

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES
PNPC-CONACYT



TESIS DOCTORAL

**IDENTIDAD Y DEDUCCIÓN FISCAL DEL ACTIVO INTANGIBLE
EN LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA DEL SECTOR
RESTAURANTERO EN SINALOA 2015 - 2016**

**Que como requisito para obtener el grado de
Doctor en Estudios Fiscales**

Presenta

M.C. GILDARDO ALONSO CORRAL RAMÍREZ

Director de Tesis

DR. NICOLÁS GUADALUPE ZUÑIGA ESPINOZA

CULIACÁN DE ROSALES, SINALOA, MÉXICO. JUNIO 2018

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SINALOA
FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

DOCTORADO EN ESTUDIOS FISCALES
PNPC-CONACYT



TESIS DOCTORAL

IDENTIDAD Y DEDUCCIÓN FISCAL DEL ACTIVO INTANGIBLE
EN LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA DEL SECTOR
RESTAURANTERO EN SINALOA 2015 - 2016

Que como requisito para obtener el grado de
Doctor en Estudios Fiscales

Presenta

M.C. GILDARDO ALONSO CORRAL RAMÍREZ

Director de Tesis

DR. NICOLÁS GUADALUPE ZÚÑIGA ESPINOZA

CULIACÁN DE ROSALES, SINALOA; MÉXICO. JUNIO DE 2018

Dedicatoria

El triunfo lo obtiene no el que inicia una obra, sino el que a pesar de los obstáculos sabrá consumarla...

Con profundo amor y una gran admiración dedico el presente trabajo de tesis doctoral a la maravillosa mujer que ha sabido guiar mi camino, mi esposa Wendy Zamudio Pérez, a mis dos grandes amores que mi esposa me ha dado, mis hijas Sarah Daniela Corral Zamudio y Camila Isabella Corral Zamudio, quienes fueron motor importante en los momentos difíciles y gratos durante la realización de mi estudio, a mis maravillosos padres, Genoveva Ramírez Ortiz y Gildardo Corral Ramos, por darme la vida y enseñarme el valor del amor, el trabajo y el estudio. Mi amada esposa e hijas, por el apoyo incondicional otorgado, por su paciencia y todos sus esfuerzos y sacrificios de tiempo y ausencias que pasamos. Agradezco a Dios en todo momento por permitirme iniciar y culminar este proyecto de vida y la gran familia que me ha obsequiado...

Reconocimientos y agradecimientos

Muy especialmente a mi esposa Wendy Zamudio Pérez, por sus diarios consejos, muestras de apoyo y paciencia durante estos tres años, agradezco a mis hijas Sarah Daniela Corral Zamudio y Camila Isabella Corral Zamudio, por entender mis ausencias.

Al Dr. Nicolás Guadalupe Zúñiga Espinoza, por ser mi director de tesis, creer en mí, por su inmenso apoyo, dedicación y tiempo compartido, así como sus consejos y palabras de enseñanza. Sinceramente, gracias por forjar mi carrera académica y por hacer que este trabajo haya tenido términos satisfactorios. A mis lectores críticos Dr. Eleazar Angulo López, Dr. Rubén Miranda López, muchas gracias por su enseñanza y amistad, y dejarme compartir con ustedes este proyecto, por su revisión, valiosas aportaciones y sugerencias para el mejoramiento de esta tesis, sus observaciones me dejaron mucho aprendizaje y una gratitud inmensa hacia ustedes.

Agradezco con respecto y admiración al MC Mario Antonio Campos Sepúlveda, Director de la Facultad de Contaduría y Administración campus Culiacán de la Universidad Autónoma de Sinaloa, a mis queridos compañeros de estudio, al personal administrativo y académico de esta facultad. A los Doctores Luiz Vicente Ovalles Toledo, Rubén Antonio González Franco, Jesus Eligio Tirado Ramos, Marco Antonio Rodríguez Peñuelas, Marco Cesar García Bueno por sus muestras de aliento y entusiasmo, desde inicio a fin fueron muy pertinentes para el desarrollo de este trabajo, a los profesores que me recibieron con atenciones en mi estancia doctoral, Dr. José Antonio Chamarro Zarza, Dra. Mercedes Iglesias Bárez, de la Universidad de Salamanca, España.

A mis queridos amigos Raúl Portillo Molina y Luis Fernando Ramírez Almaral, por sus consejos, bromas y muestras de afecto. Un agradecimiento especial a todos aquellos actores que me abrieron las puertas de sus empresas, brindándome en todo momento su atención y tiempo. Gracias por ser parte importante en la realización de este trabajo. En general, a todos aquellos que por cuestiones de espacio me es difícil nombrar, pero que de alguna manera estuvieron ligados a esta tesis, su apoyo dio frutos.

Al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, por darme la oportunidad y los recursos económicos para la realización de mis estudios en el PNPC del Doctorado en Estudios Fiscales. Un agradecimiento especial a todos aquellos actores que intervinieron voluntaria e involuntariamente en la realización de este trabajo investigativo (empresarios, contadores, investigadores, profesores y profesionistas) agradecimiento a los empresarios de pequeñas y medianas empresas de Sinaloa del sector restaurantero que me abrieron las puertas, brindándome en todo momento su atención y tiempo.

Muchas gracias a todos y cada uno de mis profesores Dr. Gonzalo Armienta Hernández, Dr. Eleazar Angulo López, Dra. Lucia Cereceres Gutiérrez, Dr. Ezequiel Avilés Ochoa, Dr. Marco Cesar García Bueno, Dra. María del Socorro Borboa Quintero, Dr. Marco Antonio Rodríguez Peñuelas, Dr. Nicolás Guadalupe Zúñiga Espinoza y, en general, a todos aquellos que por cuestiones de espacio me es difícil nombrar.

Resumen

Desde la academia la presente investigación de tesis analizó la importancia de la *identidad*, como uno de los recursos y capacidades empresariales que forman parte de los activos intangibles en la pequeña y mediana empresa sinaloense y su beneficio deducible ante el impuesto sobre la renta, así como su contribución al desarrollo endógeno de todo Estado. El reconocer del valor intangible en las pequeñas y medianas empresas conlleva a mejorar su rentabilidad y fortalecer el patrimonio, siendo una opción jurídicamente legal y apegado a normas de información financiera y fiscales que otorgue beneficios de reducción en el impacto impositivo, logrando de esta forma un desarrollo y crecimiento en la inversión y generación de más empleos.

El análisis fue basado en el método cualitativo, identificó que esta estratificación de empresas no se desarrolla lo suficiente en la economía del país debido a que no tienen fácil acceso a financiamiento y el desconocimiento de la deducción fiscal ante el impuesto sobre la renta de los intangibles. Dado que, la pequeña y mediana empresa representan un elemento de cohesión territorial y social de primera magnitud.

Con el estudio realizado, se recurrió a la discusión teórica de los recursos y capacidades empresariales, las normas de información financieras, la ley del impuesto sobre la renta y el desarrollo de las pequeñas y medianas empresas. Donde en los últimos años han mostrado una serie de obstáculos para poder crecer, debido a la falta de información y nulos accesos a créditos financieros.

Palabras clave: Identidad, deducción fiscal, activo intangible, recurso empresarial.

Abstract

From the academy, this thesis research analyzed the importance of identity, as one of the business resources and capabilities that are part of the intangible assets in the small and medium Sinaloa business and its deductible income tax benefit, as well as its contribution to the endogenous development of every State. The recognition of intangible value in small and medium enterprises leads to improving their profitability and strengthening the patrimony, being a legally legal option and adhered to financial and fiscal information standards that grant reduction benefits in the tax impact, thus achieving a development and growth in investment and generation of more jobs.

The analysis was based on the qualitative method, identified that this stratification of companies is not developed enough in the economy of the country because they do not have easy access to financing and the ignorance of the tax deduction before the tax on the income of intangibles . Given that, small and medium enterprises represent an element of territorial and social cohesion of the first magnitude.

With the study conducted, the theoretical discussion of business resources and capabilities, financial information standards, the law of income tax and the development of small and medium enterprises were resorted to. Where in recent years have shown a serious obstacle to grow, due to lack of information and no access to financial credits.

Keyword: Identity, tax deduction, intangible asset, business resource.

Índice General

Índice de tablas	8
Índice de figuras.....	9
Acrónimos.....	10
Introducción	12
Capítulo I: Planteamiento al problema de investigación	16
1.1 Contextualización de las PYMES.....	20
1.1.1 El entorno del desarrollo empresarial y sus recursos	22
1.1.2 El entorno internacional de las PYMES.....	25
1.1.3 Las PYMES en América Latina	28
1.1.4 Las PYMES en México.....	30
1.2 La contribución de las PYMES en México y su desarrollo.....	33
1.3 Beneficio fiscal del activo intangible, identidad.....	41
1.4 Contexto de identidad como activo intangible	43
1.4.1 Importancia de los intangibles	46
1.4.2 El activo dentro del marco conceptual financiero	48
1.4.3 El activo intangible empresarial	50
1.5 Marco contextual jurídico impositivo.....	51
1.6 La deducción fiscal del activo intangible	53
1.7 Descripción del problema	57
1.7.1 ¿Por qué investigar esta temática?	58
1.7.2 Delimitación del problema	59
1.8 Interrogante central	60
1.9 Hipótesis o Supuesto de investigación.....	62
1.10 Objetivos.....	62
1.11 Justificación	63
1.12 Limitaciones del estudio.....	63
Capítulo II: Marco de referencia	64
2.1 El éxito determinante para las PYMES	67
2.2 Los impuestos	69
2.2.1 El impuesto sobre la renta en el sistema tributario mexicano	71
2.2.2 La obligación de contribuir	73
2.3 Clases de impuestos	76
2.3.1 Impuesto directo	77
2.3.2 Impuesto indirecto.....	77
2.3.3 Determinación del ISR en la persona moral	78
2.4 La necesidad de deducción fiscal en las PYMES	80
2.4.1 Medidas fiscales en apoyo al crecimiento de las PYMES europeas	82
2.4.2 Medidas fiscales que afectan la deducción en las PYMES en México	82

2.5 Plano teórico en las deducciones del ISR	84
2.5.1 Aspectos conceptuales del gasto fiscal en el ISR	87
2.5.2 La instrumentación del gasto como deducción en la contribución	91
2.5.3 La deducción y el sistema fiscal normativo	93
2.5.4 El beneficio fiscal como deducción	102
2.6 La Identidad un Activo Intangible empresarial	104
2.6.1 El activo empresarial	106
2.6.2 El Intangible parte del capital de la PYME	107
2.6.3 Activo intangible	108
2.7 El ingreso tributario en México de las PYMES	112
2.7.1 Ingresos del sector público 2018	114
2.8 La deducción fiscal del activo intangible en el ISR para PYMES	116
2.9 La identidad, un recurso intangible en la gestión del conocimiento	119
2.9.1 La identidad de las PYMES un recurso competitivo intangible	121
2.9.2 La identidad y su capital social marca empresarial en las PYMES	123
2.9.3 Las Pymes y su capacidad competitiva	124
2.10 La teoría de recurso y capacidad empresarial	126
2.10.1 El recurso empresarial	129
2.10.2 La capacidad empresarial	130
2.11 Normatividad financiera en México	132
2.12 La marca en el contexto de la identidad como recurso empresarial	138
2.12.1 Principio conceptual de identidad empresarial	140
2.13 Generalidades del concepto activo intangible empresarial	144
2.13.1 El activo desde la normatividad financiera	146
2.14 Aproximación al valor del intangible empresarial	150
Capítulo III: Estrategia Metodológica	153
3.1 El método investigativo como guía	153
3.1.1 El Método de investigación cuantitativo	155
3.1.2 El Método de investigación cualitativo	156
3.1.3 El Método de investigación mixto	160
3.2 El Silogismo y la hermenéutica en la investigativa	162
3.3 Tipo de investigación	165
3.3.1 El enfoque cualitativo en la investigación	167
3.4 Técnica de investigación de Grupo de discusión (focus group)	170
3.5 El Diseño de estudio en la investigación	172
3.5.1 Tipo de Estudio	172
3.5.2 Diseño del instrumento de investigación	173
3.5.3 El comportamiento en el campo de acción	174
3.5.4 La formulación de preguntas en la entrevista semiestructurada	176
3.6 El Universo de estudio, la población y su muestra	177
3.6.1 Muestreo: Sector restaurantero de Sinaloa	178
3.6.2 Fórmula para determinar la muestra en base a la población:	183
3.6.3 Los datos de la muestra aplicados	184
3.7 Proceso de la investigación	188

Capítulo IV: Análisis y presentación de resultados.....	190
4.1 Importancia de las PYMES en un México incluyente	190
4.2 Identificación de activos intangibles.....	197
4.3 Importancia de los activos intangibles.....	200
4.4 Impacto de la carga fiscal en el desarrollo de las PYMES	201
4.5 La opinión de expertos en materia fiscal	212
4.6 Resultado focus group socios accionistas PYMES sector restaurantero en Sinaloa.	218
Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones	221
5.1 La contribución de las PYMES en el México incluyente	223
5.2 El gasto fiscal como deducción normativa para las empresas PYMES.....	228
5.3 El propósito de la deducción en la norma fiscal	229
5.4 Los recursos (activos intangibles) y la contabilidad.....	232
5.5 La identidad empresarial, reconocida en el activo intangible.....	238
5.6 La marca empresarial una identidad que genera beneficios económicos	243
5.7 La importancia en la deducción fiscal de identidad en la PYME para la contribución impositiva en México.....	245
Recomendaciones para futuras investigaciones.....	251
Aporte del trabajo a las ciencias administrativas.....	254
Referencias	255
Anexos.....	282

Índice de tablas

Capítulo I

Tabla 1.1 Estratificación de empresas mexicanas (PYMES)	31
Tabla 1.2 Clasificación de las empresas mexicanas por su tamaño	32

Capítulo II

Tabla 2.1 Ingresos Tributarios en ISR 2010 a 2018	115
Tabla 2.2 Estructura de las Normas de Información Financiera Vigentes	134

Capítulo III

Tabla 3.1 Generalidades del diseño de la investigación con enfoque cualitativo.	173
Tabla 3.2 Representación de Servicio de preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas en Sinaloa.....	180
Tabla 3.3 Rango y posición de restaurantes de servicios de preparación de alimentos y bebidas en México	181
Tabla 3.4 Ficha técnica respecto a la metodología y análisis de datos	182
Tabla 3.5 Desglose de información por los cuatro Municipios más representativos según el universo de estudio restaurantero en Sinaloa.....	184
Tabla 3.6 Desglose de fórmula para determinar la muestra de entrevistas	184
Tabla 3.7 Distribución de entrevistas por los municipios seleccionados	186

Capítulo IV

Tabla 4.1 Identificación del activo intangible en las PYME sinaloense	198
Tabla 4.2 Análisis del conocimiento sobre concepto de Identidad.	199
Tabla 4.3 Importancia del activo intangible en la PYME sinaloense.....	200
Tabla 4.4 Impacto de la carga fiscal por Municipios en Sinaloa.....	202
Tabla 4.5 Impacto de la carga fiscal Estatal	202
Tabla 4.6 PYMES que Realizan deducción fiscal de intangibles.....	204
Tabla 4.7 Concentración de respuestas sobre el otorgamiento de mayores beneficios fiscales a las PYMES	205
Tabla 4.8 PYMES que identifican el concepto de identidad e importancia del activo intangible	207
Tabla 4.9 Preferencia de los beneficios fiscales o financieros, por municipio:.....	208
Tabla 4.10 Datos sobre la muestra de entrevistados (propietarios de PYMES).....	210

Índice de figuras

Capítulo I

- Figura 1.1 Factores del medio externo que crean identidad en las PYMES mexicanas .. 38
 Figura 1.2 Comportamiento recaudatorio basado en ley de ingresos de la federación 39
 Figura 1.3 Recaudación fiscal por impuesto directo e indirecto 39

Capítulo II

- Figura 2.1 Relevancia de la marca como activo intangible en la generación de venta .. 111
 Figura 2.2 Comparativa de ingresos federales 2017 - 2018 114

Capítulo III

- Figura 3.1 Total de establecimiento del sector restaurantero 180
 Figura 3.2 Clasificación de establecimientos en la industria restaurantera según la clase de actividad en Sinaloa..... 181

Capítulo IV

- Figura 4.1 Porcentaje de empresas que conocen el activo intangible identidad 199
 Figura 4.2 Impacto por estado de la carga fiscal en las PYMES 202
 Figura 4.3 Carga fiscal por municipio, desde la perspectiva de los entrevistados. 203
 Figura 4.4 Comportamiento del resultado fiscal en las personas morales comparado al limitar de las deducciones fiscales 206
 Figura 4.5 Preferencia por municipio en cuanto a recibir apoyo fiscal o financiamiento para PYMES..... 208

Acrónimos

ASB	Accounting Standard Board
ALBA	Alianza Bolivariana para los pueblos de nuestra América
ALADI	Asociación Latinoamericana de Integración
BD	Banca de Desarrollo
BANCOMEXT	Banco Nacional de Comercio Exterior
CFF	Código Fiscal de la Federación
CHCPCD	Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados
CIPI	Comisión Intersecretarial de Política Industrial
CONDUSEF	Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros
CAMPYMES	Comité Andino de la PYMES
CFMI	Comité para el Fortalecimiento del Mercado Interno
CARICOM	Comunidad Andina, la Comunidad del Caribe
CELAC	Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños
CONCAMIN	Confederación de Cámaras Industriales
CONCANACO	Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo
IASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad
IDE	Depósitos en Efectivo
DOF	Diario Oficial de la Federación
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
ENAPROCE	Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas
FAMPYMES	Fondo de Apoyo a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa
FIDECAP	Fondo de Fomento a la Integración de Cadenas Productivas
HP	Hacienda Pública
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IEPS	Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios
IGI	Impuesto General de Importación
ISAN	Impuesto Sobre Automóviles Nuevos
ISR	Impuesto sobre la renta
ISN	Impuesto Sobre Nóminas
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
IMEF	Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
INIC	Instituto Nacional de la Investigación Científica
INADEM	Instituto Nacional del Emprendedor
IAS	International Accounting Standard
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta

MERCOSUR	Mercado Común del Sur
NAFIN	Nacional Financiera
NIF	Norma de Información Financiera
NIC	Normas Internacionales Contables
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
OBAPYMES	Observatorio Andino de la PYMES
OSSE	Organismos del Sector Social de la Economía
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
PGC	Plan General de Contabilidad
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PEA	Población Económica Activa
PIB	Producto Interno Bruto
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
REPECO	Régimen de Pequeños Contribuyentes
RP	Rendimientos Petroleros
RSC	Responsabilidad Social Corporativa
SE	Secretaría de Economía
SH	Secretaría de Hacienda
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SELA	Sistema Económico Latinoamericano y del Caribe
SPYMES	Subsecretaría para la Pequeña y Mediana Empresa de la Secretaría de Economía
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UNASUR	Unión de Naciones Suramericanas
UE	Unión Europea

Introducción

En cualquier ámbito de nuestra vida podemos encontrar marcas asociadas a productos, servicios, organizaciones o entidades de todo tipo. Las marcas se crean y desarrollan en el ámbito de las empresas y su presencia es evidencia de *identidad* económica, ante ello nuestra hipótesis o supuesto investigativo centra la marca como parte estructurada de la identidad empresarial, lo cual es un factor determinante para el desarrollo de estas empresas y su presencia podría ser asociada al desarrollo consiente de una sustentable estructura organizacional, ello como un recurso y capacidad basado en esta teoría, además del beneficio fiscal como deducción de inversión ante el impuesto sobre la renta. Al abordar la *identidad*, como uno de los recursos y capacidades empresariales sin duda debe formar parte de los activos intangibles en la pequeña y mediana empresa del sector restaurantero en Sinaloa.

Bajo esta perspectiva, la investigación fue realizada en el marco del sector restaurantero en Sinaloa comprendida de enero 2015 a diciembre 2016, se centra en el concepto de *identidad* soportado en su marca empresarial como un activo intangible de las pequeñas y medianas empresas, aspecto medular que generalmente no se considera en la contabilidad de los negocios y que más allá de representar un elemento que permite dimensionar el verdadero valor de toda empresa o negocio. El propósito de este trabajo investigativo de tesis doctoral es contribuir a la reflexión sobre si puede ser deducible el activo intangible, lo cual representa una excelente oportunidad de obtener beneficios financieros mediante su deducción fiscal.

Se han publicado varios estudios sobre los determinantes de identidad, recursos y capacidades de las empresas y sobre todo el desarrollo empresarial, pero la deducción fiscal del activo intangible en las empresas no se han estudiado desde un punto de vista regulatorio; este problema es aún inexplorado y sin ser abordado por expertos en el campo fiscal. Esta investigación busca responder en cierta medida la siguiente pregunta: ¿Podría la *identidad* como *activo intangible* ser una deducción fiscal que impacte la base gravable del ISR, permitiendo una mejor rentabilidad y competitividad en las PYMES?

Las pequeñas y medianas empresas (PYMES) son la piedra angular de la economía. De los cinco millones 144 mil empresas que existen en México, ocupa el 78 por ciento de la fuerza de trabajo y contribuye con el 52 por ciento del producto interno bruto (PIB) nacional, es decir un total de 95 por ciento son PYMES, reporta el instituto nacional de estadística y geografía (INEGI) en su nuevo directorio estadístico nacional de unidades económicas 2015. El conjunto de estas empresas aporta el 78 por ciento del PIB. Pero más importante que las cifras, es el hecho de que el bienestar de millones de familias mexicanas depende de la permanencia de esta clase de negocios. Por una parte, se entiende por PYMES los sistemas económicos creados que desarrollan actividades o dinámicas competitivas y productivas que permiten relacionar a las personas con los negocios, los cuales cuentan con las capacidades y recursos económicos necesarios para satisfacer necesidades personales y ambiciones profesionales en un Estado o territorio buscando el desarrollo económico y social de este en una escala media.

Por otro lado, podemos decir que una empresa está formada por un conjunto de personas que trabajan juntas para cumplir un propósito común en el ámbito económico y social. En ese sentido las PYMES poseen algunas características más seductoras del ambiente empresarial de cualquier país, sea desarrollado o subdesarrollado. Las PYMES son un organismo vivo y con independencia de su tamaño reúne todos o casi todos los elementos de una empresa tradicional.

La manera de manifestarse radica en función del país en que se encuentra, su objetivo fundamental es el mismo y van en movimiento con el marco de ventajas y desventajas dependiendo de su tamaño. Este tipo de actividad hace énfasis a un riesgo normal en toda acción económica, ya que el volumen de empleo que generan estas empresas es alto, lo cual puede ocasionar un desequilibrio si masivamente las PYMES cerraran por cuestiones financieras o carga excesiva fiscal.

En México las empresas se clasifican, en micro, pequeña, mediana y por supuesto las grandes empresas de acuerdo con el número de empleados ocupados y el total de ventas netas que obtienen dentro un ejercicio fiscal. La mayor parte de la creación de riqueza económica en México deriva principalmente de las PYMES, es por ello que su análisis y estudio es un tema de permanente actualidad, tanto para conocer su realidad vigente además de tener una idea clara acerca de los problemas que las amenazan y las oportunidades de crecimiento y consolidación que se abren en el corto, mediano y largo plazo para este tipo de estratificación empresarial.

Desde el año 2002 durante el sexenio del presidente de la república Vicente Fox se publicó en el diario oficial de la federación (DOF, 30 de Diciembre, 2002) la *ley para el desarrollo de la competitividad de la micro, pequeña y mediana empresa*, esto con el objeto de impulsar el desarrollo económico del país a través del impulso a la creación de estas entidades económicas, para ayudarles en la productividad, competitividad y sustentabilidad, con la finalidad de fomentar el empleo y el bienestar social y económico del Estado mexicano.

Así mismo, esta tesis subraya como se ve beneficiado el país en lo económico, social y cultural gracias a la generación de empleo que las PYMES generan y con ello la aportación de impuesto directo al impuesto sobre la renta (ISR) con el que se contribuye. Principalmente se examina el concepto de identidad de las PYMES, el beneficio que obtendrían al reconocerla como un activo intangible, pudiendo deducir dicha inversión ante el ISR para hacer frente a la excesiva carga fiscal, así como la falta de conocimiento en utilización de este recurso y capacidad. Para ello buscaremos información acerca de cuantas PYMES se encuentran en nuestro Estado, y en el sector servicio, cuantas reconocen en el activo intangible su identidad. Las PYMES sinaloenses, está obligada a tener un procedimiento estratégico que le permita colocarse al frente de los cambios y de la innovación, aprovechar los beneficio fiscal, no solo apoyos financieros que ofrecen los mercados, por ello la identidad como activo intangible, es herramienta que puede ser de gran ayuda combinando la visión de una empresa, microeconómica y una macroeconómica entorno a los problemas que enfrenta, con la finalidad de cumplir sus objetivos.

En particular estas empresas solo cuentan con la solvencia económica que el empresario o creador del negocio invierte, la problemática de financiamiento es aunada a una falta de información contable precisa y la excesiva carga fiscal es por falta de información sobre beneficios existentes, con estas dificultades los empresarios lejos de invertir prefieren cerrar. Se ha desarrollado un marco teórico que ha pasado de suponer que la ventaja competitiva procede de factores externos, derivado de la estructura de mercado de la industria; a otro donde se consideran, preponderantemente, los factores internos de la empresa, derivado de las condiciones de sus recursos y capacidades que hacen diferente a cada unidad económica. Esto significaría que el estudio teórico de recursos y capacidades empresarial pasó de un enfoque clásico donde se consideraba que dentro de cada actividad no existían diferencias significativas en el comportamiento y los resultados de las empresas, permitiendo así concentrar la atención en la estructura de mercado de la industria como determinante, a otro nuevo enfoque donde se acepta que existe una heterogeneidad empresarial importante dentro de cada industria explicada por la creación y aprovechamiento de activos empresariales no reconocidos y aprovechados.

La presente tesis se estructura en dos bloques claramente diferenciados. En el primer bloque (capítulos del I y II) se ha pretendido realizar una breve revisión del estado del arte de los numerosos aspectos implicados en el trabajo de investigación. De este modo, en el capítulo I se define el contexto económico que presentan las PYMES en el que se enuncian la problemática del presente estudio en la contextualización de esta estratificación empresarial a nivel internación, latinoamericano y local, por una parte la importancia que reviste esta estratificación empresarial en la contribución del Estado y la económica social, por otro lado el no aprovechar los beneficios fiscales existentes en la deducción de inversiones.

En el capítulo II por su parte aborda la crisis del conocimiento en el manejo de identidad y los recursos empresariales y la capacidad, donde el epicentro se encuentra ubicado dentro del recurso intangible como un activo deducible fiscal, al respecto nos enfocaremos sobre el activo intangible justificando la identidad de las PYMES del sector restaurantero en un enfoque respecto a su marca, este último un bien intangible deducible fiscal el cual debe ser aprovechado por estas unidades económicas. En pocas palabras, se estudia su reconocimiento dentro del activo en lo que se revisan los principales aspectos teóricos más importantes de la última década sustentado en la teoría de recursos y capacidades.

El segundo bloque integra los capítulos del III al V, de esta forma en el capítulo III, se plantea la importancia de la utilización de un enfoque cualitativo en la investigación, no se pretende dar recetas, sino señalar un itinerario que resulta de la experiencia de investigar, con las ventajas y los problemas de la integración metodológica. La temática que aquí se plantea es enfocada desde la perspectiva de la práctica se analizan aspectos particulares y breve repaso de la naturaleza y objeto de las metodologías cualitativas de investigación, profundizando en el análisis de los principales métodos utilizados en el trabajo. A los fines expositivos se seguirán los pasos habituales en el desarrollo de una investigación, mostrando en cada uno de ellos el rol de los enfoques metodológicos y ejemplificadores, cabe señalar en cualquier estudio, el análisis sectorial resulta fundamental puesto que las realidades propias del sector investigado pueden diferir en gran medida de otros tipos distintos de actividad.

En un capítulo IV por su parte y realizado el estudio de caso, se desarrolla la identificación y análisis de los resultados respecto a la identidad sinónimo de marca empresarial y su aprovechamiento en el activo intangible, de igual forma desarrollando un pequeño debate entre grupo de expertos en la materia fiscal considerando al sector gobierno, educativo y profesional, de igual forma un grupo de discusión entre propietarios PYMES. Los planteamientos expuestos en esta tesis doctoral, pretenden ayudar a reconfigurar mejores perspectivas para el desarrollo de las pequeñas y mediana empresas del sector restaurantero sinaloense; a través de la deducción fiscal de este recurso intangible el cual no se encuentra registrado en los activos de dichas empresas.

Finalmente los resultados nos llevan al capítulo V para abordar las conclusiones y recomendaciones finales investigativas. Sin duda las conclusiones de este estudio son de importancia, y abiertas al escrutinio, mediante los cual podrán realizarse futuras investigaciones, México en la actualidad no depende de manera considerable de los ingresos tributarios indirectos, depende de ingresos tributarios directos y del endeudamiento, ante ello las empresas sinaloenses presentan un exceso de obligaciones fiscales y cargas tributarias que varían dependiendo del régimen fiscal en el cual tributan. Derivado a esto, las cargas tributarias que las autoridades fiscales exigen a los particulares no han permitido su desarrollo sustancial, por tal motivo es difícil tal acontecimiento. La tesis doctoral identidad y deducción fiscal del activo intangible en la pequeña y mediana empresa del sector restaurantero sinaloense, permite una reducción de impacto tributario con lo cual puede esta estratificación empresarial desarrollarse

Capítulo I: Planteamiento al problema de investigación

El campo de los estudios fiscales, como el trabajo que aquí se desarrolla, se deriva de la rama de las finanzas públicas. A este respecto, resulta necesario iniciar comentando que las funciones principales del Estado contemporáneo son similares a las que le dieron origen, pues sólo cambian los mecanismos, los términos y las formas para cumplir con responsabilidades como velar por el bienestar de la colectividad, lo que implica instrumentar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones. Para ello, debe administrar adecuadamente el manejo de la política fiscal y, en específico, sus impuestos. De esta forma, quienes se interesan por los estudios fiscales saben que los principales obstáculos para el mejoramiento del sistema tributario mexicano, en este año 2018, no son de naturaleza técnica, sino más bien política, de corrupción y de alta desconfianza hacia el sector público. Por ello, el principal desafío consiste en entender y mejorar los procesos de discusión y negociación de las reformas fiscales para conseguir la incorporación a la tributación en condiciones de equidad horizontal y vertical a todos los grandes grupos sociales y económicos, en este caso para los PYMES.

Por cierto en América Latina, a excepción de Brasil y, en segundo lugar, Argentina, son las dos naciones con más fuerte tradición federal, las atribuciones tributarias y la administración de los impuestos en América Latina son casi exclusivamente materia de los congresos y de los gobiernos centrales (incluso en países como México o Venezuela que se declaran federales). Aunque la descentralización del gasto público es una tendencia bastante generalizada en la región, no ha sido financiada con mayores recaudaciones tributarias a nivel departamental o municipal, sino principalmente con mayores transferencias desde el gobierno central y, en algunos países, con mayor endeudamiento. Esto se observa comúnmente en México, donde la mayor parte de los impuestos los administra el gobierno federal. En ese tenor, cuando se habla de hacienda pública se dice que representa el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de la administración pública que el gobierno emplea para cumplir con sus finalidades.

En ese orden de ideas, la actividad financiera del Estado es el universo de acciones y actos mediante el cual éste obtiene recursos para ejercer el gasto público, es decir, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y, por supuesto, las propias que demanda el mismo Estado para su funcionamiento. Dando continuidad a la reflexión anterior, antes de comenzar este apartado sobre la exposición del problema de investigación y la importancia que conlleva para el desarrollo empresarial su identidad, reviste la importancia contextual en su ámbito internacional y nacional. En este capítulo se procede a ubicar el objeto de estudio el cual fue desarrollado en el contexto económico actual del sector restaurantero en Sinaloa. La identidad, como sinónimo de marca empresarial, se considera dentro de la teoría de recursos y capacidades, un intangible que constituye un activo dentro de todas las PYMES, y reconocida como tal tiene el beneficio de la *deducción fiscal* impactando de forma progresiva la base gravable del ISR, lo cual, en las actuales condiciones de la economía, permite una mejor rentabilidad y competitividad a estas empresas, dotado de una característica especial que los convierte en bienes de capital, ello derivado de la amplia literatura consultada como resultado de una acción entre dos perspectivas las cuales serán comentadas dentro del planteamiento del problema investigativo.

Las normas tributarias del impuesto a la renta señalan que para que un gasto sea deducible de impuestos debe cumplirse con el principio de causalidad; además señalan dichas normas que los gastos deben ser necesarios para generar renta y cumplir con criterios de razonabilidad del gasto, generalidad, entre otros. Demostrar que un gasto es necesario es una tarea compleja que en la mayoría de los casos obligará a la persona que quiera determinar esa necesidad a evaluar aspectos internos de las empresas, como estrategias empresariales, políticas internas, entre otros. Además de la complejidad analítica de esos temas, subsistirá siempre el aspecto subjetivo de parte de la autoridad.

Esta investigación propone precisamente esa dificultad en demostrar si la identidad como activo intangible es deducible, a través del análisis de caso. No obstante la creciente importancia de los activos intangibles en la nueva economía, su regulación, y no solamente de la regulación en términos de legislación formal (protección a la propiedad intelectual, contratos e intercambio de conocimientos), sino también las normas técnicas y contables, así como la legislación fiscal abren la oportunidad de un beneficio significativo para las PYMES sinaloenses del sector restaurantero que podrían aprovechar mediante la deducción de esta clase de activos como un beneficio de reducción fiscal. Al respecto la reforma fiscal realizada en Estados Unidos, son muestra de las necesidades imperantes en nuestro sistema tributario. Al estar realizando este trabajo de investigación sobre identidad y deducción fiscal del activo intangible de las pymes: *el caso del sector restaurantero en Sinaloa* como estudio de las contribuciones fiscales, no puede dejarse de comentar la reforma fiscal de los Estados Unidos.

Desde el campo de estudio de los impuestos puede considerarse como la reforma impositiva más regresiva, es decir, el bajar la tasa del impuesto sobre la renta del 35 por ciento al 21 por ciento, el sector de la sociedad norteamericana que posee el nivel de ingreso más bajo, será la más afectada. En cambio, los más favorecidos será la clase adinerada, los que tienen un alto nivel de ingreso elevarán su riqueza con el solo hecho de pagar menos impuestos. El asunto es que el Estado norteamericano, para financiar su gasto, generará déficit presupuestario, al gastar más de los ingresos que obtendrá por el cobro de impuestos.

Fue en la madrugada del 20 de diciembre cuando el Senado de EE.UU. aprobó la reforma fiscal republicana después de que el martes la cámara de representantes lo hiciera con una votación final de 51-48 (CNN, 2017). Los principales efectos de la reforma fiscal son:

- Ante el recorte de tasas previstas en la reforma, el fisco estadounidense dejará de recaudar 1 billón de dólares en los siguientes 10 años.
- Impuesto corporativo pasa de 35 a 21 por ciento a partir del 1 de enero del 2018.
- Se mantienen los siete tramos impositivos actuales, con un recorte de 39.6 a 37 por ciento a la tasa máxima.
- Se elimina el incentivo fiscal a empresas privadas que subsidian el costo del pasaje, estacionamiento y uso de bicicleta de sus empleados.

- Para los solteros, las herencias de 11 millones de dólares estarán libres del impuesto a las sucesiones, mientras que para los matrimonios será de 22 millones de dólares.
- Reduce a 10,000 dólares la deducción de los impuestos locales y estatales.
- Limita la deducción de intereses hipotecarios a préstamos hipotecarios de no más de 750,000 dólares.
- Aumenta el crédito fiscal por hijo de 1,000 a 2,000 dólares. (EL economista, 2017).

Esta decisión tomada en el país vecino hace más relevante el presente tema de investigación sobre identidad y deducción fiscal del activo intangible de las PYMES: *el caso del sector restaurantero en Sinaloa*, ya que en dicha reforma juegan un papel importante las deducciones fiscales. ¿Qué propuestas pudieran hacerse en México en materia de deducciones fiscales? Creo que este cuestionamiento es interesante y seguramente es un campo propicio para futuras investigaciones académicas en materia de política fiscal. Y es que en el actual escenario al que se enfrenta México, donde por ejemplo, compañías como Ford y, más recientemente, Fiat-Chrysler, retornaron parte de su producción de vehículos a Estados Unidos, afectando el ingreso y empleo, resulta necesario fortalecer a las PYMES, donde un factor relevante puede ser las decisiones que se tomen en materia de política fiscal, particularmente las deducciones fiscales.

A partir de la descripción del activo intangible, la organización para la cooperación y el desarrollo económico (2010), clasifica como activos intangibles comerciales las patentes, know-how, diseños, y modelos usados para la producción de un bien, o para proporcionar un servicios, así como derechos intangibles, que son usados en la operación del negocio, o transferidos a clientes, por ejemplo, un software, y los intangibles de mercadeo. Los intangibles de comercialización, incluyen a las *marcas* de fábrica y nombres comerciales, que contribuyen a la explotación comercial de un producto o servicio.

En este orden de ideas los activos intangibles, pueden tener un valor económico representativo para la PYMES, al no estar este valor reflejado en la información financiera, es de suma importancia analizar la relevancia de ello para que puedas las empresas de escala menor aprovechar el beneficio fiscal de su deducción. Bajo esto la decisión de tomar los beneficios es decisión exclusiva de las empresas. Los estímulos fiscales son un ejemplo de este tipo de apoyo indirecto, así como otros instrumentos indirectos los constituyen los estímulos fiscales para el desarrollo industrial, o los apoyos financieros (Ciceri y Díaz 2003); de igual forma las subvenciones, compras públicas o las medidas regulatorias que estimulan la competencia (Rivas, 2007), entre muchas otras.

Por tanto, la mayor complejidad de la gestión que plantea el proceso de crecimiento empresarial. Obliga a establecer, como reto imprescindible a la PYMES, la búsqueda del equilibrio entre las ventajas del tamaño y las exigencias de esa mayor complejidad, situación para la que no siempre está preparado el equipo directivo. Es evidente que el crecimiento equilibrado de la empresa no sólo depende de elementos estrictamente financieros. Sino también de la adecuación de los medios de producción comercialización de los productos de la empresa, así como de la calidad y perspicacia de sus directivos para afrontar eficazmente nuevas oportunidades de negocio.

Sin embargo, para entender el crecimiento en todas sus facetas es necesario considerar los activos en el seno de la teoría de los recursos y capacidades de la empresa, cuyos objetivos se centran, en muchas ocasiones, en la maximización de su propia identidad, lo cual responde a la necesidad de generar a través del crecimiento de la organización mayor seguridad. Alcanzando paralelamente otras metas subsidiarias como estatus, poder y reconocimiento social (Hax y Majluf, 1997, p.350).

Al respecto, este proceso de crecimiento debe ser observado con cautela. Crecer no implica necesariamente generación de mayor riqueza: por el contrario, aprovechando una determinada coyuntura económica sin medir el alcance de la misma, sin planificar un ritmo que resulte consistente con la capacidad de financiación de la empresa, sin considerar los inconvenientes organizacionales que todo desarrollo conlleva, el crecimiento empresarial podría constituir un factor importante de la disminución de la rentabilidad y del fracaso empresarial. Hax y Majluf, (1997) aluden a el hecho de que una mayor tasa de crecimiento de la empresa frente a sus competidores constituya una variable referente de su posicionamiento estratégico en el sector en el que opera, puede forzar a la dirección a acometer, en ocasiones acciones prematuras o mal diseñadas: lo cual no es óbice para que este crecimiento superior a la media de las empresas del sector, sea considerado en el mercado de capitales como factor clave para motivar a posibles inversores futuros.

Un aspecto importante a tener en cuenta dentro de esta alternativa empresarial, debe ser observado desde el ámbito económico-social, pues todo proceso de inversión dirigido hacia el crecimiento de la empresa puede promover efectos beneficiosos en el entorno en el que se desarrolla dicho proceso, constituyendo de esta forma una fuente importante para la generación de empleo u otros objetivos de cohesión social.

En este sentido, la evidencia muestra que son las empresas de menor dimensión las que, en mayor medida, están contribuyendo a la creación de. No obstante, pese al auge experimentado en los últimos años del estudio de este tipo de empresas, la mayor dificultad para la obtención de información veraz y contrastable, ha limitado el desarrollo de trabajos empíricos que den luz a las distintas circunstancias que proyecten su crecimiento. Desde esta perspectiva es necesario considerar el papel del activo intangible.

1.1 Contextualización de las PYMES

Resulta importante, ante el actual panorama económico que inicia en enero del 2018 en México, hacer una contextualización sobre el origen de las PYMES en el mundo, en América Latina y, por supuesto, en México. Para nadie es un secreto la inconformidad que existe entre pequeños y medianos empresarios por lesivas políticas fiscales que se han instrumentado, entre las que se encuentran el aumento en los precios de la gasolina hasta en un 20 por ciento, así como impuestos estatales de algunas entidades federativas, por ejemplo el caso del impuesto sobre nóminas (ISN) en Sinaloa, el cual por supuesto impacta sobre las PYMES, si bien el tema a desarrollar se enfoca al campo del ISR.

Antes de entrar de lleno en materia, mencionaremos que el gobierno federal, en un afán desesperado por aumentar la recaudación fiscal, en un contexto de depreciación del petróleo, el 9 de enero del año en curso emitió el acuerdo para el fortalecimiento económico y la protección de la economía familiar, donde se mencionó la necesidad de establecer cuatro ejes: proteger la economía familiar, fomentar las inversiones y el empleo; preservar la estabilidad económica y fortalecer la cultura de la legalidad y el estado de derecho. De los cuatro ejes, para efectos de esta investigación interesa dar seguimiento al correspondiente al fomento de las inversiones. Por otro lado, el 2018 es un año de retos y de gran incertidumbre para México ya que tendrá que estar listo para actuar ante los múltiples escenarios que se prevén en materia económica y política, al ser un año preelectoral.

Ante ello, el centro de estudios de las finanzas públicas (CEFP) presenta un análisis de los principales elementos que conforman el Paquete Económico 2018, en materia de Finanzas Públicas, en cumplimiento a lo señalado en el último párrafo del artículo 42 de la ley federal de presupuesto y responsabilidad hacendaria (CEFP, 2017). El sustento de la Política Fiscal del Paquete Económico 2018 se sitúa en el logro de dos objetivos fundamentales: por un lado, se busca conseguir la estabilidad macroeconómica y por el otro, alcanzar las metas de consolidación fiscal. Ambos objetivos pretenden la disminución de los requerimientos financieros del sector público (RFSP) de 2.9 a 2.5 por ciento del producto interno bruto (PIB) en 2018, además de dar continuidad al acuerdo de certidumbre tributaria, lo que implica no crear nuevos impuestos o aumentar los existentes y hacer un esfuerzo adicional en la contención del gasto.

El analizar diferentes enfoques teóricos y empíricos sobre la identidad y los argumentos que favorece la idea de considerarla como un activo intangible en las PYMES del sector restaurantero sinaloense, sin duda mantiene una sinergia en el sustento de la política fiscal respecto al paquete económico 2018, principalmente en su primer objetivo por lo cual es punto central de esta tesis doctoral buscar que las PYMES principalmente del sector restaurantero en Sinaloa aprovechen la deducción fiscal del intangible identidad, por ello el método investigativo será abordado con posterioridad presentando argumentos favorables sustentados en la teoría de recursos y capacidades con énfasis bibliográfico.

Podemos hacer notar que la actividad económica de las empresas en nuestro país se encuentra regulada por dos sistemas de información; la financiera y la fiscal, las cuales tienen bases de información distintas para la determinación de sus resultados. Por un lado la información financiera se encuentra regulada por las normas de información financiera mexicanas (NIFM), las cuales son emitidas por el consejo mexicano para la investigación y desarrollo de normas de información financiera (CINIF).

El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en el año de 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado con objeto de desarrollar las NIFM con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera. Para lograrlo lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera, de negocios y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de las NIFM, mejoras a las mismas o, en su caso, interpretaciones a las normas de información financiera (INIF) y orientaciones a las normas de información financiera (ONIF). La filosofía de las NIFM es lograr, por una parte, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía; y por otro lado converger en el mayor grado posible, con las normas internacionales de información financiera (NIIF).

Por otra parte la información fiscal se encuentra regulada por las leyes de impuestos federales; que se encuentran emitidas por el gobierno federal. Dichos impuestos se encuentran regulados por el servicio de administración tributaria (SAT) en lo relativo a la determinación, liquidación y recaudación, así como a la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. En la era del conocimiento es de vital importancia que las empresas utilicen todos los elementos que les permitan crear y sostener ventajas competitivas por medio de la gestión del talento humano para agregar valor a la empresa y lograr su permanencia en el mercado.

En esos términos, Adriana Berrocal, presidenta del instituto mexicano de ejecutivos de finanzas (IMEF), consideró que uno de los mayores retos del país es sortear la incertidumbre que se vivirá por temas internacionales y por la parte interna en cumplir con la reducción de la deuda pública. Para el IMEF este año se debe trabajar en promover la inversión como mecanismo para el crecimiento económico, pero particularmente con la visión de que dichas inversiones se deben realizar para promover el desarrollo, la riqueza y el empleo.

Adriana Berrocal, dijo que el IMEF trabajará este año en buscar incentivos para las empresas, para que los capitales se queden aquí, “que se apuesta a inversiones de mediano y largo plazo, por lo que se debe generar un ambiente de confianza local y comprender el ciclo de la inversión, aquí hay mano de obra calificada, sofisticada y eso ayuda al país”, (02 de enero de 2017, El Financiero, p.6).

De esta forma, a continuación se da inicio al marco contextual del presente trabajo académico sobre estudios fiscales como un elemento fundamental en el desarrollo organizacional.

1.1.1 El entorno del desarrollo empresarial y sus recursos

Desde la perspectiva estructural, una organización es un conjunto de personas que trabajan juntas para lograr unos fines comunes, si bien los motivos individuales pueden no ser coincidentes. De aquí que las metas organizativas sean aquellas con las que lograr los fines de la organización, por lo que se establecen las oportunas estrategias, mediante la adecuación de una estructura que haga posible la conjunción de medios disponibles y deseados. La estructura propia de las grandes organizaciones es, sin duda, la burocrática, cuyo modelo típico ideal tuvo en Weber (2014), su mejor análisis.

Este estudio tiene como marco de referencia la teoría de los recursos y capacidades de las empresas, esta teoría explica porque algunas empresas aparentemente iguales son más exitosas que otras, sosteniendo que cada organización posee recursos y capacidades distintas, para ello nos apoyamos en la identidad empresarial, la importancia del activo intangible y su beneficio fiscal al reconocer la marca como recurso.

La evolución de la acción y de la actividad de cualquier organización, así como la incorporación de personas y procesos, exige una división y coordinación de las tareas a realizar. Es por ello que las organizaciones coordinan su trabajo a través de los siguientes mecanismos de control: adaptación mutua, supervisión directa, normalización de los procesos de trabajo, normalización de los resultados del trabajo y normalización de las habilidades de las personas de la organización.

Los modos en que se produce o lleva a cabo esta coordinación del trabajo dividido son muy variados. Kaufmann (2009), siguiendo a Mintzberg (1991), detalla las cinco configuraciones básicas de estructura organizativa:

- a) *La estructura simple*, propia de empresas pequeñas y jóvenes, en la que pocos aspectos de su comportamiento están normalizados o formalizados, siendo la ideal para una actividad innovadora rápida y acomodada.
- b) *La burocracia mecánica*, resultado de la industrialización y de la normalización del trabajo, se ajusta a actividades simples y repetitivas, en las que la autoridad formal se concentra en la cúspide.
- c) *La burocracia profesional* es la estructura que adopta una forma muy descentralizada, ya que la conjunción de expertos o profesionales garantiza el cumplimiento de las acciones a realizar por los mismos, como sucede en las universidades o en los centros hospitalarios.

d) *La forma divisional* radica en un conjunto de entidades más bien independientes unidas entre sí mediante una ligera superestructura administrativa; es, más que una estructura completa, una conjunción de estructuras que tienden independientemente a la burocracia mecánica.

e) Y, por último, *la adhocracia*, entendida como la más nueva de las cinco configuraciones, que reposa y confía en expertos especializados que deben trabajar juntos, exigiendo competencia profesional, difusión de la autoridad y entornos dinámicos, entre otros factores. Estos cinco modelos son objeto de detallado análisis, que se completa con un extenso cuadro resumen en el que se pueden comparar los elementos básicos que componen cada configuración.

Dicho lo anterior, la evolución tecnológica y de los procesos productivos modifica de forma permanente los contenidos y los estilos de gestión. La necesidad de incorporar innovaciones a todos los niveles proporcionará, en el futuro, la creación de organizaciones más flexibles que se significarán por una mayor capacidad de negociación y de relación con el entorno. Este proceso de comunicación, necesario con el exterior, es básico y fundamental en la vida de las organizaciones. De la escuela del management científico, iniciada por F. Taylor, a la actual Escuela de Sistemas, pasando por la escuela de las relaciones humanas de Barnard y Mayo, el sentido y el enfoque de la comunicación ha ido evolucionando en el entorno organizacional. Descendente y vertical para Taylor, informal entre los iguales y abierto al entorno para la Escuela de Sistemas, la comunicación es, sin duda, el proceso de mayor relevancia en la actividad de cualquier organización (Salvat y Navarra, 2009).

En otras palabras, y bajo la sustentación realizada en el entorno de los grandes teóricos de la organización, la identidad de toda empresa es el epicentro de su valor y representación ante el público consumidor, esta identidad posee un valor real como recurso intangible, el cual podría otorgar beneficios económicos presentes y futuros así como el aprovechamiento de una deducción fiscal que impacte en el desarrollo económico principalmente de las PYMES.

La gestión del conocimiento adquiere cada vez mayor interés por parte de diferentes segmentos académicos, políticos y empresariales en defensa de la innovación y desarrollo de las tecnologías de la información y telecomunicaciones. Gestión del conocimiento es utilizar y aprovechar de manera sistémica los diferentes tipos de conocimientos en las organizaciones para potencializar su capacidad competitiva.

Drucker (1998) señala que el verdadero recurso dominante y factor de producción absolutamente decisivo no es ya ni el capital, ni la tierra, ni el trabajo, es el conocimiento y además la capacidad competitiva de las organizaciones modernas se basa en sus capacidades intelectuales, la creatividad personal y organizacional, la innovación y el servicio, más que en sus demás activos. Ante ello Nonaka y Takeuchi (1995) ubican y proponen una diferencia entre dos tipos de conocimiento: tácito y explícito, prestando gran atención a los procesos de conversión de conocimiento, ignorados hasta entonces por la escuela cognitiva.

En la literatura de organización, a pesar de la gran variación en la terminología del conocimiento organizacional (competencias, capacidades, rutinas y procesos de innovación) existe un amplio consenso en que lo que la organización llega a saber es lo que explica su rendimiento (Spender y Grant, 1996; Cavusgil, Seggie, y Talay, 2007; Teece, Pisano y Shuen, 2007).

Como se observa es en el rendimiento donde se deberá medir qué recursos o procesos basados en el conocimiento tienen un impacto mayor a través de la identificación de los tipos de conocimiento que son más difíciles de transferir en cada contexto. Teniendo en cuenta lo anterior, esto es la identidad empresarial, un intangible no aprovechado en la actual sociedad del conocimiento. Según Botache y Hamerzon, (2015). Existe una fuerte relación entre el valor intangible de ciertos recursos y el rendimiento de las empresas en lo que se ha denominado la sociedad de la información, donde el conocimiento debe considerarse no solamente como un factor de producción, sino como un recurso clave en toda la organización. Así, esta clave radica en la identificación y evaluación de los recursos con los que se cuenta para gestionar el mismo.

En este sentido, Nonaka y Takeuchi (1995) afirma que existen dos procesos generales a través de los cuales se crean los nuevos recursos de una empresa, incluido el conocimiento: combinación e intercambio. Ahora, para que estos procesos puedan crear conocimiento de forma efectiva, es necesario contar con un contingente de capital social (Nahapiet y Ghoshal, 1998); el cual puede ser definido como “la suma de los recursos actuales y potenciales existentes dentro, disponibles a través y derivados de la red de relaciones que posee una unidad social” (p.185). Es decir, que el conocimiento “es un proceso complejo que involucra el desarrollo de estructuras capaces de permitir a la empresa el reconocer, crear, transformar y distribuir el conocimiento” (Gold, Malhotra y Segars, 2001 p. 185).

Sin embargo, retomando lo que menciona Drucker, (1998) “el verdadero recurso dominante y factor de producción absolutamente decisivo no es ya ni el capital, ni la tierra, ni el trabajo, es el conocimiento” (p.8); hay que reconsiderar en las organizaciones que los recursos basados en el conocimiento son una manera para generar procesos de creación de valor sostenibles en el tiempo, brindando un papel donde se comparta y evidencie la importancia de la innovación; esto desde el reconocimiento e incorporación en procesos organizacionales, donde el hombre se considera un ser pensante, complejo, dinámico, con capacidad de incidir en la transformación de su entorno y de participar activamente en los procesos de transformación organizaciones y de la sociedad.

Por ello se asume que es él quien, con la palabra y la acción, tiene la capacidad de dar cuenta de sí mismo, de la naturaleza, de la sociedad y de los objetos. Hablar de un hombre pensante implica entender que es a través de su interacción como ha logrado transformar el pensamiento en hechos concretos que se reflejan en la capacidad de creación y de acción. Por otro lado en todas las economías del mundo, las PYMES son de gran importancia, estas empresas cumplen un rol esencial, pues con su aporte ya sea produciendo y ofertando bienes y servicios, demandando y comprando productos, constituyen un eslabón determinante en el encadenamiento de la actividad económica y la generación de empleo.

En este sentido, gracias a que emplean a una gran cantidad de personas con menores costos salariales por trabajador, aportan cierta estabilidad al mercado laboral (muchos empleados ubicados en muchas empresas, en lugar de concentrados en unas pocas empresas grandes). Actualmente, en los países desarrollados se reconoce la importancia de las PYMES en su propia estructura productiva, así como su contribución al empleo y el ingreso nacional, su importancia en el mercado interno y el desarrollo regional.

Las PYMES deben ser auténticas, buscar su propio perfil o estilo y dejar de imitar a otras, de lo cual durante la información estaremos abordando la importancia de identidad, basado en la teoría de recursos y capacidad. Es importante tomar en cuenta que los empleados son una base sólida dentro de las PYMES ya que teniendo el personal adecuado se logran los objetivos de la empresa, buscando motivarlos de manera constante.

1.1.2 El entorno internacional de las PYMES

Las primeras PYMES fueron creadas en Europa gracias a la necesidad económica dentro del entorno para cubrir las necesidades personales y familiares que se encontraban en un estancamiento económico para subsistir. Las PYMES tienen surgimiento a finales de la década de los 70's del siglo pasado donde se hace relación esencialmente en la crisis del modelo fordista de producción en la que la existencia de grandes industrias que utilizaban sistemas tecnológicos hacían énfasis en el mercado interno. A finales de esa década se marcó el fin de este modelo.

En este sentido las PYMES, su principal razón de ser, es obtener fuentes de empleo, ya que el alza en los precios del petróleo afectaron las economías, por lo cual varios países se enfocaron, sobre todo los asiáticos, en el ambiente de las exportaciones (Huerta, Ruiz, y Baltazar, 2013). En particular en la décadas de los 80's las PYMES fueron ganando lugar en los mercados de productos y generando empleos. Aquí se inició una nueva etapa para los países industrializados que les dio impulso para desarrollarse económicamente.

En México así como en otros países de Latinoamérica, Asia, y Estados Unidos, las llamadas PYMES (small and medium enterprises, SMEs, por sus siglas en inglés) integran la mayoría del universo en el ámbito de las empresas en el mundo, estas empresas permitieron el desarrollo económico del país, del estado y a nivel local. La relevancia económica no es el único parámetro para dimensionar su importancia, por ello es necesario también considerar el carácter social que juegan. Estas empresas sirven a la mayoría de los países bajo estudio como amortiguadores del alto desempleo que se vive en la región, constituyéndose en un instrumento de "movilidad social" (Saavedra y Hernández, 2008).

En las reformas estructurales, de los últimos cinco años en México, se encuentra la reforma hacendaria y la falta de información, respecto a beneficios fiscales, ya que este tipo de empresas (PYMES), como se ha dicho, aportan un porcentaje impórtate al Estado.

Por ejemplo, en materia tributaria, es decir, impuesto directo por conducto de retención al ISR y contribución directa del mismo, también una contribución económica importante al PIB. Así mismo en este orden de ideas, Birch (2000), demostró que las PYMES son las principales generadoras de empleo y, por ende, de crecimiento económico en cualquier Estado. Expuso que dos tercios del incremento del empleo en Estados Unidos entre los años 1969 y 1976 se produjeron por las compañías que contaban con menos de 20 empleados.

Birch (2000) probó en su tesis que no todas las PYMES producen por igual los puestos de trabajo y el crecimiento de la economía en los diversos países. Por consecuencia la búsqueda de permanencia y desarrollo en la PYMES es parte medular de esta investigación, y el aprovechamiento de los recursos generados internamente por cada empresa deben ser aprovechados, por lo tanto, una orientación interna más que externa, en la formulación de la estrategia de la empresa siempre será de mayor beneficio (Navas y Guerras, 2002). Es decir, toda PYMES tiene funciones de producción diferentes, procesos de innovación y desarrollo de nuevos productos distintos y configuraciones de actividades y negocios diversos que las hace casi únicas, con una *identidad* propia.

La gran mayoría de los estudios sobre las PYME españolas coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y empleo. Es por eso que España, más que impulsar la creación de nuevas empresas, debe concentrarse en el crecimiento y desarrollo de las pequeñas empresas existentes.

Por otro lado, es conocido que el crecimiento empresarial es el resultado de una compleja combinación de diferentes elementos. Como indica Wiklund (1998) quien condensó investigaciones previas sobre el crecimiento empresarial en un modelo conceptual que abarca cuatro elementos que afectan al crecimiento: entorno, estrategia, recursos y capacidades. Coincidiendo con el enfoque de Wiklund, podemos afirmar que el desarrollo de las empresas se ve afectado tanto por factores internos de la propia empresa, como por los factores externos a la misma, y más cuando hablamos de PYMES, que intrínsecamente lleva adheridas una serie de limitaciones que no se encuentran en las grandes empresas.

Por ello, parece de vital importancia que las PYMES cuenten con un entorno favorable que propicie un desarrollo. Existen factores externos como los aspectos institucionales o las condiciones del mercado que permiten establecer diferencias en el crecimiento empresarial entre industrias, regiones o naciones. Es interesante, por tanto, estudiar cómo aspectos externos a las empresas, es decir, del entorno, como son los impuestos, pueden aportar a las pequeñas empresas oportunidades de crecimiento.

La mayoría de los países de la unión europea (UE) han tomado, o están tomando, medidas para fortalecer el entorno en el que las empresas deben poner en marcha su crecimiento. Los países vecinos se están centrando en aspectos relativos a la reducción de las cargas impositiva, la mejora de la legislación, la modernización de la administración pública, la política de competencia, la financiación, la aplicación de la Directiva de Servicios, el apoyo a la innovación y el desarrollo de tecnología, la internacionalización de las empresas, etc.

Entre todas estas medidas de apoyo al crecimiento podemos señalar como de gran importancia a las medidas de alivio fiscal. Así, los incentivos fiscales que emanan de las políticas de los gobiernos se presentan como un impulso para las PYMES en crecimiento. De esta forma, la importancia de tomar ejemplos respecto a los cambios fiscales que presentan en países europeos, el sistema fiscal español por citar uno. Como en realidad todo sistema fiscal, se encuentra lejos de ser un sistema que se pueda calificar como justo, eficiente y simple, con impuestos perfectamente coordinados entre sí que permiten obtener la recaudación necesaria para financiar el gasto público.

Ante esta imposibilidad, el análisis económico se centra principalmente en cómo aplicar impuestos que puedan mejorar su eficiencia económica y fomentar, a su vez, una distribución más justa de la renta. Porque, a pesar de que los sistemas fiscales no puedan ser perfectos, la manera en que se diseñan es muy importante para el bienestar económico (Mirrlees, 2011 p.1).

Entre las medidas de incentivo fiscal para las PYMES que se vienen aplicando en los distintos países, podemos destacar algunas como: las reducciones reguladas por ley sobre el tipo del Impuesto sobre Sociedades, la desgravación por amortización acelerada para gastos de capital, los créditos fiscales a la inversión y los incentivos financieros, entre otras. Para ello, se ha analizado la tendencia de las políticas fiscales del resto de países de nuestro entorno. Se han localizado los tipos impositivos que se están aplicando en otros países, y aquellas otras medidas de alivio fiscal que se están utilizando para incentivar el desarrollo y el crecimiento de las PYMES.

Vale la pena subrayar que durante los años 2015 y 2016, entraron en vigor importantes cambios en el impuesto sobre la renta tanto para personas físicas y morales en España, modificaciones que afectan las tarifas impositivas, pero también otros elementos relevantes que inciden en el cálculo de las bases imponibles en beneficio del sector económico local en el impuesto a sociedades, por su parte, el tipo impositivo general se reduce al 28 por ciento en 2015 y al 25 por ciento a partir de 2016. Esta reducción lleva a que, a partir de 2016, se elimine el tipo de gravamen menor previsto para las empresas de reducida dimensión (PYMES).

Es decir, a partir de 2016, se elimina el tipo de gravamen del 28 por ciento que, desde 2009, se establecía para microempresas, Por último, la reforma en sociedades mantiene y amplía el tipo reducido previsto para las empresas de nueva creación constituidas desde 2013, de manera que las entidades constituidas a partir de 2015 tributen durante los dos primeros ejercicios que obtengan un resultado positivo puedan reducir al tipo del 15 por ciento de su impuesto. En este sentido, la razón de aprovechar el beneficio fiscal de la identidad en las PYMES, es la diferencia de estas empresas entre sí por razón de los recursos que poseen, así como por las diferentes características de los mismos («heterogeneidad»). Además, dichos recursos y capacidades no están a disposición de todas las empresas en las mismas condiciones («imperfecta movilidad»).

Esta doble consideración (heterogeneidad e imperfecta movilidad) permite explicar la diferencia de rentabilidad entre las empresas, incluso perteneciendo a una misma industria (Barney, 1991; Peteraf, 1993). Por consiguiente, hoy se reconoce la importancia que tiene la *identidad* como un intangible para el logro de los objetivos de cualquier organización (su desarrollo). Por ello, el conocimiento y buen manejo de la *identidad* empresarial enfocado sobre su marca, es un factor determinante para el desarrollo de toda empresa (Del Toro, 2009). Así mismo los factores intangibles se definen como aquellos activos conformados básicamente por conocimiento e información que no tienen una identidad material (marca) y, por tanto, no son susceptibles de tocarse o percibirse de un modo preciso (Fernández, Montes, 1998). Al respecto, el observatorio europeo para las PYMES, indica que, para conseguir desarrollar la base competitiva de la empresa se hace necesario, por un lado, desarrollar la base de las competencias de sus recursos humanos (Mesa, 2006). Y por otro, obtener competencias de manera externa a través de la *identidad* empresarial con otros agentes externos, concepto éste en el que se profundizará posteriormente basado en la teoría de recursos y capacidades al igual que el principio de *identidad* más adelante, señalándolo como uno de los activo principales generadores de ingresos.

1.1.3 Las PYMES en América Latina

Por lo que se refiere, a la búsqueda del desarrollo económico de la PYMES, la integración de toda América Latina en el pequeño comercio es el sueño de muchos, aún no realizado: A lo largo de las últimas décadas han surgido organismos y mecanismos regionales como la comunidad andina, la comunidad del caribe (CARICOM), el sistema económico latinoamericano y del caribe (SELA), la asociación latinoamericana de integración (ALADI), el mercado común del sur (MERCOSUR), alianza bolivariana para los pueblos de nuestra américa (ALBA), unión de naciones suramericanas (UNASUR), y la comunidad de estados latinoamericanos y caribeños (CELAC), todas con el fin de buscar programas y apoyos para el desarrollo de las PYMES.

Es imperante e impostergable, se define la política de zonas económicas especiales y se integrará a las PYMES en el rol de las negociaciones de américa del norte. Tras dos décadas de avances y retrocesos en el diseño y la implementación de políticas de apoyo a las PYMES en América Latina, las instituciones y los gobiernos de la región deberían estar en un buen momento, una vez superados los efectos de la crisis, para llevar adelante una estrategia y programas de apoyo dinamizadores e innovadores. Como lo explica la organización para la cooperación y el desarrollo económico (OCDE) (2006), si bien existe una experiencia positiva por la creación en el 2002 de la Ley para el desarrollo de la competitividad de las PYMES, la subsecretaría de la pequeña y mediana empresa, en la secretaría de economía (SE) y el fondo PYMES, entre otras iniciativas gubernamentales, para la administración pasada, 2007-2012, existían fuertes retos de empleo, crecimiento, creación de nuevas empresas y desarrollo de las existentes, consideración que en el actual gobierno también sigue siendo una tarea clave.

Un punto importante en nuestro tiempo para la activación económica comercial de las PYMES es sin duda la renegociación del tratado de libre comercio de América del Norte, después de que hace 22 años quedaron fuera de las ventajas de éste y las condenó a perder competitividad. Al respecto Rodríguez, (2010) señala los siete problemas fundamentales que impiden el crecimiento de las PYMES: coyuntura económica (problemas de recesión que producen disminución de ventas); acceso a financiamiento (tramitología y garantías exigidas); sistema tributario (carga impositiva demasiado alta); acceso a mercados (competencia desleal, contrabando, informalidad); legislación laboral (compleja y para lo cual no cuentan con el capital para contratar el personal adecuado); apoyo y funcionamiento del Estado (demora en los pagos, burocracia excesiva) y; finalmente, otros obstáculos (orden público y acceso a tecnologías).

Es importante hacer notar, según datos de la comunidad andina (2013), alrededor del 80 por ciento del comercio intracomunitario corresponde a productos manufacturados que generan empleo y promueven las PYMES. En lo que corresponde al comercio, entre los países miembros, alrededor de 9,000 empresas que la realizan, la mayoría son PYMES. Las PYMES aportan entre el 55 por ciento y 63 por ciento al PIB de los países miembros de dicha comunidad la cual está formada por los países de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú. No obstante, en 2011, se creó el comité andino de la PYMES (CAMIPYMES) para asesorar y apoyar en la política comunitaria para mejorar la competitividad de este sector empresarial. Ese mismo año también se creó el observatorio andino de la PYMES (OBAPYMES) para promover su desarrollo y asimismo, se lanzó el plan de acción CAMIPYMES 2012-2017 para promover el acceso de la PYMES a los mercados América Latina.

En particular, el caso de México forma parte del SELA creado en 1975, para contribuir al desarrollo y promoción de las PYMES. Su temática es atender, políticas públicas, internacionalización, innovación, tecnologías de información y comunicación (TIC) y competitividad, financiamiento y responsabilidad social, entre otras. También forma parte de ALADI creado en 1980 para promover el desarrollo económico-social en la región y su objetivo consiste en establecer un mercado común latinoamericano, se integra de igual forma al MERCOSUR, el cual trata la integración regional y sistemas locales de innovación, por último forma parte del CELAC creado en 2010, busca profundizar la integración política, económica, social y cultural. Actualmente, las PYMES en Latinoamérica enfrentan la fuerte competencia de Asia, principalmente de China, situaciones de desventaja tecnológica (Biachi y Guijarro, 2010; Arroyo, 2015). De acuerdo al foro consultivo científico y tecnológico, México pierde competitividad ante otros países, por sus problemas estructurales, y por un funcionamiento ineficiente de sus mercados nacionales.

La política científica y tecnológica mexicana de los años recientes, todavía no ha logrado motivar una mejora en los niveles de competitividad nacional (Foro Consultivo Científico y Tecnológico, 2006). Las actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+I) deben reforzarse para mejorar dicha competitividad (Juárez, 2006; Banco de México, 2008).

Al respecto se podría distinguir, en la actualidad la proliferación de apoyos ofrecidos a la PYMES por diferentes organismos nacionales e internacionales, ello permite conformar una visión del entorno económico mucho más acorde con la realidad. Esa realidad indica que la a estratificación de empresas es parte importante de la vida económica nacional, por lo cual es imperante mostrar el beneficio fiscal que otorga su *identidad* como recurso el cual debe estar registrado dentro de su activo intangible. Como se ha dicho, las PYMES representan un elemento de cohesión territorial y social de primera magnitud, siendo en la mayoría de países el tipo de empresa predominante (Opoku, Abratt, Bendixen y Pitt, 2007). En América Latina constituyen además un soporte clave para la economía donde suponen el 99 por ciento del tejido empresarial (Bravo, Contreras y Crespi, 2007). La fortaleza de una empresa depende de su productividad, la rentabilidad, la posición competitiva, la participación en el mercado interno y externo, las relaciones inter-empresariales, el sector y la infraestructura regional (Saavedra y Hernández, 2008). Así pues, varios estudiosos del tema de la competitividad empresarial han intentado generar modelos o metodologías con el fin de determinarla. Para Rubio y Aragón (2006), la competitividad permite alcanzar ventajas sostenibles en el tiempo y apropiarse de las rentas generadas.

A causa de las PYMES (empresas con un máximo de 200 empleados) el 43 por ciento del crecimiento registrado durante el período 2000-2010 fue por este sector. En particular, estas empresas fueron responsables de introducir el 75 por ciento de los nuevos productos agregados a la cartera exportadora en América Latina. Por otra parte, alrededor del 60 por ciento de los compradores extranjeros de productos compran a PYMES (Martincus y Graziano, 2013). Teniendo en cuenta lo anterior, estas empresas acogen un porcentaje importante de la fuerza laboral, aportando significativamente al Producto Interno Bruto (PIB), y contribuye de forma directa y solidaria responsable al ISR, una de las limitantes es que tienen serias dificultades para evolucionar y permanecer en el mercado activo. Algunos de sus principales obstáculos incluyen la dificultad para obtener crédito y el escaso acceso a servicios financieros, pero sobre todo la falta de información respecto a deducciones fiscales.

1.1.4 Las PYMES en México

El INEGI reporta que las PYMES se ven afectadas por diversos factores provocando que muchas de ellas se vean en la necesidad de desaparecer o sigan operando fuera de los marcos legales y de los organismos empresariales, algunos de estos factores son: inflación. Devaluación, políticas financieras y fiscales, globalización, entre otros. Actualmente las PYMES fomentan una función crítica dentro de la competencia a nivel mundial, sin embargo han demostrado que las grandes empresas no son con exactitud las que marcan la pauta en la competitividad en los últimos años.

Hay que hacer notar que en México las PYMES se clasifican con base en la estratificación establecida en la fracción III del artículo 3 de la ley para el desarrollo de la competitividad de las PYMES y en el Acuerdo por el que se establece la estratificación de estas empresas, publicado en el diario oficial de la federación (DOF), el 30 de junio de 2009, la estructura de las PYMES es la que se muestra en la tabla siguiente.

Tabla 1.1 Estratificación de empresas mexicanas (PYMES).

*Tope Máximo Combinado = (Trabajadores) × 10 por ciento + (Ventas Anuales) × 90 por ciento

Tamaño	Sector	Rango de número de trabajadores	Rango de monto de ventas anuales (mdp)	Tope máximo combinado*
Micro	Todas	Hasta 10	Hasta \$4	4.6
Pequeña	Comercio	Desde 11 hasta 30	Desde \$4.01 hasta \$100	93
	Industria y servicios	Desde 11 hasta 50		95
Mediana	Comercio	Desde 31 hasta 100	Desde \$11.01 hasta \$250	235
	Servicios	Desde 51 hasta 100		
	Industria	Desde 51 hasta 250		250

Fuente: Diario Oficial de la Federación, 30 de junio 2009.

Al respecto, en el caso de México como en muchos otros países de América Latina, Asia, Estados Unidos y Europa, la micro pequeña y mediana empresa o PYMES, conforma la inmensa mayoría del universo empresarial, de ahí la importancia estratégica que éstas adquieren o deberían tener en términos del desarrollo económico nacional, estatal e incluso local (Saavedra y Hernández, 2008). En otras palabras, la creación de PYMES en el Estado mexicano es de suma importancia ya que en ellas se oferta la creación de empleo y se activa la economía, alentando la estabilidad social.

Al año 2010 en México se cuenta con más de 5 millones de empresas (productores agrícolas, ganaderos, acuicultores, mineros, artesanos, manufactureros, comerciantes, prestadores de servicios turísticos y culturales), las cuales se distribuyen de acuerdo con el tamaño. Estas empresas son consideradas como el principal motor de la economía mexicana. Y es que en muchos casos, las PYMES son las empresas que más empleo dan. Veremos al respecto porque es muy sencillo entender el porqué, ellas contribuyen de manera importante a la generación de empleos. Además de su estratificación y en lo referente a su importancia se reflejan en los datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI, 2010), establecidos en la Tabla 1.2.

Tabla 1.2 Clasificación de las empresas mexicanas por su tamaño

Empresas	Nº de empresas	% del total de empresas	% de generación de empleos	% de aportación al PIB
Micro	4.877.070	94,8	45,6	15,5
Pequeñas	214.956	4,18	23,8	14,5
Medianas	42.415	0,82	9,1	22
PYME	5.134.441	99,8	78,5	52
Grandes	9.615	0,2	21,5	48
Total	5.144.056	100,0	100,0	100,0

Fuente: Elaboración propia con base en Censos Económicos 2010 (INEGI 2010).

Como se puede observar en la Tabla 2, la importancia de las PYMES mexicana radica en que ocupa el 78.5 por ciento de la fuerza de trabajo y contribuye con el 52 por ciento del PIB nacional, esto muestra la capacidad de contribución directa en México. Las PYMES se han convertido en la columna vertebral de la economía es decir que se depende de ellas para obtener un buen desarrollo económico, gracias a la gran impresión en la generación de nuevos trabajos y producción dentro de nuestro país.

Para Domínguez, Miranda y Alvarado (2017) un importante espacio del mercado, es cubierto por medio de estas empresas. Son la columna vertebral de la economía mexicana. Las PYMES generan 72 por ciento del empleo y 52 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB) del país. En México hay más de 4.1 millones de PYMES que aportan y generan más que las grandes empresas. Derivado de ello, todas las PYMES debidamente dirigida, administrada y organizada son un medio necesario e imprescindible en el desarrollo económico de cualquier Estado.

La estrategia nacional de desarrollo de PYMES competitiva se basa en la idea de resolver los cinco problemas básicos: Financiamiento, Comercialización, Gestión, Capacitación y Consultoría e Innovación y Tecnología, (Domínguez, Miranda, y Alvarado, 2017). Durante el año 2014 desaparece la SPYMES y toma su lugar, el Instituto Nacional del Emprendedor (INADEM). Lo anterior es parte de los desaciertos o más bien ajustes al Reglamento Interno de la SE, donde se expone que el Instituto tendrá un presidente que se encargará de impulsar los sectores estratégicos con alto potencial de crecimiento, favorecer el desarrollo regional, fortalecer el financiamiento y propiciar el crecimiento basado en la innovación. Cuenta con un presupuesto de siete mil 200 millones de pesos para el ejercicio fiscal 2016 (INADEM, 2016). Considerando que “el 80 por ciento de las PYMES fracasa antes de los cinco años y el 90 por ciento no llega a los diez años. ¿Por qué? ”. En él se parte de que las razones esgrimidas por los empresarios es necesario atribuir las a fuerzas externas a las empresas, que actúan en el entorno económico-político-social, tales como escaso apoyo oficial, deficientes programas de ayuda a las Pymes, casi inexistentes fuentes de financiación, excesivos controles gubernamentales, altas tasas impositivas, alto costo de las fuentes de financiación disponibles y similares (Saracho, 2008).

En cambio los analistas al partir de la incógnita de porqué otras pueden triunfar en medio de estos problemas, sólo encuentran respuestas cuando atribuyen el fracaso a las propias PYME y, en particular, en la capacidad de gestión de sus responsables.

1.2 La contribución de las PYMES en México y su desarrollo

Ahora bien vale la pena destacar y hacer notar la contribución que tienen las PYMES en la economía de México, con respecto a los siguientes aspectos importantes, creación de empleo, y la contribución a la estabilidad de la economía. Con lo referente a la contribución de la creación de empleo, las PYMES son la principal fuente generadora de empleo del sector privado, pues estas sustituyen la falta de tecnología con mano de obra, por lo que el camino hacia el financiamiento para el capital de trabajo y las inversiones, está en función del incremento en la producción y por consecuencia el empleo.

En la mayor parte de los países que conforman la OCDE. Las PYMES figuran entre el 96 por ciento y 99 por ciento del total de empresas y contribuyen a la aportación de una sexta parte de la producción en el área productiva, así como el 60 por ciento y 70 por ciento de empleo (Domínguez. eat, 2017). Retomando la problemática fiscal de la PYMES, sobresale la alta carga impositiva.

De allí, la importancia de hacer un estudio sobre ellas. Desde el año 2002 durante el sexenio del Presidente de la Republica Vicente Fox se publicó en el DOF, la Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la PYME, esto con el objeto de impulsar el desarrollo económico del país a través del impulso a la creación de estas entidades económicas, para ayudarles en la productividad, competitividad y sustentabilidad, cuya finalidad era fomentar el empleo y el bienestar social y económico del Estado mexicano, a la fecha sigue manteniendo las mismas directrices. La principal fuente de ingresos del Estado Mexicano son los impuestos. El Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

En la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio 2014, a la fecha los impuestos representan el 40 por ciento del total de ingresos que espera obtener. El 24 de octubre del año 2013, previa aprobación del Congreso de la Unión, fue turnado a la Cámara de Senadores el documento que contenía la Reforma Fiscal, argumentando que la propuesta estaba centrada en responsabilidad y encaminada a la búsqueda del crecimiento económico, catalogándola como justa y progresiva. Al respecto el Plan Nacional de Desarrollo (PND), 2013-2018, en su apartado de fomento económico, política sectorial y regional. Indica que:

“El Estado tiene como obligación, de acuerdo con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, fungir como el rector del desarrollo nacional, garantizando que éste sea incluyente, equitativo y sostenido. Por tanto, resulta indispensable que el Gobierno de la República impulse, al igual que lo hacen las economías más competitivas a nivel mundial, a los sectores con alto potencial de crecimiento y generación de empleos” (PND, p.80).

Si bien en los últimos quince años se han producido ligeros cambios, en general los incentivos y apoyos financieros de las instituciones federales particularmente de Nacional Financiera (NAFIN), y del Banco Nacional de Comercio Exterior (BANCOMEXT), han continuado con su función de banca de segundo piso. Entre las acciones emprendidas desde 2001 destacan, en el marco del programa de desarrollo empresarial, 2001-2006 (SE, 2001), la creación de la Subsecretaría para la Pequeña y Mediana Empresa de la Secretaría de Economía (SPYMES) y el Fondo de Apoyo a la Micro, Pequeña y Mediana Empresa (FAMPYMES) orientado a la capacitación, consultoría y elaboración de programas para su fomento y el Fondo de Fomento a la Integración de Cadenas Productivas (FIDECAP) , (Angelelli, Guaipatín y Suaznabar, 2004; SE, 2004).

Las PYMES en México, presentan como principales características, una escasa cultura empresarial, imitando las estrategias de las grandes corporaciones, además, se ven forzadas por los mercados a buscar alianzas estratégicas con proveedores de materias primas para ser competitivas y poseen recursos financieros escasos (Palomo, 2005; Dussel, 2009).

En México, la mayor parte de las entidades federativas otorga diversos apoyos a las empresas de menor tamaño, aunque la información al respecto aún no ha sido sistematizada. Según datos de la Comisión Intersecretarial de Política Industrial (CIPI), de 2006 a 2012 las PYMES han recibido 320 mdp en créditos. El CIPI revela (2011) que en el país, 99 por ciento de las 4.3 millones de empresas son PYMES, pero todas tienen el mismo nivel de crecimiento. De ellas el 65 por ciento de las PYMES son de carácter familiar, el 90 por ciento de estos negocios se dedican a un oficio, los giros más comunes en la PYMES son: restaurantes y tiendas de abarrotes. Considerando que el Gobierno Federal solo reconoce como una de los problemas clave el financiamiento, tanto por la vertiente de costo, escasez de capital de trabajo y sobre todo escasez de capital de riesgo a mediano y largo plazo, el sistema de garantías y el programa de consultores financieros (antes extensionistas financieros) reciben un papel protagónico para que el costo y los requisitos de la banca privada disminuyan y se pueda canalizar rápido montos de financiamiento hacia las PYMES (Programa Sectorial de Economía 2013-2018).

Sin embargo, vale la pena decir, no solo el problema es financiero, actualmente la falta de deducciones fiscales también se convierte en un problema para el desarrollo y crecimiento de estas empresas, son solo las grandes corporaciones quienes aprovechan los incentivos fiscales y quedan relegadas las PYMES por falta de conocimiento. La alta carga fiscal deteriora la generación de empleo y con esto una falta de aportación fiscal por conducto ISR por salarios e ISR a las utilidades. Así mismo, en el PND (2013-2018) se mencionan los factores que condicionan la baja productividad de la PYMES y de los organismos del sector social de la economía (OSSE) estos son:

- a) Limitadas fuentes de financiamiento y acceso a capital. El acceso al crédito para las PYMES y para los OSSE, durante los últimos seis años, se incrementó del 19 por ciento en 2006 al 27 por ciento en 2012, como porcentaje del PIB. Sin embargo, menos del 20 por ciento de las pequeñas y medianas empresas utilizan financiamiento bancario para solventar sus inversiones.

b) Insuficientes capacidades de gestión y habilidades gerenciales. 79 por ciento de los problemas que enfrentan las PYMES se debe a la falta de experiencia, ya que sólo 2 de cada 10 empresarios están capacitados para administrar su propio negocio.

c) Carencia de información relevante para toma de decisiones. Los emprendedores no cuentan con información adecuada para desarrollar sus ideas y las PYMES carecen de la información necesaria para llevar a cabo análisis que les permitan crecer.

d) Por otro lado, existe una escasa vinculación entre universidades y centros de investigación con PYMES y OSSE. Dicha vinculación les permitiría incrementar su competitividad, tener mano de obra capacitada (2014, p.33).

En este contexto, las economías avanzadas están convirtiéndose en las llamadas economías del conocimiento, así se indica en el PND 2013-2018 en puntos **b**, **c** y **d**. Las empresas en general, y las PYMES en particular, deben estar tomando conciencia de la importancia de conceptos tales como conocimiento, habilidades o competencias, para asegurar su competitividad en los mercados. Se considera que una economía basada en el conocimiento es aquella en la cual la generación y explotación del mismo se ha convertido en parte predominante en la creación de riqueza (DTI, 1998).

Dicho de otra manera, la importancia de tener personal preparado, que ayude en el desarrollo y explotación potencial de la PYMES, cuidando sus recursos internos y externos, aprovechando al máximo beneficios fiscales otorgados, para ello debe llevarse un buen control interno y el registro contable adecuado. En pocas palabras, dentro del conjunto de elementos o recursos que posee una PYMES, los teóricos sin duda centran la *identidad*, la marca, la responsabilidad social corporativa (RSC), la gestión del conocimiento, entre otros, todos ellos ubicados en lo que se conoce como *activos intangibles*.

Conforme lo que se ha investigado la *identidad* representa el mayor valor añadido, es por lo tanto uno de los más importantes activos intangibles el cual es soslayado como parte del capital intelectual que forma el recurso intangible en toda empresa y que, aunque no se tenga conciencia de ello ni se lleve en los registros contables, destaca por su alta generación de valor y el posicionamiento económico y de mercado, tanto a nivel teórico como empírico.

A causa de ello la *identidad* empresarial, concentra el mayor indicador de reputación que tiene toda empresa, generando una constante creación de valor (Barney, 1992; Carrillo, Núñez, Tato, Castillo y Delgado, 2009). En el caso de los *activos intangibles*, la *identidad* adquiere día a día un rol más estratégico y menos supeditado a acciones concretas. Burke y Mothe (2011) definen la *identidad* como RSC, o la RSC como *identidad* y esta como estratégica cuando se producen considerables beneficios relacionados con la empresa y para la empresa.

La estrategia social se considera así un factor de creación de valor que se intenta traducir en beneficio económico diferido (Porter y Kramer, 2006). Por lo tanto, la *identidad* corporativa manejada estratégicamente abarca desde la gestión de la reputación y el buen manejo de los recursos (Fombrun, Van, Jackson, 2004) hasta medidas para mejorar un posicionamiento en los mercados, obteniendo con ello mayores beneficios presentes y futuros (Kotler y Lee, 2008). Al respecto los recursos de la empresa como “... *todos los activos, capacidades, procesos organizativos, atributos de la empresa, información y conocimiento...*”, internos y externos, que, controlados por estas, en un momento determinado le otorgan como resultado una exponenciación económica y de mercado mayor a sus competidores (Orozco, 2012 p.44).

Por lo tanto este recurso el cual llamamos *identidad*, será capaz de generar ingresos y estos a su vez en un sentido simétrico generar un gasto, lo cual será deducible fiscalmente y con ello minimizar la carga excesiva tributaria dado en su entorno económico actual. Según Baron y Diermeier (2007). La imagen o la *identidad*, son recursos de gran valía en las empresas. Para estos autores una correcta gestión de la *identidad* empresarial, reconocida dentro de los activos intangibles de las PYMES, beneficiaría en mucho la reasignación de financiamientos y la disminución del impacto fiscal que se deriva del desconocimiento a la deducción de estos activos. Ante lo expuesto, el propósito del análisis de los recursos y capacidades es identificar el potencial de la empresa para establecer ventajas competitivas mediante la identificación y valoración de los recursos.

En un escenario actual, como ya se mencionó, las PYMES debidamente dirigidas, administradas y organizadas, se convierten en un medio necesario e imprescindible en el desarrollo económico de cualquier estado nación. En el caso de México, como en muchos otros países de América Latina, Asia, Estados Unidos y Europa, las PYMES conforman la inmensa mayoría del universo empresarial, alrededor del 99 por ciento del tejido empresarial.

De acuerdo a datos del INEGI, (2014) su importancia radica en que ocupa el 78,5 por ciento de la fuerza generadora de trabajo y contribuye con el 52 por ciento del PIB nacional, los problemas que suelen presentarse a las PYMES son, financiero, y falta de conocimiento, lo cual nos lleva a falta de aprovechamiento fiscal basado en la deducción de los *activos intangibles*. Como se ha dicho, el conocimiento y manejo adecuado de la *identidad* en el entorno económico es vital para el desarrollo de toda PYMES, ya que aprovechar los recursos de manera eficaz permite hacer frente al medio externo, es decir una *identidad* de marca poderosa es aquella que se caracteriza por tener una identidad rica, clara y al mismo tiempo que los involucrados sean capaces de articularla y protegerla.

La *identidad* se hace fuerte cuando puede alcanzar una diferenciación relevante respecto a su competencia. Si bien los intangibles constituyen uno de los temas de más candente actualidad en el ámbito de la gestión empresarial, de los mercados financieros, de la investigación e incluso en el de la administración pública, la mayoría de los escritos publicados presentan una deficiencia fundamental: no se apoyan en un análisis riguroso de la naturaleza económica de los intangibles y en los factores que explican la actitud que ante ellos adoptan los principales actores en la escena económica (Hand y Lev, 2003).

Al respecto, centrado la importancia de la identidad empresarial, se podría citar como recurso intangible de toda PYME a la marca, una forma fundamental del activo intangible dominante especialmente en el sector de los bienes de consumo, que se crea a menudo mediante una combinación de innovación y estructura organizativa. La marca es el resultado de una fórmula secreta y un excepcional saber hacer (know-how) en materia comercial. Por todo ello, la identidad según Túnez (2012, p.70) son. Los rasgos que el público asocia y recuerda como representativos de la organización, y los asociamos con el concepto de marca.

La *identidad* y la imagen corresponden a dos elementos fundamentales de la marca, noción que representa una construcción simbólica de los productos o servicios de una organización (Ávalos, 2010). Teniendo en cuenta lo anterior, podemos observar que no solo es el financiamiento externo, sino el diseño de una política tributaria adecuada a este segmento empresarial. En este orden de idea se puede afirmar que, la identidad corporativa es la representación o imagen conceptual que un espectador tiene de una organización o de una empresa, la imagen corporativa es una parte de la identidad corporativa que hace referencia a los aspectos visuales de dicha representación.

La identidad corporativa no trata sólo del logotipo de la empresa, la identidad corporativa es la imagen, las sensaciones, las emociones, la filosofía y los valores que la empresa transmite al exterior y por extensión, la representación de todo ese conjunto de elementos que nosotros como espectadores percibimos ella.

Por lo tanto, hoy más que nunca, las organizaciones necesitan realizar acciones que contribuyan a crear una imagen de ellas atractiva, moderna y atrayente a la vez que socialmente comprometida, la responsabilidad social corporativa es también un elemento importante a destacar en las organizaciones de hoy en día que forma parte también del proyecto global de identidad corporativa de la organización. Es por esto que el desarrollo continuado de la identidad de una empresa u organización a partir del diseño de un logotipo culmina en la creación de una marca.

Una marca es una entidad con identidad y dimensión social y es un proceso colectivo de creatividad. Una marca habrá logrado su objetivo si además de producir identificación entre los usuarios o consumidores de sus productos o servicios con ella consigue que éstos se sientan orgullosos y partícipes de la misma, se establece por tanto una identificación entre la marca y los usuarios (Túnez, 2012). La marca, es todo aquello que los consumidores reconocen como tal. Es un producto dotado con un aspecto que atrae a los consumidores, haciendo que estos sean elegidos, por encima del resto, es el nombre que reciben los productos y organizaciones es conocido como marca o identidad corporativa. Ante la necesidad de representar visualmente tal marca, existen los logotipos o logos, que proporcionan la identidad de la marca corporativa.

El grado en que una determinada marca puede del resto de productos presentados en el mercado y alcanzar una determinada preferencia de compra o consumo entre los consumidores, es el impacto externo provocado por una identidad positiva. (Relación con el medio externo figura 1.1).

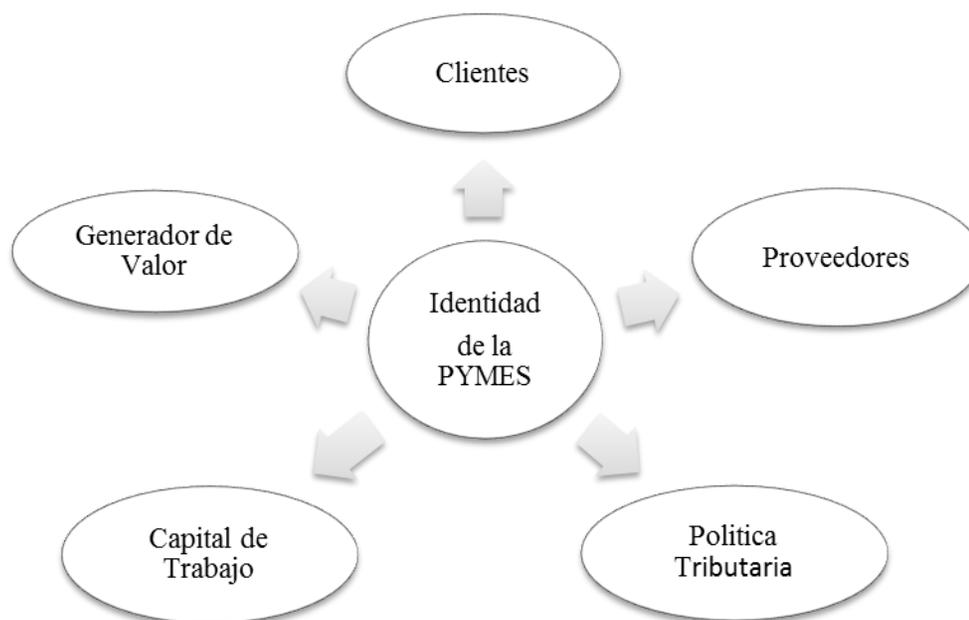


Figura 1.1 Factores del medio externo que crean identidad en las PYMES mexicanas

Fuente: Elaboración propia a partir de Orozco, (2012).

Al respecto, el cierre de empresas en la República Mexicana, se manifestó de manera puntual en todo el territorio nacional durante el año 2010, de manera particular en cinco estados, Coahuila en primer lugar con 8 239 empresas cerradas; Michoacán se ubica en segundo lugar con 6 166; en tercer lugar, el Distrito Federal con 1 537; el Estado de México ocupa el cuarto lugar con 4 842, y por último, el quinto lugar Nuevo León con 894 empresas.

El trece por ciento de las empresas cerradas en el año indicado corresponden a compañías que poseían entre 200 y 500 trabajadores, lo que equivale decir que eran de las llamadas PYMES, las cuales sostienen al sistema económico mexicano aportando significativamente a la generación de empleo (Rodríguez, Arzate, y Báez, 2012). De forma sintética se puede decir que la *identidad* de toda empresa con relación a su marca ha sido abordada desde dos perspectivas fundamentales: desde un punto de vista financiero, como activo intangible de la empresa (Aaker y Jacobson, 2001; Kerin y Sethuraman, 1998; Simon y Sullivan, 1993; entre otros); y desde el punto de vista del consumidor (Aaker, 1996; Keller, 1993; Keller y Lehmann, 2003; Tolba y Hassan, 2006; entre otros). Sin embargo, en lo que se refiere a la perspectiva fiscal como parte de la deducción para toda PYMES no se ha observado estudio alguno.

Así pues, un enfoque de política tributaria con directrices recaudatorias tiene como consecuencia “un cambio social brusco, desaliento de la economía, descapitalización de las empresas y un desempleo creciente” (Latapi, 2002).

En relación con lo anterior, en México el gasto público depende mayormente de ingresos tributarios, los cuales se contemplan dentro de la Ley de Ingresos que es propuesta anualmente por el ejecutivo y aprobada por el poder legislativo. Esta ley se divide en tres rubros: *ingresos propios del gobierno federal*, *ingresos derivados de organismos*, empresas y por ultimo *ingresos derivados de financiamientos* (Cámara de Diputados, 2016). Figura 1. 2.

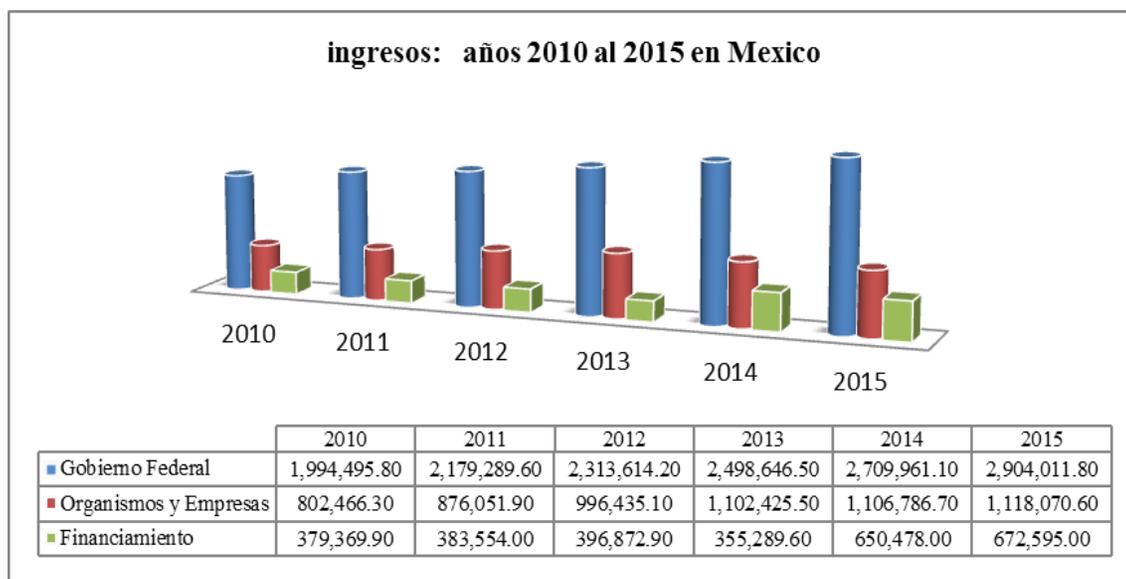


Figura 1.2 Comportamiento recaudatorio basado en ley de ingresos de la federación

Fuente: Elaboración propia a partir de Ley de Ingresos de la Federación 2010 al 2015.

Cabe destacar que los impuestos directos a nivel mundial, y en específico en casi todos los países miembros de la OCDE, han venido disminuyendo. Sin embargo, en México sucede lo contrario, en los últimos cinco años estos impuestos han mostrado un incremento significativo tal como se manifiesta en la Figura 1.3, que se expone a continuación:

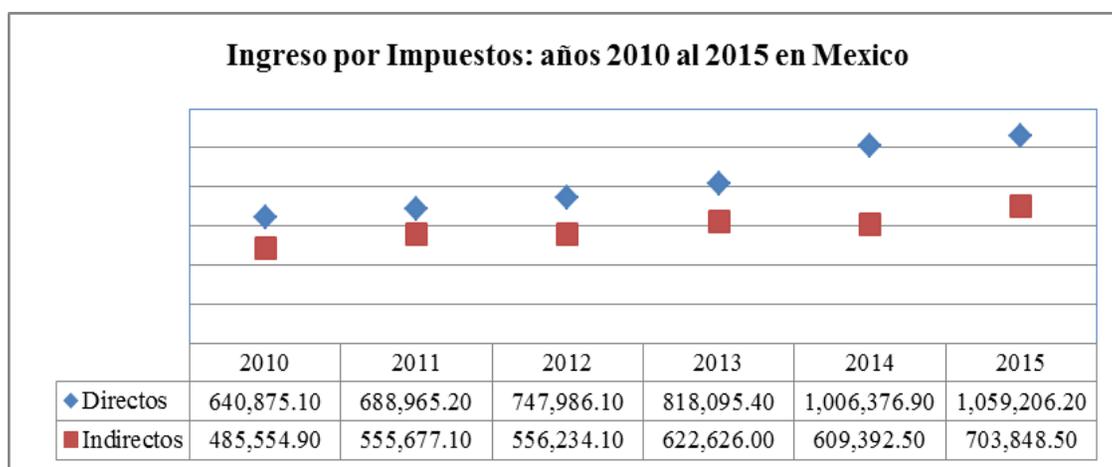


Figura 1.3 Recaudación fiscal por impuesto directo e indirecto

Fuente: Elaboración propia con datos de Ley de Ingresos de la Federación de los años 2010 al 2015.

Hay que hacer notar, en el marco de los impuestos directos, si bien las PYMES generan el 73 por ciento de los empleos en México, por un lado ello ocasiona un problema en deducción fiscal por sueldos y salarios dado la reforma hacendaria para el año 2014, restringiendo esta deducción al 53 por ciento o al 47 por ciento según sea el caso por pagos exentos al trabajador y, por el otro, no aplican el beneficio de la deducción fiscal de *activos intangibles* mismo que contribuiría a su desarrollo.

En la actualidad el ISR juega como una variable directa en el desarrollo de las PYMES, destacando datos la Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE) del INEGI (2015) y donde nos indica que, de la Población Económica Activa (PEA), en noviembre de 2015, del total de ocupados, el 67.5 por ciento opera como trabajador subordinado y remunerado ocupando una plaza o puesto de trabajo, es decir; de 10 empresas 9 son PYMES, de 100 personas económicamente activas ocupadas 67 son empleadas por este segmento de empresas.

En el entorno fiscal, Ramírez (2009), establece que a pesar de fijar tasas de ISR menores pero con una mayor base gravable, el impacto es restrictivo para la empresa, ya que al no aprovechar, por desconocimiento, al máximo las deducciones permitidas la recaudación tiende a ser mayor, lo cual indica que para efectos de los impuestos directos entre menor sea la deducción mayor base gravable se obtiene, lo que brinda como resultado mayor causación de ISR. No obstante, la excesiva carga fiscal aplicada en la última década, pudiera ser la causa de una desaceleración económica que tendría como consecuencia el cierre masivo de PYMES, la cual muestra un crecimiento no mayor al 2 por ciento (Montenegro, Pereira, y Soloaga, 2011).

Al respecto nos indica Jiménez (2008), que toda empresa requiere de activos para desarrollar sus actividades comerciales. Sin duda los activos importantes a considerar en el desarrollo de toda empresa continua explicando el autor son: el activo humano, el activo fijo o de estructura operativa y por último el activo intangible que forma parte del crecimiento empresarial y su entorno económico social.

Con la problemática que representa la recaudación basada en los impuestos directos, el desconocimiento de la *identidad* o la imagen de la PYMES sinaloense, girando en torno a aspectos tan diversos de la marca como su implicación en el desarrollo económico de cada empresa (Van Riel, 1997; Costa, 2004; Sanz & González, 2005; Fernández & Labarta, 2009; Orozco y Ferré, 2012).). La vinculación con aspectos corporativos y de mercado, que deriva del manejo adecuado de los recursos internos y externos (Capriotti et al, 2009; Chaves, 2008; Grant, 2004; Jiménez y Rodríguez, 2007; Sánchez y Pintado, 2009). La relación que conlleva el no tener información contable veraz, precisa y de calidad que detone el valor de la empresa (Sanz de la Tajada, 1996; Davis, 2002; Toro, 2009). La falta de reconocimiento de su capital intelectual, creador de la *identidad* de cada empresa, incide en la no deducción fiscal. En cierto sentido la creación de capital intelectual exige una fuerte inversión que no es reconocida dentro del activo intangible y por lo tanto no se contempla como activo por los estados contables tradicionales (Sveiby, 1999; Viedma, 2004; Ochoa, Prieto y Santidrián, 2010; Bueno, 2013; Edvinsson, 2013; Meroño y López, 2013; Wasiluk, 2013).

Por último, la utilización del beneficio fiscal no aprovechado de estos activos en el ISR, (Cornia, Gómez, Sabaíni y Martorano, 2011; Corbacho, 2012; Perry y Bustos, 2012; Rossignolo, 2015), repercutiría en la liquidez y sobre todo en la rentabilidad de las PYMES. Por ello en base a la necesidad de encontrar deducciones fiscales, las cuales otorguen beneficios que provoquen generación de empleos, crecimiento económico, y principalmente inhibir la evasión fiscal, se plantea la presente tesis: Importancia de la *identidad* de la PYMES en el *activo intangible* como deducción fiscal: el caso del sector restauranero en Sinaloa.

Para ello, se ha hecho notar los incentivos de los países de nuestro entorno han centrado sus políticas en aspectos de distinta índole, tales como: reducción de las cargas administrativas, mejora de la legislación, modernización de la administración pública, política de competencia, financiación, aplicación de la directiva de servicios, apoyo a la innovación y el desarrollo de tecnología, la internacionalización de las empresas, etc.

Es importante resaltar que con el fin de crear las condiciones necesarias para el crecimiento económico del país, el gobierno ha establecido diversos mecanismos de estímulo a la reconversión industrial y al crecimiento de la capacidad productiva de las PYMES. Sin embargo este tipo de empresas no ha sabido aprovechar el beneficio de la deducción fiscal de los intangibles, ello opera como una deducción de la base tributaria con el objetivo de disminuir el impuesto sobre la renta de los contribuyentes; sin embargo, en ocasiones, estas oportunidades de disminución de la carga tributaria se han visto afectadas por la actividad fiscalizadora de la autoridad de impuestos que busca permanentemente incrementar los ingresos tributarios del país, por ello soportaremos con normatividad fiscal y jurídica impositiva la deducción de estos activos en el capítulo II.

1.3 Beneficio fiscal del activo intangible, identidad

Las inversiones empresariales dirigidas a mejorar los procesos y a reducir costos, en ciertos casos, suscitan dificultades de interpretación contable frente a la normatividad jurídica impositiva. Este caso al utilizar la deducción tributaria especial del valor de inversiones en activos, para disminuir la base de liquidación y a su vez su impuesto de renta. Existe evidencia empírica que justifica considerar la *identidad* de la PYMES como un recurso intangible que pueden utilizar las empresas disminuyendo su base gravable, como se indicó anteriormente respecto a la política tributaria. Por otro lado, el Estado cuenta con una gama de instrumentos de apoyo indirecto al desarrollo científico y tecnológico. Bajo estos instrumentos la decisión de tomar los apoyos es decisión exclusiva de las empresas.

Los estímulos fiscales son un ejemplo de este tipo de apoyo indirecto. Otros instrumentos indirectos los constituyen los estímulos fiscales para el desarrollo industrial, los apoyos financieros para la creación de centros tecnológicos (Ciceri y Díaz 2003); así como las subvenciones, compras públicas o las medidas regulatorias que estimulan la competencia

(Rivas, 2007). Sin embargo la difusión sobre los beneficios fiscales existente o establecimiento de tasas impositivas preferenciales para las PYMES en busca de un desarrollo sostenido no ha sido publicado.

Al respecto, los créditos fiscales constituyen una deducción del monto de los impuestos que una empresa debe pagar al fisco; mientras que las concesiones fiscales representan una deducción adicional sobre los ingresos gravables de la empresa, lo cual permite reducir todavía más la cantidad de impuestos que se deben pagar. (Warda, 2006 p.13).

En el caso de México, la exención fiscal es una prerrogativa del gobierno, que cuando es fundamentada y amparada en la Constitución, leyes y códigos de la materia, permite liberar a una persona o grupo de personas de una obligación, en este caso el pago de un impuesto, para de esta manera promover o incentivar el desarrollo de una actividad que se considera beneficiosa para el país.

En el caso de la presente investigación se buscó otorgar el uso del beneficio fiscal existente para las PYMES respecto al manejo adecuado de su identidad. La reforma fiscal para el ejercicio 2014, contempló dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) un nuevo Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), al cual se trasladan de manera automática las PYMES que tributaban hasta el 31 de diciembre de 2013 en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO). Esta transición, además de la limitación en deducciones fiscales por sueldos y salarios, provoca una afectación bilateral; es decir, afecta la relación obrero - patronal, limitando su deducción a las empresas a partir del año 2014.

A partir de este año (2014), toda empresa que remunere sueldos y salarios en su parte exenta no podrá deducirlo del todo en su base gravable, por lo tanto este cambio tiene un efecto que impacta de forma directa en un 53 por ciento al incremento de la base impositiva de la PYMES y de las organizaciones en general sobre la cual se aplica la tasa del ISR al contribuyente, de esta forma se provoca una mayor base gravable y existe un mayor ISR en las empresas a pagar (DOF, 2013).

Dicho de otra manera, no se permite deducir al 100 por ciento como gasto en las empresas el pago por previsión social, la parte que contempla prestaciones exentas entregadas al trabajador, provocando un incremento en el impuesto sobre la renta de las empresas, y el efecto contraproducente sería por un lado provocar alta carga tributaria para las PYMES y por el otro una mayor carga tributaria para el trabajador al limitar las percepciones exentas.

Por ello los estudios para identificar los problemas de las PYMES mezclan dos tipos de enfoques: el interno y el externo; el enfoque externo se caracteriza por problemas que afectan a las PYMES, pero que son más bien del tipo macroeconómico, mientras que el enfoque interno, se caracteriza por problemas derivados de la gestión propia del negocio.

1.4 Contexto de identidad como activo intangible

En relación con la importancia de las PYMES en la economía, en el empleo a nivel nacional y regional, tanto en los países industrializados como en los de menor grado de desarrollo, el tema de investigación se basa en el análisis de la *identidad*, un activo no reconocido de esta estratificación empresarial sinaloense como recurso intangible, que por un lado debe ser considerado un activo intangible y por el otro, una deducción fiscal. La literatura analizada enmarca que la existencia de este tipo de empresas (PYMES) es de gran importancia en la generación de empleo y el bienestar social, llevando implícito una aportación importante para la economía sinaloense, de ahí la importancia de estudiar un tema como el que se aborda que abre posibilidades de fortalecimiento de sus estados financieros.

Dos aspectos importantes de la investigación en identidad, pero sobre todo en intangibles son la falta de una terminología común, y el poco desarrollo de escalas de medición de los constructos asociados a los intangibles (Kristandl y Bontis, 2007). En primer lugar, establecer unas definiciones integradas y coherentes de los conceptos más empleados en identidad e intangibles como activos empresariales; y segundo lugar definir un conjunto de dimensiones para recursos y capacidades coherente desde el punto de vista teórico, y que afecte a propiedades relevantes para la gestión de identidad como recurso empresarial parte integral del activo. Después de un análisis longitudinal de la literatura sobre intangible de las últimas tres décadas, se establece una definición de identidad como marca empresarial un activo que crea valor, siendo por tanto un caso particular de activo intangible.

Actualmente, en plena sociedad del conocimiento, se tienen límites conceptuales en relación con aspectos tan fundamentales como la *identidad*, la imagen y la reputación de marca sobre todo en las PYMES. En México, así como en otros países latinoamericanos, Asia y Estados Unidos, las llamadas PYMES (small and medium enterprises, SMEs, por sus siglas en inglés) integran la mayoría del universo en el ámbito de las empresas.

Las empresas han generado un modelo de gestión de su *identidad* basado en la creación y mantenimiento de su *marca*. Para las PYMES que pretenden sobrevivir, no sólo es necesario el financiamiento o el trabajo duro, sino también tomar decisiones inteligentes que las consoliden de cara a una intensa competencia y a una situación económica del país que no atraviesa por sus mejores momentos.

Para lograr triunfar deberán continuamente revisar la viabilidad de los objetivos del negocio, sus estrategias y su modo de operación, analizar las perspectivas de competitividad, la determinación de activos con los que cuenta para enfrentar el dinamismo de los mercados, tratando siempre de anticiparse a los cambios fiscales y adaptando sus planes y procesos (Schwab y Sala, 2011).

En este sentido, el conocimiento y buen manejo de la *identidad* empresarial enfocado sobre su *marca*, es un factor determinante para el desarrollo de toda empresa (Del Toro, 2009). En el conocimiento empírico, se dice que la economía es el estudio de la forma en que una sociedad administra sus recursos.

Para toda empresa estos recursos son diversos y se basan en el conocimiento, en la constante creación de valor creando una *identidad* ante agentes internos y externos, lo cual debe ser aprovechado ya que ello se convierte en un recurso importante.

En ese tenor, hoy se reconoce la importancia que tiene la *identidad* para el logro de los objetivos de cualquier organización, sea ésta privada o pública. Se pueden encontrar a muchos directivos diciendo nuestra *identidad* empresarial es fundamental para el negocio. Si analizamos detenidamente como está la situación actual del mercado y su perspectiva futura, podríamos identificar tal situación como una tendencia hacia la relación ingresos e *identidad*, o bien generación de ventas presentes y futuras basadas en la *identidad* empresarial, aspecto central de esta investigación.

Ese lazo vital de la *identidad* empresarial con la generación de ventas, se origina desde el mismo momento en que nacen las primeras marcas comerciales, las cuales surgen al etiquetar los envases de los productos. Aunque ya el hecho de “marcar” se venía produciendo desde hacía muchos años, fue en la edad media cuando las agrupaciones de artesanos permitieron identificar los bienes que fabricaba cada productor, ello se convertía en una forma de indicar la garantía del producto (Avalos, 2010); por esta razón, la *identidad* empresarial se va a convertir en una ineludible marca dentro de los recursos intangibles de la PYMES. La revisión de la literatura muestra que los *activos intangibles*, especialmente las marcas, son un recurso importante que forma parte de la *identidad* de toda empresa, siendo fundamental para el valor de mercado de las compañías, pues representan su ventaja competitiva, sin embargo, se enfrentan ante un reto difícil al momento de valorarlos, a causa de esto su deducción fiscal no es aprovechada.

Así, ante un entorno incierto y complejo, la gestión de *identidad* aparece como una de las respuestas más evidentes para identificar, medir y gestionar recurso críticos de una organización y con ello una oportunidad de mejorar sus estados financieros. Es necesario señalar que la realidad económica está dando un paso creciente a los *activos intangibles* dentro de la cadena de valor de bienes y servicios (Moral y Fernández, 2012), haciéndose mucho más compleja una correcta valoración de las empresas y de sus activos. Esta situación ha provocado el surgimiento de diversos modelos que permiten la identificación y medición de los *activos intangibles* que dispone una empresa, además de la falta de deducciones fiscales.

En el actual contexto social y económico, el manejo de la *identidad* adquiere una relevancia cada vez mayor. Las nuevas demandas sociales y el nuevo perfil del consumidor ponen de manifiesto la necesidad de contar con este tipo de herramientas para potenciar el compromiso con el público-consumidor. El marketing o manejo de *identidad* surge como respuesta a las nuevas necesidades de los consumidores; consumidores que reclaman contenidos de calidad y relaciones emocionales con las marcas. En este sentido, Moral y Fernández (2012) aluden a las razones que han llevado a los investigadores a profundizar en esta disciplina.

Con respecto al manejo de *identidad*, la primera contribución académica nace de la mano de Holbrook y Hirschman (citados por Barrios, 2012), los cuáles afirman que resulta imprescindible tener en cuenta las emociones de los clientes en las decisiones de compra. Frente al concepto tradicional, estos investigadores establecen la relación existente entre las emociones y el comportamiento de los consumidores, considerando que las emociones, sensaciones, sentidos y sueños juegan un papel esencial en la decisión de compra.

Pine y Gilmore, citados por Campillo y Herrera (2015), establecen las premisas fundamentales de la llamada economía de la experiencia, poniendo el foco de atención en el hecho de que cuando un individuo decide comprar un producto, lo que realmente adquiere, tal y como apuntan los autores, es una serie de elementos intangibles que engloban la experiencia que el consumidor interioriza al comprar respecto a ese producto.

Del mismo modo, los elementos intangibles son incorporados por la propia marca empresarial esto como un recurso propio de la empresa. Por su parte la teoría de recursos y capacidades de Villafañe (2006), determinan no solo la diversificación, sino qué tipo de factores son más o menos relevantes en el hecho de que la empresa siga una estrategia de competitividad.

Para ello, se analiza, en primer lugar, los aspectos esenciales de la teoría de recursos y capacidades, para posteriormente, vincular dichos aspectos con la *identidad* empresarial y con ello su relación directa como un activo intangible. La importancia de la *identidad* se presenta por la madurez existente en los mercados y su alto dinamismo.

Las PYMES no tienen registrado este intangible, el cual engloba todos los productos o servicios que ofrece. Por esta razón, la *identidad* de las PYMES sinaloenses adquiere una relevancia fundamental, creando valor para la empresa y estableciéndose como un activo intangible estratégico de la misma, ya que si una organización crea una imagen en su público, esta imagen es un activo generador de ventas presentes y futuras. Antes de profundizar en los aspectos teóricos, vale la pena decir, que las empresas difieren en su asignación de recursos, es decir, tienen funciones de producción diferentes, procesos de innovación y desarrollo de nuevos productos distintos y configuraciones de actividades y negocios diversos.

Esto, sin duda, tiene importantes implicaciones para comprender la dinámica de la competencia y para evitar considerar el origen de las rentas empresariales como consecuencia de la estructura de mercado y no fruto de la innovación, de la diferenciación específica de la dinámica empresarial (Cuervo, 2004).

Al respecto, se puede enunciar la identidad, como parte de esta diferenciación, es decir la imagen corporativa o imagen empresarial, plasmada en su marca. Para investigadores como Marín, Costa, Scheinsohn, Keller, la materia de *identidad*, se puede equiparar con el concepto de marca, ya que Marín (2008), nos dice:

“...la imagen corporativa, por consiguiente, es la percepción mental que de una organización o empresa tienen sus diferentes públicos y que se ha formado por la integración de todos los mensajes recibidos en sus relaciones con ella”... (Marín, 2008, p. 84).

1.4.1 Importancia de los intangibles

Se puede decir que la intangibilidad se manifiesta en las dificultades para poder medirla, tocarla, manipularla y sentirla concreta. La gestión empresarial actual debería considerar los activos intangibles necesarios para los quehaceres organizacionales; siendo estos el resultado de la incorporación de la información y el conocimiento a las distintas actividades productivas.

El rasgo común de los activos intangibles y de las capacidades que los movilizan es que son formas de conocimiento con grados distintos de especificidad, codificabilidad y complejidad. Aquí descansa su contribución a la construcción de una posición competitiva ventajosa. Su intensidad en conocimiento les otorga una serie de condiciones idóneas para convertirlos en activos escasos y, valiosos, y difícilmente imitables por terceros, lo que facilita la generación de rentas de diferenciación (Barney, 1991; Grant, 1991; Peteraf, 1993).

La percepción de la importancia de los intangibles en las organizaciones viene de Kristandl y Bontis, (2007). La primera mención del concepto de intangible en la empresa, atribuida a Lawrence R. Dickse, data de 1896 (Wu, 2005). Es bastante común que cada autor trate de construir una teoría de intangibles desde el principio, creando nuevas definiciones, introduciendo nuevas dimensiones de intangibles y tratando de imponer su propia terminología (Bontis, 2001). Este hecho dificulta la acumulación de conocimiento, y justifica los escasos progresos que se han realizado en los últimos veinte años en la construcción de una teoría de los intangibles en las organizaciones (Andriessen, 2004b; Bontis, Drogonetti, Jacobsen y Roos, 1999; Molbjerg y Jorgensen, 2006; Sveiby, 1997).

La poca consistencia de las terminologías empleadas ha dificultado el establecimiento de mediciones claras de los intangibles, lo cual ha supuesto una dificultad adicional al progreso en este ámbito del conocimiento.

Los trabajos de Petty y Guthrie (2000) y García - Parra et al. (2006) nos dan una perspectiva amplia de cómo ha evolucionado esta área y desde que prisma se ha tratado. Más allá de las primeras citaciones del término, podemos situar el inicial auge de los intangibles a finales de los años ochenta y mediados de los noventa del siglo pasado. Con la aparición de la economía del conocimiento y el inicio de la denominada era de la información cobra relevancia encontrar explicaciones para las grandes diferencias existentes entre el valor de mercado y el valor contable de ciertas empresas cotizadas (García-Parra et al., 2006).

Ante lo expuesto, desde este punto de vista los intangibles, por su propia naturaleza, tienen mayor facilidad para convertirse en los activos estratégicos que le darán competencias distintivas a la empresa. Al hablar de intangibles generalmente nos referimos a los activos de una empresa que carecen de materialidad.

El primer antecedente de valoración de los activos intangibles en la contabilidad financiera es el llamado fondo de comercio. El fondo de comercio es la diferencia entre el valor contable de la empresa y el precio pagado por ella en una adquisición de empresas. El plan general de contabilidad (1991) define el fondo de comercio escuetamente: "es el conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa.

Esta cuenta sólo se abrirá en el caso de que el fondo de comercio haya sido adquirido a título oneroso". Este concepto es una aproximación a la valoración de los intangibles de una empresa, pero en sí mismo no aporta nada, es un concepto estático, ya que únicamente se suele materializar en momentos de fusiones y adquisiciones.

Ante ello, lo ideal sería, desde un punto de vista ya sea de gestión o adquisición, estudiar cómo evolucionan los intangibles en el tiempo, es decir, analizar si los activos intangibles aumentan o disminuyen entre periodos de tiempo comparables. Esto nos aportaría nuevas visiones estratégicas y una disminución en los riesgos de inversión, a lo largo de los últimos tiempos, los esfuerzos de académicos y profesionales de la contabilidad han perfeccionado los sistemas contables logrando planes de cuentas muy detallados. Existe una amplia bibliografía que trata aspectos muy específicos que afectan al inmovilizado material, las existencias o los efectos comerciales a pagar, entre otros.

Mucha menos atención ha recibido los activos intangibles, salvo unos pocos como el fondo de comercio, los gastos en investigación y desarrollo o la propiedad industrial-, a pesar de que, en muchas empresas, el valor de estos activos intangibles y otros que no se contabilizan es muy superior al de sus bienes tangibles. Las empresas se enfrentan, por una parte, al reto de acometer inversiones intangibles que potencien la capacidad de generación de riqueza en el futuro, y, por otra, a la necesidad de identificar y gestionar, de manera eficiente, los activos intangibles existentes en el seno de la organización.

Esto es especialmente difícil, dado que los sistemas de información y contabilidad empleados habitualmente en las sociedades mercantiles están orientados, principalmente, hacia la medición de los beneficios y el valor del patrimonio en términos monetarios y, por tanto, tienen una limitada capacidad para reflejar el valor y la importancia de las inversiones intangibles (Cañibano, 1998). Pero, en los últimos años, se han popularizado términos como reputación corporativa, gestión del conocimiento, responsabilidad corporativa..., a los que también se denominaremos como parte de los intangibles, cuyo rasgo común, es su inmaterialidad. Esto solamente es el resultado del comportamiento desarrollado por la empresa a lo largo del tiempo y describe su capacidad para distribuir valor a su identidad como empresa o grupo empresarial. Apelar a su naturaleza no material, es insuficiente para definir un activo intangible empresarial, o lo es al menos para definir el valor de ese recurso.

1.4.2 El activo dentro del marco conceptual financiero

El objetivo del consejo de normas internacionales de contabilidad (IASB), por sus siglas en inglés) es el de desarrollar un único conjunto de normas, que sean de carácter mundial, de alta calidad y comprensibles. Esto se consigue a través del desarrollo y publicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (Vázquez y Bongianino, 2012). Las NIIF se basan en el marco conceptual, que se refiere a los conceptos subyacentes de la información presentada dentro de los estados financieros. Es así como se puede entender que uno de los objetivos fundamentales del marco conceptual es reducir las diferencias que existen entre las definiciones y los criterios de reconocimiento y medición que para los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos) se pueden tener en los distintos países del mundo.

Para Romero (2006), las diferencias en las definiciones de los elementos de los estados financieros pueden surgir tanto por las distintas circunstancias sociales, económicas y legales de los países, como por la preferencia que pudiera existir por las necesidades de algún tipo de usuario al momento de emitir las normas.

Esta situación hace que puedan existir criterios distintos al momento de reconocer y medir los elementos de los estados financieros, lo que trae como consecuencia que la información financiera de empresas que desarrollen la misma actividad pero que se encuentren ubicadas en países diferentes, no pueda ser comparable entre sí.

Dicho lo anterior, el marco conceptual de la NIIF en el párrafo 47 establece que la situación financiera de la entidad se mide por la relación existente entre los activos, los pasivos y el patrimonio. Posteriormente, en el párrafo 49, define al activo, al pasivo y al patrimonio. En el literal a) establece que “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”, y aclara que a pesar de que este concepto identifica las características esenciales que deben cumplir las partidas que se consideren activos, no establece las condiciones para su reconocimiento.

De acuerdo a Marcotrigiano (2011) de la anterior definición de activo se pueden desprender las tres características principales que debe cumplir un recurso para ser reconocido como un activo dentro del estado de situación financiera, las cuales son:

- a.** Control por parte de la empresa
- b.** Consecuencia de sucesos o actos ocurridos en el pasado
- c.** Generación de beneficios económicos presentes y futuros

En el caso del nuevo plan general de contabilidad (PGC) se enmarca en la misma filosofía del IASB y de las NIIF, respecto a la conceptualización de activos. Ahora bien, de forma consistente con la estrategia de armonización contable de la Unión Europea (UE), se ha tomado como fuente normativa de referencia el contenido de las normas internacionales contables (NIC) y las NIIF emitidas por el IASB.

En este sentido, los activos no solo son materiales, estos están completados también como inmateriales (Marcotrigiano, 2011). Ahora bien, el concepto de activo también ha ido evolucionando en el campo normativo. Si se revisa la postura del centro de investigación y desarrollo del instituto mexicano de contadores públicos (IMCP), por ejemplo, el activo es un conjunto o segmento cuantificable e identificable de partidas, de las que se esperan fundadamente beneficios económicos presentes y futuros que son controlados por la entidad; el activo está representado por efectivo, derechos, bienes o servicios que se derivan de transacciones, transformaciones internas o eventos económicos pasados (Mondragón y Carillo, 2013).

Así mismo, en la norma de información financiera (NIF), boletín A-5, el activo es considerado un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivados de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente dicha entidad (CINIF, 2016). Resaltando lo más importante, de lo mostrado anteriormente se puede evidenciar que el concepto de activo ha evolucionado a lo largo del tiempo, debido a los cambios ocurridos en el ambiente y a las necesidades de información de los usuarios.

Sin embargo, lo que siempre ha permanecido constante es la concepción del activo como un *recurso o beneficio*, y es básicamente las características que puedan tener éstos, los que determinan su clasificación dentro del activo de toda empresa. En la definición de la NIC 38 no sólo se detallan las características principales de los bienes intangibles, sino que se recogen las condiciones necesarias para que cualquier “recurso” inmaterial pueda reconocerse como activo en el balance de una sociedad.

Según lo dispuesto en la NIC 38, se entiende como activo intangible todo aquel:

“identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad” (párrafo 7).

Sin duda, a nuestro juicio los recursos intangibles pueden considerarse, respecto a los activos tangibles, una fuente superior de ventaja competitiva para la empresa, aunque los activos de producción son tangibles, los procesos necesarios para utilizar estos activos son intangibles y como se enuncia en la norma financiera, son no monetarios identificables, sin sustancia física que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, por lo expuesto hasta aquí, y lo referente a recursos y capacidades que se analizara en el marco

de referencia, estos son distintos a los recursos financieros de toda empresa, dichos intangibles son considerados entre otros más, la marca, derechos de autor, patentes, los cuales se encuentran en la identidad empresarial derivados del conocimiento acumulado.

1.4.3 El activo intangible empresarial

La historia del manejo empresarial atestigua, cada cierto tiempo, la implantación de innovaciones. Alrededor de 1910 el marketing cambió las reglas de los mercados basados en la oferta por los que privilegiaban la demanda. Posteriormente, con el final del taylorismo, se entronizó la gestión del capital humano al considerar a los empleados como un recurso de notable importancia para la empresa. Para Mondragón y Carillo, (2013) en los sesenta, la gestión de calidad podría considerarse como la penúltima innovación importante en el ámbito de la gestión empresarial y finalmente, la gestión de los intangibles empresariales constituye, a mi juicio, la última gran innovación.

Desde los años ochenta, el exceso de capacidad productiva ha influido poderosamente en la homogeneización de la oferta de productos y servicios, los cuales se han visto azotados por el peor virus que pueda atacar a cualquier mercado la indiferenciación y contra el cual existen pocos antídotos eficaces en el terreno de lo funcional, de lo tangible. Podría decirse que hoy lo único que diferencia es lo intangible: una marca, la reputación de una empresa.

Por si lo anterior fuera poco, en 2005 han entrado en vigor las NIC – las normas internacionales de contabilidad – de obligado cumplimiento para todas las empresas cotizadas de la Unión Europea, y las FAS (Financial Accounting Standard), las normas de contabilidad financiera de Estados Unidos, Canadá y otros estados, que exigen a las empresas una estimación del valor económico financiero de sus *activos intangibles*; estimación que se hace difícil al día de hoy, primero, porque no hay consenso sobre lo que se entiende por activo intangible y, en segundo lugar, porque tampoco existe dicho consenso sobre cómo estimar el valor económico de este tipo de activos.

Ahora bien, el objetivo de este trabajo es la deducción fiscal de la *identidad* como un activo intangible, lo cual otorgaría beneficios a la PYMES sinaloense, en particular el tejido empresarial de Sinaloa, que se conforma, fundamentalmente, por empresas de tamaño micro, pequeño y mediano, es decir PYMES.

En otras palabras, entender la situación que guarda el sector, su dinámica, pautas evolutivas y sobre todo, sus retos estratégicos, es fundamental para entender el desempeño económico del Estado y sus potencialidades de desarrollo en el futuro. Por ello, la *identidad* como deducción fiscal en el ISR para la PYMES en Sinaloa otorgaría un beneficio que permitiría generar más empleos formales, al reunir las características que le identifican como un recurso estratégico dentro del activo intangible empresarial.

1.5 Marco contextual jurídico impositivo

En el caso de los ingresos que el Estado mexicano recauda pueden ser impuestos, tasas o empréstitos. Los impuestos y tasas se obtienen del sector privado y no existe por ellos la obligación de una contraprestación. Los empréstitos, por otro lado, implican un préstamo al gobierno, con el compromiso de devolver los fondos en una fecha futura, con el pago de sus respectivos intereses, previamente acordados por las partes. Los impuestos, definidos como un acto de soberanía por parte del Estado, son de carácter general y obligatorio sobre las personas físicas o morales para cubrir los gastos públicos y satisfacer necesidades públicas. Las tasas y los empréstitos, por otro lado, se catalogan como transacciones voluntarias (Cantalá, Sempere y Sobarzo, 2005). En México vivimos en un Estado de Derecho, esto quiere decir que las acciones que lleve a cabo el Estado deben estar sustentadas en leyes vigentes, y en tanto el particular tendrá una total libertad siempre y cuando no invada la esfera jurídica de otro, ni transgreda las leyes establecidas. Por consecuencia el sistema tributario está basado en leyes, *nullum tributum sine lege* (no hay tributo si no hay ley).

Teniendo en primer orden a nuestra Constitución de los Estados Unidos Mexicanos que en su evolución ha contemplado la contribución del ciudadano para cubrir el gasto público: Documentos supremos de apatzingán 1814. Las contribuciones públicas no son extorsiones, sino donaciones de los ciudadanos para la seguridad y la defensa, constitucional de 1857, Art. 31 fracción II contribuir para los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Constitución Vigente es la de 1917, y en su art. 31. Son obligaciones de los mexicanos: Fracción IV, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Estos últimos dos principios resultan particularmente importantes para los efectos del

Presente trabajo. El principio de proporcionalidad se define como aquel que:

En virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasa o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular (Vizcaíno, 2001, p. 264).

Por otra parte, conforme al principio de equidad, debe observarse

...la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad (Mariano Azuela citado por Vizcaíno, 2001, p. 264).

Con respecto a lo anterior, el 18 de diciembre de 2015 fue publicado en el DOF, el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de LISR para el ejercicio de 2016, el cual, específicamente en su Fracción II del artículo tercero transitorio, menciona el beneficio fiscal por la adquisición de activos fijos durante los ejercicios 2016 y 2017, mismo que establece lo siguiente: Podrán aplicar el estímulo fiscal las personas físicas con actividad empresarial y las personas morales que hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior de hasta 100 millones de pesos.

Como se observa, se violenta el principio de igualdad entre las personas morales, debido a la marginación respecto a las PYMES cuyos ingresos no fueron iguales a 100 millones de pesos, sin embargo el pasado 18 de Enero de 2017, derivado del acuerdo para el fortalecimiento económico y protección de la economía familiar, se expidieron dos decretos para impulsar la inversión productiva y la generación de empleo; el primero ordena aplicar, durante este año 2017 y el siguiente, deducibilidad inmediata a 100 por ciento, en beneficio de las PYMES, y el segundo, la repatriación de capitales. El primer documento, tendrá una vigencia de dos años y otorgará un tratamiento tributario preferente a las inversiones que realicen las PYMES.

Esta acción permitirá, adelantarles el beneficio fiscal de la *deducción* de sus bienes de activo fijo. Sin embargo lo cual fortalece esta investigación es mostrar la factibilidad de la deducción del activo intangible dejando ver que toda PYME necesita el aprovechamiento de la mayor cantidad en *deducciones fiscales* posibles.

Al respecto el Secretario de Hacienda y Crédito Público (Meade, 2017), soslayo sobre el decreto pasado se beneficiará a 4.2 millones de PYMES, que contarán con más recursos para invertir, producir y expandirse, precisó, a fin de que puedan generar más empleo en México, detalló que en el país las PYMES generan siete de cada 10 empleos.

Como se resalta en Gómez Sabaini (2006), los incentivos tributarios, así como la deducción fiscal fueron parte central de la estrategia de desarrollo de muchos países en la década del 50`s y comienzos de los 60`s del siglo pasado. Allí se enfatiza que son parte del conjunto de instrumentos de política económica implementados por los países tanto

desarrollados como en desarrollo y uno de los aspectos tributarios que han seguido concentrando la atención más allá del cambio de escenario económico mundial y de las sucesivas reformas fiscales.

En esta línea, Keen y Simone (2004) señalan que los países en desarrollo no sólo tienen una mayor variedad de incentivos tributarios que los países desarrollados sino que tales incentivos son actualmente más comunes en los países en desarrollo que hace una década. En términos generales puede decirse que los incentivos tributarios o las deducciones fiscales constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado, luego entonces es imprescindible con mayor razón aprovechar las deducciones fiscales en el marco de la ley del ISR.

Entre los objetivos habituales que suelen perseguirse se encuentran, además del aumento de la inversión, el desarrollo de regiones atrasadas, la promoción de empleos, la diversificación de la estructura económica estatal y la formación de capital humano.

1.6 La deducción fiscal del activo intangible

En lo general las empresas, y específicamente las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa, no reconocen en sus estados financieros los activos intangibles. Tienen un valor oculto, el cual impide determinar el valor real de estas entidades comerciales. De ahí se desprende la importancia del objeto de estudio que se aborda en esta investigación que se refiere a la *identidad* y su principal elemento: la marca empresarial como recurso intangible. Fernández (2008), destaca que el activo intangible más claramente identificado de toda empresa es la marca, la cual se puede considerar como un activo que le representa a la empresa márgenes superiores de rentabilidad y opciones reales de crecimiento.

Estos activos se generan internamente con el desarrollo de las actividades que se realizan en las empresas, por ejemplo; fórmulas, patentes, inventos, marcas, software, derechos, cartera de clientes, ruta de ventas, entre otros. Y que son desde luego, parte integral de toda identidad empresarial. El reconocimiento de éste tipo de activos genera beneficios económicos, de ahí la importancia de llevarlo a cabo a fin de considerar su valor en el capital de la sociedad o entidad económica para poder realizar la deducción de este gasto.

El término gastos fiscales tiene un amplio reconocimiento en la literatura económica, atribuyéndose a Stanley, quien en 1967 lo utilizó en un discurso efectuado en Nueva York, siendo Secretario Adjunto para la política fiscal del departamento del tesoro de los Estados Unidos de América. Transcurridos cincuenta años de estudio y experiencias de instrumentación y gestión de los gastos fiscales, por ello tenemos la perspectiva para reflexionar sobre esa concepción original como base de la transcendencia real que ha tenido, además los gastos fiscales mantienen un enfoque objetivo, positivo y determinista.

Las ideologías de la imposición, que la teoría impositiva es esencialmente política, y solamente desde el reconocimiento de las ideologías latentes en ellos es posible avanzar en el conocimiento de los propios sistemas fiscales en general, y los gastos fiscales en particular como hiciera Eisenstein (1983). Nada tenemos que añadir a la afirmación de Okun (1975, p. 88), excepto que en un país como el nuestro, con una gran desigualdad social y un nulo respeto por las autoridades fiscales, deberían quizás preferirse los términos más mundanos “equidad y eficacia” sobre los utópicos “igualdad y eficiencia”, entre los distintos sujetos activos al hablar de deducciones fiscales de las inversiones en activos empresariales.

El activo está constituido por las cosas de valor que se poseen las empresas; Tracy (1980) indica que los activos representan: “los recursos económicos que son propiedad de la compañía”; Myron, Gordon y Gordon (1981) establecen que: Todo activo es el derecho que tiene valor para su dueño; y por último, para López de Sainz (citado por Hernández, 1992) el activo representa las aplicaciones del capital.

Para Romero (2006) Los activos son: “recursos tangibles e intangibles que utiliza la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros”, sin embargo el valor de un activo intangible es determinado por un especialista en la materia, que la ley faculta para realizar el procedimiento correspondiente. La ley del ISR, establece que a los activos intangibles debe aplicarse el tratamiento de la deducción de inversiones. Con ello, tenemos entonces una deducción fiscal.

Para Saldívar del Ángel (2012), la normatividad financiera mexicana estos activos, son aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. (Boletín C-8 de las NIF). Así mismo la NIC, N° 38 trata el tema de los *activos intangibles*. Define, en principio, activo como todo recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Por ello, es aplicable a toda entidad que realice actividades económicas. El reconocimiento de los activos intangibles, ya que esto tiene como principal objetivo indicar el valor que tiene una empresa, y como consecuencia, tenemos diversos beneficios económicos presentes y futuros. Al respecto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados (CHCPCD) en la exposición de motivos para las reformas fiscales del año 2005, indicaron tratándose de gastos diferidos, lo siguiente:

Se consideren activos intangibles aquellos que permiten al contribuyente disfrutar de un bien por un periodo limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral, ya que con ello se logra la asociación entre la obtención de los ingresos con el gasto que los originaron, tal y como actualmente ocurre con la deducción de cualquier inversión en activos tangibles (CHCPCD, 2005).

No obstante lo anterior, esta Comisión considera necesario adecuar la modificación propuesta por el Ejecutivo Federal, a fin de lograr el objetivo planteado en la iniciativa, por

lo que se propone aclarar en la disposición legal que nos ocupa, que se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan el disfrute o explotación de bienes, a fin de que la definición comprenda los casos de usufructo, los cuales deben deducirse como inversión.

En concordancia con lo anterior transcrito, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el capítulo asignado a las deducciones establece lo siguiente:

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

IV.- Las inversiones.

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

Artículo 31. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión.

Por consiguiente y para identificar la relación existencial entre la deducción fiscal de la identidad como activos intangibles es considerado un gasto diferido empresarial en relación el cual se considera una inversión, el Artículo 32 de la LISR, establece lo siguiente:

Artículo 32.- Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos pre operativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

Concepto de gastos diferidos:

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado (LISR, 2015).

Hay que tener en cuenta que la propiedad intelectual se clasifica en derecho de autor (copyright) y propiedad industrial; esta última incluye las patentes, las marcas y los diseños industriales, es decir, aquellos elementos creados por la empresa y que le permiten diferenciar la forma como genera su producto o servicio (OMPI, 2009a). Por consiguiente la ley de propiedad intelectual (LPI), en su Artículo 87.- establece el uso de patentes o marcas. El boletín C-8 de las NIF, nos dice que los activos intangibles, entre otros las marcas, patentes, derechos, nombres registrados y franquicias.

Con base en lo expuesto, con todo ello existe evidencia jurídica y teórica que justifica la *identidad* o marca empresarial como un recurso intangible que mejora el rendimiento financiero de la empresa, aumenta la fidelidad de sus clientes y la reputación. En otras palabras, la *identidad* empresarial representada en su marca, es un recurso importante dentro de toda organización (Villafañe, 2012).

Con relación a lo expuesto, gastos diferidos son los activos intangibles que permitan, mejorar la calidad o aceptación de un producto. Por lo tanto, los activos intangibles son considerados como gastos diferidos conforme a lo dispuesto en el tercer párrafo del Artículo 32 de la LISR, y a su vez los gastos diferidos son inversiones según consigna el primer párrafo del mismo dispositivo legal. De tal manera que pueden llevarse al rubro de deducciones autorizadas del Artículo 25, una vez que la Fracción II del Artículo 27 nos remite a la aplicación del tratamiento que establece la Sección Segunda del capítulo de las Inversiones.

Para efectos de Identidad, Activo Intangible Deducible para ISR, tenemos el siguiente ejemplo:

Valor de la identidad empresarial reconocido en sus estados financieros como activo intangible-marca empresaria: 30 millones de pesos

Deducción en porcentaje máximo del 15 por ciento = \$4'500,000.00, de conformidad con lo siguiente:

Artículo 33. Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos pre operativo, son los siguientes:

III.- 15 por ciento para regalías, para asistencia técnica, así como para otros gastos diferidos, a excepción de los señalados en la Fracción IV del presente artículo.

Por lo que el registro contable correspondiente a la amortización deducible será en valor de 4.5 mdp en los 6 ejercicios siguientes y de 3mdp el séptimo ejercicio deduciendo en este tiempo 30mdp.

1.7 Descripción del problema

El fomento para la creación y desarrollo de las PYMES se justifica considerando su importancia estratégica en la globalización, ya que se distingue por su flexibilidad productiva, alta generación de empleo, adaptación a cambios del mercado y capacidad de reconversión de estrategias y estructura empresarial (Beck, Demirgüç, Kunt y Levine, 2004). Hoy la economía se caracteriza por procesos de producción descentralizados, con redes y formas de gestión empresarial que buscan incrementar la eficiencia y reducir los tiempos de producción y distribución con el apoyo de las telecomunicaciones. Tomando en cuenta el papel potencial que podría desempeñar las PYMES, los gobiernos buscan fomentar su creación y crecimiento a través de programas para paliar sus debilidades. 8613

Las PYMES constituyen más del 90 por ciento de las empresas en la mayoría de los países del mundo. En la Unión Europea y en los Estados Unidos representan 95 por ciento de las unidades económicas y proveen más del 75 por ciento de los puestos de trabajo. En América Latina, estudios empíricos estiman que éstas contribuyen entre 35 por ciento y 40 por ciento a la generación de empleo en la región, 33 por ciento del PIB y 25 por ciento de la inversión (SELA, 2009).

Vale la pena indicar que, las competencias esenciales de una organización están determinadas por la forma particular en que agrupa y utiliza sus recursos para competir. Las competencias esenciales de una organización, según Hamel y Prahalad (1990), son aquellas que hacen una contribución muy especial al valor que se le aporta al consumidor, o que tienen un impacto importante en la eficiencia del servicio y proveen una base para entrar y mantenerse en el mercado.

Por ello en el silogismo práctico, a primera vista, se realiza un razonamiento que concluye en una acción. Sus premisas son, proposiciones que buscan una solución referida a la acción que se encuentran en todo contexto, buscando una respuesta al problema. Derivado de la contextualización situada en la importancia económica de las PYMES para el desarrollo de todo Estado y la necesidad de buscar mecanismos que coadyuven en el desarrollo de esta clase de empresas.

Las PYMES del Sector restaurantero en Sinaloa requieren mayor deducciones fiscales, la reforma hacendaria aprobada en el sexenio actual, provocó una disminución en las deducciones fiscales de las personas morales, principalmente por la eliminación de deducción por sueldos y salarios exentos.

En ese marco *la identidad de la PYME como activo intangible podría ser un beneficio fiscal desaprovechado en el caso específico del sector restaurantero en Sinaloa*. Sánchez (2009, p.38), afirma que, “las obligaciones fiscales para los contribuyentes ya no deben tratarse como un tema secundario, más bien deben formar parte de la gran estrategia de toda empresa, buscando el aprovechamiento de los beneficios ofrecidos en el marco normativo fiscal”, es decir, aprovechar cada una de las *deducciones fiscales* que reduzcan la base gravable o base imponible al impuesto sobre la renta de las personas morales.

Dicho lo anterior, se recopiló información teórica y normativa, que permitió definir conceptos esenciales del tema central, dando comprobación a nuestra hipótesis, la cual se desprende en base a hechos reales, sustentado en teorías sobre identidad empresarial, definiciones concretas basadas en el análisis, realizado por expertos en la materia.

1.7.1 ¿Por qué investigar esta temática?

Las PYMES en México requieren mejorar la productividad y sus esquemas de administración de los impuestos que tributan al Estado mexicano. De manera específica, por los beneficios financieros que representa, deben informarse acerca de cómo instrumentar el concepto de *activo intangible* para que su identidad pueda ser utilizada como elemento de deducción *fiscal*.

Así, en el presente trabajo de investigación se pondera la gran importancia que tiene la *identidad* de las PYMES sinaloense como una modalidad de *activo intangible* que puede contribuir a mejorar su desempeño empresarial, en concreto la marca comercial como sustento que de alguna forma corporiza o representa la identidad de una empresa o negocio.

Los recursos intangibles en particular no son fáciles de identificar y menos aún de valorizar numéricamente mediante la asignación de un costo o precio.

Este tipo de activos, como su nombre lo sugiere, se basan en elementos inmateriales como la información, procesos y el conocimiento mismo adquirido, razón por la cual ha pasado durante mucho tiempo prácticamente imperceptible, desde el campo de la contabilidad tradicional.

Por ello, el *activo intangible* para efectos de la presente investigación, el término *identidad* es sinónimo de marca comercial, en lo cual debe aprovecharse su deducción *fiscal* ante el impuesto sobre la renta (ISR). No obstante, en el inicio del año 2017, con el efecto Trump y la inestabilidad a la baja de los precios del petróleo, el panorama de la economía mexicana no es halagador, por lo cual luce complicado que se decida aligerar la carga fiscal para las PYMES, lo que es, sin embargo, imperativo.

Los programas recientes anunciados por el ejecutivo federal ante tal situación económica implican una deducción inmediata de inversiones, luego de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) diera a conocer el pasado 18 de Enero en el DOF, (DOF, 2017) que se otorga un estímulo fiscal para las PYMES, que les permitirá hacer la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo. En este trabajo de investigación se analiza la importancia que tienen las PYMES en el desarrollo económico y social del Estado. Por ello la importancia no solo del activo fijo, la *identidad* debe ser considerada un recurso intangible dentro de los estados financieros y contables de las PYMES sinaloenses, en concreto como un *activo intangible*. De lo anterior, se desprende el tema de investigación y la relación que incide en lo fiscal como acción de desarrollo empresarial.

Derivado del análisis teórico respecto a los recursos y capacidades de la empresa como parte del *activo intangible* y de la revisión del concepto de *identidad* empresarial en la literatura especializada, surgen los principales conceptos y argumentos teóricos que permiten sustentar la tesis de que las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa, con la asesoría adecuada, podrían tener beneficios presentes y futuros mediante la deducción fiscal de este activo.

Para entender la importancia de *identidad* empresarial como sinónimo de marca comercial, se indican algunos ejemplos de empresas conocidas en Sinaloa: Jaztea, Restaurant los Arcos, Trizalet, Chata, MZ, Su Karne, Hortimex, Pastelerías Panamá, Coppel, Noroeste, entre otras, cuya penetración en el mercado y en el gusto de los consumidores les ha permitido construir una *identidad* empresarial que imprime valor a su marca, como piedra angular de sus recursos intangibles

Para concluir, en la actualidad la literatura especializada que se consultó ubica a los activos intangibles como el más grande valor que posee una empresa y éste constituye alrededor del 80 por ciento del valor total de la empresa. Por ello la *identidad* debe ser la base para crear y generar estrategias en aras de obtener una ventaja competitiva, buscando el desarrollo económico y de mercado, pero también para dar pie a estrategias contables basadas en la ley que alivien o potencien sus estados financieros (Prieto y Santidrián, 2010; Velard, 2011; Fernández, 2012; Bueno, 2013; Edvinsson, 2013).

1.7.2 Delimitación del problema

La presente investigación abarca como objeto de estudio la muestra tomada, de acuerdo a los instrumentos metodológicos, a las pequeñas y medianas empresas del sector restaurantero en el estado de Sinaloa, ya que nuestro interés radica en explorar la identidad y deducción fiscal del activo intangible.

Es un tema poco explorado en México, pero que en el actual contexto de este recién iniciado ejercicio fiscal de 2018, retoma importancia por las condiciones que puede generar para las MIPYMES la actual renegociación del tratado de libre comercio de América del Norte (TLCAN).

La reforma fiscal de Estados Unidos, en diciembre de 2017, principalmente la disminución del impuesto sobre la renta del 35 al 21 por ciento tendrá repercusiones sobre el empleo e ingreso en nuestro país, donde las PYMES restauranteras de Sinaloa no pueden ser ajenas a esta situación. En ese tenor, el trabajo aquí desarrollado es respaldado por literatura de teoría de los impuestos, así como de términos más específicos como la identidad y la deducción fiscal que son las principales palabras clave que soportan las oraciones tópicas de investigación, así como el problema, pregunta y objetivos desarrollados en dicho trabajo. Para delimitar el trabajo se utilizó metodología cualitativa, tomándose una muestra de 28 restaurantes, localizados en los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán.

Desde luego, cuando los datos solicitados en las entrevistas a los dueños de estas MIPYMES comenzaron a saturarse, porque ya no aportaban datos novedosos, hasta esa frontera se decidió concluir el número de entrevistas. De esta forma, se realizaron 28 entrevistas cara a cara con los dueños de restaurantes; cinco se realizaron en Ahome, cinco en Guasave, diez en Culiacán y ocho en Mazatlán. El trabajo de campo se realizó durante el ejercicio fiscal del año 2016, prácticamente mientras cursábamos el segundo y tercer grado del programa doctoral en estudios fiscales.

De acuerdo con Rodríguez (2003), el problema de investigación es el inicio de toda indagación, es el paso de la idea al planteamiento que en ocasiones puede ser inmediato, casi automático, o bien llevar una considerable cantidad de tiempo por la complejidad misma de la idea. En un extracto contextual, la problemática existente en la PYME y algunos datos obtenidos son: Para los autores Hernández, Vázquez y Domínguez (2009), consideran que: Las PYMES tienen un alto grado de mortalidad, el 50 por ciento de las empresas quiebran con tan solo un año de actividad y el 90 por ciento de las empresas mueren antes de cumplir los 5 años debido en gran parte a la falta de financiamiento para desarrollarse y expandirse (p.2).

Las características predominantes del porque las problemáticas en este tipo de empresas son: el componente familiar, la falta de formalidad y liquidez y problemas de solvencia (Carrasco, 2005). Al respecto se pueden agregar y considerar el desconocimiento de la utilización de beneficios fiscales. La PYME, es considerada un elemento fundamental para el desarrollo económico de los países, tanto en su contribución al empleo, como su aportación al producto interno bruto de estos.

En México, este tipo de empresas representan un porcentaje muy elevado en relación al total de las inscritas en los padrones comerciales. Ahora bien si este tipo de empresas son económicamente indispensables en el país en la presente investigación: *Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES: El caso del sector restaurantero en Sinaloa*, se llegó a la siguiente interrogante central, la cual se desprende de la problemática planteada y que orientó el trabajo de investigación.

1.8 Interrogante central

¿Cómo podría la “*identidad*” en su carácter de marca considerada recurso inmaterial, elemento de diferenciación y de generación de beneficios económicos presentes y futuros de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa, permitir a esta clase de empresas un mayor posicionamiento en el mercado, mejor su rentabilidad contribuyendo al desarrollo económico social local.?

Interrogantes secundarias:

- ¿Qué beneficio fiscal podrían aprovechar las PYMES para poder subsistir ante la excesiva carga tributaria?
- ¿Cuáles son los activos materiales e inmateriales que posee una PYME del sector restaurantero?
- ¿La deducción fiscal del activo intangible coadyuva a mitigar la carga fiscal en las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa y con ello subsistir y mantener la generación de empleo?

En este contexto, se han realizado diversos estudios sobre el porqué las empresas, y en especial las PYMES no despuntan en el ámbito de los negocios, y se han establecido diversos factores tanto internos como externos que traen como consecuencia del porque este tipo de empresas no cuentan con un crecimiento, por ello es de gran importancia que las PYMES aprovechen su *identidad*, como uno de los recursos intangibles más importantes dentro de su activo, esto conlleva una deducción fiscal, lo cual es un derecho que tiene todo contribuyente y este permite que el gravamen refleje un hecho imponible concreto al cual le será aplicada la tasa impositiva apegado a normatividad.

Para ello, se ha analizado la tendencia de las políticas fiscales del resto de países de nuestro entorno. Se han localizado los tipos impositivos que se están aplicando en otros países, y aquellas otras medidas de alivio fiscal que se están utilizando para incentivar el desarrollo y el crecimiento de las PYMES medidas de incentivos fiscal. La deducción es el derecho que tiene el contribuyente de disminuir ciertos gastos a los ingresos acumulables para obtener la utilidad fiscal, En otras palabras, una deducción suele identificarse como aquello que disminuye los ingresos a fin de determinar una base gravable o bien una pérdida; y si el legislador estableció que el contribuyente puede restar a los ingresos los gastos estrictamente indispensables para obtención de dichos ingresos, es indiscutible que solo al legislador competirá el coartar este derecho al contribuyente. Con ello, la presente investigación pretende dar respuesta a la problemática central, acerca de cómo disminuir el impacto de la base del ISR, lo cual, por un lado, se deduce que podría mejorar la información contable y, por el otro, aligerar la excesiva carga fiscal.

Tan solo países como Francia, Holanda, Reino Unido, Hungría o Bélgica, establecen un gravamen especial para las PYME, y éstos no han sido muy activos en la disminución de sus tipos especiales para pequeñas empresas en los últimos años. Se puede destacar la rebaja realizada en Holanda, pasando en dos años del 23 por ciento al 20 por ciento como tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades para las PYME, o la cancelación del incremento de la tasa previsto en el Reino Unido, tras varios años de rebajas continuadas.

1.9 Hipótesis o Supuesto de investigación

En Sinaloa la mayoría de las PYMES carecen del conocimiento respecto al concepto de *identidad* como uno de los *activos intangibles*, que pasan desapercibidos y se desaprovechan debiendo considerarse como una inversión lo cual representaría una deducción fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR). Al respecto, en el marco de esta investigación, este supuesto trata de dar respuesta a la interrogante de cómo podría la “*identidad*,” generar beneficios económicos presentes y futuros de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa. Desde luego, ello reviste mayor importancia ante el actual contexto de renegociación del TLCAN, dado que es necesario que todo tipo de PYMES en México busquen posicionarse mejor en el mercado.

En el mismo tenor, otro de los supuestos que busca dar respuesta a las interrogantes planteadas es que las PYMES del sector restaurantero de esta entidad federativa de México, al utilizar su *identidad* (sinónimo de marca) como deducción fiscal obtendrán un impacto a la base gravable del ISR permitiéndole una mejor rentabilidad, competitividad y desarrollo sustentable utilizando este beneficio de ley, con ello conservando la generación de empleo y contribuyendo directamente en el ISR por sueldos y salario en apoyo a la estabilidad microeconómica local en la económica mexicana.

1.10 Objetivos

Aunado a lo anterior, ahora se describen los objetivos tanto generales como específicos que se pretenden alcanzar en la presente investigación de campo, realizada mediante instrumentos de tipo cualitativo.

Objetivo general:

Identificar y analizar la aplicación del concepto *identidad*, sinónimo de marca, como un recurso intangible, elemento de diferenciación y de generación de beneficios económicos presentes y futuros y preferencias entre los consumidores del sector PYMES restaurantero en Sinaloa, como marca registrada y reconocida en el *activo intangible* siendo una *deducción fiscal* que podría impactar de forma progresiva la base gravable del ISR permitiendo una mejor rentabilidad y competitividad.

Objetivos específicos:

- Identificar el beneficio fiscal en las PYMES para esta estratificación empresarial subsista ante la excesiva carga tributaria.
- Diferenciar los activos materiales e inmateriales que posee una PYME del sector restaurantero.
- Mantener la generación de empleo generada por las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa mediante el beneficio de la deducción fiscal del activo intangible identidad.

1.11 Justificación

El presente trabajo es justificable porque, de acuerdo a la revisión de la literatura y evidencia empírica de trabajos realizados en México, es un tema poco explorado dentro del campo de los estudios fiscales, lo cual viene a realizar un aporte a las investigaciones exigidas por el programa doctoral en estudios fiscales. Además, en apego a la literatura explorada tanto de autores clásicos como contemporáneos representa un reto para quienes damos inicio a una carrera de investigación en este campo de la tributación realizada por el Estado mexicano.

1.12 Limitaciones del estudio.

En los inicios de realizar este trabajo consideré realizarlo solo en un restaurante del municipio de Mazatlán, que es lugar donde vivo y trabajo. Sin embargo, al ir comentando la idea del objeto de estudio, durante las sesiones educativas de las clases del programa doctoral, a lo menos tres profesores me sugirieron que ampliaré el objeto de estudio hacia otros los restantes municipios que, en tamaño de población, son los más grandes del estado de Sinaloa. Por ello, en la muestra, se realizaron entrevistas a dueños de restaurantes de los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y, desde luego, Mazatlán, con lo cual se obtuvieron mayores datos. Lo ideal hubiera sido realizarlo a nivel nacional, sin embargo, hay limitantes tanto por el lado de insuficiencia de recursos como del tiempo, ya que es necesario concluir la tesis para aspirar a obtener el respectivo grado estudios doctoral.

Capítulo II: Marco de referencia

Actualmente, la actividad económica de las empresas por dos polos de información regulada; la financiera y la fiscal, las cuales tienen normatividades y bases distintas para la toma de resultados y el cumplimiento de las obligaciones, aunado a ello, las organizaciones se están enfrentando a cambios importantes, originados por las condiciones tanto internas como externas, como la competencia más aguda, la sofisticación de la tecnología, los cambios económicos y la globalización de la economía, por mencionar algunos. En este sentido el éxito determinante para las PYMES será el manejo de la competitividad, en ello se ha convertido en una exigencia para sobrevivir y ser competitivo es un requisito para obtener buenos resultados.

El inicio del año 2018 para la economía mexicana es de un entorno complicado. Ante ello es ineludible para las PYMES efectuar un estudio sobre el pago de impuestos al Estado y determinar qué mecanismos pueden aligerar la carga fiscal para este tipo de empresas, pero que a la vez puedan fortalecerse la identidad o marca de estas unidades económicas, particularmente aprovechando la deducción fiscal de los activos intangibles, tema poco estudiado e investigado desde la academia en México.

Es incuestionable que PYMES de México y toda Latinoamérica, representan un sector muy importante en su actividad económica (Kantis y Ishida, 2002) y en su dinámica social. Ante ello, se estima que nueve de cada diez organizaciones en México son familiares y que tan sólo una de cada tres de ellas logran pasar a la siguiente generación (Belausteguigoitia, 2004). Si se considera que, en teoría, existen causas por las cuales las PYMES familiares no sobreviven (Maza Pereda, 1997), las del entorno o externas (mercado, financiamiento, e impuestos); las estructurales o internas (mala administración y planeación, manejo ineficiente de recursos y un mal sistema de control), así como las de orden familiar, resulta indispensable identificar la percepción que los propios empresarios tienen con respecto a los problemas que enfrentan y a su importancia relativa. Del mismo modo, es útil conocer propuestas de solución.

Por ello y como parte sustentable del proceso investigativo a consecuencia de la globalización, ha adquirido una gran importancia subrayar, que a medida que avanza el desarrollo tecnológico, las transacciones entre empresas son mayores y diversas, ya que no solamente se comercian con bienes tangibles; sino, en el comercio se incluyen bienes intangibles de alta rentabilidad como son patentes, propiedad intelectual, diseños y modelos, software, secretos comerciales (engloba la identidad empresarial) que difícilmente se transfieren entre empresas independientes. Ante los polos de información regulada, sabemos que las NIF regulan la información financiera vigiladas a su vez por el CINIF, organismo independiente en su patrimonio y operación mientras tanto la información fiscal, está regulada por leyes en materia impositiva, emitidas por el poder legislativo regulado por la SHCP, relativo a su ejecución y cumplimiento mediante el SAT. Así en materia impositiva, una de las relaciones constantes entre la sociedad y el Estado está dada por el ejercicio de las atribuciones recaudatorias de éste.

Si bien, en principio, se trata de una relación unilateral en la que el Estado es el que exige la entrega de ciertas contribuciones económicas y los particulares son los que están obligados a ello, le subyace un carácter bilateral, de reciprocidad. En términos de la teoría del beneficio equivalente (Arrijo, 2001). La necesidad de la relación jurídico-tributaria se justifica en virtud de los servicios que el gobierno presta a los individuos como contrapartida a los impuestos que éstos pagan. Ningún particular accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales, en la actualidad van más allá de seguridad e infraestructura básica y adquieren un carácter más complejo al abarcar distintos ámbitos de la vida social y económica de las empresas.

Sin embargo no podemos ignorar los ajustes realizados por nuestro país vecino, la reforma fiscal realizada en Estados Unidos, al considerarse como la reforma impositiva más regresiva, es decir, el bajar la tasa del impuesto sobre la renta del 35 por ciento al 21 por ciento, el sector de la sociedad norteamericana que posee el nivel de ingreso más bajo, será la más afectada. En cambio, los más favorecidos será la clase adinerada, los que tienen un alto nivel de ingreso elevarán su riqueza con el solo hecho de pagar menos impuestos. El asunto es que el Estado norteamericano, para financiar su gasto, generará déficit presupuestario, al gastar más de los ingresos que obtendrá por el cobro de impuestos.

Esta decisión tomada en el país vecino hace más relevante el presente tema de investigación, ya que en dicha reforma juegan un papel importante las deducciones fiscales. Y es que en el actual escenario al que se enfrenta México, donde por ejemplo, compañías como Ford y, más recientemente, Fiat-Chrysler, retornaron parte de su producción de vehículos a Estados Unidos, afectando el ingreso y empleo, resulta necesario fortalecer a las PYMES, donde un factor relevante puede ser las decisiones que se tomen en materia de política fiscal, particularmente las deducciones fiscales.

Se conoce una de las principales discusiones en materia fiscal es la vinculación entre los ingresos y los gastos públicos, y derivada de ésta, la necesidad de incrementar los recursos del Estado para que esté en condiciones de ofrecer los servicios públicos necesarios, genere oportunidades de desarrollo y crecimiento económico para el país, y se preserve el buen funcionamiento de la administración pública.

En México, oficialmente se reconoce la necesidad de incrementar la recaudación tributaria. Además la preocupación en esta tesis es por conocer la posibilidad abierta en estos años de abordar el controvertido tema de los gastos fiscales en un enfoque objetivo, positivo y determinista, o por el contrario reconocer, como hiciera Eisenstein (1983) en el libro de sugerente título “Las ideologías de la imposición, que la teoría impositiva es esencialmente política”, y solamente desde el reconocimiento de las ideologías latentes en ellos es posible avanzar en el conocimiento de los propios sistemas fiscales en general, y las deducciones o llamados gastos fiscales en particular de las empresas, en el sentido de investigar desde la compleja realidad económica y poner el beneficio que genera la deducibilidad de identidad en las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa.

La investigación es orientada entonces a la necesidad de revisar el gasto fiscal, para precisar si los estímulos fiscales en las PYMES han generado las compensaciones esperadas a la actividad económica del país, visible principalmente en la competitividad y la generación de empleos.

Las PYMES, ante las actuales circunstancias de apreciación del dólar y depreciación del peso, son vulnerables a los factores externos como la baja de los precios del petróleo y lo pueden ser más por el fuerte proteccionismo económico que se avecina por parte del recién nombrado presidente de los Estados Unidos. Ante una merma sustancial de los ingresos por la caída en la producción del petróleo y de los precios de este combustible, el gobierno mexicano ha optado por aumentar la carga fiscal de las personas físicas y morales y por el diseño de dispositivos o mecanismos para disminuir la evasión y la elusión fiscal.

Respecto a los factores internos, el sector empresarial mexicano y el gobierno de nuestro país han iniciado una campaña de consumir lo hecho en México, es decir, un tema de identidad o marca para que los consumidores puedan detectar fácilmente al adquirir bienes y servicios producidos en el país.

Ante este panorama, hoy, es pertinente explorar el concepto de identidad, análisis de los impuestos (particularmente la deducción fiscal) y los activos intangibles que impulsen no solo el desarrollo de la PYMES sino que fortalezca el mercado interno de nuestra nación. Por ello, el presente tema de investigación parece ser más relevante que cuando se propuso este proyecto en 2013 ante la coordinación del doctorado en estudios fiscales de la Facultad de Contabilidad y Administración de la Universidad Autónoma de Sinaloa. A más de cuatro años de mostrar interés por explorar como las PYMES pudieran aligerar su carga fiscal mediante deducciones fiscales sobre el impuesto sobre la renta (ISR), pero que a la vez estas unidades económicas promovieran su marca, es decir, aprovechar sus activos intangibles, pudiera ser un buen mecanismo tanto para los empresarios como para la Hacienda Pública de México.

Para hacer frente al proteccionismo económico que se vislumbra con nuestro país vecino, durante el mes de enero de 2017 la confederación de cámaras nacionales de comercio, servicios y turismo (CONCANACO) y la confederación de cámaras industriales (CONCAMIN) han presentado el comité para el fortalecimiento del mercado interno (CFMI), cuyo propósito es desarrollar políticas públicas para, el desarrollo y el crecimiento de la oferta nacional, el encadenamiento y la modernización del aparato productivo, cuyo propósito es mejorar los empleos y la economía mexicana.

Entre las veintitrés acciones que propone el programa se encuentran solicitar a la banca de desarrollo (BD) cree un fondo especial de financiamiento para inversiones de capital de empresas mexicanas, especialmente la PYMES. En el mismo tenor, en el tema de hacienda pública (HP) proponen que se permita la deducibilidad total de las prestaciones salariales. En este capítulo se pretende discernir los elementos conceptuales de la identidad, deducción fiscal, impuestos y activos intangibles como un recurso indispensable en la generación de valor económico empresarial, por su utilidad para comprender el contexto en que se encuentran las PYMES.

Así, se exponen los diferentes postulados teóricos respecto a los conceptos fundamentales de la presente investigación, a fin de profundizar en el debate y los elementos explicativos sobre los factores exógenos y endógenos que ha enfrentado recientemente este segmento del sector empresarial.

2.1 El éxito determinante para las PYMES

El gran protagonismo que los intangibles empresariales están teniendo en los últimos años es el resultado, en nuestra opinión, del proceso de convergencia de dos visiones innovadoras acerca de la propia gestión empresarial: la primera, proveniente del manejo estratégico, la obtención de beneficios que se refiere a los procesos de generación de valor en la empresa cada vez más asociados a sus recursos y capacidades. La segunda tiene que ver con la identidad de las empresas que, en las últimas décadas, se ha desplazado desde la comunicación de producto a la comunicación de marca orientada a fortalecer la identidad empresarial. Existe una diversidad de definiciones en cuanto a qué se entiende por una competitividad exitosa, sin embargo, varios autores han coincidido en que la competitividad es la capacidad para lograr una mejor posición en el mercado en relación con los demás competidores de su sector, obteniendo buenos resultados de un modo sostenible en el tiempo (O'Regan, 2006; Achanga, 2006; 2002; Aragón y Rubio, 2005).

La ley para el desarrollo de la competitividad de la micro pequeña y mediana empresa, emitida el 30 de diciembre de 2002, por el gobierno mexicano, define a la competitividad, como la capacidad para mantener y fortalecer la rentabilidad y participación en los mercados (secretaría de economía, 2006). Ante ello, se analiza en esta investigación dentro de este capítulo, dos factores determinante para lograr el éxito de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa, el primero aborda los aspectos fiscales (impuestos) mientras que el segundo considera los recursos y capacidades que posee este tipo de empresas para hacer frente a cambios importantes, originados por las condiciones tanto internas como externas.

Los estudios respecto al éxito empresarial se han enfocado desde dos perspectivas. Una de ellas considera que las organizaciones son sistemas abiertos que se ven influidos por factores externos sobre los que la empresa tiene poco o ningún control. Desde este punto de vista, el ambiente externo determinará el éxito o fracaso de las empresas. Sin embargo, Porter (1991), opinó que las características estructurales del sector son inestables y que el comportamiento de estas influye de manera decisiva.

Desde otra perspectiva, el éxito está determinada por los factores internos de la empresa. Una teoría que ha venido a apoyar esta idea, es la teoría de los recursos y capacidades de las empresas (Barney, 1991; Penrose 1959), que sostiene que el éxito competitivo se debe al conjunto de recursos y capacidades que esta posee y que la hacen diferente de los demás competidores del sector. Hasta el momento, no existe un indicador utilizado de manera general para medir el éxito empresarial, sin embargo, la tendencia es ocupar indicadores de tipo financiero como la rentabilidad (Kim, 2008; Gadenne, 1998).

No obstante, algunos estudios consideran que no es una medida objetiva ya que deja a un lado aspectos relevantes de la empresa que no se ven reflejados en está. Desde las primeras aproximaciones al concepto de crecimiento realizadas por Penrose (1952), han aparecido un gran número de artículos que abordan diferentes aspectos de la misma variable. Apoyando lo anterior, Blázquez (2006) destacan que uno de los objetivos fundamentales de las empresas es la generación de valor para los dueños y el retorno de utilidades con base en la inversión realizada, donde la posición competitiva es un resultado que complementa los indicadores de rentabilidad.

Al margen de cualquier definición que se pueda plantear en tomo al concepto de crecimiento. Parece evidente. Tal y como argumenta Penrose (1962, p.30) que el crecimiento empresarial viene impulsado desde la necesidad racional de búsqueda del beneficio. En este sentido. La citada autora aborda esta idea desde dos vertientes claramente diferenciadas; por un lado. Aplicado al ámbito personal. Basado "*en la suposición psicológica de que los aumentos en la renta y en las riquezas implican ventajas personales para dicho individuo. Lo cual le incita a obtenerlos en la medida de lo posible*" (Penrose, 1962, p31)". Por otro lado. Desde el ámbito empresarial.

Desde el punto de vista personal, el manejo responsable de la identidad es determinante en el éxito de toda empresa ya que ella es un recurso no material que identifica con los consumidores y con ello se genera un comportamiento de reconocimiento social que inducen al empresario o directivo a emprender nuevas oportunidades de negocio que generen más beneficio. Traduciéndose en lo que la citada autora denominó el espíritu emprendedor del empresario. De esta forma se justifica la actitud del directivo. Cuyo interés se centra en retener la mayor cuantía de los beneficios empresariales para reinvertirlos en nuevas alternativas de negocio. Más que a repartirlos en forma de dividendos.

En la misma línea Marris (1967) considera que el beneficio va unido a la dimensión de la empresa. De ahí que el empresario estipule su retribución en función del rendimiento obtenido por la empresa. Por tanto. Éste se planteará como objetivo básico. El crecimiento de la misma. De igual manera. Galbraith (1984, p.251) coincidiendo con los autores anteriores. Alude al interés personal y pecuniario de los que participan en las decisiones dirigen la empresa como motivo de crecimiento.

Una vez planteados los aspectos anteriores surgen a la hora de afrontar el estudio de la identidad empresaria como parte del éxito y crecimiento basado en la teoría de recursos y capacidades de las PYMES. Y considerando las palabras de Penrose (1962, P.9) *Debemos mirar. La organización como un todo para descubrir las razones de su crecimiento*, se hace necesario abordar los dos ámbitos aludidos por Fumás (1986) en el contexto del crecimiento a fin de comprender el alcance del estudio que se pretende realizar, haciendo posteriormente mayor hincapié en el ámbito de la marca como identidad para analizar las posibles consecuencias del crecimiento inducido a través de los incentivos fiscales. Por ello debe tomarse en cuenta a lo largo de la última década, las marcas han ido adquiriendo una gran relevancia en la estrategia empresarial, hasta el punto que se puede decir que constituye uno de los activos más valiosos de la empresa, que es capaz de aportarle ventajas competitivas sostenibles a largo plazo.

Así pues, la deducción fiscal que se obtendría por este recurso permite a la empresa obtener un beneficio sin duda alguna. Lo que determina que la estructura financiera óptima sea aquella que esté formada en su totalidad por recursos intangibles, donde estos tengan un impacto positivo en los impuestos.

2.2 Los impuestos

La gran complejidad de la vida en sociedad ha provocado que las personas que habitan en ella establezcan algún tipo de organización dentro de la misma, con el fin de que la convivencia sea lo más armónica posible. Como resultado de lo anterior ha surgido el Estado, el cual puede definirse, al igual que lo hace Zavala (1998), como “la organización jurídica de una sociedad bajo un poder de dominación que se ejerce en determinado territorio” (Zavala, 1998, p.13).

En México vivimos en un Estado de Derecho, esto quiere decir que las acciones que lleve a cabo el estado deben estar sustentadas en leyes vigentes, y en tanto el particular tendrá una total libertad siempre y cuando no invada la esfera jurídica de otro, ni transgreda las leyes establecidas. Por ello, el pago de contribuciones en México no se realiza porque los mexicanos así lo decidan de manera voluntaria, sino por una ordenanza legal.

El Estado tiene como finalidad garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes. Dichas funciones son las que motivan el nacimiento de un Estado, y son ellas quienes justifican su existencia. Las formas en que el Estado da cumplimiento a lo anterior pueden variar en grande manera de un Estado a otro, dependiendo de sus circunstancias particulares, de sus necesidades, de sus anhelos, de la época, de sus recursos, etc. Es decir, cada Estado tendrá atribuciones distintas, y la forma en que las lleve a cabo dependerá de los factores antes mencionados, entre otros. En los Estados mexicanos, los gobiernos para poder atender a los intereses y cierto poder de sus recursos, fiscal sobre el objeto imponible o evento, la base impositiva y la tasa, cualquier otro arreglo viola la conexión implícita entre el pago de un impuesto, y el beneficio obtenido del gasto público, desde un punto de vista político, (Espinoza y Moya, 2018).

En cualquier nación del mundo el Estado efectúa más y a veces menos intervención en la economía, lo cual tiene manifestaciones sobre el desempeño de los factores clásicos de la producción (tierra, trabajo y capital).

Por ejemplo, durante su toma de protesta el recién nombrado presidente de Estados Unidos invitó a seguir dos simples reglas comprar productos estadounidenses y dar empleo a mano de obra estadounidense, lo cual refleja que habrá una mayor intervención del Estado en ese país. El 1 de enero de 2010, el gobierno de Alemania puso en marcha la Ley de aceleración del crecimiento económico (Wachstumsbeschleunigungsgesetz). Esta ley contiene la mayoría de los cambios fiscales más recientes llevados a cabo por el gobierno de coalición alemán. Para fortalecer la posición de las PYMES, el gobierno de Alemania está

eliminando obstáculos que dificulten la actividad empresarial y para ello, en 2008 llevó a cabo algunas medidas, muchas instrumentalizadas mediante leyes, en favor de la creación y desarrollo de estas empresas (Rodríguez, 2011).

En el mismo sentido señala Rodríguez (2011), en las medidas fiscales de apoyo al crecimiento de las PYMES, tenemos la Ley de Finanzas francesa de 2009 (Loi de Finances pour 2009) también suprime de manera gradual el Impuesto Sobre Sociedades mínimo anual (imposition forfaitaire annuelle), que anteriormente tenían que abonar todas las empresas sujetas a este impuesto, incluidas las PYMES, siempre que su facturación fuera igual o superior a 400.000 euros.

Al respecto, las empresas belgas y las filiales extranjeras con sede en Bélgica están sujetas a una tasa del 33,99 por ciento, en la que se incluye una recarga del 3 por ciento nominal debido a la situación de crisis. Bajo ciertas condiciones, a las PYMES se les aplican tipos más bajos para ingresos inferiores a 322.500 euros: el 24,98 por ciento es aplicado para ingresos de hasta 25.000 euros, el 31,93 por ciento sobre los ingresos desde 25.000 hasta 90.000 euros, y el 35,54 por ciento para los ingresos superiores a 90.000 euros hasta los 322.500 euros (Bernardi, 2011).

No obstante la excesiva carga fiscal aplicada en la última década, pudiera ser la causa de una desaceleración económica, la cual muestra un crecimiento no mayor al dos por ciento (Montenegro, 2011). Teniendo en cuenta que el impuesto recaudatorio principal en nuestro país se basa en el impuesto directo, refleja la causa a considerar como parte del no desarrollo de empresas, afectando el alto impacto de carga fiscal, provocado por la restricción en deducciones. En el caso de México también tienen que instrumentarse mecanismos de política económica que favorezcan a nuestra economía. Para nuestro caso de estudio, el sector empresarial mexicano, particularmente las PYMES, mantienen una relación con el Estado, principalmente, por el pago de impuestos directos como lo es el ISR.

Ahora, en este año que para los mexicanos inicia con un dólar más caro, un elevado precio de las gasolinas y encarecimiento de algunos productos básicos, el Estado debe hacer uso de sus principales objetivos entre los que se encuentra hacer crecer el PIB, impulsar el desarrollo económico, generar empleos formales, combatir la pobreza mediante una mejor distribución del ingreso que genere bienestar para las personas. Sin embargo, los indicadores macroeconómicos como el tipo de cambio, nivel de empleo e inflación han sido vulnerados por la incertidumbre económica que presentan los principales mercados internacionales.

Al respecto, Musgrave (1969) al referirse al presupuesto público menciona que tanto el gasto como el ingreso deben responder a estimular el PIB (crecimiento económico), distribuir la riqueza y asignar eficientemente los bienes públicos para la población. En referencia a lo anterior, los impuestos son uno de los principales instrumentos para financiar el gasto público. Para Stiglitz (2003) los impuestos son tan antiguos como la creación de los Estados... hay dos distinciones entre los tributos feudales y los modernos, en el primer caso los individuos no podían abandonar su feudo, es decir sin el permiso de su señor (p. 476). Actualmente pueden elegir el lugar en el que desean vivir y, por lo tanto, la jurisdicción en que pagarán sus impuestos.

El mismo Stiglitz (2003) dice que “cuando en un país el proceso político se desvincula de los ciudadanos y se utiliza para transferir recursos para los que están en el poder, la distinción se difumina en el mejor de los casos” (p. 475). Esta desvinculación es una práctica recurrente en naciones en desarrollo como México. Por ejemplo, los diputados federales, además de sueldo y aguinaldo, se otorgaron un bono de 150 mil pesos (El Economista, 2 diciembre, 2016), como si las finanzas públicas y el nivel de vida de los mexicanos fuera de calidad. Esto es apenas un pequeño botón de muestra de porqué se ha elevado la desconfianza pública hacia el gobierno.

2.2.1 El impuesto sobre la renta en el sistema tributario mexicano

El Impuesto Sobre la Renta es uno de los impuestos más longevos del sistema tributario mexicano que data desde el año de 1921 denominado como “impuesto del centenario”, sufriendo en el trayecto de la historia modificaciones en cuanto a su estructura impositiva como en la denominación respectiva. Este tributo, es un impuesto directo que ha sido presentado por los tratadistas mexicanos como el símbolo de la justicia fiscal, procurando gravar de manera progresiva atendiendo a que, entre mayor sea el ingreso percibido por los sujetos pasivos mayor será el impuesto a enterar. El término de renta ha ocasionado algunas discusiones en su conceptualización, en virtud que se han presentado diferentes discernimientos en algunos autores y escuelas doctrinarias, así como también dependiendo en el país que se aplique dicho término.

Bazaldúa (2004, p.12), resume que doctrinalmente existen tres escuelas que han estudiado el concepto de renta; donde la primera escuela establece en que la renta es un producto, la segunda lo amplifica al concepto de capital y mientras que la tercera incluye el incremento en el patrimonio así como el consumo de bienes y servicios como satisfactores de las necesidades. En esta misma postura, de la Garza (citado por Martínez, 2009, p.147), sintetiza que el perfeccionamiento doctrinal del significado de renta transita a través de tres épocas donde la primera nombrada renta-producto radica en que es una nueva percepción pecuniaria que aumenta el patrimonio de una persona. La segunda estriba en el flujo de capital a través de terceros y la tercera en el incremento patrimonial del individuo por concepto de consumos efectuados, más ahorros realizados en un período determinado.

En México, en la norma jurídica alusiva al ISR, en su capítulo I intitulado disposiciones generales, artículos 1, 2 y 4 de la Ley en cita, se descifra que en dichos numerales describe los conceptos a los cuales estará sujeto al pago del impuesto la persona física o moral que se encuentre en el hecho o acto jurídico, mismos que transcribimos textualmente para su comprensión:

“Artículo 1o. Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos: I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan. (Sic) II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles ha

dicho establecimiento permanente. III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Artículo 2o. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. (...)

Artículo 4o. Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso.

Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.” Por lo tanto, la renta en nuestro país consiste en la obtención de ingresos independientemente del origen de riqueza, ya sea a través del trabajo o de la explotación de bienes de capital.

Justamente atendiendo a la transcrita ley, Rodríguez (1997, p.81) y Martínez (2009, p.148) concuerdan en la valoración del concepto de renta e Impuesto Sobre la Renta la legislación tributaria mexicana respectivamente de la siguiente manera: Renta es el ingreso procedente de la explotación de los bienes, de la explotación del trabajo o de la combinación de ambas explotaciones. En nuestra opinión, el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen directo sobre los ingresos provenientes del trabajo, del capital o de la combinación de ambos elementos.

Es menester mencionar que la participación de este tributo en materia de recaudación en correspondencia a los ingresos presupuestados por el Estado a obtener en un ejercicio fiscal es superior a las demás contribuciones, tal es el caso que de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2011 al 2016 el Impuesto Sobre la Renta en los últimos años ha representado poco más del 49 por ciento en promedio y un 33 por ciento en relación al rubro de impuestos en proporción al apartado A de los Ingresos del gobierno federal. Como es de notarse, éste tributo es uno de las principales prestaciones pecuniarias que recibe el estado para sostener el gasto público.

Al respecto, Barraza (2002, p.86), hace referencia sobre la percepción del ejecutivo federal hacia éste gravamen, al tratarse de la contribución con mayor recaudación en México y la relación que guarda en proporción a los impuestos indirectos, de los cuales su recaudación es inferior en reciprocidad al Impuesto Sobre la Renta como impuesto directo.

Consecuentemente, al ser el Impuesto Sobre la Renta la contribución impositiva más importante para el Estado mexicano, el poder legislativo al establecer carga fiscal y administrativa de este gravamen, está obligado a tomar con mayor precisión todos los principios constitucionales al efectuar reformas en la ley en materia, con el objeto de otorgar seguridad jurídica y justicia tributaria en la aplicación de la norma.

Como se observa y en definitiva, una de las relaciones constantes entre la sociedad y el Estado está dada por el ejercicio de las atribuciones recaudatorias de éste. Si bien, en principio, se trata de una relación unilateral en la que el Estado es el que exige la entrega de ciertas contribuciones económicas y los particulares son los que están obligados a ello, le subyace un carácter bilateral, de reciprocidad.

2.2.2 La obligación de contribuir

Hablar de aspectos fiscales, es por demás complicado por la amplitud del tema, y mucho más siendo un punto del que, en general, a la población económicamente activa le gusta hablar poco. Sin embargo es un tema importante adentrarnos cada vez más en el para poder verlo con amplitud desde diferentes perspectivas. La obligación de contribuir al gasto público es, sin lugar a duda, obligación para todos los mexicanos. El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción iv (Diario Oficial de la Federación, 1917), establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Asimismo, de este precepto constitucional se derivan los principios en materia fiscal que debe observar toda ley secundaria (Carrasco, 1997; Arrijoja, 2001). Tales principios son:

- 1) generalidad (aplicación a todas las personas que estén dentro de las hipótesis normativas que establezca la ley, sin excepción)
- 2) obligatoriedad (toda persona que se ubique dentro de las hipótesis de una ley fiscal del Estado mexicano adquiere la obligación de cubrir el tributo correspondiente)
- 3) vinculación con el gasto público (el Estado debe emplear todos los ingresos que recaude en la integración del presupuesto nacional)
- 4) legalidad (toda relación tributaria debe verificarse dentro de un marco legal que la establezca y la regule)

5) proporcionalidad y equidad. Estos últimos dos principios resultan particularmente importantes para los efectos del presente trabajo.

El principio de proporcionalidad se define como aquel que [...] en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasa o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular (Arrijoja, 2001, p. 264).

Por otra parte, conforme al principio de equidad, debe observarse la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad (Mariano Azuela citado por Arrijoja, 2001, p. 264).

Vale la pena hacer nota, desde la teoría económica de Adam Smith se recomendaba al Estado que la recaudación cumpliera con principios básicos para efectuar lo menos posible al ciudadano y que en la misma medida se recaudara lo necesario y de manera eficiente; entre estos principios económicos se encuentran el de certidumbre, proporcionalidad, equidad, comodidad y economía, principios que en el mundo se han tomado como base para incluir en las constituciones y que dan vida desde luego a las disposiciones legales básicas que establecen la obligación de contribuir. En la búsqueda del cumplimiento de los objetivos primordiales básicos de recaudación, las contribuciones se causan en tres momentos especiales, el ingreso, el consumo o gasto y la permanencia de capital. La Constitución Política de los estados unidos mexicanos, pues al ser la ley fundamental en nuestro país, cualquier ley que se expida debe estar de acuerdo con la misma, y no puede contradecirla. La obligación de contribuir tiene su fundamento en el siguiente artículo de la Constitución:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.”

Del presente artículo se desprenden tres principios básicos de la imposición: el de legalidad, proporcionalidad y equidad.

Legalidad; al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como

del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos, públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida”.

Es importante resaltar que dichos elementos deben estar consignados en actos formal y materialmente legislativo, es decir, leyes expedidas por el Congreso de la Unión, y no en reglamentos expedidos por el Poder Ejecutivo. De aquí emana la principal fuente de ingresos del Estado Mexicano, los impuestos. El Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma. En la Ley del Ingresos de la Federación para el ejercicio 2014, a la fecha los impuestos representan el 40 por ciento del total de ingresos que espera obtener.

En lo que corresponde a los conceptos por ingresos del gobierno federal que forman parte del Informe Tributario, se incluyen los Rendimientos Petroleros (RP), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS) de Gasolina y Diesel, Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (ISAN), ISR, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto General de Importación (IGI), Tenencias y algunos otros conceptos (Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, 2014). Para el año 2013 el promedio nacional del porcentaje de estos ingresos con respecto al PIB representó el 15,8 por ciento anual (SAT, 2015). También en el Informe Tributario existe un grupo de ingresos que recaen en la administración directa del SAT, de los cuales se excluye al IEPS, RP, ISAN y Tenencias (SAT, 2015a); sin embargo es en este grupo en donde se registra la recaudación nacional por concepto de ISR, IVA, IGI y algunos otros conceptos que han existido en alguno o algunos períodos de gestión presidencial anteriores. Sin duda el período presidencial actual, presentó su PND 2013 al 2018, destacando dos ejes principales denominados “México Incluyente” y “México Próspero”, manifestando su interés en impactar de forma positiva la inclusión y protección social encaminados a un mejor nivel de vida, para ello argumentaba que sería necesario entre otras medidas, modificaciones al sistema tributario (SHCP, 2013a).

El 24 de octubre del año 2013, previa aprobación del Congreso de la Unión, fue turnado a la Cámara de Senadores el documento que contenía la Reforma Fiscal, concluyendo esta última, argumentando que la propuesta estaba centrada en responsabilidad y encaminada a la búsqueda del crecimiento económico, catalogándola como justa y progresiva. Sin embargo una de las modificaciones a la ley del ISR fue incremento en la tasa impositiva pasando del 28 por ciento al 30 por ciento en personas morales y del 30 por ciento al 35 por ciento para personas físicas dependiendo el nivel de ingresos.

2.3 Clases de impuestos

Los especialistas indican que los impuestos han sido motivo de guerras, revoluciones y demás conmociones sociales llevando al deterioro de sistemas económicos en imperios como el egipcio o el romano. Debido a esta naturaleza multifacética de los impuestos, vemos que aquellos dirigidos hacia el ingreso o la propiedad (directos) son mucho más recientes que los dirigidos hacia el consumo (indirectos). En el caso del impuesto a la renta los primeros antecedentes aparecen en Francia (1793), Gran Bretaña (1799), Suiza (1840), Austria (1849) e Italia (1864).

En España no aparece hasta 1975, en los tiempos de la transición política del régimen autocrático franquista a la democracia constitucional. En los Estados Unidos los impuestos sobre ingresos eran inconstitucionales hasta la enmienda 16 realizada en 1913 (Stiglitz, 2003). Atendiendo la proporcionalidad, de acuerdo con la redacción del artículo 31 constitucional, este principio, junto con el de equidad, está contemplado dentro del de legalidad. Es decir, son las leyes quienes deben cumplir con estos principios, estableciendo formas proporcionales y equitativas de contribuir.

La Constitución, al igual que las leyes ordinarias, no es muy explícita en un tema tan importante, como lo es la proporcionalidad, por lo que la doctrina y la interpretación judicial se ha ocupado de su estudio. Al respecto, De la Garza, (1985) afirma, La equidad consiste en tratar igual a las personas que se encuentren en la misma situación, y diferente a quienes se encuentren en distinta situación.

El principio de igualdad establecido en el artículo 31 constitucional, se refiere a la igualdad *en o dentro* de la ley; esto significa que las leyes deben prever los mismos efectos jurídicos para las personas que se encuentren en las mismas circunstancias, y diferentes para quienes se encuentran en distintas condiciones.

Las circunstancias que van a ser tomadas en cuenta por el legislador para determinar la equidad, deben ser relevantes para el derecho; es decir, el legislador no puede escoger cualquier situación de forma caprichosa para dar nacimiento a determinadas consecuencias de derecho, sino que debe existir una razón jurídica que realmente la justifique (De la Garza, 1985, p.35).

Existen diversas formas de tributar para que el Estado pueda financiar su mantenimiento y, además, otorgar bienes y servicios a sus gobernados. Por ejemplo, uno de los impuestos más antiguos es el que gravaba el número de ventanas que tenía una casa, esto ocurrió en sus inicios en Inglaterra. Hay otros que recaen sobre el capital, las propiedades y el consumo, entre otros. Para el desarrollo del marco teórico de este trabajo es necesario definir que existen dos tipos de impuestos: los directos e indirectos.

2.3.1 Impuesto directo

De acuerdo a Stiglitz (2003) en la mayoría de los países industrializados, los tres principales impuestos directos recaudados son el impuesto sobre la renta de las personas físicas; las cotizaciones a la seguridad social (un porcentaje fijo de los salarios hasta un determinado límite) que se utilizan para financiar la seguridad social; y el impuesto sobre la renta de las sociedades (p.477). Otro impuesto directo importante es el impuesto sobre las transmisiones patrimoniales, que es principalmente un impuesto sobre las herencias de una generación a otra.

Como el impuesto a la renta de las personas se grava sobre los salarios y sobre la renta de capital, afecta las decisiones relacionadas con la oferta de trabajo, con la jubilación, con la educación, etcétera, así como a las decisiones relacionadas con el ahorro y con la inversión.

Otro importante impuesto directo es el impuesto sobre el patrimonio que, en algunos países como Estados Unidos, España y México, es gestionado desde las administraciones regionales. El impuesto sobre la renta de las sociedades, en este caso el que recae sobre los ingresos que generan las PYMES, es uno de los temas fundamentales en la presente investigación, dado que se exploran las posibilidades de la deducibilidad de dicho impuesto al amparo de las leyes vigentes y a partir del activo intangible al diseñar una marca o identidad que diferencie a las PYMES.

Desde otra perspectiva, la viabilidad de instrumentar una política impositiva que permita efectuar una deducción fiscal a las empresas que crean una identidad que surge en la medida que se consolidan en el gusto de los consumidores que adquieren los bienes y/o servicios que ofertan en el mercado. Debe subrayarse que esta investigación no exploró acciones como la evasión o elusión por parte de las personas morales, sino que se centró en el beneficio fiscal y deducciones que concede el activo intangible identidad.

2.3.2 Impuesto indirecto

Respecto a los impuestos indirectos se tiene el que grava el consumo, que Rosen (2008) los llama impuestos selectivos sobre las ventas o impuestos sobre consumos específicos. Al respecto, el citado autor hace una reflexión respecto a las consideraciones de carácter administrativo de este tipo de impuestos y dice:

El principal atractivo del ISR es que es fácil de gestionar. El impuesto sobre las ventas lo pagan los vendedores en la fase minorista...en el marco de la teoría de la imposición óptima, la cuestión principal que se plantea en relación con los impuestos sobre las ventas minoristas es hasta qué punto tiene sentido establecer impuestos sobre consumos específicos si ya existe un impuesto sobre la renta (Rosen, 2008, p.336).

Puede demostrarse que si la tarifa del impuesto sobre la renta se elige de forma óptima, y bajo condiciones no demasiado estrictas, el bienestar social no puede mejorar mediante la aplicación de impuestos sobre consumos específicos. Sin embargo, si por alguna razón el ISR no fuese óptimo, la imposición sobre consumos específicos podría elevar el bienestar.

Por ejemplo, si la sociedad tiene aspiraciones igualitarias, el bienestar social puede aumentar gravando los bienes de lujo con tipos relativamente altos. Una cuestión relacionada con lo anterior es cómo deben fijarse los tipos, una vez que se ha optado por establecer impuestos especiales. Obviamente, la respuesta depende de los objetivos del gobierno.

Hasta la fecha se mantiene el debate entre los expertos de la hacienda pública de cualquier país, acerca de si debe gravarse la renta o el consumo con el propósito de financiar las actividades del Estado. Después de análisis las clases de impuestos y su división contemplada como impuestos directos e indirectos, En este apartado se aborda uno de los impuestos directos en México, el ISR y el papel que pueden jugar las deducciones fiscales respecto a los activos intangibles de las PYMES.

2.3.3 Determinación del ISR en la persona moral

El cálculo del ISR del ejercicio es un procedimiento que todos los contribuyentes obligados a presentar declaración anual deben llevar a cabo al finalizar su ejercicio fiscal. Para personas morales dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

El fundamento se puede localizar, en la siguiente disposición de la Ley del ISR, Personas Morales:

Artículo 9. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Artículo 76. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

V. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. En nuestro objeto de análisis, nos enfocaremos a los aspectos más importantes de la determinación anual

del ISR de los contribuyentes del Título II, denominado "De las personas morales" y es por ello que de la lectura que le damos a los artículos 9, tercer párrafo y 76, fracción V de la Ley del ISR, podemos concretar lo siguiente:

- a) El primer artículo, establece la fecha límite de pago de la contribución y en dónde se presentará (declaración) y, el segundo;
- b) Hace referencia a la obligación de presentar una declaración en donde se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio.

En el cálculo del ISR del ejercicio, es fundamental identificar la base del impuesto, misma que es considerada como uno de los elementos tributarios de toda contribución y, en este caso, nos estamos refiriendo al ya mencionado Resultado Fiscal. Considerando teóricamente que la base es aquella cantidad a la que se le aplica una tasa, tarifa o cuota para determinar una contribución, el fundamento a considerar sobre el resultado fiscal es la base del ISR, lo podemos encontrar en el artículo 9, en su primer párrafo que señala:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El mismo artículo nos establece cómo es que los contribuyentes, personas morales, determinarán aquello que hemos definido como base del impuesto, y para ello nos da la siguiente fórmula que analizaremos a detalle:

	Ingresos acumulables
(-)	Deducciones autorizadas
(-)	PTU pagada en el ejercicio
	<hr/>
(=)	Utilidad Fiscal
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores
	<hr/>
(=)	Resultado fiscal
(-)	Tasa del 30%
	<hr/>
(=)	ISR del ejercicio

Con el propósito de determinar el ISR anual, es necesario obtener cada uno de los siguientes elementos:

1. Ingresos acumulables: Son aquellos ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo (Art.16 LISR).

2. Deducciones autorizadas: es el costo de lo vendido, gastos netos, *inversiones*, intereses devengados, ajuste anual por inflación deducible, cuotas patronales al IMSS, aportaciones para fondos de pensiones del personal, entre otras, pero siempre que reúnan los requisitos fiscales aplicables (Art. 25 y 27 LISR).

3. Participación de los Trabajadores en las Utilidades: es el resultado de aplicar la tasa del 10 por ciento a la renta gravable, misma que se calcula disminuyendo las deducciones autorizadas de los ingresos acumulables (Art. 123 Constitución y 9 LISR).

4. Pérdidas fiscales: Cuando las deducciones autorizadas son mayores a los ingresos acumulables se origina una pérdida fiscal, a la cual se le adicionará la PTU pagada en el mismo ejercicio. Esta pérdida se podrá aplicar o amortizar contra la utilidad fiscal de los siguientes 10 ejercicios hasta agotarla, y antes deberá actualizarse por inflación (Art. 57 LISR).

Al respecto, es de suma importancia tomar en cuenta a qué tipo de deducciones nos apegaremos, y tener el cuidado de realizarlas conforme a ley del impuesto sobre la renta ya que las deducciones son necesarias para la disminución de la base del ISR (resultado fiscal), teniendo así, una optimización del impuesto de la empresa, es decir el patrimonio mismo, evitando gastos o disminuyendo aquellos que solo generan pérdida patrimonial y que no influyen en un beneficio fiscal que permita generar el aumento al patrimonial. Sin embargo el requisito fiscal referente a poder deducir sólo aquello que sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad que desempeñe el contribuyente, se ve vulnerado, ya que limita poder deducir sólo aquello que la autoridad considera que es *estrictamente indispensable*, por lo que no se le permite deducir o amortizar en su totalidad el gasto que efectúa, más sin embargo, hay que tomar en cuenta, que del gasto efectuado por el contribuyente, la contraparte lo acumula como un ingreso, con lo cual observamos la falta de proporcionalidad y de simetría.

2.4 La necesidad de deducción fiscal en las PYMES

En el contexto de los desafíos y amenazas que trae consigo la globalización las PYMES juegan un papel crucial. La planeación administrativa y contable en las PYMES es una herramienta para efficientar la organización de estas empresas y es la base para la toma de decisiones. La propia estructura de la PYME favorece la creación de empleo y el desarrollo de las regiones, y es el tipo de empresa que mejor puede hacer frente a los cambios, debido a su flexibilidad a la hora de adaptarse a las condiciones del mercado, sin embargo es necesario la adaptación en la norma fiscal para que cuenten mayores apoyos y una utilización adecuada de los beneficios deducibles. Como lo demuestran Ciceri y Díaz (2003) México contaba desde 1964 con una serie de disposiciones en su legislación tributaria que tenían la intención de fomentar el desarrollo industrial. En ese año, por ejemplo, se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para eximir de impuestos las utilidades que se reinvertieran en la adquisición de activos fijos y financieros dentro de la misma empresa.

En el interesante y poco conocido diagnóstico del Instituto Nacional de la Investigación Científica (INIC) de 1970, titulado Política Nacional y Programas de Ciencia y Tecnología, contiene el inciso "La falta de incentivos fiscales eficaces" en el que señala:

No existe ningún incentivo fiscal específico para estimular la investigación científica y tecnológica realizada por empresas nacionales o residentes en México. Sin embargo, la legislación fiscal mexicana distingue entre los pagos hechos a las empresas extranjeras y a los particulares residentes en el país, según se trate de asistencia técnica o regalías por concesión de patentes y marcas de fábrica. Tratándose de extranjeros, los pagos por asistencia están sujetos a un impuesto fijo del 20 por ciento, y a los de regalías se les aplica una tasa progresiva que fluctúa entre el 5 por ciento y el 42 por ciento. Cuando se trata de empresas residentes en el país que perciban ingresos por ambos conceptos, el impuesto se paga según la tasa progresiva del 5 al 42 por ciento. (INIC, 1970 p.49)

No obstante, estudios sobre las PYMES europeas al igual que las mexicanas coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y empleo. De acuerdo con Alabarta y Martínez (2011) la estrategia más indicada en España sería más que impulsar la creación de nuevas empresas, concentrarse en el crecimiento y desarrollo de las pequeñas empresas existentes.

Por otro lado, es conocido que el crecimiento empresarial es el resultado de una compleja combinación de diferentes elementos. Wiklund (1998) condensó investigaciones previas sobre el crecimiento empresarial en un modelo conceptual que abarca cuatro elementos que afectan al crecimiento: entorno, estrategia, recursos y motivación (incentivos fiscales).

Coincidiendo con el enfoque de Wiklund, podemos afirmar que el desarrollo de las empresas se ve afectado tanto por factores internos de la propia empresa, como por los factores externos a la misma, y más cuando hablamos de PYMES, que intrínsecamente lleva adherida una serie de limitaciones que no se encuentran en las grandes empresas. Por ello, parece de vital importancia que las PYMES cuenten con un entorno favorable que propicie su desarrollo. Es interesante, por tanto, estudiar cómo aspectos externos a las empresas, es decir, del entorno, como son las deducciones para aligerar los impuestos pueden aportar a las PYMES oportunidades de crecimiento. La mayoría de los países de la Unión Europea (UE) han tomado, o están tomando, medidas para fortalecer el entorno en el que las empresas deben poner en marcha su crecimiento. Los países se están centrando en aspectos relativos a la reducción de las cargas administrativas, la mejora de la legislación, la modernización de la administración pública, la política de competencia, la financiación, la aplicación de la directiva de servicios, el apoyo a la innovación y el desarrollo de tecnología, la internacionalización de las empresas (Martínez, 2011). Entre todas estas medidas de apoyo al crecimiento podemos señalar como de gran importancia a las medidas de alivio fiscal. Así, los incentivos fiscales que emanan de las políticas de los gobiernos se presentan como un impulso para las PYMES (Martínez, 2011).

2.4.1 Medidas fiscales en apoyo al crecimiento de las PYMES europeas

En Alemania, para fortalecer la posición de las PYMES, el gobierno está eliminando obstáculos que dificulten la actividad empresarial y para ello, en 2008 llevó a cabo algunas medidas, muchas instrumentalizadas mediante leyes, en favor de la creación y el crecimiento de las PYMES, centradas especialmente en la creación de condiciones fiscales más favorables. Como parte de un primer paquete de medidas de estímulo, las oportunidades fiscales que supone la inversión, particularmente en las PYMES, han sido mejoradas. A la vez, las empresas se benefician de las deducciones fiscales y unas condiciones de amortización mejoradas. Estas medidas apoyan la liquidez y el capital privado e impulsan la capacidad de inversión e innovación (Comisión Europea, 2010).

La Comisión Europea (2010), destaca al gobierno francés la utilización en la variación del Impuesto sobre Sociedades como incentivo fiscal, las PYMES son gravadas a un tipo reducido del 15 por ciento para los primeros 38.120 euros. Otro incentivo fiscal reside en la ampliación del alcance de la deducción fiscal, aspecto que en nuestro país actualmente sucede lo contrario a partir de la reforma fiscal del año 2014. En el caso de Holanda, el gobierno decidió reducir la tasa impositiva del Impuesto sobre Sociedades para las PYMES, pasando del 23 por ciento al 20 por ciento respectivamente. Esta tarifa se aplica a cantidades que no superen los 200.000 euros. Para el resto de empresas se establece el 25,5 por ciento.

En Luxemburgo la ratio básica del Impuesto sobre Sociedades (IS) es del 21 por ciento (nominal), pero este porcentaje se incrementa con un 4 por ciento de una sobrecarga fiscal solidaria para el fondo de empleo y con una tasa empresarial municipal, la cual alcanza el 6.75 por ciento para la ciudad de Luxemburgo. En total, el tipo efectivo del impuesto se sitúa en el 28.59 por ciento. (Comisión Europea, 2010). Para las PYMES, el tipo básico nominal se reduce en un 1 por ciento, para ingresos que no superen los 15.000 euros, estableciéndose en el 20 por ciento. Por otro lado las empresas belgas y las filiales extranjeras con sede en Bélgica están sujetas a una tasa del 33.99 por ciento, en la que se incluye una recarga del 3 por ciento nominal debido a la situación de crisis. Bajo ciertas condiciones, a las PYMES se les aplican 31.93 por ciento para ingresos inferiores a 322.500 euros basado en los informes de la Comisión Europea (2010).

2.4.2 Medidas fiscales que afectan la deducción en las PYMES en México

El año 2013 en México se caracteriza por la puesta en marcha de una serie de reformas en diversos ámbitos, principalmente en materia fiscal, sin embargo los beneficios para los sujetos pasivos involucrados son difusos y a largo plazo. La opinión pública se centró en discutir los efectos de tales reformas y las circunstancias en las cuales se aprobaron. Algunas de ellas, como la reforma energética, se veían muy lejanas no solo porque trastocó cuestiones que en el imaginario de los mexicanos tiene un sentido casi "mítico" (la gestión del sector petrolero en manos del Estado sin la intervención directa del sector privado).

La reforma Hacendaria o Fiscal, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 11 de diciembre de 2013, entró en vigor el 1 de enero de 2014. Como parte de la miscelánea fiscal, dejaron de funcionar el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y a los Depósitos en Efectivo (IDE). Entre las medidas que destacan está que el ISR se fija de manera progresiva, se limita el monto de deducciones personales a la cantidad que resulte menor entre el 10 por ciento de los ingresos totales del contribuyente contra la sumatoria de 4 salarios mínimos anuales correspondientes a la zona geográfica del contribuyente.

También se restringen las deducciones personales respecto de las aportaciones voluntarias a la subcuenta de retiro, los intereses de créditos hipotecarios, las primas de seguros de gastos médicos, entre otros (Barrientos del Monte y Añorve, 2014). El papel del Estado dentro de sus múltiples facetas de acción, es lograr desarrollar una capacidad inherente para hacer viable la eficiencia del mercado nacional, a través de la definición de un marco legal cierto y creíble en su desempeño, que garantice un desarrollo sostenido (Iglesias, 2006).

En el que a través de la regulación de ciertas acciones realizadas por el Estado, se logró una cierta estabilidad en los mercados, en donde “en este contexto, se supone que los sistemas políticos son diseñados y empleados racionalmente, es decir, son instrumentos apropiados para la consecución de los deseos de los miembros de toda sociedad” (Rivera, 2004, p.783).

Básicamente, la idea de es que el Estado sea el promotor de definir políticas tributarias encaminadas a una recaudación efectiva de los ingresos para ofrecer satisfactores sociales, forzosamente requiere de un sistema tributario eficiente y efectivo, mismo que en ningún sentido deberá ir en un sentido inverso a la competitividad, y el desarrollo de las organizaciones a pesar quizás del grado de vulnerabilidad que puede llegar a adquirir un sistema tributario en un contexto determinado (Ruiz, 2011).

El análisis de la teoría demuestra que la política tributaria o fiscal del Estado es una pieza más que debe promover a la competitividad de las organizaciones desde su perspectiva sistémica. Sin embargo, la realidad en la vida práctica es otra. Referente al contexto mexicano y específicamente la afectación al sector PYMES las reformas en materia fiscal han tenido impactos negativos en este sector. Entre otros, la desaparición del REPECO en 2014 y otros más como la eliminación del derecho a deducciones fiscales y no considerar una tasa impositiva preferente a PYMES como se aplica en otros países, son algunos de los aspectos negativos en materia fiscal.

Un punto importante en la actualidad para la eventual reactivación económica comercial de las PYMES podría ser la renegociación del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), después de que hace 22 años quedaron fuera de las ventajas de éste y las condenó a perder competitividad, aseguró Ildelfonso Guajardo Villarreal, secretario de Economía (El Economista, 25 de Marzo 2017). Es imperativo e impostergable que se defina la política de Zonas Económicas Especiales y se integre a las PYMES en el rol de las negociaciones de América del Norte. Como señala Lozano (2013) la falta de incentivos fiscales es uno, entre otros factores, que hace que las PYMES carezcan de competitividad.

En este sentido en esta tesis se apunta al aprovechamiento de la deducción fiscal de identidad (como activo intangible) para mejorar la capacidad de competir y la rentabilidad del sector y, en específico, de las PYMES sinaloenses del sector restauranero.

Para tener un punto fino de referencia y como se ha mencionado, hasta el ejercicio fiscal del año 2013, los emprendedores (personas físicas y/o morales) que no vendieran más de un dos millones de pesos al año o que iban comenzando con su negocio, tenían la ventaja de pertenecer al régimen de pequeño contribuyente (REPECOS), que les permitía no declarar impuestos, ni facturar, la gran ventaja de este régimen era que solo tenían que pagar una cuota al SAT que iba de entre los \$200 y \$500 pesos.

Ahora los llamados REPECOS tendrán que conseguir asesoramiento para poder cumplir con los requisitos del nuevo sistema llamado régimen de incorporación fiscal y solo tienen derecho a este régimen las personas físicas dejando fuera a las empresas. Tal y como está estructurado el ISR, la PYMES no tienen consideraciones pagan un 30% de impuestos.

Ahora, sin desconocer sus importantes consecuencias para el desarrollo económico de México, es imprescindible clamar desde la academia por una mejor comprensión integral de la norma dada su profunda trascendencia. En este sentido, el objetivo del presente trabajo consiste precisamente en realizar un análisis de la deducción fiscal de identidad por inversión en activos productivos, no solo a través de la teoría del derecho tributario, sino también desde una perspectiva económica y de recursos y capacidades.

2.5 Plano teórico en las deducciones del ISR

En términos de la teoría del beneficio equivalente, la necesidad de la relación jurídico-tributaria se justifica en virtud de los servicios que el gobierno presta a los individuos como contrapartida a los impuestos que éstos pagan. Ningún particular accedería a contribuir al sostenimiento de un Estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales, que en la actualidad van más allá de seguridad e infraestructura básica y adquieren un carácter más complejo al abarcar distintos ámbitos de la vida social y económica. Ante ello, una de las relaciones constantes entre la sociedad y el Estado está dada por el ejercicio de las atribuciones recaudatorias de éste. Si bien, en principio, se trata de una relación unilateral en la que el Estado es el que exige la entrega de ciertas contribuciones económicas y los particulares son los que están obligados a ello, le subyace un carácter bilateral, de reciprocidad.

El requisito fiscal referente a poder deducir sólo aquello que sea “estrictamente indispensable” para los fines de la actividad que desempeñe el contribuyente, ya sea persona física o moral, es un requisito que no debe de existir, ya que no cumple con el Principio Material de Justicia Tributaria.

Referente a la proporcionalidad, el cual como sabemos se encuentra inmerso en nuestra Constitución, en el artículo 31, fracción IV; el principio de proporcionalidad se ve vulnerado, ya que limita al contribuyente a poder deducir sólo aquello que la autoridad considera que es estrictamente indispensable, por lo que no se le permite deducir o amortizar en su totalidad el gasto que efectúa, más sin embargo, hay que tomar en cuenta, que del gasto efectuado por el contribuyente, la contraparte lo acumula como un ingreso en base al cual calcula sus impuestos y los entera al fisco, con lo cual observamos la falta de proporcionalidad y de simetría fiscal, ya que no existe un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y de equilibrio entre los ingresos y gastos. De acuerdo al principio de simetría fiscal, lo que para un contribuyente es un ingreso acumulable, para el otro sujeto pasivo se debe considerar como una deducción, situación que no acontece en nuestro país y por la cual no debe de existir la limitante de poder deducir sólo aquello que sea “estrictamente indispensable”.

Comenzaremos por aproximar el concepto de gastos fiscales desde esa complejidad que hace trascender las extendidas presentaciones duales en Economía Pública, al evidenciar de un lado las estrechas relaciones entre gastos e ingresos públicos, y de otro entre el sector público y sector privado. Para ello es fundamental reconocer el conato, fuerza e intencionalidad, que impulsa a Griswold (1984) al acuñar este término innovador y emprendedor en la disciplina fiscal, a través del cual se asocian los gastos fiscales a gastos indirectos por contraposición a los gastos directos del sector público, pero con los que paradójicamente se muestran ciertas similitudes que permiten destacar sus grandes diferencias (Griswold, 1984). Con ello tratamos de reconocer y estamos ante un concepto estratégicamente controvertido, ofrecido por Surrey (1967) para incitar a la revisión de los sistemas fiscales desde el debate que conecte con la realidad más allá de los sincrónicos estudios teóricos. Las normas tributarias del impuesto a la renta señalan que para que un gasto sea deducible de impuestos debe cumplirse con el principio de causalidad; además señalan dichas normas que los gastos deben ser necesarios para generar renta y cumplir con criterios de razonabilidad del gasto, generalidad, entre otros.

Demostrar que un gasto es necesario es una tarea compleja que en la mayoría de los casos obligará a la persona que quiera determinar esa necesidad a evaluar aspectos internos de las empresas, como estrategias empresariales, políticas internas, entre otros. Además de la complejidad analítica de esos temas, subsistirá siempre el aspecto subjetivo de parte de la autoridad. Esta investigación propone precisamente esa dificultad en demostrar si la identidad como activo intangible es deducible, a través del análisis de caso.

El término gastos fiscales tiene un amplio reconocimiento en la literatura económica, atribuyéndose a Stanley S. Surrey, quien en 1967 lo utilizó en un discurso efectuado en Nueva York, siendo secretario adjunto para la política fiscal del departamento del tesoro de los Estados Unidos de América. Transcurridos cincuenta años de estudio y experiencias de instrumentación y gestión de los gastos fiscales, tenemos la perspectiva para reflexionar sobre esa concepción original como base de la transcendencia real que ha tenido, pues aunque en ese momento ofreció una referencia muy elemental, contenía los aspectos claves en la caracterización de estos instrumentos fiscales, abriendo un antes y un después en su reconocimiento tanto en la literatura como en la práctica.

Además nos preocupamos en este apartado por conocer la posibilidad abierta en estos años de abordar el controvertido tema de los gastos fiscales en un enfoque objetivo, positivo y determinista, o por el contrario reconocer, las ideologías de la imposición, que la teoría impositiva es esencialmente política, y solamente desde el reconocimiento de las ideologías latentes en ellos es posible avanzar en el conocimiento de los propios sistemas fiscales en general, y los gastos fiscales en particular como hiciera Eisenstein (1983), en el sentido de investigar desde la compleja realidad económica y poner este conocimiento al servicio de la sociedad y las PYMES generadoras de empleo.

Nada tenemos que añadir a la afirmación de Okun (1975, p. 88), excepto que en un país como el nuestro, con una gran desigualdad social y un nulo respeto por las autoridades fiscales, deberían quizás preferirse los términos más mundanos “equidad y eficacia” sobre los utópicos “igualdad y eficiencia”.

Pero sean cuales sean los términos usados, es claro que la observación que hace Okun acerca de la tensión que existe entre igualdad y eficiencia, o equidad y eficacia, se da de manera más manifiesta en el ámbito tributario. La búsqueda de la equidad puede ser en ambos planos, el horizontal y el vertical. En el primer plano se busca que los gravámenes traten de manera similar a todos los contribuyentes que gozan de una condición económica semejante.

En el segundo plano, el criterio de la equidad vertical establece que, en el caso de los impuestos directos, por ejemplo el ISR, la tasa impositiva debe incrementarse en relación con el nivel de ingresos; mientras que en el caso de los impuestos indirectos, por ejemplo el impuesto al valor agregado (IVA), debe haber un abanico de tasas que dependan del perfil de consumo de los diferentes grupos sociales.

Si un gravamen satisface el criterio de equidad vertical se dice entonces que es progresivo, de otra manera es llamado regresivo. Por otro lado, el criterio de eficiencia postula que la mejor estructura de impuestos es aquella que distorsiona lo menos posible las decisiones de los agentes económicos, especialmente las decisiones de ahorro y de trabajo por parte de los individuos (personas físicas), y de inversión en el caso de las empresas (personas morales).

El criterio de eficacia es diferente al de eficiencia: se refiere a la efectividad con que puede recaudarse un impuesto, manifestándose en poca evasión o elusión fiscal, así como a su simplicidad de recaudación desde un punto de vista administrativo. En general, los impuestos sobre el ingreso (o la riqueza) tienden a permitir una mayor equidad en la estructura tributaria que los impuestos al consumo (o, más generalmente, al gasto). Mientras que, también en general, estos últimos gravámenes tienden a ser más eficientes que los primeros, y además tienden a ser más eficaces cuando el sector informal de la economía es sustancial. Los debates en distintos ámbitos de la vida pública en México concluyen de manera coincidente en la necesidad de mejorar la estructura tributaria del país, dado que la recaudación no es suficiente para sufragar los gastos del gobierno, es inferior a la recaudación potencial y es inequitativa en términos absolutos.

En esta reflexión, las disposiciones en materia del ISR y la recaudación tributaria por este concepto deben ocupar un lugar de primer orden, pues se trata de la contribución que en la década reciente (de 2007 a 2017) ha representado, en promedio, 47.9% del total de los ingresos tributarios del país. Se trata de un impuesto complejo, característica asociada a las aspiraciones de progresividad, cuya base está integrada por la suma de las remuneraciones al trabajo, las rentas y las utilidades generadas por los activos físicos, y los intereses, dividendos y ganancias del capital devengados por los activos financieros. Ofrecer un marco general en el que situar la consideración de los gastos fiscales en el plano conceptual y en la realidad tributaria es la finalidad de este apartado.

2.5.1 Aspectos conceptuales del gasto fiscal en el ISR

Abordar los gastos fiscales es una tarea que va más allá del interés meramente académico. Como ha señalado Buckley (2011, p. 3), “es más fácil condenar los gastos fiscales en principio que abordarlos efectivamente en la legislación, particularmente cuando el debate está dominado por algunas falacias comunes”. El término gastos fiscales para referirse a un tema consustancial al tributario como es el reconocimiento de incentivos, beneficios u otros tipos de reducciones específicas.

En realidad abre una perspectiva que lleva a una revisión de los temas esenciales de la Economía Pública, al establecer su conexión y trascendencia desde el debate de fondo relativo a la determinación de un sistema impositivo normal, ideal u óptimo. Ello supone el reconocimiento de la esencial naturaleza normativa de los gastos fiscales, desde la que se explica la trascendencia y evolución que han seguido los mismos.

Coincidimos plenamente con la opinión expresada por Tyson (2014, p. 5) en el sentido de que identificar y cuantificar los gastos fiscales son aspectos críticos para la comprensión, y una discusión pública informada, del impacto global del sistema impositivo. El concepto de gastos fiscales (“tax expenditures”) hace acto de aparición formal en el año 1973 de la mano de Surrey (1973). Sin embargo, con esta u otras denominaciones (ventajas fiscales, beneficios fiscales, preferencias fiscales...), o sin utilizar explícitamente ninguna, dicho fenómeno ha estado presente históricamente en la aplicación de la inmensa mayoría de las figuras impositivas.

Al respecto en 1974, el profesor Quintana (1974, p. 5-6) destacaba dos rasgos de la realidad tributaria contemporánea: la extensa e intensa utilización de los incentivos tributarios y su tendencia a la permanencia, al tiempo que proponía la denominación de gasto fiscal para ilustrar un tipo especial de gasto en el que el Tesoro gasta prácticamente la mitad del actual Presupuesto. Algunos autores retrotraen el concepto a Gladstone en 1863. Vid. Burman (2013).

La noción intuitiva de gastos fiscales es bastante simple de expresar. Se trata de disposiciones que implican una excepción o desviación de la norma impositiva y que, en consecuencia, originan una pérdida de recaudación. Así, un gasto fiscal sería equivalente a

un gasto público directo: en lugar de incurrir en una disminución recaudatoria, el Estado podría dedicar los mayores ingresos generados por la supresión del gasto fiscal a la finalidad deseada.

Los gastos fiscales son utilizados para alcanzar diversos objetivos de política pública (FMI, 2011, p. 99-100):

- -Aumentar la progresividad impositiva (ej. Utilización de tipos reducidos en el IVA para alimentos y medicamentos).
- -Promover la inversión, la investigación y el ahorro (ej.: amortización acelerada, deducciones por I+D, tipos reducidos para ciertos instrumentos financieros).
- -Estimular el consumo de bienes preferentes o conceptos que generan externalidades positivas (ej.: deducciones para los gastos en educación, donaciones e I+D).

La OCDE (2010, pág. 12) ha adoptado la definición de gastos fiscales ofrecida por Anderson (2008): disposiciones de la legislación regulación o práctica fiscales que reducen o posponen ingresos para una población comparativamente reducida de contribuyentes en relación con un impuesto de referencia. Una vez que se expone la extendida definición anterior, cuando se trata de hacerla operativa comienzan las dificultades.

Dado que la catalogación de una disposición como gasto fiscal implica necesariamente una desviación respecto a una estructura impositiva estándar o de referencia, la identificación precisa de ésta resulta absolutamente crucial. Sin embargo, ni la teoría ni la praxis fiscal permiten resolver tan importante cuestión de manera inequívoca.

En cualquier caso, se cuente con un mayor o menor respaldo doctrinal o práctico, es imprescindible expresar claramente cuál es la estructura óptima adoptada como *benchmark* para cada impuesto. Evidentemente, la falta de un consenso internacional respecto a ese objetivo obliga a extremar las cautelas a la hora de realizar comparaciones sobre la importancia de los gastos fiscales en diferentes países.

A este respecto, la Comisión Europea (2013, p. 56) llega a reconocer que las reglas fiscales varían grandemente entre países y no hay una línea base fiscal comúnmente aceptada respecto a la que valorar las desviaciones. Por tanto, una comparación cualitativa entre países que sea significativa plantea retos importantes, y las cifras de gastos fiscales son difícilmente comparables entre países.

La diferente utilización de los gastos fiscales es uno de los elementos que puede restar homogeneidad a las ratios de presión fiscal en comparaciones internacionales. Vid. Domínguez Martínez (2010b). Como se ha señalado anteriormente, el requisito primario concierne a la definición del sistema fiscal de referencia. Sin embargo, como destaca Tyson (2014, p. 5), no hay consenso sobre cómo definir una norma impositiva.

La OCDE (2010, p. 12) se remite a Kraan (2004) para acotar los componentes del impuesto de referencia: la estructura de tipos de gravamen, las convenciones contables, la deducibilidad de los pagos obligatorios, las disposiciones para facilitar la administración y las relativas a las obligaciones fiscales internacionales. A su vez, las dificultades para la delimitación del concepto de gastos fiscales en el ámbito de la fiscalidad empresarial son particularmente notorias, ante la inexistencia de un acuerdo general sobre lo que debe ser la base imponible de referencia (Bond, 2013).

En suma, la decantación hacia uno u otro modelo impositivo lleva indisociablemente unidos territorios de extensión radicalmente diferentes donde situar los gastos fiscales. Así, como recoge Anderson (2008, p. 19), si se usa un impuesto sobre el consumo como *benchmark*, cualquier gravamen del capital sería un gasto fiscal negativo. Como ha señalado la OCDE (2010, p. 16-17), la concepción de un sistema fiscal de referencia podría proporcionar el mayor espacio para las diferencias de juicio. De hecho, las concepciones del impuesto de referencia difieren de analista a analista y de país a país... El concepto de gastos fiscales ha sido controvertido desde su introducción.

A tenor de lo expuesto, no es de extrañar que algunos autores consideren que las diferencias en los valores entre los analistas sean tan amplias que resultaría del todo imposible alcanzar un consenso sobre la estructura impositiva de referencia (Burman, 2003). A su vez, Buckley (2011, pág. 4), considera que un impuesto sobre la renta normal es un término un tanto engañoso, ya que es dudoso que algún país tenga un impuesto sobre la renta con una base tan amplia como la implicada por un impuesto sobre la renta normal.

Ante esta línea de escepticismo, la OCDE (2010, p. 18) defiende el estudio de los gastos fiscales con una motivación pragmática en el sentido de lograr unas mejores políticas, bajo la premisa de renunciar a disponer de un *benchmark* de aplicación generalizada en todos los países. En concreto el término gasto fiscal irrumpe en el lenguaje especializado desde una llamada de atención política al crecimiento de las reducciones fiscales que presentadas bajo las más diversas formas de incentivos suscitan al tiempo efectos de trascendencia económica, política y social en un determinado marco institucional.

Concretamente se utiliza por primera vez en el significativo escenario político de un discurso oficial que pronunciase Surrey en el año 1967, siendo máximo responsable de la política fiscal en Estados Unidos, lo cual contextualiza su aparición para el caso de los Estados Unidos en un momento económico y político muy concreto. Surrey y Hellmuth (1969, p.528) acuñaron el término gastos fiscales para advertir el hecho de que por medio de desviaciones deliberadas de los conceptos aceptados de renta neta (...), nuestro sistema fiscal opera afectando a la economía privada a través de formas que, usualmente, son logradas mediante gastos cuyo efecto es generar un sistema de gastos descrito en lenguaje tributario.

Aunque en esa indicación ofrecían una referencia muy básica de estos incentivos fiscales, su estudio permite revelar contiene los elementos que pasan a ser claves en su propuesta y su posterior aceptación y difusión, en la que Surrey participaría muy activamente a lo largo de su vida política y académica.

Surrey (1967) introdujo el reconocimiento de los gastos fiscales por su condición de reducciones fiscales con una deseable incidencia en la economía privada, que normalmente es realizada mediante gastos públicos. Ofrece entonces lo que se reconoce un nuevo modo de ver estas no recaudaciones, asentada en la idea aparentemente sencilla de que el dinero que deja de recaudar el gobierno por los créditos, deducciones y tarifas preferenciales recogidas en su sistema fiscal, en base a diferentes objetivos que el gobierno considera deseables, puede ser comparado a un gasto en favor del contribuyente como el que pudiera otorgar en forma de un gasto directo vía un programa de incentivo o ayuda orientado a dichos objetivos.

Esa visión de las reducciones que consideraba especiales de los ingresos fiscales como gastos indirectos de los gobiernos, obtuvo una amplia acogida en la literatura y ha tenido en la práctica una extendida aplicación, primero en Estados Unidos y posteriormente a los países de la OCDE (OCDE, 1984, 2010; Domínguez, 2010).

Ahora bien, la simplicidad de este argumento no deja de ser aparente, pues en realidad se asienta en una compleja paradoja ¿Puede un impuesto representar un gasto público, o un ingreso para el contribuyente? La diferencia entre ingresar menos y gastar parece obvia, y aunque contablemente puedan reconocerse similitudes, algo parecido a lo que sucede con los descuentos sobre ventas en el ámbito empresarial, la utilización del término gastos fiscales revela una invocación a esos elementos psicológicos tan presentes en materia de fiscalidad (Kaplan, 1986; Hofmann, Hoelzl, y Kirchler, 2008).

El mismo término gastos fiscales introduce elementos lingüísticos que lleva a ser empleado indiscriminadamente con otros como beneficios, incentivos, bonificaciones, ventajas, estímulos, ayudas, exenciones, excepciones fiscales, nicho fiscal, derogaciones fiscales, fiscalidad inactiva, imposición negativa, imposiciones diferidas, cuando en la realidad presentan características, contenidos y sentidos muy diferentes.

El término compuesto gastos fiscales puede dar una referencia de lo que el gobierno deja de recaudar, pero al reconocer estos factores políticos, dicho razonamiento no se sostiene en una simple asimilación o equivalencia a un gasto público en favor del contribuyente por muy diferentes razones. Esas razones comprenden tanto las de forma y procedimiento administrativo, claramente específico en lo que se refiere a la elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto de gastos y de ingresos, como de fondo, pues además de los mencionados elementos psicológicos, el análisis del gasto público tiene un centro de atención esencialmente distinto del que suscita el del ingreso público, en un caso orientado a cuestiones de bienestar social o de necesidad colectiva y en otro a reconocer la renta y capacidad económica privada como base de la tributaria (Surrey, 1967).

Ante lo expuesto los denominados gastos fiscales son elementalmente incentivos en forma de reducciones determinadas de las obligaciones fiscales normales de un contribuyente, y que esas obligaciones emanan de un poder tributario atribuido a las autoridades públicas, a través de esas concesiones especiales se significan las propias estructuras de poder establecidas, sin que por su naturaleza exista un límite absoluto de ese poder de apropiación, únicamente un límite moral manifestado políticamente.

Una discusión pertinente a este respecto es la que ofrece la histórica figura tributaria del diezmo eclesiástico, que formalmente fijaba ese límite en la décima parte del producto de la tierra y del ganado que se entrega a las autoridades religiosas, pero en el fondo trataba de transmitir el mensaje de que “Dios es el dueño de todo” (Viana, 1986), indicando que la lectura de ese porcentaje debe hacerse a la inversa, no es que el poder eclesiástico quite a los fieles el 10 por 100, sino que les concede el disfrute de ese 90 por 100 disponible después de impuestos.

La más básica interpretación de la palabra impuesto, de origen en el término latino *impositus*, permite reconocer que los sistemas fiscales son resultado del poder que una autoridad dispone para obligar a los ciudadanos bajo su representación al pago o entrega de unas cantidades de recursos generalmente monetarios, que son una proporción de sus rentas, bienes o patrimonio, sin que por ello reciba una contraprestación directa.

Esa potestad tributaria comprende también el poder para establecer determinadas concesiones liberatorias o privilegios, que son históricamente reconocidas en cualquier organización social, desde las más primitivas a las modernas, y desde las que se consideran más liberales a las más intervencionistas. Todos los sistemas fiscales contienen ordinariamente un gran número de estas reducciones, sin que se establezcan conforme a unos mecanismos automáticos, universales o estándares, sino por muy diversas razones u objetivos públicos y los más complejos procesos políticos que llevan a su establecimiento, siendo estas reducciones consustanciales a los objetivos recaudatorios y no recaudatorios o extrafiscales de cualquier sistema fiscal.

Además, la dualidad sector público frente a sector privado ha facilitado tanto a keinesianistas como liberales y neoliberales una interpretación simplificada de la economía como un sistema de transferencias positivas y negativas entre ellos, lo cual predispone a ver los ingresos y gastos desde su contraposición, pero en realidad muestra su estrecha vinculación, que tiene su plasmación más directa en la institución presupuestaria (Martínez, 2005). Siguiendo las propuestas de Surrey, los incentivos fiscales adquieren un carácter de gastos indirectos al no ser conducidos por los mecanismos ordinarios de gastos, si bien reconociendo que los objetivos que persiguen y los beneficiarios de los mismos son claramente directos, y en el más básico balance presupuestario se aprecia que la parte de los tributos que unos contribuyentes potenciales dejan de pagar va a representar que bien otros deberán hacerlo en su lugar, que el gasto público se deberá ver reducido en esa medida, o que la estabilidad presupuestaria se pone en riesgo. Sin embargo la normatividad fiscal es muy clara al permitir realizar deducciones fiscales para minorar la carga impositiva y esto se enmarca en la ley del ISR.

2.5.2 La instrumentación del gasto como deducción en la contribución

El enfoque central en esta área consiste en determinar las causas de las diferencias entre los estados contables reportados a los accionistas y los resultados fiscales reportados a las autoridades hacendarias. En Cloyd, Pratt y Stock (1996), se explora la decisión de las

empresas entre utilizar las oportunidades de la legislación tributaria estadounidense para obtener ahorros por pago de impuestos, y los costos no fiscales asociados con estas prácticas. Una asociación similar se explora en Mills (1998), donde se precisa la elección de las empresas entre el ahorro de impuestos, los costos de auditoría de los estados contables, y las ganancias financieras obtenidas.

Más recientemente, en Hanlon (2005), se estudia si las ganancias de las empresas son persistentes en el tiempo, se muestra que cuando existe mayor diferencia entre los ingresos reportados, la trayectoria de las ganancias es menos persistente. En Hanlon y Heitzman (2010) se resaltan algunos elementos contables utilizados por las empresas para manipular los resultados de ganancias e impuestos, entre ellos: las metodologías para la valuación de activos con impuestos diferidos, las reservas destinadas a impuestos contingentes y las ganancias reportadas como reinversión permanente.

Un simple repaso del proceso de liquidación de un impuesto permite localizar las diferentes alternativas para la aplicación de gastos fiscales, que pueden hacer acto de presencia en todos los elementos reales del impuesto (González, 1979). Incluso no faltan opiniones que cuestionan la capacidad de cuantificar la magnitud de los gastos fiscales., Por ejemplo, González (1979, p. 129), relaciona las consideraciones que afectan la determinación del impuesto:

- Exenciones: se trata de operaciones sujetas a un impuesto a favor de las que se establece una exoneración total o parcial, con la consiguiente exclusión (total o parcial) de la base imponible.
- Gastos deducibles: consideración como gastos deducibles de los ingresos brutos de importes superiores a los desembolsos verdaderamente incurridos para la obtención de los ingresos.
- Métodos indiciarios para la determinación de la base imponible: la utilización de métodos que renuncian al empleo de las cifras verdaderas para el cálculo de la base imponible puede entenderse como una fórmula encubierta de aplicar beneficios fiscales.
- Reducciones: consisten en beneficios fiscales aplicables como minoraciones de la base imponible y que dan lugar a una base liquidable inferior.

Por lo anterior el autor considera que las deducciones: son en beneficios fiscales aplicables como importes deducibles de la cuota íntegra o la base imponible. Las anteriores representan distintas formas a través de las que los gastos fiscales originan el disfrute de un efecto equivalente al de una transferencia directa. Como antes se ha señalado, el concepto de gastos fiscales engloba asimismo aquellas disposiciones que posibilitan un diferimiento, sin coste para el contribuyente, de la obligación impositiva.

Como afirma Tyson (2014), un aspecto ligado a la deducibilidad de los gastos es las repercusiones en la vertiente de la equidad. Constituyen uno de los puntos básicos que reclaman la atención. Son diversas las cuestiones a considerar. De entrada, es preciso

subrayar que la aplicación de políticas sociales a través del sistema impositivo deja fuera a todas aquellas personas no declarantes del IRS. De otro lado, la posibilidad de que los beneficios fiscales sean disfrutados por los contribuyentes mejor situados es un motivo de preocupación tradicional.

Los gastos fiscales introducen una divergencia entre los tipos nominales y los efectivos de gravamen, con la consiguiente alteración de las pautas distributivas implícitas en las tarifas aprobadas por el legislador. En particular cuando los beneficios fiscales se articulan mediante reducciones de la base imponible, pueden tener un efecto regresivo. En presencia de una tarifa progresiva, la aplicación de una reducción de cuantía fija da lugar a un ahorro impositivo creciente (en términos absolutos) con el tipo marginal del contribuyente (Tyson, 2014).

También ante la perspectiva de la eficiencia. Los efectos de los gastos fiscales se circunscriben a los contribuyentes y, cuando se aplican a través de reducciones en la base imponible de un impuesto progresivo, las ventajas se gradúan en función del nivel de la base. La actuación a través de programas de gasto público directo se presenta habitualmente desde un prisma bastante diferente, pero no hay que perder de vista que en no pocos de tales programas de gasto el colectivo de beneficiarios queda delimitado en función de determinados criterios; por otro lado, la sujeción a gravamen de algunas prestaciones implica diferentes importes netos según los ingresos de los perceptores (Domínguez, 1994).

Aquí un término no tan utilizado pero que muchas veces presta a confusión. Si una deducción, o digamos, gasto, es fiscal y contable, quiere decir que estas erogaciones son computables y registrables tanto en términos contables como en la contabilidad de la empresa y por consiguiente, no generan ninguna diferencia entre ambas.

2.5.3 La deducción y el sistema fiscal normativo

En las modernas sociedades capitalistas mixtas se conviene que los gastos fiscales deben ser considerados desde los propios fundamentos en la configuración y dinámicas de los sistemas fiscales, entre los que Musgrave (1980) destaca el crecimiento del tamaño del sector público, la redistribución fiscal entre los ciudadanos como una función pública específica, y la recomendación de características del buen sistema fiscal. Ello conduce a reflexionar desde esa división académica que plantea Musgrave (1980, p.151) señalando: la literatura sobre imposición puede dividirse en dos partes. Una que describe qué virtudes debe reunir la buena estructura fiscal y otra que trata de los defectos que se detectan en las estructuras fiscales reales.

Esta división, en realidad lleva a reconocer el debate abierto entre los que creen, de un lado, en la posibilidad de una aproximación teórica y técnica para llegar a encontrar la formulación óptima o ideal del sistema fiscal, en cuyo marco establecer los gastos fiscales considerados, frente a los que, de otro lado, consideran más realista acercarse al conocimiento de los gastos fiscales desde el reconocimiento expreso de su manifestación

ideológica, siendo determinados en un proceso de negociación en base a los intereses de los propios actores intervinientes, la autoridad y el contribuyente, dentro del contexto socio-económico en el que la relación tributaria tiene lugar.

Los desarrollos teóricos de la Economía Pública aplicados al caso de los gastos fiscales ofrecen mecanismos para su justificación soportados en criterios de eficiencia y equidad, siendo las redistributivas las que plantean una mayor dificultad en la literatura, y ponen mejor de manifiesto los conflictos abiertos, que se reproducen a la escala de los gastos fiscales que nos ocupan. Así, el enfoque utilitarista en sus aplicaciones para medir la justicia social de un sistema fiscal a través de análisis de equidad horizontal, ofrece resultados extremadamente complicados para llevarlos a la práctica.

Aun partiendo del acuerdo en una norma básica como la formulada por Feldstein (1976, p.83): “Si dos individuos tuvieran el mismo nivel de utilidad en ausencia de impuestos, deberían tener también la misma utilidad bajo la presencia de impuestos...”, asistimos a una dispersión y confrontación entre las propuestas, lo cual supone un cierto reconocimiento de que estos planteamientos doctrinales, más que acercarse a la norma fiscal que plasme la equidad horizontal sirven para mejorar la construcción de un debate, y facilitar criterios de mínimos sobre la inequidad horizontal (Atkinson, 1970, 1980; Plotnick, 1981).

En el caso más complejo de la equidad vertical, y en el que las normas básicas ofrecidas presentan un mayor grado de discusión, los análisis utilitaristas ofrecen igualmente unas controvertidas propuestas, tanto de resultados como metodológicas, apreciando los múltiples índices algebraicos aplicados para medir esa desigualdad.

La paradoja de esta dificultad que presentan las teorías económicas para encontrar una regla redistributiva aplicable al sistema fiscal en general y los gastos fiscales en particular es que pueden ser abordadas las propuestas técnicas más dispares sobre la equidad horizontal y vertical, e incluso se plantea la posibilidad de unificación de las características de las dos en los sistemas fiscales empleando las funciones de bienestar social tradicionales (King, 1983).

El modelo básico de bienestar económico pese a ocupar un papel central en la literatura fiscal, incluso podríamos decir creciente por su actual desarrollo en los principales medios académicos, no ha podido obviar el amplio rechazo que igualmente ha tenido. Para Musgrave (1980, p.110), pese a contener supuestos útiles para definir la opulencia, resultan de poca utilidad para tratar con un proceso fiscal del mundo real, al dejar de lado totalmente el aspecto de la distribución de la renta monetaria, justificando el tratamiento diferenciado de la rama distributiva frente a la asignación y de estabilización, del que resulta su propuesta de modelo en tres ramas, al que reconoce como un artificio heurístico para distinguir entre los principales objetivos políticos y para permitir que fueran perseguidos sin interferir los unos en los otros. Vistos desde esa perspectiva ofrecida por Musgrave (1980, p.151) para el que el problema de un buen sistema impositivo es en encontrar la fórmula impositiva o el conjunto de fórmulas impositivas que tendrá más éxito para asegurar la revelación de las preferencias con un mínimo de trampa o de engaño, los gastos fiscales han de ser considerados parte esencial de ese problema, pues tal y como son concebidos y administrados, en un contexto de información imperfecta, se destacan como una de las principales fuentes de distorsión o

engaño en la revelación de preferencias fiscales. Así lo han ilustrado recientemente Burman y Phaup (2012) a través de un modelo simple, en el que se pone de manifiesto que los votantes valoran de igual forma un gasto directo que un gasto indirecto, pero subestiman el costo de estos, enfrentados a la ilusión fiscal de que tienen un bajo precio relativo, resultando un nivel de gastos fiscales excesivo e ineficiente.

Ahora bien, si el problema esencial de los gastos fiscales es que sus costes pasan desapercibidos al público, su determinación a través de mecanismos de revelación de referencias será ineficiente. Es lo que Howard (1993) acertadamente denominó Estado del Bienestar Oculto, o el politólogo Mettler (2011). El Estado sumergido, sosteniendo que la relativa invisibilidad de los gastos tributarios socava la democracia porque su relativa oscuridad hace que sea más difícil para los ciudadanos comprender cómo los programas del gobierno les afectan, y el modo en que los grupos de presión pueden obtener ayudas a través del sistema fiscal, a las que nunca podrían acceder a través de los programas de gastos directos.

Por su parte, Schurtz (1986, p.1667) acusa como defecto fundamental del enfoque tradicional que los criterios generales de política fiscal son demasiado difusos como para traducirse en indicadores de impuestos que sirvan al propósito de sus objetivos, cuestionando los criterios teóricos de la política fiscal por dos principales razones. En primer lugar, los criterios son principalmente de naturaleza conceptual; su significado está sujeto a diferentes interpretaciones y no son útiles como guía para la toma de decisiones en el mundo real. En segundo lugar, los criterios de política fiscal son teóricamente inconsistentes. Pérez de Ayala (1979, p.110) llega más lejos, al manifestar la quiebra metodológica de las teorías utilitaristas para ofrecer soluciones satisfactorias, al tiempo que las teorías no utilitaristas, lo que le conduce a hablar de la crisis de la técnica fiscal para construir una tarifa progresiva, y plantear, como consecuencia, numerosas reservas acerca de la posibilidad de calificar de técnico y objetivo al de la progresividad de la imposición. Por ello, dice no parece que, por el momento, quede otra alternativa que calificarlo de criterio ético-político.

En lo anterior, hay dos razones, la primera, porque su fundamento está avalado, como vimos, en la justicia social, tiene naturaleza ética. La segunda, porque la justicia social no proporciona, por sí misma, una medición de la justa distribución de la renta y la riqueza, valorable en términos cuantitativos. Es finalmente una valoración política la que definirá lo que es o no justo en función de los criterios de lugar y de tiempo, y de los presupuestos ideológicos del equipo gobernante, incluso aunque se parta de un concepto objetivo de justicia. Estas consideraciones críticas pueden ser inscritas en el reconocimiento que ya hiciera Myrdal (1961) de que en el campo hacendístico las doctrinas económico financieras ofrecen racionalizaciones de actitudes políticas. En ese mismo sentido, Fuentes Quintana (1974, p.16), en el Prólogo que hace a la edición española de la obra clásica de Neumark, *Principios de la imposición*, dice: El sistema tributario no se aplica ni se modifica en la realidad de cada país, siguiendo mecánicamente los dictados que se infieren de los principios de la imposición. Entre las exigencias del sistema tributario ideal y la realidad fiscal de cada país se interponen todo un cúmulo de grupos de intereses convertidos en grupos de presión, para la defensa de sus particulares posiciones.

Por otro lado, reconocemos la claridad y contundencia de Eisenstein (1983, p.69) a cerca de la esencia ideológica de las proposiciones fiscales, al señalar a comienzos de los años sesenta que si los hechos fueran una consideración importante, la ideología de las barreras y frenos desaparecería rápidamente. Tipos muy bajos fueron seguidos de desastre sin precedentes. Tipos muy altos han ido acompañados de un crecimiento inaudito.

También muestra como los incentivos fiscales han sido resultado de esa ideología que pese a contradecir los hechos, mantiene que si se cuida de los ricos, ellos cuidarán de los demás, en la que se basa la denominada teoría impositiva del goteo, según la cual si se concede una ventaja económica a aquellos contribuyentes que están en la cima, el resto recibirá a la larga, a través del goteo, cierta ventaja económica indefinida y desconocida.

Los gastos fiscales deben ser entonces contemplados como una cuestión de actitudes manifiestas en un proceso político. Fernández Caínzos (1983, p.30), en una sintética revisión de los aspectos caracterizadores del Estado Fiscal Americano, se refiere a estas actitudes señalando que la imposición, como proceso político, promueve dos tipos de actitudes en los individuos: una, que opera sobre la propia oferta política de resultados legislativos, vía congreso (lobbies, grupos de presión, etc.), y otra, que desemboca, velada o abiertamente en la resistencia fiscal (evasión o revuelta). Conforme a estos planteamientos, la norma fiscal de referencia en la determinación de los gastos fiscales no es tanto una cuestión técnica como esencialmente ideológica o ética.

Es decir, definida conforme a los principios e intereses económicos que confluyen en un momento y lugar determinado a partir de un proceso social marcado por las fuerzas de poder que configuran el marco institucional en el que se adoptan las decisiones colectivas. La norma fiscal derivaría entonces de principios tan elementales como el de resistencia de todo ciudadano al pago de los impuestos, que podrá ser ejercida en la medida de su poder de negociación, determinado por factores como su riqueza, influencia política, o contribución al crecimiento, pero también otros relativos a su capacidad de elusión e incluso evasión fiscal.

De ese modo, los gastos fiscales en la práctica resultan y revelan las ideologías dominantes en un momento dado, y se debe reconocer que propuestas como las de Eisenstein (1983) constituyen un argumento fundamental a la importancia de reflexionar los sistemas fiscales desde las perspectivas sociológicas, psicológicas o antropológicas, lo cual permitiría explicitar el contexto político en el que se plantean específicamente las aplicaciones de los gastos fiscales de los diferentes gobiernos, y de un modo más general las proposiciones disciplinares de la Economía Pública. Indudablemente Surrey mostró un extraordinario conocimiento de estas actitudes y su plasmación en los incentivos fiscales, que no habían dejado de crecer como resultado de la interacción institucional entre esas fuerzas de oferta y demanda. Y dada su posición política, debe entenderse que su aportación responde más que a una intención académica de establecer un término fiscal original en el ámbito de la Economía Pública, a un propósito estratégico para la denuncia desde el propio Estado del aumento descontrolado de estas reducciones a los ingresos fiscales, señalando hacia esa acción organizada de los grupos de presión, que para el caso de los Estados Unidos se reconocen parte fundamental de su historia.

No debe olvidarse el papel determinante en la independencia de Estados Unidos de ciertos grupos sociales dispuestos a resistir o escapar a la presión colonial y fiscal de la Corona Inglesa, que han perdurado como grupos de presión en su posterior organización como Nación.

El hecho de que aquella preocupación manifestada por Surrey hacia el control de los gastos públicos se reproduzca de nuevo, debiera llevar a reflexionar con más cuidado la contribución de la literatura científica en esta materia económica. Aun cuando los análisis de los gastos fiscales desde las teorías económicas tradicionales realizan indiscutibles contribuciones a la estructuras fiscales, se reconoce han sido poco determinantes para concretar en la práctica los criterios de selección y gestión de los gastos fiscales, y como han señalado Burton y Sadiq (2013, p.16), los debates teóricos han distraído de prestar la atención a los problemas reales que los gastos fiscales originan.

Los gastos fiscales que teóricamente representan instrumentos de intervención pública al servicio de determinados problemas colectivos, han resultado en la práctica ser parte de los problemas a los que deben enfrentarse los gobiernos tal y como se evidencia en las experiencias de diferentes países, desde la que se aprecia la estrecha correlación entre la intervención pública para afrontar esa dimensión conflictiva de los gastos fiscales y el contexto económico.

Así en Estados Unidos, aunque Surrey reclamara la atención sobre el crecimiento incontrolado que estaba teniendo esta modalidad de incentivos, y su efecto negativo en los deseables equilibrios presupuestarios, apareciendo mencionados en el Informe Anual del Secretario del Tesoro de 1968, habría que esperar a la ley del presupuesto de 1974 para su desarrollo, claramente ligado a un escenario económico en Estados Unidos que tras años de crecimiento ininterrumpido mostró tasas negativas de crecimiento, y variables trascendentales como la inflación o el déficit público se dispararon.

La posición hegemónica de Estados Unidos en la economía mundial en esos años setenta, facilitó la extensión internacional del interés por el control de los gastos fiscales en las siguientes décadas. Incluso en España, en ese momento con una economía en desarrollo y una situación política inestable que dio paso a la transición, puede reconocerse el interés que también suscitaron los gastos fiscales.

Lagares Calvo (1974) se hace eco de esta preocupación sobre los gastos fiscales en nuestro sistema tributario, estudiando esta proliferación de incentivos tributarios a la inversión privada, y Fuentes Quintana (1974), en el prólogo de esa obra, describe la preocupación por la tendencia, más grave, que tienen estos incentivos a permanecer en el tiempo, aún después de desaparecer la causa que los originó. Lo que denominó. Ley de la conservación de los incentivos fiscales, que no teniendo ya un objetivo que desempeñar, siguen parasitando en la estructura de los principales impuestos. Esos primeros trabajos académicos preocupados por el gasto fiscal resultaron decisivos para la práctica, refiriéndose ya la Constitución Española a estos gastos con el término de beneficios fiscales, elaborándose desde 1979 el Presupuesto de Gastos Fiscales.

Lógicamente con una notable evolución, pues hasta 1990 únicamente se informaba de la cuantía total (Braña, 1981, 1982; Carbajo, 1985), y desde 1996 se acompañan obligatoriamente en el Informe económico financiero la memoria de su cálculo.

La crisis desatada en 2008 puso de nuevo en Estados Unidos el tema de los gastos fiscales entre las principales preocupaciones de la política fiscal para la recuperación económica (Burman y Phaup, 2012) y el control del preocupante déficit público. El Informe de la National Commission on Fiscal Responsibility and Reform (2010, p.28) es contundente en su petición de abolición de todos los gastos tributarios, con el siguiente argumento: El código fiscal de Estados Unidos está roto y debe ser reformado. En el pasado cuarto de siglo, desde la última reforma tributaria integral, Washington ha plagado el sistema con innumerables gastos fiscales, que se han introducido incluso con otra denominación.

Estas asignaciones de gastos fiscales - por valor de \$ 1.1 billones de dólares al año no sólo han aumentado el déficit, sino que han elevado las tasas de impuestos a un nivel demasiado alto... Además, el número de publicaciones sobre los temas que han inspirado el debate es insignificante en relación a la lista detallada de gastos fiscales, sobre muchos de los cuales no hay ningún desacuerdo.

Esta extensión y creciente preocupación institucional por los gastos fiscales entre los diferentes países de la OCDE evidencia la superación de ese debate académico sobre el sistema fiscal ideal, óptimo o normal, para centrarse en la adaptación de los gastos fiscales a los contextos y coyunturas económicas, que al tiempo de explicar la disparidad de criterios nacionales que se han adoptado sobre su composición, señalan las tendencias convergentes en las políticas globales sobre los mismos.

Los estudios comparados de los gastos fiscales constatan para el caso de la Unión Europea que si bien siguen manteniendo un papel estratégico para estimular la inversión, el empleo o el consumo, se observa una tendencia general a reducir los gastos fiscales respondiendo a las exigencias de consolidación presupuestaria (Bauger ed., 2014). Igualmente se aprecia esta presión a la reducción de gastos fiscales en los países de la OCDE (1984), con excepciones notables como el caso de Japón o México (LeBlanc, 2014), pero sin que a lo largo de todos estos años de experiencias en su aplicación se deriven resultados no valorativos desde una perspectiva teórica, explicativos de la incidencia económica, social o ecológica de las políticas de gastos fiscales que lleve a establecer criterios deterministas o positivos en su selección o implementación.

En el caso español se aprecia esa presión a la reducción de los gastos fiscales desde el año 2010 en términos de PIB, que se decía pero no se hacía (Burgos Belascoain, 2005, 2006), hasta que la crisis económica impone pautas profundas de ajustes fiscales. La reducción de los gastos fiscales respecto a los ingresos impositivos en los presupuestos del Estado se produce de forma efectiva a partir de 2012, en que alcanzó el máximo histórico del 50 por 100, como ha constatado Domínguez (2014, p.32).

El consejo europeo ha jugado en papel fundamental en este cambio de tendencia en la evolución creciente de los gastos fiscales, que en sus recomendaciones a España efectuadas en junio de 2013 pide una revisión sistemática de toda la estructura impositiva española antes de marzo de 2014, y explícitamente limitar los gastos fiscales en la imposición directa, especialmente en impuesto a la renta de personas físicas y Sociedades. De esta petición se hace eco la comisión de expertos para la reforma del sistema tributario español (2014), que destaca ese carácter de proceso en la reforma fiscal, al reconocer: “Para lograr sus propósitos la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca”. Como consecuencia, las reducciones de beneficios fiscales se encuentra entre las principales novedades tributarias introducidas tanto por ley, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, como por la ley, del impuesto sobre sociedades (2014).

Para poder conocer y concretar el sustento del gasto fiscal y la relación pasiva y activa de la política fiscal, es necesario saber más acerca de las deducciones y su normatividad regulada, es necesario remitirnos a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, particularmente, lo establecido en su artículo 21, fracción I, el cual nos menciona lo siguiente:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos: ...

Para poder deducir los gastos que sean estrictamente indispensables, dependerá de la actividad de cada contribuyente, ya que, lo que para algunos puede implicar un gasto indispensable de acuerdo a su actividad, para otros puede no ser así. Con la finalidad de poder entender el significado de la palabra “estrictamente indispensable”, es necesario revisar el significado que la Real Academia Española, le da a estos vocablos.

Estrictamente.

1.adv. m. Precisamente, en todo rigor de derecho.
Indispensable.

1.adj. Que no se puede dispensar.

2.adj. Que es necesario o muy aconsejable que suceda. (1)

Conforme al significado de los calificativos utilizados por el legislador y en su caso tomando en cuenta el significado de las palabras, por estrictamente indispensable, podemos entender lo que se encuentra ajustado a la necesidad o a la ley y que inevitablemente debe realizarse para poder alcanzar un determinado fin. Sin embargo, la autoridad ha interpretado, el carácter de indispensable estrechamente ligado con la consecución del objeto social de la empresa, es decir, el carácter de cada erogación atenderá a la naturaleza de la actividad profesional o empresarial en que tribute cada causante del impuesto.

Para mayor comprensión de los requisitos de las deducciones sirva de análisis la siguiente Jurisprudencia, tomada del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Tesis: 1ª. /J. 103/2009, en materia Constitucional, Administrativa, la cual a su letra nos menciona:

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

De la anterior jurisprudencia se desprende que de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reconocen dos tipos de erogaciones las cuales son las siguientes:

- a) Las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador; y
- b) Aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso.

No obstante dentro del contenido de dicha jurisprudencia también se desprende que el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte. Lo cual puede obedecer a la aspiración del Estado de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal.

En cuanto a las finalidades del Estado, aquellas de naturaleza fiscal, son las relacionadas directamente con el fin recaudatorio que tiene el Estado, esto con la finalidad de sufragar el gasto público; aunque por excepción se puede atender a fines extrafiscales, con el propósito de regular otros aspectos de índole económico, social o inclusive de salud pública, sin que esto implique que se deba de dejar de observar las garantías tributarias consagradas en nuestra constitución, las cuales son las consistentes en que las contribuciones deben estar destinadas al gasto público; ser proporcionales; equitativas; y por último que estas deben de estar contenidas en una ley.

De acuerdo a últimos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de Simetría Fiscal, se encuentra regulado dentro del artículo 25 Constitucional, en el cual se establece un parámetro de vinculación entre los contribuyentes y el equilibrio entre los ingresos y los gastos; de tal suerte que si a un contribuyente ya sea persona física o moral le corresponde el reconocimiento de un ingreso que será gravado, a su contraparte que realiza el pago, es decir, aquella que genera un ingreso, le debe corresponder una deducción.

Dicho principio también lo podemos encontrar regulado de manera indirecta, dentro del artículo 27, fracción VIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: VIII. Que tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren los artículos 72 y 73 de esta Ley, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 17 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate, se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

El artículo anterior es considerado de manera indirecta como el fundamento de la simetría fiscal, ya que el mismo menciona que los pagos que a su vez sean ingresos acumulables al contribuyente personas físicas, podrán ser deducidos siempre que hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.

Ahora bien del análisis de los requisitos de las deducciones y del concepto de la simetría fiscal se puede desprender que nuestros impuestos federales son “asimétricos”, como lo podemos encontrar en varios supuestos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta; ejemplo: lo relacionado con la deducción de inversiones en automóviles hasta por un monto de \$170,000.00 cuando la parte que enajena el auto tenga la obligación de acumular un monto superior; así como también los ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos de ISR, actualmente, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que estos se encuentren gravados a nivel del trabajador.

Otro claro ejemplo de esto lo podemos aterrizar en el consumo que un contribuyente realiza en un restaurante, de los gastos realizados por el consumo ya sea de sus alimentos o de las bebidas de acuerdo a lo establecido en la ley del impuesto sobre la renta no le es permitido deducir este tipo de gastos ya que no son estrictamente necesarios o indispensables para la realización de su actividad, más sin embargo, se debe de analizar que mientras a la persona que consume no se le permite deducir al 100 % los gastos realizados por el consumo en un restaurante la persona que presta el servicio por su parte entera al Fisco el impuesto retenido al consumidor, de acuerdo al principio de simetría fiscal, sólo se cumple cuando a cada deducción que aplique el contribuyente que realiza el pago, le corresponde la acumulación del ingreso por parte de quien recibe el pago. Pero este principio se ve vulnerado cuando se permite a un contribuyente deducir sus gastos y por su parte de exenta a quien recibe el ingreso. Con lo anterior concluimos que en México existe una asimetría fiscal, además de que no existe proporcionalidad en el requisito de las deducciones de poder deducir sólo aquello que sea considerado como estrictamente indispensable, por lo que debería estar permitido deducir al 100% nuestros gastos, sin tomar en cuenta si estos son necesarios o indispensables para el giro de la actividad que desempeñemos, ya que esto no implica una pérdida para el erario público, pues ambas partes tanto la persona que percibe el ingreso como aquel que lo gasta están obligados a enterarlos al fisco.

2.5.4 El beneficio fiscal como deducción

Continuando dentro del ámbito de la eficiencia, la aplicación de beneficios fiscales selectivos puede significar la utilización de una política de dirigismo fiscal. La introducción de incentivos fiscales puede crear distorsiones no previstas. Así, la deducibilidad de los intereses de préstamos hipotecarios puede representar un sesgo hacia la financiación de la compra de viviendas mediante el endeudamiento. De otro lado, la elección entre deducciones en la cuota o reducciones en la base para la aplicación de beneficios fiscales es objeto de una controversia tradicional, en la que están presentes consideraciones de equidad y de eficiencia.

Como señalábamos en un trabajo anterior (Domínguez, 1994, p.31), Los créditos fiscales de cuantía fija permiten la misma ventaja a todos los contribuyentes, que ven reducido en la misma proporción el precio del bien favorecido fiscalmente. Las deducciones en la base, por el contrario, proporcionan ventajas a los contribuyentes que están directamente relacionadas con su nivel de renta.

Desde nuestro punto de vista, la aplicación de deducciones tendentes a cubrir gastos mínimos debe favorecer igualmente a todos los contribuyentes, por lo que deben instrumentarse vía deducciones de la cuota de cuantía fija. A su vez, la concesión de ventajas diferenciadas sí puede tener sentido cuando se pretende alterar el comportamiento económico de individuos con diferentes elasticidades de demanda para los bienes o actividades incentivados. La estimación de tales elasticidades sería, pues, un requisito imprescindible para la aplicación de una política de incentivación eficiente.

La propia existencia de los gastos fiscales implica, casi inevitablemente, una separación del principio impositivo de transparencia, cuya distancia va a depender de cuán tupido sea el entramado de los beneficios establecidos y de la mayor o menor facilidad de su percepción directa. Los gastos fiscales crean un caldo de cultivo bastante propicio para el florecimiento de la actuación de los grupos de intereses especiales.

Cualquier desviación respecto a la estructura de referencia conlleva costes en términos de una mayor complejidad y, en tal sentido, atenta contra el principio impositivo de economicidad, aumentando tanto los costes administrativos como los de cumplimiento. Bien es cierto que, respecto a estos últimos, existe la contrapartida de la posible minoración de la obligación tributaria. En definitiva, como ha expresado la OCDE (2010, p. 29), las disposiciones marginales añadidas oscurecen el campo de visión del contribuyente.

Por último, la utilización de los gastos fiscales ha sido justificada en términos de la corrección pigouviana de externalidades, a fin de alinear los rendimientos marginales individuales y los sociales (Landais, 2013). Una elevada complejidad contribuye a una mayor inequidad de los gastos fiscales, toda vez que los costes necesarios para el aprovechamiento de las oportunidades posibilitadas por la normativa actúan como una barrera para determinados contribuyentes.

Por otro lado, la ampliación de los beneficios fiscales tiende a provocar interacciones no previstas con importantes repercusiones en términos de recaudación, eficiencia y eficacia.

Se podría indicar que existen diversos tipos de beneficios fiscales, dependiendo de la procedencia y actividad.

- *Exención*: son aquellas rentas que están totalmente exentas del pago de impuestos, ya sea por el cumplimiento de normativas que así lo recojan o por su naturaleza social o medioambiental.
- *Deducción*: es una reducción de la base imponible de un impuesto, a raíz del cumplimiento de ciertos requisitos establecidos.

- *Reducción*: es una minoración de la renta o ingresos sujetos a impuestos, directamente reducida sobre el bruto de la cantidad.
- *Bonificación*: es cualquier minoración de la cantidad a pagar de un impuesto.
- *Ciertos tipos de subvenciones*: son también beneficios fiscales, ya que éstas no son reintegrables y son lo que se conocen como a fondo perdido.

Por definición, todo gasto fiscal reduce la recaudación impositiva. Ahora bien, en algunos casos esa disminución es sólo aparente: la aplicación de un beneficio fiscal puede venir explicada por un cambio de comportamiento del contribuyente que da lugar, por ejemplo, a la obtención de un rendimiento bonificado que, en ausencia del incentivo fiscal, no se habría producido. Por otro lado, a la hora de calibrar la pérdida de recaudación por el acogimiento a un incentivo concreto no pueden obviarse las consecuencias positivas que puedan derivarse de las acciones incentivadas (por ejemplo, incentivos a la inversión empresarial o a la creación de empleo (Domínguez, 2004).

2.6 La Identidad un Activo Intangible empresarial

La identidad empresarial ha sido desde siempre un recurso determinante en el éxito de toda organización. En torno a 1910 el marketing cambió las reglas de los mercados basados en la oferta por los que privilegiaban la demanda. Posteriormente, con el final del taylorismo, se entronizó la gestión del capital humano al considerar a los empleados como un recurso de notable importancia para la empresa.

Ya en los sesenta, la gestión de calidad podría considerarse como la penúltima innovación importante en el ámbito de la gestión empresarial. Finalmente, la gestión de los intangibles empresariales constituye la última gran innovación del desarrollo empresarial a través de recurso identidad, activo intangible que diferencia a las empresas (marca). En la actualidad, la dotación de recursos materiales y financieros de las empresas no constituye un elemento diferenciador y no permite la obtención de ventajas competitivas sostenibles, siendo los intangibles la fuente de competitividad básica empresarial (Lev y Zambon 2003; Corrado, 2009), especialmente aquellos intangibles basados en el conocimiento.

Las empresas han respondido a este entorno competitivo en dos sentidos: deshaciéndose de las estructuras integradas y dando mayor peso e importancia a la gestión de los flujos de conocimiento. La integración vertical de las empresas de la era industrial se ha sustituido paulatinamente por una red de estrechas colaboraciones. Las tradicionales economías de escala deben ser complementadas, y en ocasiones, reemplazadas por unas amplias economías de red. La importancia del conocimiento y de los recursos de carácter intangible debe tener su reflejo y ponerse de manifiesto de un modo diferenciador entre la gestión de las empresas que forman parte de la “vieja” y la “nueva” economía (Bose y Thomas, 2007).

Las empresas deben enfocar su gestión hacia los intangibles y la generación de conocimiento organizativo, como base para fortalecer su competitividad (Tejedo y Alfaro, 2014). El éxito y el liderazgo, inclusive en sectores tradicionales, se sustentan en la gestión del conocimiento de la cadena de valor en la cual la empresa participa (Prahalad, 1983; Holsapple y Singh, 2001, Cepeda, 2006; Holsapple *et al.*, 2007).

Existen numerosos trabajos que recogen la existencia de una relación entre el *stock* de intangibles y los resultados empresariales (Jardon y Martos, 2008). De hecho, tal y como muestran trabajos como García y Merino (2008) y Steenkamp y Kashyap (2010), el interés por los intangibles no se produce únicamente en la comunidad académica, sino que también hay un creciente interés por parte de la comunidad empresarial.

Sin embargo, para entender la capacidad de las empresas de lograr una ventaja competitiva de un modo sostenible, más allá del *stock* de conocimiento resulta relevante el análisis del flujo de conocimiento (Rastogi, 2000).

Es necesario llevar a cabo un análisis dinámico de flujos de generación de conocimiento frente al planteamiento estático tradicional orientado al *stock* de conocimiento existente (Seleim y Khalil, 2011). El mantenimiento de una posición competitiva está directamente vinculado a la gestión del *stock* de conocimientos controlado por la empresa. La capacidad de adquirir y aplicar el saber y los conocimientos, constituyen la nueva fuente de riqueza (Handy, 1994). La importancia de la gestión de los intangibles, desde un visto estratégico, y su vinculación con los resultados empresariales prácticamente no ha sido abordada en la literatura (Kianto, 2013).

En toda empresa coexisten dos perspectivas complementarias para entender la creación de valor: el enfoque de la Organización Industrial (Porter, 1980, 1985) y el enfoque basado en los Recursos (Wernelfelt, 1984; Barney, 1986; Prahalad y Hamel, 1990). Durante las dos últimas décadas, se ha producido un cambio fundamental en el campo de la dirección estratégica a la hora de explicar las diferencias en los resultados inter-empresariales, pasando de un planteamiento centrado en el sector a un planteamiento basado en los recursos (Hoopes, 2003).

Siguiendo este enfoque, la dotación de recursos, el seguido mayoritariamente para explicar la obtención de rendimientos anormales. Sin embargo, no todos los recursos presentan la misma importancia para el éxito empresarial. Solo los recursos con ciertas características pueden generar una posición diferenciadora respecto de los competidores.

Los recursos que presenten valor, escasez, inimitabilidad, y no sustituibilidad son considerados recursos críticos (Wernelfelt, 1984), factores estratégicos. (Barney, 1986), activos estratégicos (Amit y Schoemaker, 1993), recursos estratégicos (Peteraf, 1993). Los intangibles son aquellos que, debido a su falta de base física o financiera y que requieren un proceso de generación y acumulación lento, y por tanto más frecuentemente se convierten en factores básicos de competitividad (Lev, 2001).

El hecho es, que al hacer la transición entre Activo Intangible hacia un Activo Tangible y de importancia superlativa, lo relevante en el manejo de identidad empresarial es el tratamiento entrópico y hacia el mercado que se le imprima como marca empresarial. La marca dejó de ser un factor cualitativo que corresponde al área de mercadeo, para redimensionarse como uno de los Activos más significativos y de alto impacto en el enfoque empresarial y la construcción de valor (Alonso, 2003). En algunas empresas asumen, que efectivamente "la marca" es importante, pero el grado de importancia es frágil en el sentido de los probables indicadores y del espectro de su funcionamiento.

2.6.1 El activo empresarial

El Activo es la generación de ingresos y liquidez de las empresas, como elemento básico en las fases de la producción y consecuentemente, de beneficios en la relación de la liquidez, solvencia y rentabilidad, entendida esta de forma global. Para que esto sea posible incorporamos en este apartado de igual forma el concepto de Intangible en sentido amplio, y muy especialmente el papel que desarrolla la identidad.

En un orden de ideas estrictas desde una visión tradicional de relacionar el activo fijo con la solvencia es una falacia absurda en el día a día empresarial. Si vendemos nuestro activo para saldar deudas, dejamos de producir, de existir. Por último la rentabilidad es fruto de una producción, que se vende y que genera margen. No sería razonable vincular solo los beneficios con las ventas y olvidarnos del Activo Fijo (Riedl, 2004)

Para (Blumenau, 2012) el activo en términos general está constituido por una serie de elementos con los que la empresa desarrolla sus objetivos, con los que produce. Por eso el Activo se conoce también como el que produce, como el elemento productivo. El denominador común a los componentes del Activo es que deben ser elementos capaces de producir, de generar ingresos y beneficios. El activo produce, la venta de esta producción proporciona liquidez para afrontar pagos, para hacer adquisiciones, para pagar a los accionistas con los excedentes, e invertir en nuevo activos. Dentro del activo tenemos dos, el tangible y el intangible, cada uno con unas características especiales que, en el fondo y en la forma, los hacen muy diferentes, incluso en el papel que juegan en la empresas y sus contribuciones a la liquidez, solvencia y rentabilidad de la compañía. Al respecto, el activo material o tangible se caracteriza porque su precio de adquisición es cierto, objetivo y comprobable en cualquier momento con una exactitud bastante alta. Su amortización es fácil de calcular y lleva a un valor real bastante exacto, objetivo y comprobable.

Además su variación en el tiempo es bastante presumible, controlable; y su contribución a la producción, venta y beneficios es fácil, o relativamente fácil, de calcular y prever. Por su parte, el activo intangible no se ve, pero se siente. Es difícil de definir, lo puedo definir de forma indirecta, no por lo que hace, sino por lo que posibilita hacer, con este tipo de activo no produzco materia prima de comercialización, pero sin él no puedo, vender ni conseguir beneficios (Marshall, Mcmanus, Viele, 2010).

Como señala Blumenau (2012) Activo intangible hay muchos en la empresa, no contabilizados, aunque todos ellos contabilizables, y fundamentales a la hora de analizar la situación económica, financiera, patrimonial de liquidez, solvencia y rentabilidad de una empresa. Pongamos algunos ejemplos de Intangibles: Nombre comercial, imagen, calidad de la clientela, calidad de los proveedores, del personal, acuerdos de suministros o de ventas a largo plazo, situación, patentes, marcas (Blumenau, 2012).

2.6.2 El Intangible parte del capital de la PYME

Cuando hablamos de intangibles empresariales, nos cuestionamos realmente de qué estamos hablando, para ello tratemos de sentar algunas bases conceptuales mínimas antes de adentrarnos en lo que son y cómo se han de gestionar dichos intangibles. Al hablar de intangibles generalmente nos referimos aquello que carecen de materialidad: imagen, identidad, marcas.

En este sentido, Nomen (2005) define como activo intangible aquel que carece de propiedades físicas que limiten cuantitativamente las utilidades percibidas en el citado activo. Para el Internacional Accounting Standards Board (IASB) sólo se puede hablar de activos intangibles cuando la empresa espera obtener de ese activo beneficios económicos futuros y es, además, un recurso controlado por dicha empresa, ya que de no existir tal control no puede hablarse de activo intangible.

A principios de este siglo la cuestión de los intangibles empieza a cobrar interés para la comunidad académica. Upton (2001), por ejemplo, critica la definición de capital intelectual como diferencia entre valor contable y valor en libros. Su argumentación se basa en que existen múltiples factores, diferentes del capital intelectual, que pueden explicar esta diferencia, como la sobrevaloración de activos tangibles y financieros, la subvaloración de los pasivos exigibles, cuestiones legales o efectos temporales (Andriessen, 2004; García Ayuso, 2003; Upton, 2001).

Es en este momento cuando se empiezan a organizar congresos científicos sobre intangibles, y a desarrollar iniciativas, como el proyecto Meritum (2002), con el objetivo de estandarizar conceptos y taxonomías, introduciendo mayor rigor académico en el estudio de intangibles. Sin embargo, son aún escasos los trabajos empíricos publicados con suficiente rigor que establezcan una definición clara de los intangibles, del capital intelectual y de las posibles dimensiones de éste. La mayoría de literatura publicada sigue siendo de carácter prescriptivo. Según la vigésimo segunda edición del diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, intangible es un adjetivo atribuible a aquello que no se puede tocar, y que carece por tanto de sustancia física. La definición de intangibles en gestión empresarial dista de la concreción de la utilización ordinaria de este término.

La mayoría de los autores han definido los intangibles no por lo que son, sino por lo que no son, y otros autores obvian definir el término describiendo directamente su composición o su articulación en dimensiones (Krinstandl y Bontis, 2007).

Observamos que empieza a usarse cada vez más el término intangibles. Blair y Wallman (2001) definen los intangibles como aquellos factores de producción no físicos que contribuyen a la producción de bienes y servicios, o de los que los individuos u organizaciones que controlan esos factores esperan obtener beneficios en el futuro. Upton (2001), por su parte, define intangibles como ratios, índices u otras informaciones no representadas en los documentos financieros básicos, y considera activos intangibles a aquellos que no tienen sustancia física o financiera relevante.

Estas definiciones de intangible no se diferencian significativamente de las anteriores definiciones. Además, se siguen definiendo los intangibles a partir de lo que no son, y como constructos difíciles de percibir y medir, pues sólo podemos detectar su presencia a partir de sus consecuencias futuras.

El proyecto Meritum (2002), propone definiciones diferenciadas para los intangibles, y los activos intangibles. Define los intangibles como aquellos recursos no monetarios que pueden proporcionar beneficios económicos futuros, sin sustancia física, controlados o como mínimo influenciados por las compañías como resultado de eventos y transacciones previas, y que pueden o no ser identificados de forma separada de otros activos. Por último, los activos intangibles son aquella parte de los intangibles o elementos de capital intelectual que pueden ser reconocidos como activo según los modelos contables vigentes. Apoyándose en la teoría de los recursos y capacidades, Kristandl y Bontis (2007) proponen que los intangibles son recursos estratégicos que permiten a las organizaciones crear valor de manera sostenible, y que por tanto no están a disposición de un elevado número de empresas. Éstos conducen hacia un potencial de futuros beneficios, los cuales no pueden ser apropiados por otros y no son negociables ni transferibles al mercado. Después de examinar las aportaciones realizadas hasta la fecha, creemos, los intangibles aluden a un concepto general y amplio, que incluye a los activos intangibles son aquellos que no son materiales ni monetarios (Blair y Wallman, 2001; Kristandl y Bontis, 2007; Lev, 2001; Meritum, 2002; Upton, 2001).

2.6.3 Activo intangible

En la actualidad los activos intangibles constituyen alrededor del 80% del valor de las grandes corporaciones, éstas a su vez incrementan sus recursos para estar en las fronteras del conocimiento y captar una mayor parcela de su mercado. El género humano ignoró durante milenios, aspectos o factores de relevante importancia que hoy forman parte de nuestra vida cotidiana. Para suerte nuestra, algunos genios a lo largo de la historia se han ocupado de recordarnos lo escaso de nuestros conocimientos y la magnitud de nuestros errores. Por citar tan solo uno de ellos fue Edwin Hubble, quien en 1925 demostró que el Universo no estaba conformado solo por la Vía Láctea, que había otras miles de galaxias, descubrimiento que evidenciaba, nuestra pequeñez. Hasta ese momento la soberbia del género humano señalaba a nuestra galaxia como la única del universo, afirmación que nos hace recordar las discusiones de hace 400 años entre Galileo y los jerarcas de la iglesia.

Stewart (1997), Roos, Roos, Dragonetti y Edvinsson (1997), Edvinsson y Malone (1997) y Sveiby (1997) aportaron nuevas definiciones de los activos intangibles. Stewart (1997) definió el capital intelectual como la suma de todo lo que cada uno sabe en la compañía y proporciona a ésta una ventaja competitiva en el mercado.

Desde un punto de vista más generalista, Roos et al. (1997) lo definieron como los activos ocultos de una compañía que no están totalmente capturados o representados en el balance de situación; y Edvinsson y Malone (1997) como la posesión de conocimiento, experiencia aplicada, tecnología organizativa, relaciones con los clientes y capacidades profesionales que proveen a la empresa de una ventaja competitiva en el mercado. De manera similar en que Roos et al. (1997) definieron activo intangible, Sveiby (1997) definió los activos intangibles como activos invisibles que incluyen la competencia de los empleados, la estructura interna y la externa. Ya en estos primeros años observamos que los términos capital intelectual y activos intangibles son casi intercambiables.

Las definiciones de Roos et al. (1997) y Sveiby (1997) incluyeron conceptos no definidos previamente por los autores, como activos invisibles y activos ocultos, que luego son utilizados como sinónimos de los intangibles. Por otro lado Stewart (1997) y Edvinsson y Malone (1997), influenciados por la visión basada en recursos (Barney, 1991; Barney, Wright y Ketchen, 2001; Penrose, 1959; Wernerfelt, 1984) incluyeron en el activo intangible todos aquellos activos que pueden proporcionar ventaja competitiva.

Los activos intangibles han sido definidos según la NIC38/IAS38 como aquellos activos identificables de carácter no monetario y sin apariencia física, que se poseen para ser utilizados en la producción o suministros de bienes y servicios, o para ser arrendados a terceros o para funciones administrativas, y que son identificables y controlados por las empresas como resultados de eventos pasados, y de los que se espera que fluyan beneficios económicos futuros. Desde un punto de vista contable, podemos estar totalmente de acuerdo con esta definición, pero el hecho de que tengan que ser identificables imposibilita que activos intangibles como el propio capital intelectual puedan ser considerados. Por lo que proponemos:

Activos intangibles son aquellos activos no monetarios y sin apariencia física que se poseen para ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios.

Con lentitud, nos hemos ido percatando de la vital importancia del conocimiento, del capital intelectual que poseemos y de su mejor expresión, activos intangibles. Pero alguien podría señalar que hace veinte años atrás dichos activos no eran tan importantes ¿Qué sucedió para cobrar tanta relevancia? La respuesta en una sola palabra es globalización.

La respuesta más detallada es la convergencia de fuerzas como son el proceso de desregulación de los años 1980 y los frutos de la revolución tecnológica, de la electrónica y de las comunicaciones. Los bienes y recursos rivales en una economía es una característica de los activos tangibles, cuando usos alternativos compiten por el servicio de dichos activos.

Es decir, un avión que vuela en la ruta México – Los Ángeles, no puede ser utilizado simultáneamente para un vuelo México – Miami. Es por ello que están clasificados como activos financieros. En el caso de los activos intangibles la característica es la no rivalidad, es decir, pueden usarse simultáneamente. Como bien lo señala el profesor Baruch Lev (2001, p. 22) el sistema de reservación de la aerolínea sirve para ser utilizado al mismo tiempo para un ilimitado número de vuelos, dicho sistema es un software o programa, con un alto componente de conocimiento, por ello es clasificado como un activo intangible.

Para nuestro estudio el uso o consumo de cualquier producto es basado gracias a su identidad creada, esta mantiene una relación directa con la capacidad y recurso empresarial y con ello forma un activo intangible que debe ser reconocido en la contabilidad. Desde esta primera acotación conceptual parece claro que podemos considerar un activo intangible a una *marca*, en la medida en que está registrada y restringido su uso; una patente de fabricación que garantiza el uso exclusivo; una licencia de explotación porque regula el uso del bien comercializado, etc. Al respecto la marca puede ser considerada como un activo intangible el cual es objeto representativo de la identidad empresarial, ya que esta conserva su reputación y la fidelidad de sus clientes entre otras cosas.

Uno de los problemas presentes en los pocos trabajos que han intentado medir de forma rigurosa del activo intangible es la definición de las dimensiones de éste. Ello se debe, probablemente, a que muchos autores han tratado de definir los intangibles sugiriendo categorías y taxonomías sin una definición consistente del constructo. Es decir, cuando se plantea la pregunta de qué es el activo intangible, muchas veces se responde indicando cuántos tipos diferentes de intangibles hay. Es como tratar de explicar qué es un automóvil, contestando que se compone de ruedas, luces, volante, etc. (Kristandl y Bontis, 2007).

La identidad de una empresa es un intangible presente en todas las actividades de la organización, y se manifiesta muchas veces por diferente vía o manera. Está presente en el capital humano, en las relaciones con los clientes, en el diseño organizativo y en todo aquello que transfiere valor a los clientes y genera utilidad a la empresa. Las organizaciones se ven precisadas a encaminar sus pasos hacia la determinación de los intangibles que representan ventajas competitivas. “La identidad como activo intangible es un proceso estratégico basado en conocimiento, que potencian la, base de ventajas competitivas sostenibles. Estos activos son “recursos críticos” de los que depende el éxito empresarial; es decir su identidad como recurso intangible. La Contabilidad es una rama o disciplina de la Economía, cuya expresión más conocida son los estados financieros de las empresas, este instrumento se rige por un conjunto de normas y principios que corresponden a la era industrial y nos muestran una fotografía del pasado de la empresa. Pero lo más grave es lo que no contienen ni reflejan los estados financieros, que en palabras del Profesor Baruch Lev (2002):

- Actividades de trabajo en red: las compañías farmacéuticas, de biotecnología y químicas están realizando muchas de sus actividades a través de diferentes alianzas y *joint ventures*, al igual como lo hacen los creadores de nuevos software. Buena parte de esta amplia gama de actividades son ignoradas o no se reflejan de manera adecuada en los estados financieros.

- Obligaciones no ejecutadas: Tal es el caso de convenios o contratos con socios, proveedores y bancos, cuya falta de información ofrece una idea incompleta de la empresa.
- Exposición al riesgo: sensibilidad de la empresa ante variaciones de las tasas de interés, tasas de cambio, precios del petróleo u otros «commodities» así como productos de ingeniería financiera.
- Activos intangibles: el actual cuerpo de normas de contabilidad considera a los activos intangibles como inversiones. Por otro lado se está escondiendo una importante porción del valor real de la empresa, dando lugar a un inequitativo acceso a la información sobre la verdadera situación económica empresarial.

Los investigadores Dedrick y Kraemer (2007), han estudiado en profundidad la estructura y la sinergia de las empresas que participan en el diseño y fabricación de las computadoras personales y en general en la industria de los artefactos electrónicos y de comunicación. Lejos del concepto de integración vertical de la era industrial se ha conformado la siguiente figura de esquema de participación basado en la marca empresarial como principal activo generador de ventas:

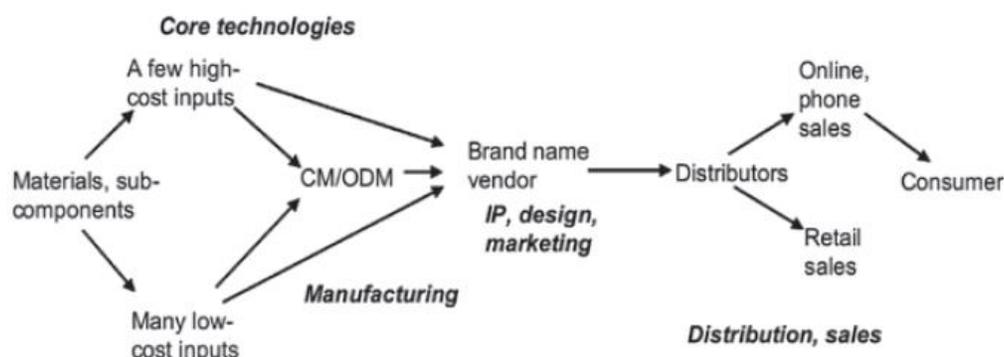


Figura 2.1 relevancia de la marca como activo intangible en la generación de venta

Fuente: Jason Dedrick y Kenneth Kraemer, Who captures value in a global innovation system, p. 3, 2007.

En dicho esquema se explica el papel protagónico de la marca, ya que en una primera fase quien ensambla no es siempre la empresa que vende o coloca su marca para poder comercializar el producto en los mercados. En el centro del esquema se observa claramente la empresa que, posee la marca con la cual se venderá el producto final, dicha marca o identidad es la que controla el mercadeo y con ello se convierte en una identidad que posee toda empresa lo cual debe asignársele un valor financiero conforme a normas internacionales.

En ese contexto, como parte de la constante evolución en el desarrollo económico, en 2005 entraron en vigor las NIC de obligado cumplimiento para todas las empresas cotizadas de la Unión Europea, y las FAS, las normas de contabilidad financiera de Estados Unidos,

Canadá y otros Estados (Méndez, Molina y Galdámez, 2008), que exigen a las empresas una estimación del valor económico financiero de sus activos intangibles; estimación que se hace difícil al día de hoy, primero, porque no hay consenso sobre lo que se entiende por activo intangible y, en segundo lugar, porque tampoco existe consenso sobre cómo estimar el valor económico de este tipo de activos, lo cual hace interesante realizar una investigación académica sobre esta temática.

Cuando se habla de intangibles empresariales, realmente ¿de qué se está hablando? se tratará de sentar algunas bases conceptuales mínimas antes de adentrarnos en lo que son y cómo se han de gestionar dichos intangibles. En principio al hablar de intangibles generalmente nos referimos a los activos de una empresa que carecen de materialidad.

En los últimos años, se han popularizado términos como reputación corporativa, gestión del conocimiento, responsabilidad social, todo ello forma parte de la *Identidad* empresarial, un recurso intangible imprescindible para el desarrollo de las PYMES. Al respecto entre activos y recursos intangibles, ambos posean un rasgo común, su inmaterialidad (Nomen, 2005).

Para Daum (2008) en las últimas décadas los intangibles se han convertido en el factor esencial de la creación de valor en la economía pasando de tener un peso del 38 por ciento en los procesos de generación de valor en 1992 al 84 por ciento en 2002. Pero al margen de las referencias sobre el valor de lo intangible.

Según Kendrick (1994) profesor de la universidad de Washington y director de una vasta investigación sobre la generación de valor en las empresas norteamericanas, en Estados Unidos se ha invertido la relación entre el valor de los activos tangibles e intangibles de las empresas, entre 1929 y 1999, pasando de un 70 - 30 a un 30 - 70 por ciento (Kendrick, 1994), incluso llegó a predecir que el valor de los intangibles empresariales alcanzaría en 2008 el 85 por ciento del valor de una empresa en su país. Para estos autores, los intangibles fidelizan no sólo a los clientes sino también a los empleados y con ello el desarrollo de toda empresa principalmente las PYMES.

2.7 El ingreso tributario en México de las PYMES

Como se ha dicho, los debates en distintos ámbitos de la vida pública en México concluyen de manera coincidente en la necesidad de mejorar la estructura tributaria del país, dado que la recaudación no es suficiente para sufragar los gastos del gobierno, es inferior a la recaudación potencial y es inequitativa en términos absolutos. En esta reflexión, las disposiciones en materia del Impuesto Sobre la Renta y la recaudación tributaria por este concepto deben ocupar un lugar de primer orden, pues se trata de la contribución que en la década reciente (de 2001 a 2016) ha representado, en promedio, 46 por ciento del total de los ingresos tributarios del país.

Se trata de un impuesto complejo, característica asociada a las aspiraciones de progresividad, cuya base está integrada por la suma de las remuneraciones al trabajo, las rentas y las utilidades generadas por los activos físicos, y los intereses, dividendos y ganancias del capital devengados por los activos financieros Heitzman (2010)

Una de las constantes del Estado mexicano ha sido la baja recaudación. Los ingresos tributarios del Gobierno federal en 2012, según la Secretaría de Hacienda, fueron equivalentes al 8.5 por ciento del PIB (producto interno bruto), una cifra muy por debajo del monto de gasto necesario para aumentar el nivel de vida de la sociedad, y lejos de la que otros países recaudan. Los países de la OCDE, por ejemplo, recaudaron en promedio 34.8 por ciento de su PIB en 2008, y países del mismo nivel de ingresos que México, como Brasil, Argentina, Sudáfrica y Turquía, el 33.6, 30.7, 29.8 y 24.2 por ciento de su PIB, respectivamente. El nivel de recaudación mexicano es, y ha sido a lo largo del siglo XX, extremadamente bajo.

Como se observa desde el 2014 en cuestión de deducciones el paquete económico es omiso en escuchar reclamos de las PYMES, toda vez que no se ha corregido los abusos que fueron aprobados en la toxica reforma fiscal de ese año, como lo fuera la eliminación en la deducción del pago por sueldos a los trabajadores o el incremento de la tasa del ISR.

Sin embargo, la reforma tributaria aprobada en octubre de 2013 no resolvió ese problema. La Secretaría de Hacienda estimaba aumentar la recaudación para 2014 en 1.4% del PIB. El aumento real fue del 0.9 por ciento del PIB, el cual, en vista del amplio potencial de recaudación, y de la urgencia histórica por aumentar el nivel de extracción, es más bien un aumento pírrico

Hoy en día, el sustento de la Política Fiscal del Paquete Económico 2018 (DOF, 2017) se sitúa en el logro de dos objetivos fundamentales: por un lado, se busca conseguir la estabilidad macroeconómica y por el otro, alcanzar las metas de consolidación fiscal. Ambos objetivos pretenden la disminución de los Requerimientos Financieros del Sector Público (RFSP) de 2.9 a 2.5 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB) en 2018, además de dar continuidad al Acuerdo de Certidumbre Tributaria, lo que implica no crear nuevos impuestos o aumentar los existentes y hacer un esfuerzo adicional en la contención del gasto.

La Iniciativa de Ley de Ingresos para 2018 (ILIF, 2018), se realizó considerando un crecimiento inercial de los impuestos, en línea con el acuerdo de certidumbre tributaria, firmado el 31 de Octubre del 2013, si bien dicho acuerdo no puede limitar las facultades del ejecutivo previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos, sí contiene compromisos firmes del Gobierno Federal para dotar de certidumbre y estabilidad a la estructura tributaria, complementado el fortalecimiento financiero del Estado mexicano resultante de la reforma hacendaria aprobada mediante el cual el ejecutivo federal se comprometió a no proponer la creación de nuevos impuestos, incrementar las tasas de los ya existentes, o cualquier otra modificación que resulte en un aumento de la carga tributaria a los contribuyentes, refrendando el compromiso con la estabilidad macroeconómica y de las finanzas públicas.

2.7.1 Ingresos del sector público 2018

De acuerdo con la Iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación (ILIF 2018), los Ingresos del sector público se ubicarán en 5 billones 236 mil 376 mdp, monto superior en 2.2 por ciento en términos reales respecto del contemplado en la Ley de Ingresos de la Federación 2017 (LIF 2017).

En su composición, destacan los crecimientos estimados para los ingresos del Gobierno Federal de 3.8 por ciento real y de los organismos y empresas productivas del Estado, que incluyen al IMSS, al ISSSTE, a Pemex y a CFE de 2.9 por ciento a valor real figura 5.

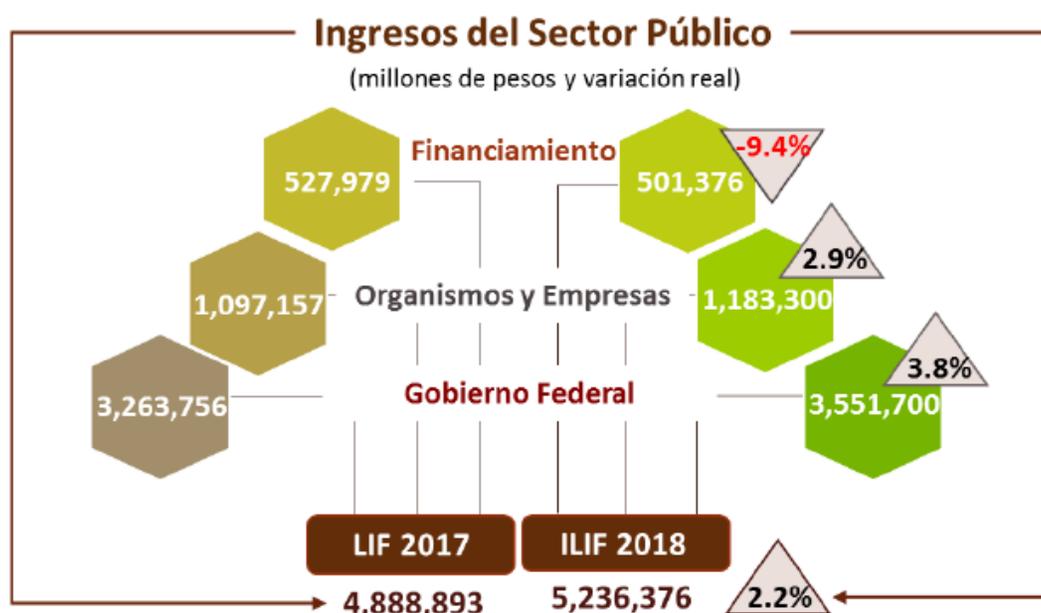


Figura 2.2 Comparativa de ingresos federales 2017 - 2018

Fuente: elaborado por el CEFP, 2017, con información de la SHCP.

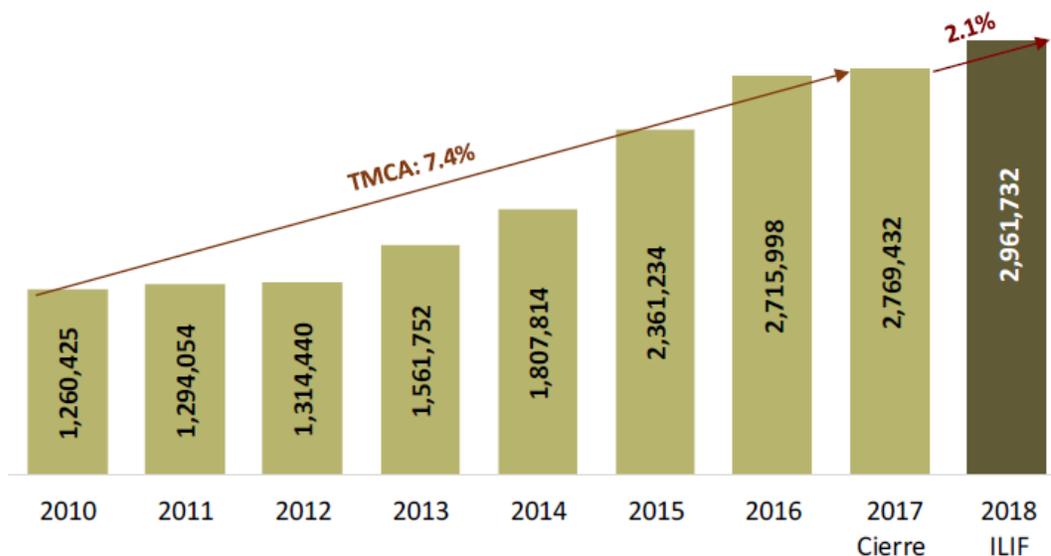
Un dato importante es hacer notar, entre 2010 y 2017, los ingresos del Sector Público Presupuestario registraron un crecimiento promedio anual del 3.0 por ciento en términos reales, al pasar de 2 billones 960 mil 443 mdp en 2010 a 4 billones 832 mil 819 mdp esperados para el cierre del ejercicio fiscal de 2017, monto que incluye los recursos del Remanente de Operación de Banco de México (ROBM). Para 2018, los ingresos presupuestarios registrarán una reducción real del 6.5 por ciento, asociada con la mayor captación de ingresos petroleros y no tributarios, estos últimos de origen no recurrente, estimados para el cierre del presente ejercicio fiscal. Si se excluye el ROBM por 321 mil 653.3 mdp, se tendría un monto total de ingresos presupuestarios de 4 billones 511 mil 166 mdp, lo que implicaría un crecimiento de dichos ingresos para 2018 del 0.2 por ciento, en términos reales como se muestra en la figura anterior.

Ahora bien, los Ingresos del sector público se ubicarán en 5 billones 236 mil 376 mdp, monto superior en 2.2 por ciento en términos reales respecto del contemplado en la Ley de Ingresos de la Federación 2017.

Es de llamar la atención el incremento en los Ingresos Tributarios registraron entre 2010 y 2017, una tasa de crecimiento media anual real del 7.4 por ciento; al pasar de 1 billón 260 mil 425 mdp en 2010 a un esperado de cierre en 2017 de 2 billones 769 mil 432 mdp, es de destacar que los ingresos aceleraron su crecimiento a partir del año 2013, en el cual se aprobó la Reforma Hacendaria.

Para 2018 se estiman Ingresos Tributarios por 2 billones 961 mil 732 mdp, lo que representa un aumento de 3.2 por ciento en términos reales respecto del contemplado en la LIF 2017. En la siguiente Tabla 3. Donde los cambios observados en los Ingresos Tributarios se derivan principalmente, de acuerdo con la SHCP, de la aceleración de la actividad económica, y de los efectos duraderos de la Reforma Hacendaria, pues el Gobierno Federal ha mantenido el compromiso de no crear nuevos impuestos ni incrementar las tasas de los ya existentes, cumpliendo con el Acuerdo de Certidumbre Tributaria.

Tabla 2.1 Ingresos Tributarios en ISR 2010 a 2018



Fuente: Elaborado por el CEFP con base en datos de la SHCP.

De los Ingresos Tributarios estimados para 2018, se prevé un incremento de 222 mil 365 mdp, mismos corresponden al ISR por 136 mil 396 mdp. Ello refuerza lo planteado respecto a la aportación principal en este rubro es por ISR sueldos y salarios del cual poco más de 5 millones de empresas existentes en México.

Las PYMES en México constituyen el 97 por ciento del total de las empresas, generadoras de empleo del 79 por ciento de la población y generan ingresos equivalentes al 23 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB), lo anterior es una clara señal de debemos poner atención a este tipo de empresas y verlas como lo que en realidad son: la base de la economía mexicana, (INEGI, 2014)

Hoy día, los gobiernos de países en desarrollo reconocen la importancia de las PYMES por su contribución al crecimiento económico, a la generación de empleo, así como al desarrollo regional y local, la identidad deducción fiscal del activo intangible de las PYMES como mecanismo de sustentabilidad y desarrollo.

2.8 La deducción fiscal del activo intangible en el ISR para PYMES

En lo que respecta al plano contributivo de las PYMES y la necesidad en esta estratificación empresarial de contar no solo con apoyos financieros sino incentivos fiscales es la deducción del intangible un beneficio fiscal que ayudaría a mitigar la carga impositiva actual evitando el cierre de estas empresas en el corto plazo. Siguiendo con el marco normativo particular de la deducción. El aporte de este trabajo se resume en el planteamiento de una propuesta para deducir fiscalmente el recurso intangible *identidad* (Sereno, 2010) con base en la metodología de las opciones reales compuestas de algunos elementos del modelo de valoración de marcas expuesto por Baldi y Trigeorgis (2009); donde, a diferencia de estos últimos autores, en nuestra investigación en el objetivo central se plantea la deducción fiscal de dicho intangible.

Ya se ha hablado de la vital importancia de las PYMES en la economía global, principalmente por su papel en la generación de empleos, así como en la contribución de impuestos directos como podemos observar en cifras más relevantes. Las PYMES en países como Alemania, Francia, Italia, España, Bélgica, Noruega y Japón, figuran entre el 96 por ciento y 99 por ciento del total de empresas y contribuyen a la aportación del 60 por ciento y 70 por ciento de empleo (Domínguez, 2017).

En Latinoamérica la generación de empleo de este nivel empresarial también alcanza cifras notables. En Argentina, el sector constituye el 70 por ciento del empleo formal, en Brasil, el 60 por ciento y por último en México el 52 por ciento (OCDE, 2004). Por lo tanto las PYMES constituyen un papel importante en la economía para los países subdesarrollados. En México las PYMES generan ingresos equivalentes al 23 por ciento del PIB, esto lo dio a conocer el INEGI en el año 2005.

Recientemente, la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (CONDUSEF) en el año 2013, revela para México, las PYMES generan 72 por ciento del empleo y 52 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB) del país, con ello destaca que el 99.8 por ciento de las empresas son PYMES, mientras sólo 0.2 por ciento son empresas grandes. Retomando la política tributaria, en cuanto a México y la base

legal de tributación nos remitimos al artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su Fracción IV, establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (DOF, 1917). Al respecto, el titular de Economía en el sexenio actual explicó, que en 1995 (cuando entró en vigor el TLCAN) se obligó a las PYMES a entrar a una competencia desigual, cuando tenían que pagar el doble por los precios de electricidad, sin suficiente gas por la falta de infraestructura de gasoductos, así como competir a tasas diferenciales de interés con respecto a créditos internacionales, sin embargo sigue pendiente una reforma fiscal que distinga la capacidad contributiva de este tipo de empresas en México.

En tanto, en el año 2008, el gobierno en turno obligó a una desgravación unilateral de aranceles en competencia con el mundo, bajo la promesa de que iba a mejorar el costo de competitividad – país (Bayona, 2014). Esto no pasó y la cortina arancelaria bajó, lo que dejó aún más desprotegido a este sector. Asimismo, de este precepto constitucional se derivan los principios en materia fiscal que debe observar toda ley secundaria. Vizcaíno (2001, p.88), define tales principios y estos son:

- 1) Generalidad (aplicación a todas las personas que estén dentro de las hipótesis normativas que establezca la ley, sin excepción)
- 2) Obligatoriedad (toda persona que se ubique dentro de las hipótesis de una ley fiscal del Estado mexicano adquiere la obligación de cubrir el tributo correspondiente)
- 3) Vinculación con el gasto público (el Estado debe emplear todos los ingresos que recaude en la integración del presupuesto nacional)
- 4) Legalidad (toda relación tributaria debe verificarse dentro de un marco legal que la establezca y la regule)
- 5) Proporcionalidad y equidad.

Estos últimos dos principios resultan particularmente importantes para los efectos del presente trabajo. El principio de proporcionalidad se define como aquel que:

En virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasa o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular (Azuela citado por Arrijoja, 2001, p. 264).

Por otra parte, conforme al principio de equidad, debe observarse:

La igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravados, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo variar únicamente las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad (Azuela citado por Arriola, 2001, p. 264).

En esta reflexión, las disposiciones en materia del ISR y la recaudación tributaria, hablando de política fiscal deben ocupar un lugar de primer orden, pues se trata de la contribución que en la década reciente ha representado, en promedio, 47.9 por ciento del total de los ingresos tributarios del país.

Dado que, se trata de un impuesto complejo, de características asociadas a las aspiraciones de progresividad, cuya base está integrada por la suma de las remuneraciones al trabajo, (ISR por sueldos y salarios), las utilidades generadas por empresas (ISR de personas morales), y los intereses, dividendos y ganancias del capital, no puede soslayarse el hecho de que las PYMES son generadoras de empleo en un 72 por ciento y activadoras de la economía en cualquier Estado, por ello es importante aprovechar los beneficios fiscales que existen en función a las deducciones lo cual impacta en la base gravable del ISR empresarial.

En el tema de base gravable al ingreso y beneficios fiscales de las empresas, los trabajos de investigación teórica y su aplicación empírica están inclinados fuertemente al caso estadounidense como europeo y algunos son orientadores de la investigación que es necesaria desarrollar en el ámbito de la deducción fiscal de los activos intangibles, ente ellos el de la *identidad*.

Siguiendo a Hanlon y Heitzman (2010), para clasificar los distintos aportes pueden distinguirse cuatro áreas:

- a) Análisis de la información procedente de los estados financieros para determinar el ingreso gravable
- b) Situación de evasión de impuestos por parte de las empresas
- c) Decisiones corporativas que afectan el pago de impuestos
- d) Vinculación entre impuestos y valor de mercado de las firmas.

Se hizo una búsqueda de artículos sobre las deducciones fiscales aplicables a las PYMES y los beneficios que estas empresas deberían aprovechar para evitar transitar en la informalidad y evasión fiscal.

Estudios han explorado desde diferentes perspectivas el tema de la vinculación entre la magnitud de las ganancias y los impuestos pagados; en Phillips, Pincus y Rego (2003), por ejemplo, se examina la administración de las ganancias a través de la utilización de los impuestos diferidos como medio para evitar la disminución de los beneficios empresariales obtenidos.

Al respecto, los impuestos diferidos analizados por Arcelus, Mitra y Srinivasan (2005), específicamente, afectan la relación entre el rendimiento sobre inversión (el valor de los activos y su aportación a las ganancias) y la razón entre el valor de mercado de la empresa y el costo de reposición del capital. En Hanlon y Heitzman (2010), se resaltan tres elementos contables utilizados por los administradores de las empresas para tratar de manejar los resultados de ganancias e impuestos: la valuación de activos, las reservas para impuestos contingentes y las ganancias que son reinvertidas permanentemente.

Para Ochoa y Saldívar del Ángel (2012), dentro de la normatividad financiera mexicana, estos activos son aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad (Boletín C-8 de las NIF).

Así mismo la NIC, N° 38 trata el tema de los activos intangibles. Define, en principio, activo como todo recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro. Por ello, es aplicable a toda entidad que realice actividades económicas, el reconocimiento de los activos intangibles, ya que esto tiene como principal objetivo indicar el valor que tiene una empresa, y como consecuencia, ser considerado una inversión que otorga beneficios económicos presentes y futuros.

Como podemos observar, el desarrollo de toda empresa va en función a la disminución de la base gravable, esto mediante deducciones fiscales o diferimiento para poder contribuir de manera más equitativa en el ISR y de forma progresiva. Al respecto, la gran mayoría de los estudios sobre las PYMES coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y empleo, es por eso que, más que impulsar la creación de nuevas empresas, deben alentar la creación de organismos que brinden apoyos de financiamiento, que se concentren en el crecimiento y desarrollo de las PYMES existentes mediante otorgamiento de beneficios fiscales aprovechando las deducción de sus recursos intangibles.

2.9 La identidad, un recurso intangible en la gestión del conocimiento

Aunque el conocimiento y su gestión han estado vinculados desde hace bastantes años a la administración de las organizaciones, es a partir del último decenio del siglo pasado, especialmente con los planteamientos de Nonaka y Takeuchi (2000), cuando el conocimiento es realmente reconocido como el factor diferenciador en el desempeño empresarial.

Para estos autores, en la nueva sociedad del conocimiento, las compañías cambian y se transforman rápidamente, allí las oportunidades y las amenazas son globales. Solo alcanzarán éxito aquellas organizaciones que de un modo consistente creen nuevo conocimiento, lo difundan por toda la organización y lo incorporen rápidamente a las nuevas tecnologías, productos, procesos y demás actividades organizacionales.

Para Torres, Hoyos, y Arango, (2010), en la sociedad actual, caracterizada por la producción intensiva de conocimiento, uno de los problemas centrales en la administración de las organizaciones consiste, no tanto en crear conocimiento como en crear una “visión de conocimiento” que defina un mapa mental de la compañía que se quiere construir. Ello implica, entonces, definir el tipo de conocimiento que es necesario buscar y crear, con el propósito de ser estratégicos y competitivos. Para eso, propone lo que él denomina como la “organización inteligente”, entendida como aquella capaz de crear, desarrollar, difundir y optimizar el conocimiento para generar valor en su capacidad competitiva, es decir, una empresa que sepa crear comunidades de aprendizaje que incentiven compartir conocimiento y experiencia. Por su parte, McAdam y Reid (2001) afirman que es necesario aprender a gestionar el conocimiento como una estrategia que genere valor agregado para las organizaciones. De esta forma, recomiendan un modelo conformado por cuatro dimensiones, a saber: la construcción y creación; la incorporación; la difusión, y los usos y beneficios del conocimiento.

Por otro lado, Blanco (citado por Bernal et al, 2010) expone un modelo de gestión del conocimiento que debe integrar los recursos y capacidades junto con las alianzas estratégicas para generar verdadero valor a la competitividad de las organizaciones. Para él, apoyándose en Bhatt (2000), las estrategias para la creación de conocimiento, la investigación y el aprendizaje continuos son esenciales para generar nuevas ideas, formular conceptos o explorar nuevos conocimientos. De acuerdo con Blanco (2004), autores como Holtshouse (1998) y Leonard y Sensiper (1998), evidencian la necesidad de la interacción cara a cara como un prerrequisito para la difusión del conocimiento tácito. Esta visión es compartida por Haldin y Herrgard (2000), que proponen, como métodos para incorporar el conocimiento tácito y hacerlo explícito, el aprendizaje, la interacción directa, las redes y el aprendizaje por medio de la acción, los cuales incluyen la interacción social cara a cara y las experiencias prácticas.

En cuanto a los usos y beneficios de la administración del conocimiento y la competitividad empresarial, Blanco (2004) plantea que los beneficios que más destacaron los empresarios de los parques tecnológicos vascos fueron la mejora de la calidad, seguida por el incremento en la rapidez de los procesos, el fomento de la innovación y la flexibilidad para adaptarse al cambio, todo ello mejorando la competitividad de las empresas. Finalmente, para Arbonés y Aldázabal (2005), la gestión del conocimiento está en función de la integración de cuatro factores generadores de valor agregado, memoria organizacional; capacidades; cultura, actitudes y comportamiento, y las perspectivas internas (productos, procesos y colaboradores) y externas (mercados, competidores, proveedores y clientes), sintetizados en lo que ellos denominan Índice de Memoria e Inteligencia Organizacional (IMIO).

Con motivo de lo anterior nos lleva a crear una identidad competitiva empresarial, capaz de estar presente en el consumidor final, dicha identidad, sinónimo de marca, es un recurso prescindible de toda organización.

2.9.1 La identidad de las PYMES un recurso competitivo intangible

La identidad como factor de competitividad empresarial ha sido objeto de estudio y debate dentro de la literatura económica, estableciendo diferentes factores determinantes para el desarrollo empresarial. Desde el enfoque de la Teoría de Recursos y Capacidades, la presente investigación analiza en las PYMES sinaloenses del sector restaurantero, su marca como principal resultado capaz de generar sinergia adecuada para el desenvolvimiento del sector productivo de pequeña escala empresarial la cual se logra principalmente a partir de las capacidades intangibles y el aprovechamiento del beneficio fiscal que este recurso genera como factor competitivo.

En la literatura económica las propuestas para definir competitividad empresarial son diversas. A pesar de su uso generalizado, es un concepto que sigue en construcción, no tiene límites precisos y no existe una definición única, lo que provoca que se manifiesten ambigüedades en la forma de definirlo (Hernández, Mendoza, 2008). Sin embargo, existe cierto consenso en atribuir a la competitividad empresarial causas para crear ventajas sostenibles, para producir bienes y servicios de valor agregado, y para generar rentabilidad o aumento de productividad y crecimiento (Castañón, 2005 p.56).

Así, competitividad empresarial se puede conceptualizar como la capacidad para, rivalizar con otras empresas, alcanzar una posición comparativa favorable, que permita obtener un desempeño superior al de los competidores (Aragón y Rubio, 2005).

La economía industrial, entendida como la aplicación de la teoría microeconómica al análisis del funcionamiento de las empresas, los mercados y las industrias (Stigler, 1968), estudia la competitividad empresarial. Su enfoque clásico se centra en las características externas de la empresa, es decir, al conjunto de la industria y las condiciones de mercado, sosteniendo que dentro de los sectores económicos no existen diferencias significativas en el comportamiento y en los resultados de las organizaciones, lo que permite concentrar la atención en la estructura de mercado de la industria para determinar el beneficio, rentabilidad, creación de valor y crecimiento empresarial (Ramsey, 2001 p.39). Según esta perspectiva, la ventaja competitiva empresarial debe reflejarse en el corto plazo, en el aumento del beneficio. En el largo plazo, se debe representar en el crecimiento y poder de mercado. En palabras de Tirole (1990), el crecimiento empresarial deriva de los cambios estructurales generados por factores de producción en proporciones fluctuantes, que hace que la empresa sea diferente a su estado anterior y conlleve al aumento de su poder de mercado, como mecanismo para asegurar la obtención de futuros y mejores beneficios.

Esta interpretación de Tirole, aunado a los trabajos de Schmalensee (1985), Grant (1991) y Rumelt (1991), entre otros que surgieron a finales de la década de los ochenta y principios de los noventa, generó un nuevo enfoque de la economía industrial que cuestiona la formulación original de la misma, estableciendo que el sector económico tiene una relevancia menor como factor determinante de beneficio empresarial y que además, existe una heterogeneidad empresarial importante dentro de cada industria explicada por la disponibilidad de factores empresariales internos. La identidad empresarial como ventaja competitiva formada por la corriente neoclásica contribuyó a la identificación de los factores tangibles como los principales determinantes de diferenciación interna en las empresas, especialmente el capital y el trabajo (Cañibano, García, 1999). Entendiendo a los factores tangibles como aquellos activos necesarios para el proceso de producción y sostenibilidad de la empresa que tienen una identidad propia, ya sean físicos o financieros (Fernández, Montes et al., 1998 p.86), entonces, al capital y el trabajo se le suman factores como materiales, herramientas, flujos de efectivo, etcétera.

Los factores intangibles se definen como aquellos activos conformados básicamente por conocimiento e información que no tienen una identidad material (marca) y, por tanto, no son susceptibles de tocarse o percibirse de un modo preciso (Fernández, Montes et al., 1998). En principio, la incorporación de este tipo de factores al análisis económico careció de acuerdos para definir su naturaleza económica, su clasificación, la forma en cómo afecta al valor de la empresa o los criterios que deberían adoptarse para su reconocimiento y medición (Cañibano, García et al., 1999).

Ahora bien, en la literatura económica se ha alcanzado un consenso para evidenciar el papel creciente del capital intangible en la explicación de ventajas competitivas, asociándola al crecimiento de la innovación tecnológica, mejoras en la productividad, reducción de costos, diferenciación de producto, aumento de calidad, etcétera. Esto ha motivado una transición de la economía industrial a la economía del conocimiento (Díaz y Torrent, 2010 p.02). Como parte del análisis de identidad, un recurso considerado intangible el cual nuestra investigación considera activo manifiesta un problema importante de la investigación, en intangibles es la falta de una terminología común, y el poco desarrollo de escalas de medición de los constructos asociados a los intangibles, lo cual para este estudio la identidad se concentra en la marca empresarial y con ello el valor más importante de las PYMES no reconocido dentro del activo empresarial.

Siguiente con la identidad como factor competitivo de las PYMES, y paralelo a esta visión económica, se desarrolló una Teoría de Recursos y Capacidades la cual genera una clasificación entre los activos tangibles e intangibles para determinar ventajas competitivas empresariales. Los impulsores de esta corriente son: Itami y Roehl (1987), Dierickx y Cool (1989), Barney (1991), Mahoney y Pandian (1992), Amit y Schoemaker (1993), entre otros. Mientras se considera que los recursos son todos aquellos activos físicos disponibles en la empresa para el desarrollo de sus actividades competitivas, las capacidades se asocian a aquel conjunto de conocimientos y habilidades que surgen del aprendizaje colectivo de la empresa (Suárez e Ibarra, 2002).

Los primeros agrupan tanto activos como recursos financieros y tecnológicos, mientras que los segundos aportan al debate teórico los activos intangibles, como por ejemplo: capital comercial (reputación, prestigio, marca), su identidad empresarial (García, Mareo et al., 1999).

2.9.2 La identidad y su capital social marca empresarial en las PYMES

Resulta interesante la clasificación de intangibles que diferencia entre activos humanos y no humanos, o no dependientes de las personas, que a su vez pueden ser tecnológicos u organizativos. Entre los activos tecnológicos se tienen la tecnología y conocimientos disponibles que se aplican a los procesos productivos, etc.

Entre los organizativos, se destacan el prestigio y la marca comercial. Para Barney y Grant (1991), por recurso intangible entendemos “cualquier inversión de naturaleza intangible realizada por una empresa (se refleje o no en el balance de situación), así como el conjunto de capacidades (conocimiento y competencias), motivaciones, elementos culturales, y otros del estilo, que posee la misma en un momento determinado. Como se ha comentado, son recursos no monetarios, sin sustancia física, que en combinación son capaces de producir beneficios para una compañía.

Los recursos aportados por el capital humano se consideran activos intangibles que incluyen la experiencia, el conocimiento, la propensión a aceptar riesgos, la motivación, la lealtad y la sabiduría de las personas incorporadas a la empresa, así como el capital social acumulado por los mismos. Al considerar la organización como un sistema abierto y social, el conjunto de recursos intangibles derivados internamente como resultantes de la red de relaciones que posee un individuo las cuales se pueden establecer entre individuos y grupos de la misma organización o con agentes externos como: competidores, clientes, proveedores, etc. Los recursos intangibles no generan valor en forma aislada sino combinados.

Ante ello para encontrar una sinergia en la generación de valor Kliksberg, (2001), define el capital social como un activo intangible que se manifiesta en la capacidad de confianza, valores cívicos y asociatividad que pueda lograr la sociedad.

Estudios econométricos demuestran la correlación, por ejemplo, la capacidad de cooperación y asociatividad de una comunidad y su bienestar. A mayor asociatividad, mayor es el potencial de crecimiento económico que puede alcanzar una determinada sociedad. La confianza, entendida, en términos generales, como el clima prevaleciente para realizar negocios, y los valores cívicos, representativos de ciertas actitudes, como la educación en el seno de las familias y la ética hacia el trabajo, constituyen otros aspectos del capital social (Kliksberg, 2001). Por ello la identidad como capital social es un componente importante del capital humano, puesto que las personas no trabajan solas sino que combinan su talento y experiencias con las de otros para obtener mejores resultados, y las personas que establezcan redes de relaciones tienen acceso a información y a recursos de los que otros no disponen.

Los recursos intangibles están vinculados y articulados de forma particular en la empresa. Es por eso que dos organizaciones con los mismos intangibles obtienen resultados diferentes debido a la forma en que se articulan.

“Se podría afirmar que el conocimiento se ha ido incorporando al conjunto de recursos de las empresas de forma creciente y que dicha incorporación se concreta en un conjunto de intangibles “valiosos”, y es en este preciso momento cuando el rol de las personas y de la formación como instrumento a disposición de las organizaciones, cambia de naturaleza”.

Las empresas de hoy día enfrentan a entornos muy diversos, complejos y globales, por lo que sin duda, de manera constante deben de estar vigilando y examinando sus entornos, anticipando de alguna manera sus efectos, así como analizando a sus competidores y generando estrategias que les permitan tener una ventaja competitiva sobre otras organizaciones. Los dirigentes de las organizaciones se están dando cuenta que si quieren tomar las mejores decisiones, y generar valor en forma global, y más concretamente la generación de valor para los accionistas, las empresas han de ser conscientes de que esto se logra con la consideración del activo intangible.

Por ello, gran parte del éxito de una empresa es su identidad y como marca depende del valor que aporta a los consumidores (Aaker, 1991; 1996), la mayoría de las teorías que tratan del valor de marca se centran en las percepciones, comportamientos y preferencias de los clientes. Para medir el valor de marca desde el punto de vista del consumidor, pueden emplearse métodos directos o indirectos, que desprenden la capacidad competitiva en el mercado actual (Bull, 2013).

2.9.3 Las Pymes y su capacidad competitiva

Si bien se ha comprobado la relevancia de factores tangibles e intangibles en sectores empresariales agregados de países desarrollados, este trabajo pretende abonar al debate teórico y empírico, la importancia de la identidad como activo intangible, por un lado dota de ventaja competitiva y por otro de un beneficio fiscal a las PYMES en sus diversos sectores económicos específicos y en vías de desarrollo.

Para Lafuente y Yagüe (1989) sostienen que la competitividad empresarial se fundamenta principalmente en el tamaño de las unidades económicas a partir de la acumulación de factores internos tangibles, pues entre más grande sea la empresa, estará en condiciones de tener mayor acceso a capital, producción en masa y reducción de costos. Sin embargo, empíricamente también se ha constatado la relación positiva de las capacidades generadas entre innovación tecnológica y cultura organizativa con la competitividad empresarial, lo cual da vida a una identidad y esta además se vincula a los activos intangibles y la generación de ventajas competitivas empresariales de países desarrollados (Díaz y Torrent, 2010 p. 07).

Como se planteó en el primer capítulo, se estima que en México, las PYMES constituye el 99 por ciento del total de unidades económicas del país, generan más del 50 por ciento del PIB y contribuyen con siete de cada diez de los empleos formales que se crean en el país. Del total de unidades económicas, sólo las PYMES representan poco más del 95 por ciento de las empresas del país, siendo este el sector empresarial más importante en la generación de empleo, (INEGI, 2009).

En este sentido, diversos trabajos empíricos (Mungaray, Osuna et al., 2015; Flores, Flores et al., 2012; Ramírez, Mungaray et al., 2010; Moreno, Espíruto et al., 2009; Sánchez, 2007) han discutido la problemática estructural y contextual a la que se enfrenta el sector PYME, señalando que las principales dificultades se encuentran, entre otras cosas, en la adquisición de los activos tangibles, especialmente fijos, como consecuencia de un mercado crediticio con términos difíciles de cumplir como sujetos de crédito, una demanda reducida por los salarios bajos que se pagan para apoyar la política de estabilización de la economía y un gran número de competidores expulsados del mercado laboral, situación que las conduce a bajos niveles de ventas, flujo de efectivo y utilidades minimizas, además de las altas cargas tributarias y la nula exención para este sector.

Un problema adicional en la capacidad de competitividad se deriva del deterioro que enfrentó la PYME con dificultades para adaptarse a la mayor competencia externa después de la apertura comercial. El cierre de muchas empresas pequeñas y la racionalización del empleo emprendida por todos los tipos de empresas, como estrategia para elevar su competitividad, implicó una reducción del empleo formal, estimulando la creación de negocios familiares. No obstante, el contexto macroeconómico e institucional, al no ofrecer un ambiente propicio para el desarrollo de este tipo de unidades económicas familiares, las ha convertido en empresas de subsistencia que no generan oportunidades de ascenso social a sus propietarios (Ocegueda, Mungaray et al., 2002).

Si bien las medidas para incrementar la competitividad de las PYMES han tenido un contenido en el plano nacional actual como en el plano regional, cabe subrayar la individualización de estas empresas como objeto de atención prioritaria, que establece la necesidad de fomentar la competitividad empresarial dentro de un entorno caracterizado por una creciente competencia internacional, el ascenso de la sociedad del conocimiento y la suficiente capacidad de las grandes empresas.

Por ello, las PYMES en regiones en vías de desarrollo, es necesario encuentren en los fundamentos de la Teoría de Recursos y Capacidades, específicamente en las capacidades intangibles, el o los factores determinantes de ventajas competitivas, para ello la identidad empresarial identificada como marca empresarial utilizando criterio de normatividad financiera y aspectos normativos fiscales podrán obtener beneficios económicos que les permita un mayor desarrollo por conducto de dicha capacidad competitiva, ya que el mayor número de esta clasificación empresarial desconoce el reconocimiento de su marca como activo intangible.

Es interesante resumir que, la teoría económica ha evolucionado, aunque sin llegar a un consenso, en el entendimiento del complejo concepto de competitividad, tanto para empresas individuales como para agrupaciones o sectores empresariales específicos, respectivamente. Se ha observado un marco teórico que ha pasado de suponer que la competitiva procede de factores externos, derivado de la estructura de mercado de la industria; a otro donde se consideran, preponderantemente, los factores internos de la empresa, derivado de las condiciones de sus recursos y capacidades que hacen diferente a cada unidad económica, mediante la identidad generando un valor agregado intangible el cual debe ser aprovechado fiscalmente.

2.10 La teoría de recurso y capacidad empresarial

El análisis del sector y los recursos y capacidades, han sido los dos campos en los que tradicionalmente se agrupan los estudios de la estrategia. Este trabajo, de corte teórico y realizado en el marco de una investigación, analiza la estrategia basada en los recursos y capacidades de la empresa para buscar fuentes de beneficios potenciales, ventajas competitivas e impactar positivamente en los resultados empresariales; se concentra en el análisis del proceso de identificación y valoración de los recursos y capacidades para establecer y mantener ventajas competitivas, los criterios usados para evaluarlos (Barney, 1991), así como en el proceso para desarrollarlos, el cual incluye una planeación financiera integral.

Ante la pregunta recurrente de investigación, acerca del porqué unas empresas triunfan y otras no, el campo de conocimiento de la gestión y en particular de la estrategia, ha generado conceptos y marcos teóricos para tratar de avanzar en su respuesta, la cual sigue en evolución, dada la complejidad y el acelerada turbulencia en la que se mueven los mercados (Grant, 2006). Este trabajo de investigación una vez sustentado la importancia de las PYMES para la vida económica de todo Estado se centra en el campo de estudio de los recursos y capacidades empresariales y tiene como objetivo identificar cuáles son los principales criterios que esta teoría recargada en la de competitividad ha desarrollado y que suelen utilizarse para evaluar el potencial de generación de beneficios de los recursos y capacidades de la empresa.

Para lograrse, los recursos estratégicos o competitivo de la empresa deben ser heterogéneos y cumplir con las propiedades de ser valiosos, escasos y difíciles de imitar o de sustituir, criterios que se relacionan con el desarrollo y la sostenibilidad de las ventajas competitivas y que se amplían adelante (Barney, 1991; Peteraf, 1993). Con el fin de profundizar en el objetivo de identificar las fuentes de beneficios empresariales, dos enfoques han abordado el estudio de la estrategia: en primero lugar, el de los factores externos o determinantes de la industria o las fuerzas competitivas (Porter, 1980, 1991). La segunda perspectiva y en la que se basa este trabajo, se enfoca en aspectos correspondientes a la misma organización, a sus recursos y capacidades únicos y heterogéneos, los cuales deben orientarse según la estrategia a implementar, en un proceso de ajuste permanente, dadas la turbulencia del mercado y la competencia del sector (Penrose, 1959; Wernerfelt, 1984; Barney, 1991; Peteraf, 1993; Teece et al., 1997; Grant, 2006).

Con respecto a las fuentes de beneficios provenientes del entorno competitivo, el análisis y las estrategias para potencializarlos, Porter (1980) derivó el modelo de las cinco fuerzas competitivas y de los factores claves de éxito, que busca desarrollar ventajas competitivas determinando lo siguiente, en relación con: los clientes, el definir quiénes son, ofrecerles lo que desean y analizar los determinantes de demanda; frente a la competencia, analizando cómo sobrevivir ante ella, que factores la dirigen, cuál es la intensidad de la competencia del sector o subsector que atiende, que barreras de entrada y salida tiene el mismo, cómo mejorar la posición competitiva, cómo superar los recursos y capacidades de la competencia; frente a los proveedores, mejorando las relaciones con ellos y logrando mejorar la cadena de valor, haciendo más eficientes los procesos que la integran; los productos sustitutos, que impactan en la demanda del bien o servicio; los competidores potenciales, que pueden llegar al mercado y aumentar la competencia y rivalidad en el sector

Según Hoskisson (1999), el paradigma del enfoque externo o de las fuerzas competitivas presenta como limitaciones, por no considerar suficientemente la inestabilidad del entorno y de la industria; esto hace que para una empresa sea difícil mantener diferencias de recursos, porque el sector tiende a una homogeneidad de los mismos, lo que le deja poca opción a la dirección de obtener ventajas sostenibles y de largo plazo. Además, se ha criticado lo estático del modelo de las cinco fuerzas de Porter (1980), al no considerar la mayor intensidad de la competencia, originada por la internacionalización de la economía y el acelerado desarrollo tecnológico, lo que es observable cuando se trabaja en segmentos concretos y en diferentes grupos industriales de un mismo sector.

También se cuestiona por no considerarse el impacto en los bienes y servicios complementarios en el valor de un producto y la creación de redes de valor entre los competidores, en el fenómeno conocido como la competencia (Branderburger y Nalebuff, 1996; Baldwin, 2003; Grant, 2006). En el enfoque que busca el presente trabajo de investigación las fuentes de las ventajas competitivas no externamente, sino al interior de la organización, se destaca la relevancia de los recursos y capacidades para crear, mantener y apropiarse de los beneficios potenciales que generan las ventajas competitivas sostenibles (Penrose, 1959; Wernerfelt, 1984; Barney, 1991; Peteraf, 1993; Teece et al., 1997; Grant, 2004).

Es claro que el origen de la Teoría de Recursos y Capacidades se sitúa habitualmente en el año 1962, con las publicaciones de Penrose (Fernández y Suárez, 1996, p.73). En concreto, el enfoque de la Teoría de Recursos y Capacidades trata de explicar los motivos por los cuales las empresas, que desarrollan su actividad en el mismo entorno competitivo y que, estarían sujetas a los mismos factores de éxito identificados en el sector económico, obtienen niveles de rentabilidad diferenciados.

Por lo tanto, el propósito del análisis de los recursos y capacidades es identificar el potencial de la empresa para establecer ventajas competitivas mediante la identificación y valoración de los recursos y habilidades que posee. En esta parte del marco teórico se procede a citar literatura sobre la teoría de recursos y capacidades empresariales, lo cual es relevante ante el actual contexto económico y financiero que inicia México en el presente

año 2017, ante un entorno complicado, entre otros, por la posible política de neoproteccionismo económico que tendrá los Estados Unidos. Por ello, la generación y manejo de valores (credibilidad, reputación, *identidad* aceptable), los llamados recursos intangibles, deben mantenerse como parte estratégica dentro de las empresas.

Los recursos y capacidades de una empresa juegan un papel cada vez más relevante sobre todo en la definición de la *identidad* de la empresa. Efectivamente, ante entornos turbulentos, inciertos y complejos, las empresas se han planteado históricamente qué podían hacer para enfrentarse a tales amenazas. Sin embargo, aparece cada vez con mayor fuerza la tendencia contraria de orientar la estrategia empresarial basada en potencialidades internas (*identidad*).

Al descomponerse los distintos tipos de recursos, encontramos los recursos físicos que hacen referencia a tecnología física, planta y equipo, localización geográfica, acceso a materia prima, infraestructura en lotes y construcciones y otros factores que afectan el costo de producción. También se consideran en este grupo los recursos financieros, considerados como fuentes para financiar las inversiones de la empresa, y provenientes de los fondos que se genera internamente, o de afuera, como son los aportes de capital de los dueños y los otorgados por terceros en forma de créditos (Weston y Brigham, 1994).

A su vez, los activos de la empresa se clasifican en tangibles e intangibles, siendo estos últimos los que tienen mayor relevancia cuando se integran en capacidades empresariales; sin embargo, pocas organizaciones los identifican y valoran adecuadamente, porque contablemente, las inversiones de esta clase de activos que generan impacto en los resultados de la empresa en el largo plazo, se registran como gastos, tal como sucede con las erogaciones en investigación y desarrollo.

Entre los activos intangibles se tiene la marca, como valor y como potencial de ampliar los ingresos por los ámbitos de productos o mercados; la reputación, con relación a las relaciones con el cliente, la calidad de los productos, las relaciones con los proveedores y con otros entes; las patentes y propiedad intelectual en la que se apoya la protección legal del conocimiento y la generación de mayores ingresos, entre otros (Barney y Arikan, 2001; Grant, 2006). Más adelante se presenta la relación de los recursos y capacidades con los activos intangibles y su impacto en el valor de la empresa.

Los bienes y recursos intangibles, para Nomen (2005) son una parte importante, ya que el valor de cualquier activo como recurso empresarial, estará relacionado directamente a su aptitud para generar ingresos y mantener una posición en el mercado. Lo anterior está ligado a los conceptos fundamentales de esta tesis, que pondera el gran protagonismo que los intangibles empresariales están teniendo en los últimos años, lo cual es el resultado, del proceso de convergencia de dos visiones innovadoras acerca de la propia gestión empresarial: la primera, proveniente del manejo estratégico, se refiere a los procesos de generación de valor en la empresa cada vez más asociados a sus recursos intangibles. La segunda tiene que ver con la comunicación de las empresas que, en las últimas décadas, se ha desplazado desde la comunicación de producto a la comunicación de marca y finalmente a la comunicación orientada a fortalecer la *identidad* de las propias compañías.

2.10.1 El recurso empresarial

La literatura sobre la teoría de recursos y capacidades de la empresa tiene sus raíces en el clásico trabajo de Penrose (1962). Para este autor la naturaleza de la organización interna y el aparato administrativo de una empresa, pueden llegar a ser tan importantes cuando ésta reemplaza la coordinación del mercado en la determinación de los bienes y servicios ofertados en una economía determinada.

Aunado a lo anterior el beneficio de una empresa es consecuencia tanto de las características competitivas del entorno (factores externos), como de la combinación de los recursos de que dispone (factores internos). En general, puede afirmarse, como señala Grant (1996, p.153), que cuanto más dinámico sea el entorno de la empresa, más sentido tiene basar su estrategia en los recursos y capacidades internos frente a hacerlo sobre consideraciones externas. La idea central es, los recursos y capacidades de una empresa juegan un papel cada vez más relevante en la definición de la *identidad* de la misma. Efectivamente, ante entornos turbulentos, inciertos y complejos, las empresas se han planteado históricamente qué podían hacer para enfrentarse a tales amenazas.

Por ello se considera que, la empresa pasa a ser considerada como un conjunto de tecnologías, habilidades, conocimientos, etc., que se generan y amplían con el tiempo, es decir, como una combinación única de recursos heterogéneos (Grant, 1996), lo que concede a la empresa una posición distinta y única en el mercado para competir. O bien, desde el punto de vista de Penrose (1962) la empresa es más que una unidad administrativa, es también una colección de recursos productivos.

Lo anterior muestra el desafío de los gerentes, lo cual será identificar, desarrollar, proteger y desplegar recursos y capacidades en una forma que entregue a la empresa una ventaja competitiva sostenible y por lo tanto, un retorno de capital superior (Amit y Schoemaker, 1993).

En definitiva, de la mejor forma como la empresa despliegue sus recursos dependerá su posición competitiva. Por lo tanto, lo novedoso de esta teoría radica en la definición de la empresa no como una cartera de negocios sino como un conjunto de recursos tangibles o intangibles (Suárez y Vicente, 2001; Navas y Ortiz, 2001). En relación a lo expuesto, definiremos los recursos como el conjunto de factores o activos de los que dispone una empresa para llevar a cabo su estrategia (Navas y Guerras, 2002). Esta definición es consistente con la propuesta original de Wernerfelt (1984) que los define como:

“Aquellos activos (tangibles e intangibles) que se vinculan a la empresa de forma semipermanente como la marca, el conocimiento tecnológico, el empleo de habilidades personales, los contactos comerciales, los procedimientos eficientes, el capital, etc.” (p. 172).

Quizás una de las aportaciones más originales que proporciona esta teoría es la clasificación de recursos, el cual distingue a los recursos intangibles.

2.10.2 La capacidad empresarial

Ahora corresponde exponer literatura sobre la capacidad empresarial, que le permite a la empresa desarrollar adecuadamente una actividad a partir de la combinación y coordinación de los recursos individuales disponibles, que por separado sólo permiten desarrollar determinadas actividades, por lo que aumentan su utilidad si son combinados y gestionados adecuadamente generando capacidades (López, Martínez, y Riveros, 2004). Así, Prahalad y Hamel (1990) definen a partir del concepto de competencias esenciales y argumentan que: Las competencias esenciales son las que surgen del aprendizaje colectivo de la organización, especialmente las relativas al modo de coordinar las diversas técnicas de producción e integrar las múltiples corrientes de tecnologías. En línea similar, para Grant (1996): Una capacidad organizativa es la habilidad de una empresa para llevar a cabo una actividad concreta. Tienen, por tanto, un carácter colectivo y son, por su propia naturaleza, dichas capacidades intangibles. Por ello, resultan mucho más difíciles de identificar y clasificar. Sin embargo, Hall (1993) analiza la naturaleza de las capacidades a partir del artículo de Coyne (1986), el cual identificó que las fuentes de ventajas competitivas sostenibles se derivan de la capacidad regulatoria: Tales como los derechos de propiedad, contratos, secretos comerciales, etc. Algunas propuestas parten de considerar a la empresa como un tipo de institución que estabiliza los patrones de conducta de sus participantes, por medio de hábitos y reglas (moda), con el fin de organizar las actividades de producción (Grandlgruber y Lara, 2007; Hodgson, 2007). Otros autores enfatizan más las estructuras de gobernabilidad, las capacidades de adaptación y la eficiencia en los costos de transacción (Garza y Williamson, 2001; Coase, 1937).

También hay puntos de vista en los que se resaltan más los procesos de aprendizaje, las rutinas y las necesidades que tiene la empresa de alinear y obtener nuevos conocimientos, mediante las alianzas estratégicas, con el fin de enfrentar la incertidumbre (Nooteboom, 2009). Sin embargo, la empresa es mucho más que una unidad administrativa, es también una fuente de recursos y capacidades para llevar a cabo su proceso de transformación. Estos recursos no son perfectamente divisibles ni visibles, la capacidad de fomentar la expansión y crecimiento de la PYMES con el fin de mejorar su longevidad económica sería necesario abocarse a este tipo de recursos invisibles, como es el caso de la *identidad*, la cual se ha señalado como uno de los recursos importantes que posee toda empresa dando vida a la imagen que desencadena una marca específica, ello puede mejorar la rentabilidad y el desarrollo empresarial.

Al respecto Penrose, (1962) explica,

La rentabilidad, la supervivencia y el crecimiento de una empresa no dependen de mucho sobre la eficiencia con la que es capaz de organizar la producción de una gama muy diversificada de productos como lo hace en la capacidad de la empresa para establecer una o más amplia y relativamente inexpugnable 'bases' de la que se puede adaptar y ampliar sus operaciones en un mundo incierto, cambiante y competitivo (p. 137).

Con ello se explica que la empresa no solo depende de abarrotar el mercado de producto si ésta no cuenta con valores agregados, como es una *identidad*, es decir una imagen aceptable y reconocida que se refleje en su marca comercial y sea ubicada por los actores consumidores, de nada servirá inundar el mercado de productos, por ello el autor hace hincapié en que una identidad positiva repercutiría en la generación económica presente y futura de toda empresa. Para un análisis de la teoría sobre los recursos y capacidades de la empresa es conveniente empezar desde el análisis de la empresa misma, luego proceder a una discusión respecto de las condiciones ambientales, por ello la clave de la teoría del desarrollo de la empresa surge en el interior de la misma esto es, una estrecha relación entre los distintos tipos de recursos con los que se cuenta y el desarrollo de las ideas, la experiencia y el conocimiento de sus inversionistas elaboran el contenido cognitivo del éxito (Penrose, 1962). Y como Penrose explica;

La imagen está fuertemente condicionada por "los recursos con que funciona una empresa y en el desarrollo de la experiencia y el conocimiento de una empresa de personal porque estos son los factores que en gran medida determinan la respuesta del empresario a los cambios en el mundo exterior y también determinar lo que "ve" en el mundo interior " (p. 79-80).

Así mismo, los recursos intangibles tienen una capacidad más "flexible" en relación con los activos físicos. Como es el caso de una marca que puede ser aplicada a varios productos con pocos o sin efectos adversos sobre las aplicaciones existentes, los cuales pueden desarrollar nuevos productos en mercados diferentes sin ser afectado el negocio (Chatterjee y Singh, 1999). Las empresas con productos o marcas, con una *identidad* favorable resultan más atractivas, lo que se traduce en mayores niveles de ventas y rentabilidad, por ello, la marca es una cuestión de importancia máxima (Keller y Aaker, 1997). En un entorno de máxima competencia, y donde los consumidores están más y mejor informados que nunca, es ineludible no enfocarnos en este recurso intangible.

Un aspecto específico de este recurso ha sido puesto en evidencia, al destacarse la importancia del capital humano genérico y específico del fundador y su impacto en el crecimiento de las PYMES, por Becker (1975), Colombo y Grilli, (2005), autores referenciados por Capelleras y Rabetino (2008). Al igual como sucede con los activos intangibles, la contribución del recursos humano de la empresa es difícil de valorar y tampoco aparece en sus balances; sin embargo, el desarrollo del sistema de competencias ha contribuido en parte a superar este problema, desarrollado por McClelland, profesor de la Universidad de Harvard, según referencia de Grant (2006), por medio de la definición de los perfiles que debe cumplir un cargo específico.

La importancia de los recursos se acentúa cuando están integrados de una manera flexible y eficiente para aventajar a la competencia; por consiguiente, disponer de recursos únicos y especiales, que sean difíciles de observar, de imitar y de ser adquiridos, son los criterios que deben tener los recursos y capacidades para lograr potencial de beneficios y que amplían a continuación.

Partiendo de la diferenciación y conceptualización de los activos intangibles, se explica su relación con los recursos y capacidades estratégicas que le generan ventajas competitivas a la empresa, dejando claro por qué éstos han tenido una importancia particular en la economía actual y en el análisis financiero. Estudios han revelado que la valorización desmedida de numerosas compañías en el mercado bursátil, obedece a la habilidad que tienen de gestionar recursos fundamentales para la empresa, como los activos intangibles, los cuales se crean con la generación y estructuración de conocimientos tecnológicos, de mercado, administrativos, así como de derechos y propiedad intelectual, marcas, patentes, licencias, franquicias y otros (Carmeli y Tishler, 2004; García y Martínez, 2007; Flatt y Kowalczyk, 2008; Dedman et al., 2009).

El interés en el tema contable y financiero ha aumentado considerablemente por parte de investigadores, siendo la relacionada con el mercado de capitales la de mayor crecimiento en la última década (Giner, 2001; Moya et al., 2009); pero también se encuentra en la actualidad basta literatura, tanto teórica como proveniente de trabajos empíricos, en la que se señalan las deficiencias en los sistemas de contabilidad tradicionales y a los indicadores financieros resultantes en su análisis. Entre otras deficiencias, se cuentan la incapacidad para considerar variables como el costo de oportunidad, el valor del dinero en el tiempo, el riesgo, el hecho de no considerar costo a los recursos propios, así como el no disponerse de técnicas apropiadas para valorar los activos intangibles (Stickey y Weil, 1994; Amir y Lev, 1996; Aboody y Lev, 1998; Cañibano et al., 1999). Los trabajos en valoración de activos intangibles han dado sus frutos, debido a la importancia que los mercados de capitales le asignan al adecuado registro y revelación de éstos y del fondo de comercio o Good Will. No es fácil identificar y valorar los recursos y capacidades relevantes, como sucede con los activos intangibles, el recurso humano y las capacidades organizativas; aunque se han desarrollado bastante la teoría en este sentido, en la práctica no muchas empresas lo logran (Grant, 2006). El valor de identidad como marca es una parte importantísima de una compañía ya que permite medir la aceptación por parte de los usuarios de los productos o servicios que comercializa, La intención de este trabajo de investigación ha sido desde un principio acercarse al concepto de identidad de marca teóricamente averiguando lo que conlleva para las PYMES tener un este recurso como parte de su activo financiero.

2.11 Normatividad financiera en México

A medida que se amplían las operaciones mercantiles de las distintas actividades empresariales a nivel mundial y nacional, se vuelve necesario que el profesional de la contaduría pública actualice y amplíe su nivel de competencia profesional para estas operaciones que surgen; por ello, se vuelve necesario contar con instrumentos teóricos que faciliten la información continua de los profesionales de cara a las exigencias de las operaciones empresariales. Además de cumplir con la normativa legal las empresas en la organización de activos deberán cumplir con la normativa técnica contable que el consejo establecerá para la elaboración y presentación de los estados financieros e información suplementaria, determinando los principios conforme a los cuales deberá llevar su contabilidad, los criterios para la valoración de activos, pasivos y constitución de provisiones y estimaciones, los cuales deberán basarse en normas y principios internacionales de contabilidad generalmente aceptados.

La normalización de la organización contable homogeneiza conceptos, criterios de clasificación, modelos de cuentas anuales, normas de valoración. Esta homogeneización ha sido flexible, y por ello se ha adaptado a través de una directiva a nuestro derecho, ya que pretende la existencia de un único programa para el variado mundo empresarial. Sin embargo, la adopción de las Normas Internacionales ha supuesto el abandono de ciertos principios contables, como el del precio de adquisición, y la adopción de otros, como el valor razonable, que implican importantes novedades en el cálculo y elaboración de los estados contables, y por lo tanto de la imagen fiel de la empresa .

En México, las NIF comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los estados financieros y que son aceptadas de manera generalizada en un lugar y a una fecha determinada. Su aceptación surge de un proceso formal de auscultación realizado por el CINIF, abierto a la observación y participación activa de todos los interesados en la información financiera.

La importancia de las NIF radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Las NIF evolucionan continuamente por cambios en el entorno y surgen como respuesta a las necesidades de los usuarios de la información financiera contenida en los estados financieros y a las condiciones existentes. La globalización en el mundo de los negocios y de los mercados de capital está propiciando que la normatividad contable alrededor del mundo se armonice, teniendo como principal objetivo la generación de información financiera comparable, transparente y de alta calidad, sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los usuarios generales de dicha información.

Las NIF se conforman de:

- las NIF, sus Mejoras, las Interpretaciones a las NIF (INIF) y las orientaciones a las NIF (ONIF), aprobadas por el Consejo Emisor del CINIF y emitidas por el CINIF;
- los Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por nuevas NIF;
- las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables de manera supletoria.

Cuando se haga referencia genérica a las Normas de Información Financiera, debe entenderse que éstas abarcan las normas emitidas por el CINIF, así como la totalidad de los Boletines transferidos al CINIF por el IMCP el 31 de mayo de 2004. En los casos en los que se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se identificarán por su nombre original; esto es, Norma de Información Financiera, Interpretación a las NIF, Orientación a las NIF o boletín, según sea el caso.

Las NIF (Normas de Información Financiera) se conforman de cuatro grandes apartados:

- Normas de Información Financiera conceptuales o Marco Conceptual;
- Normas de Información Financiera particulares o NIF particulares;
- Interpretaciones a las NIF o INIF; y
- Orientaciones a las NIF o ONIF.

El MC establece conceptos fundamentales que sirven de sustento para la elaboración de NIF particulares. Las NIF particulares establecen las bases específicas de valuación, presentación y revelación de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, que son sujetos de reconocimiento contable en la información financiera.

Las Interpretaciones a las NIF (Normas de Información Financiera) tienen por objeto:

Aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF (Normas de Información Financiera).

Proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF (Normas de Información Financiera), o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios.

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso a) anterior, no son auscultadas, dado que no contravienen el contenido de la NIF (Normas de Información Financiera) de la que se derivan, en virtud de que esta última ya fue sometida a ese proceso.

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso b) anterior, están sujetas a auscultación. Eventualmente, el CINIF puede emitir orientaciones sobre asuntos emergentes que vayan surgiendo y que requieran de atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias, esta norma mantiene la siguiente estructura como se muestra en la tabla 2.2

Tabla 2.2 Estructura de las Normas de Información Financiera Vigentes

Serie NIF A	
Marco Conceptual	NIF

Estructura de las Normas de Información Financiera	NIF A-1
Postulados básicos	NIF A-2
Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros	NIF A-3
Características cualitativas de los estados financieros	NIF A-4
Elementos básicos de los estados financieros	NIF A-5
Reconocimiento y valuación	NIF A-6
Presentación y revelación	NIF A-7
Supletoriedad	NIF A-8
Bases para conclusiones del Marco Conceptual	BC
Serie NIF B	
Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto	NIF/Boletín
Cambios contables y correcciones de errores	NIF B-1
Estado de flujos de efectivo	NIF B-2
Estado de resultados	NIF B-3
Utilidad integral	B-4
Información financiera por segmentos	B-5
Adquisición de negocios	B-7
Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones	B-8
Información financiera a fechas intermedias	B-9
Efectos de la inflación	B-10
Estado de cambios en la situación financiera	B-12
Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	NIF B-13
Utilidad por acción	B-14
Conversión de monedas extranjeras	B-15
Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-16
Serie NIF C	
Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros	Boletín
Efectivo	C-1
Instrumentos financieros	C-2
Documento de adecuaciones al Boletín C-2	
Cuentas por cobrar	C-3
Inventarios	C-4
Pagos anticipados	C-5
Inmuebles, maquinaria y equipo	C-6
Activos intangibles	C-8

Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos	C-9
Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	C-10
Capital contable	C-11
Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos	C-12
Partes relacionadas	NIF C-13
Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	C-15
Serie NIF D	
Normas aplicables a problemas de determinación de resultados	Boletines
Beneficios a los empleados	D-3
Impuestos a la utilidad	D-4
Arrendamientos	D-5
Capitalización del resultado integral de financiamiento	NIF D-6
Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	D-7
Serie NIF E	
Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores	Boletín
Agricultura (actividades agropecuarias)	E-1
Ingresos y contribuciones recibidas por entidades con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas	E-2
Circulares	
Interpretación de algunos conceptos relacionados con el Boletín B-10 y sus adecuaciones	29
Adquisición temporal de acciones propias	38
Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones	40
Tratamiento contable de las Unidades de Inversión (UDIS)	44
Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999	53
Interpretaciones al Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta (ISR), del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU)	54
Aplicación supletoria de la NIC 40	55
Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles	57
INIF emitidas por el CINIF	
Interpretaciones a las Normas de Información Financiera (INIF)	Número
Utilización de las UDI en Instituciones del sector Financiero	INIF 2
Aplicación inicial de las NIF	INIF 3
Presentación en el estado de resultados de la participación de los trabajadores en la utilidad	INIF 4

Reconocimiento de la contraprestación adicional pactada al inicio del instrumento financiero derivado para ajustarlo a su valor razonable	INIF 5
Oportunidad en la designación formal de la cobertura	INIF 6
Aplicación de la utilidad o pérdida integral generada por una cobertura de flujo de efectivo sobre una transacción pronosticada de compra de un activo no financiero	INIF 7

Fuente: Elaboración propia a partir de las NIF, 2014

Aquellas personas que posean alguna formación financiera, recordarán el llamado crédito mercantil. El crédito mercantil es la diferencia entre el valor contable de la empresa y el precio pagado por ella en una adquisición de empresas. Este concepto es una aproximación a la valoración de los intangibles de una empresa, pero en sí mismo no aporta nada (es un concepto estático), ya que únicamente se suele materializar en momentos de fusiones y adquisiciones de empresas. Lo ideal sería analizar cómo van evolucionando los intangibles en el tiempo, es decir, estar informados si nuestros activos intangibles aumentan o disminuyen entre periodos de tiempo comparables.

Para cumplir este propósito, se hace un análisis y una comparación de la norma NIC 38 (1999) del *International Accounting Standard Committee* y la emitida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el nuevo Boletín C-8, Activos Intangibles, el cual entró en vigor en enero de 2003.

Para identificar si hay un avance en la medición y registro contable. Se considera un gran avance en la profesión contable el hecho de que se haya normado el registro contable de algunos de los activos intangibles que representan el producto cuantificable de la capitalización del conocimiento; no obstante, es necesario seguir investigando sobre este tema, ya que los criterios que se utilizan de acuerdo a esta normatividad, dejan partidas pendientes de registrar, las cuales incrementar el valor de las organizaciones, al ser activos intangibles creados internamente y no se registran por no cumplir con los requisitos requeridos.

Las organizaciones se dieron cuenta de que sus activos físicos y financieros no tienen la capacidad de generar ventajas competitivas sostenibles en el tiempo, y descubren que los activos intangibles son los que aportan verdadero valor a las organizaciones. Pero, ¿a qué nos referimos cuando hablamos de activos intangibles? Los activos intangibles son una serie de recursos que pertenecen a la organización, pero que no están valorados desde un punto de vista contable. También son activos intangibles las capacidades que se generan en la organización cuando los recursos empiezan a trabajar en grupo, mucha gente en lugar de capacidades habla de procesos, o rutinas organizativas. En definitiva, un activo intangible es todo aquello que una organización utiliza para crear valor, pero que no contabiliza por no poder medir objetivamente. Algunos autores han empezado a clasificar bajo el nombre de capital intelectual todos los recursos intangibles (Edvinsson y Malone, 1997; Bontis, 1996; Ross et al., 1997), y al realizar el análisis de sus interconexiones.

Según esta corriente, el capital intelectual de una empresa estaría formado por el conjunto de activos intangibles. Mientras que los activos intangibles serán tratados como “el resultado de la incorporación de la información y el conocimiento a actividades productivas de la organización” (Itami, 1994) Comprende aquellos conocimientos tácitos o explícitos que generen valor económico para la empresa. Constituyen una fuente importante de ventaja competitiva para la organización a partir de que son activos valiosos difícilmente imitables por terceros, es decir su identidad representada en la marca empresarial.

2.12 La marca en el contexto de la *identidad* como recurso empresarial

Ahora corresponde distinguir el concepto de marca, basado en un enfoque de *identidad* empresarial, considerando que el marketing corporativo está más centrado en el nivel institucional de las organizaciones (Powell y Hildebrand, 2011).

Dicha conceptualización de marketing o manejo de *identidad* fue inicialmente propuesto por Balmer (1998), que años más tarde ha ido depurando y completando su propuesta en diversas publicaciones internacionales. Una revisión completa del origen y propuestas del marketing corporativo se puede encontrar en el trabajo de Balmer y Greyser (2003). No obstante, para cumplir con el objetivo del presente trabajo de tesis, la idea fundamental que reside detrás de la filosofía del manejo de *identidad* se puede resumir en la importancia que los autores consultados conceden a los atributos institucionales de las empresas basándose en su marca, ya que es única y por tanto difícil de imitar. En este sentido, Mateo y Currás (2010), define que los atributos y características organizacionales y de marca, son más duraderos y resistentes a las presiones competitivas que los atributos propios de servicio o producto. Ya que estos últimos son fáciles de imitar y, consecuentemente, no generan ventajas competitivas tan fácilmente (Matero y Currás, 2010).

Como consecuencia de esta tendencia, en el ámbito académico se ha producido un fuerte desarrollo de la investigación en torno a conceptos corporativos estrechamente vinculados y referidos a la empresa en su conjunto, como la reputación, la imagen o la *identidad* empresarial, entre otros (Currás, 2010; Martínez y Olmedo, 2010). Nos podemos cuestionar ¿por qué es relevante hoy la *identidad*?... La gestión de identidad en las corporaciones modernas la convierte en un instrumento de diferenciación y obtención de ventajas competitivas (Balmer, 2008; Melewar y Karaosmanoglu, 2006; Prieto y Santidrián, 2010; Velard, 2011; Bueno, 2013).

Las organizaciones están empezando a comprender que su valor gira, cada vez más, en torno a lo inmaterial: las marcas, la imagen, el conocimiento, las habilidades de la gente, la responsabilidad social corporativa y la reputación corporativa. En particular, el apartado más visible de toda empresa radica en la identidad visual corporativa o logotipos, así como el diseño propios de cada marca, lo que se estudia y ejecuta con gran atención para transmitir una definición muy calculada y diferenciada de cada empresa, una marca para que el consumidor la introduzca en su mente entre el grupo de aquellas a las que es fiel y consume, las que desea aunque no estén a su alcance, y las que tienen un significado social o son referente de un estilo de vida determinado.

Así es, hoy en día las marcas definen el estatus social de algunos colectivos y se han introducido en la realidad como si tratara de personajes con autonomía y personalidad y desde esta posición se relacionan con sus públicos. Sin embargo, con ser muy importante el aspecto visual, no es suficiente, y lo fundamentales el contenido que se asocia a esa, marca o identidad visual; el consumidor trata de relacionarse con aquellas marcas en las que confía por lo que conoce de ellas a través de los productos que comercializa y la información que obtiene de sus actividades, es decir su comportamiento social e industrial, en definitiva, la importancia del manejo adecuado de los recursos internos y externos esto es el cuidado de la identidad recae sobre la marca el logotipo o figura visual ante el consumidor.

Para Mínguez (2000) la *identidad* en sentido amplio está constituida por los rasgos esenciales que hacen a cada organización diferente de las demás. Por otra parte, para Costa (2003) la *identidad* es un valor variable que tienen las organizaciones, algunas empresas serán fuertes y su *identidad* será sólida y otras serán débiles y con *identidad* ambigua, lo que supondrá un freno para su desarrollo.

En este sentido, la *identidad* corporativa es el punto en el que convergen la historia de la organización, su cultura y su proyecto empresarial. Estos tres factores son bastante estables y se constituyen como elementos que identifican a la organización y se concentran en su marca.

Además, la marca en el panorama de los *activos intangibles* es el resultado de convertir la *identidad* empresarial en marca empresarial (Aaker, 1996). Dicho de otra manera, cuando la organización aglutina sus elementos identificadores más permanentes, como son su historia, su proyecto empresarial y su cultura con elementos más dinámicos y más relacionados con la imagen o la percepción que los públicos tienen de la organización y la forma de comunicar la *identidad* es cuando surge la marca.

Así mismo, las actuales dinámicas del mercado invitan a las empresas a cuidar sobremanera los atributos y características organizacionales y de la marca, por cuanto son más duraderos y resistentes a las presiones competitivas que los atributos propios de servicio / producto (Bhattacharya y Sen, 2003; Aaker, 2004).

Es decir, en entornos crecientemente complejos, dinámicos y cambiantes, las decisiones basadas en conocimientos referidos a simples imágenes, son cada vez más comunes.

Gracias a que las imágenes dotan significado y posibilitan el conocimiento y aprendizaje de una realidad que facilita decisiones de consumo. En el caso de la imagen es dependiente de la *identidad* (Christensen y Askegaard, 2001; Dowling, 1986; Margulies, 1977). Entonces, la *identidad* empresarial se ha concebido como algo interno y controlable por la organización, que se proyecta de modos concretos con el objetivo de generar una impresión (imagen) específica en los diversos stakeholders (por ejemplo trabajadores, consumidores o inversionistas) con los que se relaciona la empresa.

No obstante, esta relación de dependencia de la imagen respecto a la *identidad* empresarial ha sido puesta en duda por varios autores (Abratt, 1989; Dutton y Dukerich, 1991; Stuart, 1999), que consideran que entre ambos elementos existe una relación de interdependencia, ya que la imagen corporativa también influye en lo que la organización es o pretende ser.

Ahora bien, esta naturaleza dialógica de la relación *identidad* - imagen no ha sido del todo internalizada por los teóricos, que únicamente se preocupan por la gestión de la imagen externa de la empresa (marketing), dados los beneficios que en sí misma reporta, sin atender a su posible influencia sobre la *identidad* de la organización. Al respecto, la imagen de la marca es, finalmente, el resultado de una buena gestión estratégica de la identidad.

La lectura de especialistas en esta temática representa un esfuerzo útil y necesario para clarificar las nociones de *identidad*, *imagen* o marca comercial, recursos intangibles íntimamente ligados que le permiten a las empresas de los sectores posicionarse en la mente de los consumidores y en sus decisiones de compra. La construcción de la identidad exige una inversión constante de tiempo, dinero y decisiones creativas que permiten a las compañías diferenciarse y convertirse en algo único, que no puede ser copiado.

El presente trabajo se propone, revisar la conceptualización teóricamente de *identidad* e imagen corporativas, destacando y exponiendo lo conceptuales, existen en la literatura y con ello encontrar la relación principal que existiría en estos elementos como parte del recurso intangible empresarial.

2.12.1 Principio conceptual de identidad empresarial

Respecto al principio de *identidad* se constituyó en uno de los aspectos unificadores en ciencias sociales durante la década de los noventa del siglo pasado y aún continúa como importante foco de interés para antropólogos, geógrafos, historiadores, politólogos, filósofos, psicólogos y, por supuesto, sociólogos (Melewar y Jenkins, 2002). Ha estado bajo escrutinio científico desde hace ya más de 5 décadas, desde que Erik Erikson publicó *Childhood and Society* en 1950 (Schwartz, 2007). Para algunos teóricos, como es el caso de Giddens (2002), la *identidad* del “yo” es un proyecto distintivamente moderno, un intento del individuo por construir reflexivamente una narrativa personal que le permita comprenderse a sí mismo y tener control sobre su vida y futuro en condiciones de incertidumbre. Desde el marco de la sociología (Jenkins, 2004) la *identidad* es nuestra comprensión de quiénes somos y quiénes son los demás, y recíprocamente, la imagen que los otros tienen de sí y de los demás, incluidos nosotros. Esta perspectiva, la *identidad* es resultante de acuerdos y desacuerdos, es negociada y siempre cambiante. Así, no es raro que en los últimos años se haya generado una nueva área de estudio: el marketing corporativo, fruto del importante desarrollo de la investigación académica en torno a conceptos interrelacionados como identidad, imagen, o branding (marca), referidos a la organización en su totalidad, a la empresa en su conjunto (Balmer, 2008).

Sin embargo, pocos campos de estudio han sido objeto de tanta oscuridad e imprecisión conceptual como el relativo a la identidad e imagen corporativas (marca empresarial) (Alessandri, 2001; Balmer, 2001; Melewar y Karaosmanoglu, 2006). Según Balmer (2001), afirma, este campo de estudio ha vivido en una auténtica niebla conceptual, cuya principal causa es la ambigüedad en la terminología utilizada en la academia.

La ubicuidad de las denominaciones, empleadas con mucha permisividad en distintos contextos, relacionadas con diversas áreas de estudio y tratadas de forma diferente por la literatura académica y la de gestión, ha generado un conjunto de conceptos interrelacionados, mal delimitados y definidos sobre los que conviene realizar un esfuerzo adicional de revisión y clarificación al manejo conceptual de identidad y con ello aprovechar los beneficios implícitos (Cornelissen y Elving, 2003; Otubanjo y Melewar, 2007).

Una de las cuestiones que más ha preocupado a la investigación es conocer qué relación se establece entre: identidad y marca. La relación tradicional que se ha dado en la teoría y literatura entre ambos se basa en el modelo comunicativo clásico emisor receptor, en donde la marca es dependiente de la identidad (Christensen y Askegaard, 2001; Dowling, 1986; Margulies, 1977).

Al reflexionar sobre quiénes somos, la imaginación psicológica nos remonta hasta esa dimensión en la que nos enfrentamos a nosotros mismos, un sustrato biológico, familiar, educativo y social (de la Torre & Tejada, 2007), que llegamos a experimentar fenomenológicamente como una parte de nosotros mismos, en pocas palabras nuestra marca indeleble a través de momentos y circunstancias, y que trasciende nuestros pensamientos y sentimientos.

Dicho lo anterior, ya sea que se hable de *Identidad* propia (aspecto individual), o de *Identidad Social* (aspecto empresarial colectivo) el concepto se utiliza en ciencias sociales siempre que hay necesidad de un puente conceptual entre los niveles de análisis individual y colectivo (Brewer, 2001). Ahora bien, la *identidad* de una empresa es su esencia, es el punto en el que convergen la historia de la empresa, su cultura y su proyecto organizacional.

Estos tres factores son bastante estables y se constituyen como elementos que identifican a la empresa. Si hay algo que caracteriza a la noción de *identidad*, en sus múltiples facetas, es su ubicuidad: el término ha sido utilizado con mucha permisividad en diferentes contextos, investigado tanto por literatura académica como práctica y atribuido y relacionado con diversos campos de estudio (Balmer, 2001; Hatch y Schultz, 1997).

Alrededor de la noción de *identidad* han aparecido un conjunto de conceptos interrelacionados en innumerables ocasiones mal delimitados y definidos, como *identidad* empresarial, *identidad* de marca, *identidad* organizacional, *identidad* visual o *identidad* de negocio. Balmer (2001), en su intento integrador, emplea la *identidad* de negocio como un término paraguas que incluye tres conceptos relacionados, pero diferentes: *identidad* visual, *identidad* organizacional e *identidad* corporativa.

La *identidad* visual hace referencia a la representación gráfica de la *identidad* empresarial, en forma de símbolos y señales como; marcas, logotipos, vestuario del personal. La *identidad* organizacional (término más usado en el área de comportamiento organizacional) existe un elevado consenso sobre su conceptualización, gracias a la influyente definición seminal propuesta por Albert y Whetten (2006) como aquello que los actores económicos perciben como lo central, distintivo y duradero en la empresas.

Así, la identidad es utilizada para designar aquello que la sociedad piensa y siente respecto a la empresa. Por último, la noción más empleada en el área de marketing, y quizás la que sufre mayor ambigüedad (Christensen y Askegaard, 2001), nos referimos a la de *identidad* empresarial; es la realidad y unicidad de una organización (Gray y Balmer, 1998), la *identidad* empresarial es la fusión visual de la imagen (Boyd, Hunt, Kandell y Lucas, 2003).

La *identidad* empresarial es la representación consistente con un énfasis en los símbolos corporativos y logos, por ello se concentra en su marca. Es estratégica y se aplica tanto interna como externamente (Gioia, Schultz y Corley, 2000). Para Balmer (2001), la *identidad* empresarial es la suma de los recursos que posee la empresa y sus elementos tangibles e intangibles que distinguen a una organización. Como se puede apreciar tras la lectura de las definiciones, por un lado la literatura se acerca más a la idea de que la *identidad* como mecanismos de representación de lo que es la empresa, haciendo hincapié en los medios de representación simbólicos (signo, logotipo o marca).

Por otra parte, dicha literatura teórica consultada se aproxima a la *identidad* desde la perspectiva de lo que en realidad es la organización, como el conjunto de *recursos tangibles e intangibles* que caracterizan y le confieren especificidad, estabilidad y coherencia a toda empresa. Ahora bien, el signo, logotipo o marca, se crea en la mente del individuo que lo interpreta. Para Peirce (1985), un signo, logotipo o marca tiene un sentido preciso para un individuo, vinculándose a afectos, recuerdos y experiencias. En el ámbito de la organización, el individuo o consumidor se relacionaría con la noción de marca corporativa (Christensen y Askegaard, 2001).

En el contexto empresarial, el signo, logotipo o marca puede ser un gesto, un eslogan, un producto, un texto escrito. Para Christensen y Askegaard (2001), el signo, logotipo o marca es la *identidad* empresarial, es decir, la suma de señales que ayudan a diferenciar entre organizaciones ante su audiencia, estas señales pueden ser controlables (Christensen y Askegaard, 2001; Balmer, 2008). A través del análisis teórico de conceptos se describe y explica la *identidad*, dependiendo de signos, logotipos o marca empresarial.

Toda *identidad* variará de una sociedad a otra en función de su estructura, de los recursos que la empresa tenga a su disposición, y de los eventos externos que afectan a estos procesos durante la vida de toda empresa. Partiendo de esto es posible analizar la teoría de los recursos y capacidades de la empresa. Sin embargo antes de ello el proceso de interrelación que la empresa tiene entre la *identidad* y su capital.

Al respecto, Côté (2005), vincula de manera simultánea la *identidad* con tres metáforas principales de capital las cuales son; capital humano, capital cultural, y capital social. El capital humano, surgió en la Economía se basa en el supuesto de que la adquisición de conocimientos orientados al desarrollo de habilidades genera actividad económica que extiende sus beneficios a la sociedad (Becker, 1975).

El capital social (Falk y Kilpatrick, 2000), surge de la sociología para explicar las redes de relaciones sociales, basadas en la confianza y la reciprocidad de los diferentes actores económicos. Por último, el capital cultural (Bourdieu y Passeron, 1985) surge en el contexto de la sociología para dar cuenta de las estrategias de reproducción social. Extendiendo el uso de la metáfora de capital, Côté (2005) acuñó el término Capital de *Identidad*, como un heurístico que se refiere a los recursos y activos que una persona pone en juego cuando se enfrenta a situaciones que tienen que ver con su auto-definición.

Recursos que despliega para conformar su *identidad* e influir en la forma en que lo definen y aceptan los demás en diversos contextos. Hay que destacar, tanto el capital humano, como el social, y el capital cultural son activos y recursos útiles para toda empresa, sin importar su estratificación. Al capital de *identidad* lo conforman dos tipos de recursos, ambos de suma importancia, por un lado los recursos tangibles incluyen objetos, servicios y derechos, son recursos o instrumentos de suma importancia en el manejo de impresión y las relaciones en la esfera micro social en las que se negocia la *identidad*. Por otra parte, los recursos intangibles incluyen condiciones, habilidades, procesos y conocimientos que se generan a partir de las interacciones. Representan formas exitosas de intercambio representan las capacidades sintéticas y ejecutivas creadas en la empresa (Côté, 2005; Schwartz, 2001; Giddens, 2002).

Con motivo de lo anterior, se podría indicar que el Capital de *identidad* es una adquisición, en un momento dado es el conjunto de activos que un individuo (ente económico) ha acumulado biográficamente a partir de sus intercambios sociales. Activos que definen y operan en favor de su propia imagen, su propia marca empresarial ante sí mismo y ante los consumidores, en otras palabras, es la construcción de imagen, a partir de la *identidad*, la cual por algunos teóricos es considerada como recurso intangible empresarial, que controlado debe otorgar beneficios económicos presentes y futuros. En las últimas décadas se ha desatado un gran interés por la gestión de los intangibles dentro de las organizaciones. Este nuevo interés se debe al reconocimiento de las ventajas competitivas que estos activos generan para las empresas, convirtiéndose hoy en los principales generadores de valor de las firmas en las economías desarrolladas (Nomen, 2005). Al respecto las grandes empresas se están moviendo inexorablemente hacia la gestión de los denominados *activos intangibles*, recursos que constituyen más del 70 por ciento del valor de las grandes organizaciones. Ahora bien, no es fácil la identificación y valoración de este tipo de activos ya que, como su nombre lo indica, se basan en elementos inmateriales como la información y el conocimiento, razón por la cual han pasado durante mucho tiempo prácticamente invisibles para la Contabilidad y las Finanzas. Sin embargo, las nuevas pautas contables buscan que estos activos comiencen a ser reconocidos por su valor financiero, pasando de una contabilidad realizada con base en el costo histórico a una contabilidad basada en valores razonables.

Partiendo de esta base de nuestra investigación, la *identidad* potenciará la gestión de *activos intangibles* tan importantes como la imagen, creadora de la marca. La marca será el instrumento de la comunicación que ayudará a conseguir y consolidar la *Identidad* de la empresa y por ende, hará más fuerte a la marca empresarial.

La reputación de toda empresa se forma mediante la acumulación de los juicios que emiten los públicos que se relacionan con la empresa (Herbig y Milewicz, 1994), por esta razón, hay que gestionar bien la comunicación, para que el mensaje llegue a los stakeholders (interesados en consumir) y estos lo reconozcan y puedan devolver valor a la organización en forma de confianza, credibilidad y fidelidad, en definitiva: en forma de reputación.

Por otra parte, hay que advertir que aunque se pueden gestionar los *activos intangibles* por medio de la comunicación, ésta no es la única manera de hacerlo, ya que los intangibles presentan también dimensiones más rígidas y dependientes de otras decisiones corporativas, no solo de las comunicativas. Así pues, a *identidad* de la empresa, debe definirse a través de un conjunto de elementos que forman parte de la organización a fin, de poderla identificar y evaluarla entre los que Pizzolante (1999) plantea: La historia de la organización, la filosofía de gestión, la calidad de los productos o servicios, las estrategias gerenciales, el comportamiento de los representantes, la percepción de las audiencias, la credibilidad, la reputación, su *identidad* gráfica, la buena actuación y el estilo de dirección (p.85).

Derivado de lo anterior, podemos concluir en que la *identidad*, es una personalidad construida por la empresa. No es una cualidad que la empresa posee, sino más bien el resultado de un esfuerzo interno organizacional, que funciona como recurso primordial competitivo.

Entonces, la identidad se ha concebido como algo interno y controlable por la organización, que se proyecta de modos concretos con el objetivo de generar una impresión (Marca) específica en los diversos consumidores (por ejemplo trabajadores, clientes o inversionistas) con los que se relaciona la empresa, su posible influencia sobre la identidad. Así, algunas conceptualizaciones consideran la identidad como la marca de la empresa, y cómo éste se representa y manifiesta al exterior e interior de toda organización como un activo.

2.13 Generalidades del concepto activo intangible empresarial

El trabajo central de esta tesis se fundamenta en el análisis de las eventuales consecuencias de la aplicación de la deducción fiscal de la *identidad* empresarial, sobre el éxito competitivo, es decir la *identidad* como activo empresarial, o, con mayor precisión, como activo intangible. Beneficio que no es utilizado hasta ahora, y por lo cual los resultados financieros no presentan el adecuado desempeño de la empresa. Además, podría ser de interés el hecho de que el trabajo, a diferencia de la tendencia seguida por la literatura en este campo, aborde el caso particular de la *identidad* como deducción fiscal en el ISR, en específico, sobre los activos intangibles en las PYMES.

Hay que tener en cuenta, el activo intangible más claramente identificado es la marca, la cual se puede considerar como un activo que le representa a la empresa márgenes superiores de rentabilidad y opciones reales de crecimiento por todo lo expuesto anteriormente. Sin embargo, como todo activo intangible, es difícil de valorar dado lo complejo que resulta determinar las ventas, gastos e inversiones, que son específicamente atribuibles a ella (Fernández, 2008). Un gran número de publicaciones sobre los *activos intangibles* están enfocadas en su definición, descripción y gestión, pero son menos numerosas aquellas que intentan cuantificar su valor.

No obstante, es posible encontrar trabajos que pretenden hacer acercamientos al valor financiero de este tipo de activos (*identidad* o marca empresarial), aplicando metodologías propias de la Economía y de otras áreas de las Finanzas. Este tipo de trabajos se han desarrollado principalmente para la valoración de la deducción fiscal del activo intangible por conducto de su *identidad* (marca empresarial). Por una parte, la oportunidad de aprovechar adecuada y eficientemente los recursos o activos con los que cuenta cualquier empresa como lo es su capital humano, sus materiales, pero sobre todo su reputación, prestigio, imagen o *identidad* basado en la marca como parte de su activo principal, garantizaría parte del éxito que conduce a un mayor desarrollo y crecimiento económico.

Desde esta última perspectiva, la clave del éxito competitivo se sitúa en elementos pertenecientes a la propia empresa, una idea que académicamente ha propiciado el desarrollo de la Teoría de Recursos y Capacidades (Barney, Grant, 1991; Pil y Holweg, 2003; Nieto y Fernández, Villafañe, 2004), estos recursos actualmente deben estar registrados en el activo empresarial.

Por lo que se refiere al activo, han sido definidos en diferentes etapas de la contabilidad como derechos, recursos, aplicaciones y valor. Finney y Miller (1975, p.88) afirman que: El activo está constituido por las cosas de valor que se poseen las empresas; Tracy (1979) indica que los activos representan los recursos económicos que son propiedad de la empresa; Myron, Gordon y Gordon (1981) establecen que: Todo activo es el derecho que tiene valor para su dueño; y por último, para López de Sá (citado por Hernández, 1992) el activo representa las aplicaciones del capital.

Los aspectos comunes de estas concepciones es que relacionan el activo con la propiedad que tenga la empresa sobre los mismos. Finney y Miller (1975), autores clásicos de la contabilidad, visualizan los activos como cosas de valor, dando a entender que el concepto de valor necesariamente debe asociarse con la cuantía monetaria que para un determinado momento posea un activo, y pareciera que, en su criterio, los activos de poco valor no se registrarían o presentarían como tales, lo cual podría interpretarse en la actualidad como un ocultamiento de información o como presentación errónea de la información financiera, ya que puede suceder que la cuenta que muestra la propiedad de la empresa no tenga un saldo significativo, pero la actividad que ésta representa sí lo sea.

Para López de Sá (citado por Marcotrigiano, 2011), difiere de los otros autores al incorporar en el concepto de activo las aplicaciones de capital, es decir, lo relaciona con las inversiones realizadas con los recursos obtenidos a través de los socios; sin embargo, tal como se expresó anteriormente, la entidad no sólo recibe aportes de capital, también tiene la posibilidad de obtener dinero de terceros, distintos de los socios, y además las aplicaciones del capital podrían no tener capacidad de generar beneficios en el futuro, siendo de esta manera catalogados simplemente como gastos que no producen retornos.

Según esta apreciación, los activos se relacionan con el beneficio presente y futuro o la utilidad futura que se le asigne al bien o derecho, ciertamente los bienes o derechos se utilizan en transacciones futuras para generar beneficios, pero también tienen un significado presente, ya que la situación financiera es más un reflejo de la actualidad, que un reflejo prospectivo.

De esta manera, los beneficios futuros de actividades a realizar con bienes que todavía no se tienen, no pueden estar reflejados en los activos a la fecha del balance, ni por ende, en el valor en libros de las acciones, pero sí en su valor de mercado, (un valor no tangible en el gusto del consumidor) ya que para su determinación se utilizan proyecciones financieras y fiscales futuras que dan valor a la entidad por parte de los inversionistas, sobre la base de la capacidad de la empresa para generar efectivo en el futuro (Romero, 2006).

Para Romero (2006) Los activos son:

Recursos que utiliza la entidad para la realización de sus fines, los cuales deben representar beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados y controlados por una entidad económica, provenientes de transacciones o eventos realizados, identificables y cuantificables en unidades monetarias (p. 207).

2.13.1 El activo desde la normatividad financiera

Los activos son un tema de estudio relevante para la PYMES, no solo los activos fijos, sino los bienes y recursos intangibles, los cuales para Nomen, (2005, p.47) son “*activos no materiales que consisten en un recurso controlado o proceso por la empresa como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que generen beneficios futuros*”.

He aquí un parte importante, ya que el valor de cualquier activo intangible, estará relacionado directamente a su aptitud para generar ingresos y mantener una posición en el mercado y sobre todo ante el consumidor, siendo esto por su explotación o venta, por su calidad y servicio, simplemente por el gusto de aceptación del producto ofertado, señala de la misma manera el autor, que la característica distintiva de un activo intangible es la ausencia de propiedades físicas o normas legales que limiten cuantitativamente las utilidades percibidas en dicho activo.

Así mismo la NIC, N° 38 trata el tema de los *activos intangibles*. Define, en principio, activo como todo recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro. Y estos activos serán intangibles cuando sean identificables, no monetarios y sin apariencia física.

Recogiendo lo más importante podrían resumirse las condiciones para reconocer una partida como activo intangible, según la NIC 38, en las siguientes:

- a) Recurso controlado por la entidad.
- b) Se espera obtener beneficios económicos futuros asociados a tal partida.
- c) Son activos identificables.
- d) Son activos no monetarios.
- e) No tienen apariencia física.
- f) Es probable que los beneficios económicos futuros fluyan al ente.
- g) Su costo puede evaluarse fiablemente.

Hay que tener en cuenta, para considerar a una partida como activo intangible, la misma debe ser identificable, lo cual sucede si el mismo es separable o si surge de derechos contractuales o legales. Una vez cumplidos los requisitos para ser considerado activo, podrá reconocerse contablemente si es probable que los beneficios económicos futuros atribuidos al mismo fluyan a la entidad. En el caso del International Accounting Standards Board o IASB por sus siglas en inglés sólo se puede hablar de *activos intangibles* cuando la empresa espera obtener de ese activo beneficios económicos futuros y es, además, un recurso controlado por dicha empresa. Como se ha dicho, la definición del concepto de *activo intangible* recogida en la normativa contable de organismos internacionales como, Accounting Standard Board (ASB), International Accounting Standard (IAS), el IASB, NIC, NIF, NIIF, va más allá de una simple definición, al recoger en ésta, de forma implícita, los requisitos generales de reconocimiento para los activos de esta naturaleza, recaen en ser recursos que otorgan beneficios presente y futuros.

En términos más genéricos, para México, el Boletín C-8 de las NIF, nos dice que los activos intangibles *son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generaran beneficios económicos futuros controlados por la entidad* (NIF, 2014). Nos enlista los siguientes conceptos que pudieran considerarse como intangibles:

- a. Lista de clientes, distribuidores, correo, suscriptores de publicidad y otras.
- b. Base de datos de clientes.

- c. Rutas de ventas de clientes, sistemas de entrega, canales de distribución.
- d. Capacidad de servicio al cliente, respaldo de servicio al producto.
- e. Marcas, patentes, derechos, nombres registrados y franquicias.
- f. Acuerdos (consultoría, ventas, licencias, regalías).
- g. Compromisos (de no competir).
- h. Usufructo.
- i. Sistemas de cómputo.
- j. Personal entrenado, experiencia técnica, sistemas de calidad.
- k. Expectativas de crecimiento, flujo de ideas, negocios.

Con los criterios expuestos para definir un activo intangible, criterios que provienen de la doctrina existente sobre contabilidad financiera, de la que se deriva la normativa vigente en esta materia, la reputación de esa empresa o mejor dicho su *identidad* representada en la marca, recurso que mantiene relaciones de una empresa con sus clientes no serían *activos intangibles* o recurso intangible.

Por lo antes indicado, es necesario identificar la gestión de factores intangibles en las empresas, que proporcionen valor y que aún no forman parte de su información financiera. Para ello es necesario recoger la ubicación según la literatura consultada respecto a los *activos intangibles* o capital intangible, como usualmente se les conoce, son activos a los cuales no es fácil asignarles un valor monetario y que, además, no poseen sustancia física (Mantilla, 2004).

Pueden entenderse como el conocimiento que se emplea para generar beneficios a la empresa, o dicho de otra manera, como la suma de las ideas, la creatividad, los inventos, las tecnologías, el software, los procesos, las metodologías y las publicaciones, entre otros activos (Sullivan, 2001).

Por ejemplo, dentro del capital intangible, podemos encontrar la propiedad intelectual, llamado por algunos autores, capital de innovación, considerados intangible relevante en la expansión de toda empresa, muy posiblemente un intangible tangible debido a la protección legal de la que gozan (Mantilla, 2004).

Hay que tener en cuenta, la propiedad intelectual se clasifica en derecho de autor (copyright) y propiedad industrial; esta última incluye las patentes, las marcas y los diseños industriales, es decir, aquellos elementos creados por la empresa y que le permiten diferenciar la forma como genera su producto o servicio (OMPI, 2009a).

Las patentes son el medio más generalizado que existe para proteger los derechos de invención. La protección concedida por una patente consiste en el derecho exclusivo, durante un período limitado, para explotar la invención realizada, sin que ninguna otra compañía pueda copiarla. La marca, a su vez, se define como un signo distintivo que indica que ciertos bienes o servicios han sido producidos o proporcionados por una persona o empresa determinada. Una marca ofrece protección a su titular, garantizándole el derecho exclusivo a utilizarla para identificar bienes o servicios, o bien autorizar a un tercero para explotarla a cambio de un pago (OMPI, 2009b).

Una clara diferencia entre las marcas y las patentes es que las marcas surgen de un registro y su valor se construye a partir de su uso, mientras que el valor de las patentes surge con el reconocimiento legal de un derecho exclusivo de uso para el cual se concede un plazo máximo. Sin embargo, el hecho de hacer parte de los *activos intangibles*, y específicamente de la propiedad industrial y desarrollarse de manera similar mediante procesos progresivos, hace que su valoración pueda asemejarse en algunos aspectos. Al respecto y basado en lo expuesto, con todo ello existe evidencia empírica que justifica la *identidad* o marca empresarial como un recurso intangible que mejora el rendimiento financiero de la empresa, aumenta la fidelidad de sus clientes y la reputación. En otras palabras, la *identidad* empresarial representada en su marca, es un recurso importante dentro de toda organización (Villafañe, 2012).

La falta de esta distinción ha llevado incluso a los gerentes de recursos humanos a considerar como sinónimos, al capital intelectual y a la administración del factor humano. Medellín (2003), con base a la propuesta de Brooking (1997), clasifica los activos intangibles, en relación al capital intelectual, así como en los boletines C-8 y NIC 38:

1. Los activos de mercado, que a su vez se dividen en comerciales y contractuales; los primeros son los que aseguran que la clientela conozca la identidad corporativa (denominación social, canales de distribución, lealtad hacia la marca, etcétera), los segundos son las licencias, contratos, franquicias.
2. Los activos de propiedad intelectual como patentes, marcas registradas, diseños, secretos de fábrica, *know-how*.
3. Los activos centrados en el personal considerados como un producto del conocimiento acumulado, que implica su creación, divulgación al interior de la organización, así como su materialización en productos o servicios, por ejemplo: formación, certificación del personal.
4. Los activos de infraestructura, determinan los procesos de trabajo en la organización y aportan un marco de actuación que facilita el intercambio y la colaboración en la empresa: su filosofía y procesos de administración, cultura corporativa.

5. Y por último, los activos basados en las tecnologías de la información, como son los sistemas informáticos, de intercomunicación, estándares requeridos, uso de la red.

Hasta ahora la contabilidad tradicional no ha podido determinar el valor real de las compañías, *Microsoft*, por ejemplo, vio subir su mercado por más de 100 dólares estadounidenses por acción cuando anunció el lanzamiento de *Windows 95*. Como resultado, *Microsoft* fue mejor valuada en la Bolsa de Valores que *Boeing*, de la noche a la mañana.

Si bien este trabajo de investigación no se centra en saber a qué se debe que el valor de un negocio se mueva cada vez más de los activos tangibles a los intangibles, ni determinar su valor, es importante señalar la relevancia que tienen actualmente las *marcas*, patentes, franquicias, software, programas de investigación, ideas y experiencia en la conformación de éste tipo de recurso.

Hasta ahora empieza a despertar interés en las compañías la medición de estos activos, los cuales contribuyen a crear una brecha cada vez más grande entre el valor contable y el de mercado, por ejemplo, de acuerdo con el índice *Morgan Stanley*, el promedio de valor de las compañías americanas que cotizan en la Bolsa de Valores, típicamente fluctúa de dos a nueve veces el valor en libros. Se ha visto que esta brecha es cada vez mayor en las empresas de amplia base tecnológica, por ejemplo: software y biotecnología.

La empresa tiene control sobre un activo intangible (en general, sobre cualquier activo) si tiene la capacidad de obtener beneficios económicos futuros del mismo y de restringir el acceso de las demás empresas a estos beneficios. Una vez que se ha hecho la similitud entre el capital intelectual y los activos intangibles, el siguiente problema sería analizar ¿cómo se miden y registran contablemente los activos intangibles con base en la NIC 38 y el Boletín C-8 del IMCP?. Como etapa nueva de investigación, ya que el objetivo de nuestra tesis es la deducción fiscal de dicho intangible basado en la conjugación de la norma fiscal y contable sustentado en la teoría de recursos y capacidades empresariales. Todo ello encierra en una clara *identidad* comercial o imagen empresarial como recurso no aprovechado por las PYMES en Sinaloa.

2.14 Aproximación al valor del intangible empresarial

Es más que evidente la importancia creciente que están tomando los diferentes tipos de intangibles, su nuevo papel en el mercado internacional y los esfuerzos que se están haciendo para garantizar la protección de los mismos; reflejo de esto es la creación de normas de carácter nacional y supranacional que están dirigidas a resguardar los derechos morales y patrimoniales de los creadores y a regular la forma en que se concede licencia a un tercero para que utilice una patente, un diseño, e incluso una marca. De acuerdo a los conceptos analizados anteriormente, donde ubicamos al recurso intangible dentro del marco teórico, la comunidad científica ha desarrollado un gran número de métodos para valorar los diferentes intangibles, pero muchos de ellos carecen de un adecuado sustento financiero.

De acuerdo con las críticas de algunos autores, como Fernández (2008) y Picyk (2005), estos métodos están más enfocados hacia la gestión y la dirección estratégica de la compañía y no en definir el valor monetario del activo, que es lo que finalmente pretende un método de valoración de activos financieros. Normalmente los métodos más empleados en la valoración de intangibles se clasifican según la premisa en la que se fundamentan, así: los basados en ingresos, en el mercado o transacciones similares, y los que se basan en costos (Bouteiller, 2002). Para la valoración de las marcas en particular, el desarrollo de metodologías se ha acelerado en los últimos años.

Los métodos más utilizados son (Fernández, 2008; Lozano y Fuentes, 2004):

- El valor de la empresa (valor de las acciones más el valor de la deuda financiera).
- El cálculo en función de la antigüedad y el orden de entrada al mercado, y a la publicidad y la participación en la industria.
- La diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las acciones de la empresa (market value added) o el valor ajustado de las acciones (goodwill).
- La diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de las acciones de la empresa, menos la capacidad de gestión del equipo directivo (capital intelectual).
- El costo histórico: los gastos efectuados en relación con la marca (diseño, registro y comunicación).
- El valor de reposición de la marca: los gastos necesarios para construir una nueva marca con el mismo valor en un plazo determinado.
- La diferencia entre el valor de la empresa con marca y el de otra empresa análoga que vende productos genéricos.
- El valor actual del flujo de caja libre menos los activos utilizados, por la rentabilidad exigida.

En pocas palabras la marca como activo proporciona una deducción fiscal, y opciones reales de crecimiento. Salinas (2006) afirma que las marcas que pueden ser extendidas y explotadas en nuevos mercados tienen mayor valor que aquellas que están limitadas en su alcance.

La consideración en cuanto a las marca, su valoración no genera tanta discusión pues éstas se consideran el prototipo por excelencia de aplicación de opciones reales (Andrikopoulos, 2008), al asimilarse a opciones de compra que otorgan el derecho, pero no la obligación de explotar comercialmente un producto (Arregui, Rodríguez y Vallejo, 2008).

Es así como las patentes no desarrolladas pueden verse inviables hoy, dado que no generan flujos de caja inmediatamente, pero pueden tener valor para la firma que las posee al vislumbrar un futuro desarrollo (Damodaran, 2006). Teóricamente, las diferentes etapas de una patente se pueden dividir en una serie de opciones, ya que representan distintas oportunidades de inversión (Iversen y Kaloudis, 2003). La magnitud y las implicaciones que conlleva el reconocimiento de la *identidad* empresarial dentro de la información financiera en las PYMES es un resultado crucial, en la medida que se pretenda identificar aquellas empresas con mayores necesidades y posibilidades de permanecer en el mercado económico sinaloense generando empleos y sobre todo manteniéndolos activos, nuestra investigación no deja a un lado consideraciones respecto a la valoración de la marca, sin embargo no es el objetivo principal, la idea fundamental que anima a esta indagación es la opción de deducir fiscalmente el intangible *identidad* de la PYMES centrado en su marca, esto basado en la necesidad de encontrar deducción fiscal al introducir reformas tributarias superadoras de la capacidad contributiva de la PYMES. Una vez expuesto el marco teórico, en el siguiente capítulo se desglosa la metodología utilizada en la investigación.

Capítulo III: Estrategia Metodológica

De conformidad con lo desarrollado en los dos capítulos anteriores, es decir, marco contextual, planteamiento del problema y marco teórico, ahora corresponde definir la metodología utilizada en esta investigación sobre identidad, activo intangible y deducción fiscal: el caso de las PYMES del Sector Restaurantero en Sinaloa. Proyecto que en su momento se presentó para ingresar al Doctorado en Estudios Fiscales, en el año 2013, y que ahora parece más pertinente ante la posible instrumentación de un retorno al neoproteccionismo económico por parte del país vecino, Estados Unidos, hasta hoy el principal socio comercial de México.

La metodología de la Investigación se considera y se define como la disciplina que elabora, sistematiza y evalúa el conjunto del aparato técnico procedimental del que dispone la Ciencia, para la búsqueda de datos y la construcción del conocimiento científico. La metodología consiste entonces en un conjunto más o menos coherente y racional de técnicas y procedimientos cuyo propósito fundamental apunta a implementar procesos de recolección, clasificación y validación de datos y experiencias provenientes de la realidad, y a partir de los cuales pueda construirse el conocimiento científico. La metodología surge a medida que las ciencias van desarrollándose, de donde se desprende que el conocimiento metodológico, el aprendizaje y experiencia de las técnicas opera como un proceso continuo, gradual y progresivo en el que el saber se construye y el modo de adquirirlo se configura con el paso de la experiencia.

3.1 El método investigativo como guía

Con la finalidad de adentrarnos a este apartado, es necesario identificar que la generación de nuevos conocimientos, es inevitable conocer al sujeto y el objeto de estudio, elementos primordiales que participan en el proceso de percibir la realidad, siendo el primero de estos el encargado de llevar a cabo la búsqueda, en ocasiones muy atenuante, de nuevos conocimientos, para lo cual, debe de existir un problema de análisis (objeto de estudio). Tamayo (2004) afirma que es el sujeto quien determina la relación con el objeto, la cual lo puede hacer de diferentes formas. El sujeto puede exponer las causas que han provocado el problema (objeto) y sus efectos (Del Río & Velázquez, 2005 cit. por Bellón, 2013).

Recogiendo lo más importante, no podemos hablar de enfoques metodológicos sin investigación científica, debido a que esta última se sirve del método para el logro de sus objetivos. Como primer paso para entrar a este vasto mundo de la investigación científica es tratar de describir y aclarar las confusiones metodológicas que se presentan a un investigador principiante en el proceso de una investigación, es imprescindible aclarar los conceptos y clasificaciones que se exteriorizan entre el método y metodología, entre modelo y diseño, así como entre enfoque y tipo de investigación y demás conceptos que participan al diseñar el apartado metodológico correspondiente de una indagación.

Ahora bien, una vez identificados los primeros elementos de la investigación (sujeto y objeto), el siguiente componente, no de menor importancia que los anteriores, será el de buscar la forma de coordinarlos o articularlos, siendo la metodología la responsable de dicha unión o sinergia, es decir, en esta recae el enlace entre el sujeto y el objeto, sin metodología, no se llega al camino lógico para la generación de nuevos conocimientos, definiendo al camino lógico como el método a utilizar para llevar ese orden en el proceso de investigación. Surge la primera discrepancia entre método y metodología (Córdoba, 2002).

Al llegar a este punto, esto marca la pauta para señalar los primeros antecedentes de la forma de percibir la realidad, desde los tiempos de las grandes civilizaciones griegas y romanas hasta la actualidad, se han presentado una gran diversidad de enfoques de la forma de estudiarla.

Los griegos con Sócrates, Platón y Aristóteles; los romanos con Cicerón, Séneca y Marco Aurelio; en la edad media, Maquiavelo, Tomás Moro y Martín Lutero, primeramente y posteriormente Da Vinci y Copérnico, crearon sistemas filosóficos para entender lo que pasaba a su alrededor.

Al respecto podemos resaltar, el proceso investigativo tiene como propósito final generar conocimiento a través de la resolución del problema establecido al inicio del estudio. Dicho problema viene expresado, normalmente, en las preguntas y objetivos de la investigación, de modo que el investigador se ve en la necesidad de tomar una serie de decisiones para enfocar el problema de investigación y buscar soluciones al mismo (Taylor y Bogdan, 1998).

Así pues, bajo la etiqueta de “metodología de investigación” se hace referencia a todas las decisiones que el investigador toma para alcanzar sus objetivos, las cuales se enfocan en aspectos tales como el diseño de la investigación, la estrategia a utilizar, la muestra a estudiar, los métodos empleados para recoger los datos, las técnicas seleccionadas para el análisis de la información y los criterios para incrementar la calidad del trabajo, entre otras.

Los diseños de investigación actuales giran en torno a dos grandes paradigmas, y no existen bases epistemológicas suficientes para establecer cual es mejor que el otro (Zapparoli, 2003). Estos son:

- a) El modelo *racionalista* o cuantitativo
- b) El modelo *naturalista* o cualitativo

Lo que sí apunta Zapparoli (2003) es que se aplican según el contexto y que el método (las operaciones y actividades que se llevan a cabo sistemáticamente para conocer y actuar sobre la realidad) condiciona los procedimientos de estudio que se siguen en una investigación.

3.1.1 El Método de investigación cuantitativo

Según el modelo cuantitativo, la ciencia surge como una necesidad del ser humano por aprender sobre los fenómenos que ocurren a su alrededor y sus relaciones de causa y efecto, con el fin de poder interferir en ellos o utilizar este conocimiento a su favor. Según Jensen (1999), la unidad de la ciencia se refiere a tres aspectos:

El primero; unidad del lenguaje: todos los enunciados científicos deben satisfacer los requerimientos particulares del lenguaje de la física y, en consecuencia, toda observación científica debe conducir a la mensurabilidad de los fenómenos estudiados, mientras que el segundo; obedece a la unidad de las leyes: los hechos pueden ser explicados siguiendo principios similares y por último; unidad del método: en la actualidad este aspecto es el que encuentra más apoyo cuando se aparta de la definición original del método científico (procedimientos de medición y evaluación), para convertirse en un concepto que se relaciona más bien con las formas y los medios con que se fundamentan las pretensiones de validez.

Basados en las dos argumentaciones iniciales (unidad de lenguaje y unidad de leyes científicas), es comprensible que exista una clara preferencia por los métodos cuantitativos de investigación. Está tan arraigado el vínculo entre ciencia, método científico y cuantificación que es difícil incluso percatarse de su repercusión sobre el desarrollo de la praxis y la tendencia de otorgarle mayor credibilidad (Chavarría, 2011).

Sin embargo, estos dos pilares del empirismo lógico, muy apropiados para las ciencias exactas, son inconvenientes en las ciencias sociales donde la acumulación de hechos no es suficiente para explicar fenómenos socioculturales. Como bien lo indica Jensen (1999), cada vez más se busca el “pluralismo complementario” donde la verdad es investigada por grupos interdisciplinarios, para los cuales es difícil unificar el lenguaje o las leyes.

Según Bryman (1988), La metodología cuantitativa de investigación se caracteriza porque:

- En ella el contacto del investigador con el sujeto objeto de estudio es prácticamente nulo. Dado que el investigador cuantitativo mantiene este distanciamiento, su postura respecto al sujeto de estudio es la de un intruso, la de un desconocido que aplica un marco de trabajo establecido a priori sobre el objeto de su investigación y que se implica lo menos posible en el contexto social donde se desarrolla el fenómeno a ser estudiado.
- Las teorías y conceptos existentes suponen el punto de partida para la investigación, siendo el objetivo de esta última el de confirmar o no la veracidad de dichas teorías y conceptos.
- En ella se tiende a adoptar un enfoque estructurado para estudiar el fenómeno, siendo esta estructura consecuencia, en gran parte, de las técnicas utilizadas para recoger la información.

- Posibilita inferir los hallazgos de la investigación en poblaciones más grandes, esto es, permite la generalización estadística de los resultados.
- Transmite una visión de la realidad social que es estática como consecuencia de que tiende a descuidar el impacto y papel del cambio en la vida social.
- Los investigadores cuantitativos ven la realidad social como externa a los sujetos y como una fuerza que les condiciona.
- Los datos que emanan de investigaciones cuantitativas son considerados, a menudo, como tangibles, rigurosos y fidedignos. Dichos adjetivos sugieren que estos datos poseen una precisión considerable, han sido recogidos a través de procedimientos sistemáticos y pueden ser fácilmente contrastados por otro investigador. Así pues, las características descritas anteriormente hacen que la metodología cuantitativa sea más conveniente cuando exista un cuerpo teórico previo suficientemente fundamentado capaz de definir los conceptos a analizar de forma concreta y mensurable (Miquel, 1997; Saunders, 2009).

Esto implica que la metodología cuantitativa se presenta como más apropiada para la verificación o el contraste de hipótesis fundamentadas en el conocimiento teórico existente que para construir o avanzar en la formación de una teoría todavía en fase de desarrollo (Flick, 2009; Gill y Johnson, 2010).

Así mismo, la metodología cuantitativa no se centra en explorar, describir o explicar, un único fenómeno, sino que busca realizar inferencias a partir de una muestra hacia una población, evaluando para ello la relación existente entre aspectos o variables de las observaciones de dicha muestra (Ghauri y Gronhaug, 2010; Ragin, 1999a), además de emplear categorías predeterminadas que permitan someter los datos obtenidos a análisis estadístico (Skinner, 2000). Así, el objetivo de la investigación cuantitativa pasa a ser la identificación de patrones generales que caracterizan a la totalidad de una población.

3.1.2 El Método de investigación cualitativo

La metodología cualitativa de investigación parte de fundamentos y premisas radicalmente distintas a las establecidas para los métodos cuantitativos. Tal como afirma Zapparoli (2003, p. 194): Los positivistas adoptan como modelo de investigación el tomado de las ciencias naturales, buscan el conocimiento de las causas mediante métodos como cuestionarios, inventarios y estudios demográficos que le permiten el análisis estadístico. El fenomenólogo, por el contrario, busca la comprensión de los hechos mediante métodos cualitativos que le proporcionen un mayor nivel de comprensión de los motivos y creencias que están detrás de las acciones de las personas.

El lenguaje científico se fundamenta en la demostración objetiva de la causalidad lineal, pero ya se ha demostrado que no existe una separación sujeto-objeto, ya que las condiciones de observación (escogidas por el investigador) siempre determinan lo observado (Chavarría, 2011). Sistematizar resultados en entornos vivos, donde hay consecuencias de la indagación para las personas involucradas, es un proceso más difícil, largo e incierto que los de los estudios cuantitativos donde no se requiere ese grado de sensibilidad que exigen los estudios sociales (Chavarría, 2011).

Ante ello, los estudios cualitativos se prefieren por sus propiedades explicativas y su poder exploratorio. Estos ayudan a esclarecer los resultados obtenidos en investigaciones cuantitativas o a generar teorías (que más tarde se deben de confirmar con los métodos cuantitativos) en campos poco explorados.

Los métodos cualitativos son paradigmas, aplicados comúnmente en las ciencias sociales, donde los fenómenos no se pueden comprender en toda su amplitud desde información cuantitativa. Como Vélez de la Calle (1999) sostiene, los ensayos basados en historias de vida se preguntan de qué manera y por qué la información suministrada por la historia biográfica de una persona puede generar conocimiento, a lo cual se responde con que la cultura se construye en la mente y las acciones de esas personas. Es decir, los enfoques cualitativos sirven para comprender la realidad social, porque dejan de lado las visiones unificadas que no se pueden aplicar al hecho social donde no hay leyes generalizadas, sino sentimientos, pensamientos e historias de los actores sociales que son captados a través de sus testimonios.

Boeije (2010) sostiene que los científicos en ciencias sociales aprueban el uso de metodologías cualitativas en estudios constructivistas porque dan participación al ser humano (objeto de disertación), en lugar de tratarlo como un sujeto pasivo, como se hace en las investigaciones cuantitativas.

Existe una necesidad de explorar los significados que las personas enlazan con la realidad social concreta. Es decir, que la realidad social medida y definida por los científicos sociales es un estímulo para las respuestas o acciones de los seres humanos, quienes a su vez son actores subjetivos que interpretan estos estímulos (Gill y Johnson, 2010).

Los estudios cualitativos, sin embargo no pueden aplicarse cuando se corre el riesgo de viciar resultados objetivistas al alterar las respuestas de los encuestados por involucrar personalmente al investigador. Así pues, la metodología cualitativa, en contraste con la cuantitativa, se caracteriza por un mayor contacto entre investigador y sujeto: el primero adopta una postura de persona conocida para el sujeto objeto de estudio. El investigador cualitativo necesita esa proximidad con la persona si quiere apreciar el fenómeno como un participante más en ese contexto (Bryman, 1988). Otro rasgo diferenciador de la metodología cualitativa es el papel que la teoría desempeña en el proceso de investigación. A menudo se rechaza la idea de utilizar la teoría y los conceptos existentes como precursores para la investigación, debido a que este hecho puede no contribuir a reflejar las verdaderas visiones o perspectivas que los sujetos a ser analizados tienen sobre lo que está sucediendo y lo que es importante en relación al fenómeno de estudio.

De esta manera, la construcción o desarrollo de teoría y de conceptos son el resultado de la investigación y no las entradas del proceso, tal y como ocurre en la investigación cuantitativa (Lee y Lings, 2008). Del mismo modo, la investigación cualitativa tiende a ser más abierta y flexible, permitiendo el seguimiento de nuevas líneas de investigación y la recogida de datos adicionales a medida que nuevas ideas van surgiendo durante el proceso investigativo. Así mismo, frecuentemente se aplica en un contexto específico cuya representatividad es desconocida y, probablemente, no se pueda conocer, lo que hace que la generalización de los hallazgos derivados de dicho estudio también sean desconocidos (Bryman, 1988).

Según Flick (2009), este tipo de diseño es idóneo para estudiar los cambios que tienen lugar en los procesos de carácter social y organizativo. Dada la implicación del investigador cualitativo en el contexto de su estudio, el mismo se encuentra en una posición más favorable para ver las vinculaciones entre los eventos y las actividades, así como para explorar las interpretaciones que las personas hacen de los factores que producen dichas interconexiones. De esta manera, la investigación cualitativa ofrece una oportunidad mucho mayor para estudiar los procesos que tienen lugar en la vida social.

Por último, se observan que los datos procedentes de investigaciones cualitativas son considerados profundos. El hecho de que los datos cualitativos sean considerados como profundos obedece a la atención que los investigadores cualitativos prestan a los detalles más intrincados, lo cual es favorecido, como ya se comentó anteriormente, por la proximidad y el contacto que existe entre el investigador y el sujeto a ser estudiado (Saunders et al., 2009). Partiendo de lo expuesto en los párrafos precedentes, se establece que la metodología cualitativa es útil para construir o desarrollar teorías, marcos conceptuales o generar hipótesis (Hurley, 1999; Sofaer, 1999). Así mismo, esta metodología también puede ser utilizada para refinar teorías e hipótesis ya existentes a través de una comprobación preliminar (Silverman, 2004). De igual forma, esta ofrece una descripción más rica del fenómeno objeto de estudio (Hurley, 1999; Shortell, 1999; Skinner et al., 2000; Sofaer, 1999). Permite no solo aumentar la comprensión del contexto donde se producen los eventos, sino también el conocimiento respecto a los propios eventos (Grbich, 2007).

Igualmente, contribuye a identificar patrones y configuraciones entre variables y a hacer distinciones. Por ello, la metodología cualitativa no solo sirve para explorar y describir, sino que también facilita el desarrollo del trabajo investigativo hacia la obtención de explicaciones significativas ante un fenómeno (Lee y Lings, 2008). De manera adicional, puede ser empleada en aquellos estudios en los que el énfasis principal recae sobre el análisis de fenómenos que se producen a lo largo de un periodo de tiempo (Hurley, 1999). Es decir, es útil para el estudio de fenómenos que tienen un carácter dinámico o continuado en el tiempo, en los cuales, precisamente, se considera el propio proceso como el objeto de análisis. En este sentido, Saunders et al. (2009) reconocen que la investigación cualitativa es particularmente válida para explorar relaciones y procesos que tienen lugar en las organizaciones. Por último, Lee y Lings (2008) sugieren que la investigación cualitativa parece la más adecuada para contestar aquellas cuestiones que requieren una descripción, una interpretación y una explicación, detallada del fenómeno a estudiar.

Así, esta metodología será apropiada cuando, para realizar dichas tareas, se consideren más importantes los aspectos subjetivos de la conducta de los individuos, que las características objetivas del fenómeno a analizar, siendo necesario para ello estudiar la vida social dentro de su propio contexto (Swanborn, 2010).

Según Gill y Johnson (2010), el estudio de casos está siendo empleado cada vez con mayor frecuencia al hacer investigaciones sobre las organizaciones y en las ciencias sociales en general, aun cuando se cuestiona si es un método en sí mismo o una estrategia que combina varios métodos. El estudio de casos facilita la comprensión del problema o realidad por analizar, entendiéndola en todos sus matices y de forma global; así mismo, es adecuado cuando se pretende descubrir “cómo” o “por qué” tiene lugar un fenómeno, facilitando su observación en su contexto real y desde una perspectiva dinámica (Swanborn, 2010; Yin, 1994). Por su parte, Yan y Gray (1994) reconocen que el estudio de casos es particularmente apropiado para analizar los cambios organizativos y es una buena forma de investigar fenómenos poco conocidos, muy complejos y dinámicos, o cuando participan elementos de carácter intangibles o difícilmente observables (Hartley, 1994; Pérez A., 1999).

Dentro del estudio de casos, resultan fundamentales dos decisiones: el número de casos a analizar y su selección. Respecto al primer punto, temas como los objetivos de la investigación, el grado de profundidad deseada en cada caso o, incluso, los recursos a ser invertidos, son factores que inciden sobre la cantidad elegida (Céspedes y Sánchez, 1996; Pérez A., 1999; Yin, 1989). De cualquier manera, la naturaleza de esta elección supone un intercambio (casos estudiados vs. Profundidad en el estudio de cada caso), motivo por el cual se convierte en un asunto de discrecionalidad (Bonache, 1999; Yin, 1989).

La confianza del investigador en las condiciones causales que identifica aumenta a medida que se eleva el número de casos en que dichas condiciones aparecen (Ragin, 1999b; Yin, 1989), para lo cual es necesario el estudio de un número considerable de casos. Por otro lado, a medida que el número de casos se incrementa, también lo hace la dificultad para profundizar en cada uno, haciendo que las descripciones puedan resultar pobres y estén orientadas hacia datos superficiales, en lugar de hacerlo hacia los procesos sociales más profundos (Dyer y Wilkins, 1991).

Además, estos autores establecen que la facilidad de acceso a los datos, la existencia en los casos de una mezcla de procesos, programas, personas, interacciones y estructuras relacionadas con las cuestiones de investigación, sumado a la posibilidad de establecer una buena relación con los informantes, constituyen factores fundamentales para tener en cuenta al elegir los casos. Por último, se han de aplicar criterios para incrementar su grado de calidad.

La adopción explícita de estos criterios permite incrementar la transparencia del estudio efectuado y, por ende, la fiabilidad de los resultados obtenidos (Boeije, 2010). De manera concreta, se aplican como criterios de calidad a la investigación cualitativa, los de fiabilidad, validez interna y validez externa (Boeije, 2010; Cepeda, 2006; Richards, 2009; Yin, 1989).

Esto es consultar externamente con especialistas en la materia y validar una adecuada interpretación de la información obtenida y consultada. La fiabilidad hace referencia al grado en el cual una medida, procedimiento o instrumento, genera el mismo resultado en distintas ocasiones. Se vincula con la “consistencia” de la investigación, es decir, otro investigador que replique el estudio debe llegar a conclusiones o hallazgos similares. Así pues, está relacionada con la transparencia en cómo se da significado y sentido a los datos primarios.

3.1.3 El Método de investigación mixto

No obstante lo anterior, la elección metodológica no está exenta de debate en la literatura especializada. Algunos autores creen que los estudios deben ser estrictamente cualitativos o cuantitativos (Leech et al., 2010) restringiendo sus trabajos al polarizar las metodologías. Otros son investigadores pragmáticos, más flexibles en sus elecciones de técnicas y trabajan en equipo haciendo uso de variadas instancias epistemológicas y con una visión más holística. Gill y Johnson (2010) afirman que hay un creciente interés, dentro del campo de la administración, por los enfoques con metodología mixta, es decir un proyecto que integra métodos cuantitativos y cualitativos de recolección y análisis de datos.

Flick (2009), por ejemplo, soluciona la polaridad al poner las metodologías una al lado de la otra pero separadamente, dependiendo de las preguntas de investigación. El autor sostiene que se utilizan los estudios cualitativos cuando la información requerida debe ser más detallada e ilustrativa (por ejemplo en investigaciones de hechos micro sociales), mientras las investigaciones cuantitativas sirven para confirmar hipótesis o la frecuencia de fenómenos específicos (por ejemplo en realidades macro sociales). Además cada metodología tiene fortalezas que se aprovechan mejor y debilidades que se minimizan al utilizarlas de manera integrada (Gill y Johnson, 2010), así mismo algunos métodos son mejores para obtener distintos tipos de información. La mezcla se puede hacer de tres formas (Lee y Lings, 2008):

- 1) En paralelo: cuando datos cualitativos y cuantitativos se recogen al mismo tiempo, por lo general obedece a que se desea convalidar los resultados o para responder en un método las preguntas de investigación que en el otro no se resolvieron, es decir, para hacer una triangulación de la información. Esta última permite obtener datos desde distintos ángulos, para obtener una imagen más precisa del fenómeno estudiado. Se utiliza en estudios donde los datos se recogen periódica y continuamente de las dos formas.
- 2) Un estudio cualitativo seguido de uno cuantitativo: se lleva a cabo para desarrollar una teoría y explorar relaciones de un fenómeno poco estudiado. Este trabajo previo permite entonces recoger conocimiento suficiente para después ser probado mediante investigación cuantitativa. La secuencia consistiría en hacer una exploración con el estudio cualitativo y construir información no estructurada, para desarrollar una hipótesis y las herramientas de recolección de datos para el análisis cuantitativo posterior. En este proceso, un método provee material para el siguiente.

- 3) Un estudio cuantitativo seguido de uno cualitativo: cuando los estudios cuantitativos dan resultados contradictorios o inesperados, un análisis cualitativo puede ser usado como complementario para aclarar estos resultados, pero deben de integrarse de tal manera que el segundo responda a las preguntas surgidas al terminar el primero. Un trabajo cuantitativo puede enriquecerse con una investigación cualitativa que explore sus áreas con un mayor grado de detalle. Los métodos utilizados complementariamente pueden lidiar con aspectos diferentes del mismo fenómeno o salvar las brechas que no se puedan resolver con solo uno.

En todo caso, Lee y Lings (2008) aseguran que los análisis de la información cuantitativa son procesos cualitativos donde se interpretan datos, se analizan los modelos estructurales y se presentan los resultados. Como asevera Zapparoli (2003), ningún método es suficiente ni excluyente y la complementariedad de metodologías diversas acerca al investigador a la verdad y la comprensión del objeto de estudio. Además asegura que la subjetividad no es exclusiva del paradigma cualitativo ni la objetividad lo es del cuantitativo.

Según Flick (2009), la combinación siempre debe estar dirigida a convertir los datos cualitativos en datos cuantitativos y viceversa. Pero es difícil encontrar casos donde se hayan integrado ambos métodos apropiadamente, y a menudo lo que se hace es vincular los resultados de las dos investigaciones. La época moderna se caracterizó por la aparición de nuevos sistemas filosóficos que inician con el Racionalismo de Descartes, el empirismo de Hobbes, el positivismo de Comte y el Materialismo dialéctico de Marx y Engels.

Por citar sólo un ejemplo, Comte admitía únicamente el método experimental como base del conocimiento y Hobbes la experiencia (Villafuerte, 2006). En pocas palabras, autores como Descartes, Kant, y Hegel, en la modernidad trataron de vender la filosofía como especulación. La única que se admitía como filosofía, fue entonces la llamada filosofía de la ciencia o epistemología, colocando en forma secundaria y hasta eliminando la discusión en torno a la ontología y la axiología, en forma marginal y no oficial, el marxismo en el siglo XIX, la fenomenología, y el existencialismo en el siglo XX, restablecían el carácter ontológico y axiológico de la filosofía, pero por su carácter ideológico político permanecieron en una posición secundaria.

Recogiendo lo más importante, Hernández (1998), exterioriza que al abandonar la filosofía, en el orden institucional científico se le sometió a una especie de operación y le extrajeron la episteme, que traducida quiere decir ciencia y significaba para entonces el conocimiento racional por causas, y este principio lo introdujeron inicialmente en las ciencias particulares. Locke, Hume, Kant, y luego toda la filosofía analítica o el neopositivismo lógico en el siglo XX y el mismo Karl Popper desde 1934, con su racionalismo crítico y sus discípulos ingleses, de fin de siglo, fundamentaron la ciencia sólo desde el punto de vista gnoseológico y los profesores dogmáticos simplificaron esta polémica a la enseñanza de la metodología de la investigación, como conjunto de pasos que hay que seguir porque de lo contrario al ser violados terminan pagando muy caro el precio: la investigación resultante no es válida o confiable (Hernández, Fernández y Baptista, 1998).

Vale la pena decir, el problema no es reducir la investigación a la metodología sino que elimina el carácter procesal de la misma, en el sentido de construcción del conocimiento y la sustituyen por la enseñanza de las recetas metodológicas. Por un lado, son once los pasos para tener éxito en la investigación científica, señalan algunos manuales latinoamericanos de reciente publicación y aceptación en pregrado y postgrado (Mejía, 2008). Por otra parte, una tesis es susceptible de modificarse en la medida que se identifican argumentos a favor o en contra (el ámbito de la tesis es lo debatible). Beller (1991), señala que la proposición o tesis se formula entre dos extremos opuestos del conocimiento: la certeza (conocimiento probado) y la creencia (conocimiento verosímil); si dentro de este rango surge una opinión cercana a la creencia, al respaldarla con ideas o hechos, deja de ser opinión para convertirse en tesis, una afirmación cercana a la certeza.

En este contexto, se sigue describiendo las principales clasificaciones de tipos de investigación señalados por varios autores. Según el método científico de percibir la realidad esta puede ser: Tipo de investigación deductiva, inductiva e hipotética-deductiva. Según el grado de abstracción, podría ser investigación pura o básica e investigación aplicada, la primera se caracteriza por relacionarse en la búsqueda de nuevos conocimientos y la segunda en resolver problemas prácticos (Garza, 2007). Al respecto nuestra investigación se centra en la búsqueda de una premisa como resultado de dos o más acciones, además de ser basado en la interpretación jurídica legal y su interpretación hermenéutica.

Basado en la revisión literaria de las metodologías, se ha determinado aplicar un enfoque profundamente cualitativo, dado que. Así mismo, la metodología cuantitativa no se centra en explorar, describir o explicar, un único fenómeno, sino que busca realizar inferencias a partir de una muestra hacia una población, sin embargo fue necesario apoyarnos con la obtención de muestra por la magnitud de la búsqueda y comprensión del tema en el estado de Sinaloa como indica, Bryman (1988). Sin duda el investigador cualitativo necesita esa proximidad con la persona si quiere apreciar el fenómeno como un participante más en ese contexto nuestra investigación se basa en el enfoque cualitativo, buscando la comprensión de los hechos mediante. Dicho método que proporcione un mayor nivel de comprensión de los motivos y creencias que están detrás de las acciones emprendidas por cada sujeto, bajo el análisis interpretativo de las leyes fiscales y la normatividad financiera contable pueda ser aprovechado el beneficio fiscal de la deducibilidad de identidad por cada una de las PYMES principalmente del sector restaurantero, se observan que los datos procedentes de investigaciones cualitativas son considerados profundos. El hecho de que los datos cualitativos sean considerados como profundos obedece a la atención que los investigadores cualitativos presta a los detalles más intrincados.

3.2 El Silogismo y la hermenéutica en la investigativa

Anticipemos lo fundamental del silogismo práctico en la investigación y su enfoque cualitativo, a primera vista, un razonamiento que concluye en una acción (Broadie, 1974). Sus premisas son, al igual que en el silogismo teórico, proposiciones. La única particularidad de éstas, como más adelante concretaremos, es que están referidas a la acción que se busca en toda investigación.

Los textos jurídicos son una parte especial del lenguaje. Por ello, todas las dificultades que presenta la interpretación en general están necesariamente presentes también en la interpretación jurídica. A menudo esto significa que los textos jurídicos son ambiguos o que hay otros tipos de obscuridades en el texto.

El silogismo práctico, como algunos intérpretes defienden, no fuera una acción sino un nuevo conocimiento, una proposición referida a la acción, en la literatura no sólo se toca el silogismo práctico, sino también silogismos biológicos, cosmológicos u ontológicos. Sin embargo, si se habla específicamente de silogismos prácticos, es porque hay notas que lo diferencian formalmente, y no sólo materialmente, del silogismo teórico o cualquier otro. La principal de esas notas, como ya hemos señalado, es que su conclusión es una acción (Kenny, 1979).

Pues bien, para Kenny (1979), este silogismo de características particulares es una de las piezas claves de las descripciones de la acción que Aristóteles lleva a cabo. Su presencia es especialmente importante en la *Ética a Nicómaco*. Se adivina en ello la intención profunda de la ética en Aristóteles. La ética no es otro saber “teórico”, cuyo objeto sería el conocimiento de la esfera de la acción, sino que tiene como objetivo la acción real, el ser buenos.

Con el silogismo teórico nos mantenemos en el plano teorético, que, en el terreno ético, no es el definitivo. Es necesario conectar este plano, sin duda principal para Aristóteles, con el de la *praxis*. El silogismo práctico nos sirve precisamente como nexo de unión entre ambos planos (teórico y práctico).

El esquema del silogismo práctico, cuyos elementos es parte de nuestra metodología e investigación y por lo cual da sustento a la interpretación de la ley práctica del ISR, aplicando al sentido que estudiaremos separadamente a continuación, sería como sigue:

Premisa mayor: *Toda acción de tipo A es un bien (un deber) [para un agente C]*

Premisa menor: *Esta acción B es una acción de tipo A [y D un agente C]*

Conclusión: *Acción B [hecha por D] (Kenny, 1979 p.38)*

En este esquema, hemos puesto entre corchetes los complementos personales, por su carácter, a nuestro juicio, no esencial y por tanto prescindible en el texto para dar cuenta de la estructura del silogismo práctico. Es cierto que resulta asombroso que se considere el texto como un “ser vivo”, e incluso como un cuerpo capaz de crecer y de experimentar con nosotros una especie de intercorporeidad. Con el fin de aclarar los problemas que provoca tal falta de claridad pueden tomarse como ejemplo los llamados casos-situaciones difíciles, que en la teoría o leyes se presentan dada la diversidad interpretativa. En la hermenéutica, el texto jurídico permite cuatro interpretaciones alternativas y no equivalentes. Llamémoslas alternativas semánticamente posibles. Estas interpretaciones pueden concordar con el uso ordinario del lenguaje o con una parte especial de éste («lenguaje técnico»).

En principio, estos significados pueden descubrirse recurriendo solamente a los métodos de la interpretación no jurídica. Sin embargo, el intérprete, por ejemplo *el juez*, tiene que hacer también una elección entre las alternativas expuestas. Su decisión tiene que ser jurídica. En esta misma elección se usa un patrón de interpretación jurídica establecido. Supongamos ahora que dos de las alternativas semánticamente posibles han sido seleccionadas como jurídicamente posibles, por ejemplo, I1 e I2. La elección final, la decisión jurídica propiamente dicha debe realizarse entre estas dos posibilidades. En el proceso, *el juez* tiene además la obligación de dar una sola respuesta a cada caso. Por otro lado, la comunidad jurídica también espera una solución así de la dogmática jurídica.

La gente espera que los dogmáticos recomienden la solución «apropiada» para cada caso. Por lo tanto, el problema de la única respuesta correcta se plantea no sólo en el ámbito judicial, sino también en el de la ciencia jurídica (Aleksander, 1989). El razonamiento jurídico, tanto la toma de decisión judicial como la interpretación doctrinal, puede abordarse por lo menos desde tres perspectivas diferentes. La descripción heurística (contexto de descubrimiento), da información sobre el procedimiento real del razonamiento jurídico (¿cómo es hallada la respuesta?).

La explicación causal o intencional, por otro lado, responde a los porqué (¿por qué las cosas suceden así y así?). Finalmente, el aspecto justificatorio (contexto de justificación) arroja luz sobre la argumentación (sobre ¿cuáles son las razones?). En lo que sigue, me centraré sólo en la justificación y mi tarea será dar una formulación más exacta a la sentencia (Robert, 1978; Wróblewski, 1983; Aulis, 1987). En resumen, en una sociedad moderna la certeza jurídica cubre dos elementos diferentes (a) en el *razonamiento* jurídico ha de evitarse la arbitrariedad (principio del Estado de Derecho) y (b) la decisión misma, el *resultado* final, debe ser apropiado. De acuerdo con el punto (b), las decisiones jurídicas deben estar de acuerdo no sólo con el Derecho (formal), sino que también tienen que satisfacer criterios de certeza axiológica (moral).

Utilizando la terminología de *Max Weber*, en una sociedad moderna el Derecho está materializado. Sin embargo, Claudel (1956) no dudará en afirmarlo – “la Biblia es un ser vivo que vemos crecer y desarrollarse ante nuestros ojos”, y nos dice, al explicar:

“ La Escritura se muestra como una primera incorporación del Logos. El que por naturaleza es invisible, puede ser visto allí y tocado como en la carne que él debía revestir luego y, recíprocamente, esa carne es una letra que nos lo hace visible” (citado en Chrétien 2008 p. 26 y 33).

No se podría ser más claro. La Escritura, al menos cuando es bíblica (aunque tal vez no exclusivamente), es una Vida que se dirige a una vida, un Ser viviente que se dirige a un ser viviente, más aún, y esta será aquí nuestra perspectiva, un cuerpo que le habla a un cuerpo. Por lo tanto, si hay una hermenéutica a la manera “católica” (tendremos que entendernos sobre este término), tal hermenéutica será del cuerpo y no solo del texto, de la voz y no únicamente de la palabra, para ello poder definir el tipo de investigación que soporta nuestra tesis la cual es cualitativa.

3.3 Tipo de investigación

De acuerdo a Arias (2012) la investigación científica puede clasificarse de acuerdo a su nivel, su diseño y propósito. Con respecto a su nivel, la investigación puede ser exploratoria, descriptiva o explicativa. En cuanto a su diseño la investigación puede ser documental, de campo o experimental. Y por su propósito puede ser básica o aplicada. Arias aclara que es común que en una investigación se combinen estos tipos de investigación, por ejemplo, un estudio podría ubicarse como descriptivo-explicativo conforme la profundidad y las técnicas que se usen para adentrarse en el objeto de estudio.

La investigación exploratoria, afirma Arias (2012, p.23) “...es aquella que se efectúa sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto es decir, un nivel superficial de conocimientos”. Y como ejemplo las primeras investigaciones acerca del SIDA en la década de los 80’s del siglo pasado, cuando poco o nada se sabía sobre la enfermedad. Mientras que la investigación descriptiva, se refiere “...a la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento (p. 24). Y da como ejemplos un censo de una institución como lo podrían ser los que hace el INEGI en México.

En tanto en el nivel explicativo de investigación lo que se busca es no solo describir el fenómeno o examinar con rigor la realidad, sino interpretarla y explicar las causas o factores que la propician.

Siguiendo a Arias (2012), en lo que se refiere al nivel de investigación, que puede ser, como ya se ha visto, exploratorio, descriptivo y explicativo, la investigación realizada se ubica en el tercer ámbito de profundidad que es el que se refiere a la descripción y explicación del objeto de estudio. Si bien, en el caso específico de la presente investigación en cierto sentido tiene un nivel exploratorio, al menos en el caso de México, pues son pocos los estudios realizados sobre la deducibilidad de activos intangibles y, en apariencia, no existen trabajos sobre la deducibilidad del ISR en el contexto de los activos intangibles. Tomando como base la clasificación de Arias (2012), en función del diseño, la investigación realizada es a su vez documental y de campo.

La fase documental de la indagación se llevó a cabo mediante la consulta de diversos portales como, entre otros, INEGI, CONDUSEF, INADEM, Servicio de Administración Tributaria (SAT) y de la Secretaría de Hacienda (SH), así como de la descarga y lectura de múltiples artículos en sistemas de información científica como Google Académico y REDALYC, además de la selección y análisis de libros consultados en bibliotecas de la Universidad Autónoma de Sinaloa. Todas estas lecturas fueron básicas para afinar el protocolo de investigación y para la elaboración de los marcos referencial y teórico. En la fase de investigación de campo se hicieron visitas a restaurantes de cuatro ciudades del estado de Sinaloa (Los Mochis, Guasave, Culiacán y Mazatlán), con la intención de tener una perspectiva estatal del objeto de estudio. Más adelante se explica con detalle el muestreo realizado para seleccionar los establecimientos visitados.

La interrogante central de esta investigación gira en torno a identificar hasta qué punto las PYMES del sector restaurantero de Sinaloa tienen conocimiento acerca del valor de los activos intangibles, concentrados en su identidad y su marca, y que estos pudieran ser considerados en sus estados contables y, en consecuencia, contemplarse en la deducibilidad del ISR. Parte importante de la investigación es el análisis del marco jurídico en lo que concierne a la deducibilidad de los activos intangibles y se explora también el efecto restrictivo de las reformas fiscales en el sector que se estudia, que pudiera tener alivio en caso de que eventualmente pudieran optar por el beneficio de la deducibilidad de esta clase de activos.

De nueva cuenta, en base a la clasificación propuesta por Arias (2012) la investigación, por su propósito puede ser básica o aplicada. La primera se refiere a una clase de investigación que surge de la inquietud de la ciencia por adentrarse en el conocimiento y explicación de un fenómeno independientemente si sus resultados derivan o no en la solución del problema estudiado.

En cambio la investigación aplicada busca resolver un problema práctico mediante, por ejemplo, una innovación tecnológica o el diseño de un programa de gobierno para resolver alguna apremiante cuestión social. En función de lo anterior, puede afirmarse que esta indagación se ubica en el campo de la ciencia básica dado que sus resultados no son de aplicación inmediata, si bien el futuro sería deseable que pudiera brindar elementos para impulsar el crecimiento del sector económico que se estudia.

De esta forma, partiendo del marco de referencia y contextual, la presente investigación tiene como objetivo general: Identificar y analizar la aplicación del concepto “*identidad*” sinónimo de marca como un recurso intangible, elementos de diferenciación y de generación de preferencias entre los consumidores del sector PYMES restaurantero en Sinaloa, determinando que en el contexto actual, la deducción del activo intangible no está siendo aprovechada por las PYMES de dicho sector, que es herramienta de desarrollo económico y social. Con este trabajo se busca aportar evidencia empírica que permita a las PYMES, en el mediano plazo, contrarrestar los efectos adversos de la turbulencia económica y financiera, aprovechando mejor los instrumentos de *deducciones fiscales de sus activos intangibles*, *identidad* y, por supuesto, mejorar su productividad.

En ese tenor, el presente trabajo representa una oportunidad para informar sobre el ambiente fiscal al que se enfrentan las PYMES y de abordar un tema, que a pesar de su relevancia, es poco estudiado a nivel nacional desde el enfoque fiscal. El enfoque de la investigación es cualitativo ya que se sustenta en entrevistas directas y realización de focus group, así como el sustento legal jurídico basado en el silogismo que da la base a la hermenéutica, ello derivado de dos premisas que las cuales se plantean como problema investigativo, por un lado, las PYMES del Sector restaurantero en Sinaloa requieren mayor deducciones fiscales, por el otro, la reforma estructural aprobada en el sexenio actual provocó una severa disminución en las deducciones fiscales de las personas morales. En ese sentido cobra mayor relevancia la posibilidad de aprovechar el beneficio fiscal de *la identidad en la PYME como activo intangible* lo que representaría un alivio para la mermada situación financiera de esta clase de empresas.

De esta forma, identidad o marca empresarial, un concepto que ha sido ampliamente estudiado en la literatura, ganando en importancia desde finales de los años ochenta hasta la actualidad como recurso intangible (Srivastava y Shocker, 1991; Keller, 1993 y 2001; Villafane, 2004; Nomen 2005; Prieto y Santidrián, 2010; Velard, 2011; Fernández, 2012; Bueno, Edvinsson 2013, entre otros).

No obstante, aún parece poco o nulo desarrollado en el campo que nos ocupa, por lo tanto se dificultó la indagación de este tipo de literatura específica respecto a la deducción fiscal del activo intangible sobre la identidad de las PYMES. Esta investigación parte de la hipótesis de trabajo que sostiene: La problemática enunciada respecto de identidad sinónimo de marca como un recurso intangible, elementos de diferenciación y de generación de beneficios económicos presentes y futuros del sector PYMES restaurantero en Sinaloa, el cual una vez registrado y reconocido en el activo intangible puede ser objeto de una deducción fiscal que reduzca el impacto a la base gravable del ISR, permitiéndole una mejor rentabilidad, competitividad y desarrollo, aun en la situación que vive la economía mexicana en la época actual.

Expuesto el planteamiento hipotético, el objeto es encontrar los suficientes elementos explicativos del fenómeno objeto de estudio. Este trabajo emplea una metodología cualitativa, es decir, será de alcance exploratorio y explicativo. Respecto a las técnicas de investigación, se emplea, prácticamente, la documental, con el objeto de recopilar información teórica, pero también de estadísticas de la Secretaría de Economía (SE) del país.

Asimismo, otra técnica a utilizar es la entrevista semiestructurada, así como la técnica de Focus Group (grupo de enfoque) y rapport. Todo ello para alcanzar el objetivo genera planteado en esta investigación, así como dar cumplimiento a la serie de pasos de la metodología que permite guiar, de manera lógica y secuencial, las palabras clave de *identidad*, *deducción fiscal*, *activo intangible* y PYMES. De esta forma, a continuación se hace una breve descripción sobre la importancia de la investigación, así como de la metodología cualitativa que se empleará.

3.3.1 El enfoque cualitativo en la investigación

La presente investigación se apoya en el enfoque cualitativo. Esto se justifica porque se utiliza cuando se conozca muy poco del tema. Mertens (2007) y Coleman y Unrau (2005) consideran (cit. en Hernández et al, 2006) que la investigación cualitativa es útil cuando el problema a analizar sea muy difícil de medir o no se ha medido anteriormente. En ese mismo marco de ideas, Hernández et al (2006) señala que el enfoque cualitativo de las investigaciones se caracterizan por qué no buscan la réplica de fenómenos, es decir, generalmente son únicos e irrepetibles, no se fundamenta en la estadística y tiene como bondades la profundidad de ideas, la riqueza interpretativa por parte del investigador. Por lo anterior, los antecedentes mostraron muy pocos estudios sobre la *identidad* de la PYMES como activo intangible deducible en el ISR.

Desde la perspectiva de Rodríguez (2010) las principales técnicas de este enfoque de investigación son: teoría fundamentada, la etnografía, la investigación-acción, narrativa y estudio de caso. Vasilachis (2007) adiciona la técnica historia de vida o métodos biográficos. Salkind (1999) señala que el estudio de caso es un tipo de investigación descriptiva, debido a que una técnica empleada para estudiar un individuo o una institución en un entorno único de una forma intensa y detallada. Cook y Reichardt (1986) señalan que el método cualitativo considera a la etnografía, los estudios de caso, las entrevistas a profundidad, la observación participativa y la investigación acción. (cit. por Medina, 2001). Por lo anterior, la estrategia de investigación que dio sustenta a esta investigación, desde la perspectiva cualitativa fue el estudio de caso y el tipo de investigación sería de tipo descriptiva.

La conceptualización de estudio de caso, Yin (1994) lo define como una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de un contexto de vida real, cuando el fenómeno y su contexto no son claros para el investigador, lo ubica como una estrategia de investigación que comprende todos los métodos para el diseño de la recopilación y análisis de la información de campo; Healy y Perry (2000).

Es útil para describir cualquier fase o el proceso de la vida entera de una unidad en sus diversas interrelaciones dentro de un escenario cultural; y, Marcelo y Parrilla (1994) lo especifican como estudios de campo que reflejan la particularidad de un fenómeno investigado de forma real, donde se da una interacción entre investigador e investigado (citado por Rodríguez, 2010). En el marco conceptual de la presente investigación sobre Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES se basa en la descripción de los procesos a través de los cuales los empresarios del ramo restaurantero de las principales ciudades del estado de Sinaloa, no han aprovechado la marca de su producto y/o servicio para fortalecer su PYME.

En tal tenor, para efectos del presente trabajo académico se hizo uso de la observación participante, la cual se considera una técnica del método etnográfico en la que el investigador se encuentra inmerso en las actividades diarias del campo de estudio, observando, cómo interactúan las personas, registrar sus códigos, rituales y los diferentes esquemas del grupo, en esta caso las PYMES restauranteras, para comprender e interpretar su cultura empresarial.

Dicho en otras palabras, a través de la etnografía (entendida como la descripción de un grupo de individuos acostumbrados a vivir juntos), se busca observar y registrar datos sobre las unidades de análisis que son objeto de estudio, es decir, las PYMES restauranteras localizadas en las principales ciudades de Sinaloa. De esta forma, la técnica de la observación participante es un proceso mediante el cual, quien investiga, debe tener paciencia y establecerse por largo tiempo sobre el objeto de estudio para poder *entender, registrar, interpretar y leer* el lugar.

Este tipo de metodología cualitativa se nos enseñó durante los estudios de doctorado en estudios fiscales de la Universidad Autónoma de Sinaloa, por lo que además de ello fue necesario leer otros trabajos como artículos y tesis que se habían realizado con técnicas de observación participante.

Por ejemplo el trabajo cualitativo de Bronislaw y Malinowski (2001) fue lectura necesaria, aunque los autores presentan la cultura de manera inamovible y fuera del ámbito político, social y económico. Sin embargo, nadie puede negar que la técnica de observación participante es un instrumento metodológico capaz de generar rica información cualitativa para trabajos de investigación, en este caso de las PYMES restauranteras de Sinaloa. De esta forma, se realizarán 5 entrevistas a profundidad con informantes clave de las PYMES restauranteras del puerto de Mazatlán, Sinaloa, a través de la técnica de bola de nieve. Por supuesto, los nombres de las personas fueron cambiados por seudónimos para proteger su identidad, respondiendo así a la inquietud de las personas entrevistadas que prefirieron permanecer en el anonimato.

A diferencia de una encuesta, que generalmente se aplica al azar, en las entrevistas el investigador busca deliberadamente a aquellos actores que puedan proveerlo de la información suficiente para cumplir los objetivos (Flick, 2004).

En ese sentido, una vez ubicados los restaurantes, con el procedimiento que se explica en el apartado siguiente, se procedió a localizar y a entrevistar a personas disponibles con el mayor rango de autoridad, considerando que un directivo, en comparación a un empleado de rango menor, siempre o por lo general tendrá un panorama más completo de la situación actual y de las expectativas de crecimiento o estancamiento de la empresa.

Una vez aplicado el instrumento, se procedió a codificar la información para construir los reportes etnográficos de las entrevistas efectuadas sobre las personas que se encontraban inmersas en las actividades empresariales diarias del objeto de estudio, es decir, las PYMES restauranteras. Dando continuidad a lo anterior, los trabajos de corte cualitativo, como el aquí realizado, se enfocan a generar categorías mediante las cuales los datos recogidos a través de las entrevistas y la observación cobran sentido y permiten describir, interpretar y explicar el fenómeno que se estudia.

Mencionar que los instrumentos metodológicos utilizados para estudiar la Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES restauranteras de las principales ciudades de Sinaloa, pueden ser cuestionados, tanto por los informantes clave que se entrevistaron como los académicos que lean la presente investigación, pues nuestras interpretaciones pueden no coincidir con la mirada y olfato académico de otros investigadores de este campo sobre la identidad de las PYMES.

Los instrumentos metodológicos utilizados para estudiar la Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES restauranteras de las principales ciudades de Sinaloa, están abiertos al escrutinio de los informantes clave que se entrevistaron y de los académicos que lean la presente investigación, quienes pudieran discrepar de las interpretaciones que aquí se hacen.

3.4 Técnica de investigación de *Grupo de discusión* (focus group)

Dentro de los criterios metodológicos en investigación científica, suelen establecerse distintas clasificaciones que posibilitan entender las formas de aproximación a los fenómenos de estudio. Una de las clasificaciones más usadas es la que divide entre metodologías cuantitativas y metodologías cualitativas. El enfoque cuantitativo, como su nombre lo indica, apunta a establecer sistemas de evaluación centrados en lo cuantificable, es decir, medible numéricamente. Los métodos cualitativos de investigación apuntan a la comprensión de fenómenos en términos de sus significados, hacen referencia tanto a formas de aproximación al conocimiento como a las modalidades de análisis del mismo. Tal como señalan Ramallo y Roussos (2008), bajo el epígrafe de *lo cualitativo* se engloban eventos de distinta naturaleza: Una visión epistemológica, modelos de acción para la investigación, métodos de trabajo y técnicas, tanto de obtención de información como de análisis de datos (no necesariamente diferenciados entre sí).

Dentro del modelo de trabajos y técnicas para la obtención y análisis de datos, se destaca una metodología por su gran uso y múltiples áreas de aplicación: Los denominados *focus group*, también llamados grupos de discusión o entrevistas de grupo. La modalidad *focus group* constituye una técnica de investigación cualitativa ampliamente difundida en diversos ámbitos de la investigación (Ramallo y Roussos, 2008).

La técnica de investigación denomina *grupo de discusión* (focus group en inglés) es uno de los métodos básicos inscritos en el paradigma cualitativo. Álvarez-Gayou (2013), la define de la siguiente manera:

Definiremos entonces al grupo focal como una técnica de investigación social que privilegia el habla, cuyo propósito radica en propiciar la interacción mediante la conversación acerca de un tema u objeto de investigación, en un tiempo determinado y cuyo interés consiste en captar la forma de pensar, sentir y vivir de los individuos que conforman el grupo (p. 131-132).

Dentro de las características o condiciones que debe de cumplir este tipo de herramienta de investigación, Álvarez-Gayou menciona las siguientes:

- Es una técnica de recolección de información.
- Subraya la interacción, cómo los participantes elaboran gradualmente su realidad y su experiencia, incluyendo sus creencias, sentimientos y actitudes.
- Es un grupo artificial, porque no existe ni antes o después de la conversación. Nace en el momento que inicia el diálogo.
- Se trata de un grupo en tanto se le asigna una tarea específica, por lo que equivale a un equipo de trabajo para el investigador, puesto que a partir de aquél logrará sus propósitos, aunque el grupo mismo no se perciba así.

- Tiene por objetivo provocar confesiones o auto exposiciones entre los participantes, a fin de obtener información cualitativa.
- El número idóneo de integrantes es de 7 a 10 por grupo

Álvarez-Gayou (2013) menciona que el investigador debe preguntarse cuántos grupos se formarán, cuántos integrantes y la idoneidad de estos, así como el tiempo de las sesiones y el lugar donde se desarrollarán. Expresa que es muy importante que los participantes tengan claro el objetivo que se persigue y que debe hacerse una conducción adecuada de la reunión que permita cumplir los propósitos establecidos. Nuestro modelo clásico de focus group implicó un grupo de entre seis y doce participantes, además, se tuvo la presencia de un moderador, encargado de guiar la interacción del grupo e ir cumplimentando los pasos previstos para la indagación.

Se busca que las preguntas sean respondidas en el marco de la interacción entre los participantes del grupo, en una dinámica donde éstos se sintieron cómodos y libres de hablar y comentar sus opiniones. La duración promedio de nuestro focus group fue de treinta a noventa minutos. Al respecto, Edmunds (1999), señala que la técnica del focus group implica tres pasos lógicos y metodológicos centrales: El reclutamiento, la moderación y la confección del informe. Cada paso posee su importancia relativa y contribuye a la correcta utilización de la técnica y la interpretación válida de los resultados que se obtengan.

El primero, reclutamiento de los participantes debe cuidar especialmente los criterios de inclusión y exclusión del estudio, así como también una distribución equitativa intra-grupo para cada focus group. Este es un paso sumamente importante y que generalmente escapa tanto al moderador como a los receptores finales del informe. Si no existe un adecuado reclutamiento (e incluso si no existe una necesaria comunicación entre la instancia reclutadora y el moderador) se corre el peligro de grupos demasiado homogéneos o heterogéneos; que no permitan una obtención medianamente confiable de datos y el establecimiento de ciertas tendencias y reacciones generalizables a la población en estudio.

Posteriormente, la moderación, es decir, el focus group propiamente dicho. Como se adelantó previamente, el contexto espacial de la actividad es sumamente importante, Los momentos iniciales de la moderación se centran en la bienvenida a los participantes y la explicación de la tarea, en los términos más amigables y claros posibles. Por una parte, la destreza del moderador radica en lograr que todos los participantes brinden su opinión a los temas tratados, Por otra parte, el moderador deberá administrar muy eficazmente el tiempo destinado a cada pregunta, cada sub-tema del focus group, ya que corre el peligro de llegar al final del tiempo sin haber podido recorrer todos los puntos de indagación.

La confección del informe, tercer pasó en el proceso de todo focus group. La confección del informe debe responder a cuestiones previamente establecidas y que generalmente son el motivo de la realización del focus group. Como afirma Garvin (2008), las entrevistas de grupo son ventajosas en tanto pueden entregar información confiable con costos mucho menores que los de las herramientas de investigación tradicionales, como las grandes encuestas o los relevamientos masivos de información.

Tal vez sea ésta una de las razones principales por las cuales su uso se ha ido incrementando con el tiempo. En efecto, el empleo de los focus group ofrece un campo más amplio de información que otras estrategias de investigación, más cuantitativas, con preguntas cerradas ya determinadas de antemano. Además, como explican Kotler y Armstrong (2001) la interacción propia de los grupos de discusión puede generar nuevas ideas o conexiones en base a comentarios que en un primer momento podrían parecer azarosos, y que pasarían desapercibidos en modelos cuantitativos de preguntas cerradas.

3.5 El Diseño de estudio en la investigación

De esta forma, con el propósito de simplificar, en la Tabla No.2 se sintetizan las generalidades del diseño de la investigación con enfoque cualitativo, denominada: *La identidad de la PYMES en Sinaloa como deducción fiscal en el impuesto sobre la renta*. Se concluye que es una investigación útil para el desarrollo económico de la PYMES, que eventualmente podría tener un impacto favorable en la economía sinaloense.

3.5.1 Tipo de Estudio

Aunque el método científico es uno, existen diversas formas de identificar su práctica o aplicación en la investigación. De modo que la investigación se puede clasificar de diversas maneras. Enfoques positivistas promueven la investigación empírica con un alto grado de objetividad suponiendo que si alguna cosa existe, existe en alguna cantidad y su existe en alguna cantidad se puede medir. Esto da lugar al desarrollo de investigaciones conocidas como cuantitativas, las cuales se apoyan en las pruebas estadísticas tradicionales. Pero especialmente en el ámbito de las ciencias sociales se observan fenómenos complejos y que no pueden ser alcanzados ser observados a menos que se realicen esfuerzos holísticos con alto grado de subjetividad y orientados hacia las cualidades más que a la cantidad. Así se originan diversas metodologías para la recolección y análisis de datos (no necesariamente numéricos) con los cuales se realiza la investigación conocida con el nombre de cualitativa.

Investigación de tipo cualitativa predominante, ya que empleara un enfoque mínimo cuantitativo para la obtención de resultados. Será una investigación cualitativa, porque el problema a analizar es muy difícil de medir o no se ha medido anteriormente (Mertens, Méndez y Peña, 2007). Y para concluirla se realizara una investigación cuantitativa debido a que los datos obtenidos se les tienen que asignar un valor para poder obtener un resultado (Rojas, 2011). El tipo de investigación abordado, para el nivel requerido para esta problemática, corresponde a un estudio descriptivo, como explicativo. Es una investigación al aspecto micro-social, debido a que está orientado al análisis de unidades administrativas, que son PYME (de 11 a 250 empleados), del sector restauranero en el Estado de Sinaloa. Será una investigación no experimental.

3.5.2 Diseño del instrumento de investigación

Para ubicar cuál de estos tipos de investigación corresponde a un estudio en particular que se desea realizar, será necesario determinar el estado de conocimiento existente respecto al tema en investigación a partir de una completa revisión de la literatura y el enfoque que el investigador desee dar a su estudio. Méndez y Peña (2007), comentan que como requisito indispensable para la redacción de dicha investigación, se debe revisar información bibliográfica, por lo tanto se realizó una revisión documental de temas relativos a la investigación en cuestión y se concluye mencionando que existen diversos autores que han establecido la importancia de los activos intangibles, (Stewart, Roos, Roos, Dragonetti y Edvinsson, 1997; Upton, 2001; García Ayuso, 2003; Andriessen, Riedl, 2004; Nomen, 2005; Krinstandl y Bontis, 2007; Marshall, Mcmanus, Viele, 2010; Blumenau, 2012), de la identidad empresarial (Schmalensee, Grant, Rumelt, Tirole 1990; Kliksberg, 2001; Castañón, Aragón y Rubio, 2005; Hernández, Mendoza, 2008; Ramírez, Mungaray, Díaz y Torrent, 2010) como recursos y capacidades (Penrose 1962; Prahalad y Hamel, 1990; Amit y Schoemaker, 1993; Grant, 1992; Fernández y Suárez, 1996 Suárez y Vicente, 2001; Navas y Guerras, 2002; Grandlgruber y Lara, Hodgson, 2007; Nooteboom, 2009; Matero y Curras, Olmedo, Prieto y Santidrián, 2010; Velard, 2011; Bueno, 2013).

Tabla 3.1 *Generalidades del diseño de la investigación con enfoque cualitativo.*

<i>Estrategia de investigación</i>	Estudio de caso: el análisis de campo en PYMES sector restaurantero en Sinaloa
<i>Alcance de la investigación</i>	<p>Descriptivo: Centrado en relatar características definitorias del caso investigado, aspectos sobre el conocimiento del uso y manejo de la <i>identidad</i> empresarial como parte de los Activos en la PYMES, su marco legal y fiscal en su contexto contable, para aprovechar la deducción de inversiones como beneficio fiscal ante el impuesto sobre la renta.</p> <p>Interpretativo: Se analizará las causas de la problemática planteada en la presente investigación, según el enfoque de los entrevistados.</p> <p>Evaluativo: Se evaluó el impacto económico fiscal de la PYMES sinaloense estudiadas.</p>
<i>Limitantes de la investigación.</i>	<p>Disponibilidad de los entrevistados.</p> <p>Carencia de tiempo recursos suficientes para llevar a cabo la indagación a lo largo y ancho del estado.</p>

<i>Unidades de análisis</i>	PYMES sector restauranero en Sinaloa.
<i>Sujetos de análisis</i>	Dueños, socio o accionistas, administradores y Contadores. Autoridad Hacendaria, Colegio de Contadores y Catedrático
<i>Interpretación</i>	Aplicación hermenéutica (silogismo, acción interpretativa).
<i>Herramientas de recopilación de datos</i>	Determinación de Muestra Observaciones Entrevista semiestructurada.

Fuente: Elaboración propia, 2014.

3.5.3 El comportamiento en el campo de acción

En este capítulo consideraremos las fases de trabajo denominadas investigación de campo y la observación participante. El trabajo de campo incluye tres actividades principales. La primera se relaciona con una interacción social no ofensiva: lograr que los informantes se sientan cómodos y ganar su aceptación, el segundo aspecto trata sobre los modos de obtener datos: estrategias y tácticas de campo, el aspecto final involucra el registro de los datos en forma de notas de campo escritas mediante la entrevista semiestructurada.

Al respecto, los observadores participantes entran en el campo con la esperanza de establecer relaciones abiertas con los informantes. Se comportan de un modo tal que llegan a ser una parte no intrusiva de la escena. Idealmente, los informantes olvidan que el observador se propone investigar. Muchas de las técnicas empleadas en la observación participante corresponden a reglas cotidianas sobre la interacción social no ofensiva; las aptitudes en esa área son una necesidad (Arias, 2012).

Durante la fase inicial, la recolección de datos es secundaria para llegar a conocer el escenario y las personas. Las preguntas tienen la finalidad de ayudar a romper el hielo. Puesto que algunas personas pueden preguntarle al investigador qué quiere saber, es una buena idea anotar algunas preguntas generales antes de ingresar en el campo.

Por lo general, son buenas aperturas preguntas como ¿Podría darme una perspectiva de este lugar? y ¿Cuál ha sido su experiencia respecto a esto?. Diferentes personas probablemente presentarán diferentes grados de receptividad ante el investigador. Aunque el portero haya autorizado el estudio, otros pueden objetar su presencia.

Como lo señala Johnson (1988), no es poco común que los observadores se encuentren en medio de una lucha de poderes a propósito de su presencia. Es importante explicar quién es uno a todas las personas del escenario. Un segundo problema que enfrentan los investigadores de campo consiste en que se les diga qué y cuándo observar. Ante los extraños, todas las personas tratan de presentarse bajo la mejor luz posible (Coffman, 1959).

Los informantes compartirán aquellos aspectos de su vida y de su trabajo que se prestan a una visión favorable, y ocultarán los otros, o por lo menos los llevarán a un segundo plano. En las instituciones, por ejemplo, los guías con frecuencia muestran a los visitantes las mejores salas y los programas modelos, y desalientan el recorrido en otras partes de la institución (Coffman, 1961; Taylor y Bogdan, 2000).

Con motivo de lo anterior, establecer *rapport* con los informantes es la meta de todo investigador de campo. Cuando se comienza a lograr el *rapport* con aquellas personas a las que se está estudiando, se experimentan sensaciones de realización y estímulo. El de *rapport* no es un concepto que pueda definirse fácilmente. Significa muchas cosas: Comunicar la simpatía que se siente por los informantes y lograr que ellos la acepten como sincera. Lograr que las personas se “abran” y manifiesten sus sentimientos respecto del escenario (Coffman, 1959). El *rapport* aparece lentamente en la mayoría de las investigaciones de campo. Y cuando aparece, puede ser tentativo y frágil. Es dudoso que cualquier persona confíe por completo en otra, en todos los momentos y circunstancias. Tal como nos lo dice John Johnson (1975), el *rapport* y la confianza pueden crecer y disminuir en el curso del trabajo de campo. Con ciertos informantes nunca se llega a establecer un verdadero *rapport* (Johnson, 1975). Para Johnson (1975), es importante que la gente sepa que el investigador es el tipo de persona con la que pueden expresarse sin temor a revelar algo o a una evaluación negativa. Muchos observadores, entre los cuales nos contamos nosotros, tratamos de parecer personas humildes que son tipos normales y no le harían a nadie ninguna vileza. Cuando el compromiso activo en las actividades de las personas es esencial para lograr la aceptación, hay que participar por todos los medios, pero sabiendo dónde trazar la línea divisoria.

En algunos escenarios se debe participar en actividades marginales, sólo así las pruebas prácticas demostrarán que uno es digno de confianza (Manen 1982, p. 114). Una diferencia entre establecer *rapport* y ser tratado como un títere. Polsky (1969) sostiene que los investigadores deben saber poner límites a los informantes. Ofrece el ejemplo siguiente: “He tenido noticias de un asistente social que trabajaba con pandillas violentas, tan inseguro, tan incapaz de trazar el límite por miedo a ser dominado por la fuerza, que llegó a retener y ocultar armas que habían sido utilizadas en asesinatos”, (p. 128). Como lo señala Polsky (1969), es fácil ser afectado por amistades del campo al punto de renunciar a líneas embarazosas de indagación o, lo que es peor, de abandonar la perspectiva crítica que el trabajo de campo requiere.

3.5.4 La formulación de preguntas en la entrevista semiestructurada

Aunque los observadores participantes entran en el campo con interrogantes amplias en mente, antes de seguir líneas específicas de indagación, permiten que los temas emerjan en el escenario. Inicialmente, los investigadores de campo formulan preguntas como para permitir que la gente hable sobre lo que tiene en mente y lo que la preocupa sin forzarla a responder a los intereses, preocupaciones o preconcepciones de los observadores.

Al comienzo de un estudio, los observadores formulan preguntas no directivas y que no involucran juicios de valor. Se utilizan expresiones con las que comúnmente inicia una conversación: ¿Cómo anda todo?, ¿Le gusta esto?, ¿Puede hablarme un poco sobre este lugar?. Este tipo de preguntas permiten que la gente responda a su manera y con su propia perspectiva. Otro modo adecuado de lograr que las personas hablen inicialmente consiste en aguardar que suceda algo, y después preguntar acerca de ello.

Ya hemos dicho que se espera que los recién llegados sean humildes y hagan preguntas sobre cosas que no han visto antes (Douglas, 1976). Saber qué es lo que no debe preguntarse puede ser tan importante como saber qué preguntar. Sanders (1980) señala que cuando uno está estudiando a personas comprometidas en actividades cuestionables desde el punto de vista legal, las preguntas inadecuadas pueden ser razonablemente interpretadas como signo de que el investigador es un delator. Manen (1982) afirma que cualquier forma de interrogatorio sostenido implica evaluación.

En el estudio de caso, el observador sólo formula preguntas directas. También es importante saber cómo formular las preguntas. De los enunciados debe trascender una simpatía que dé apoyo a las definiciones de sí mismos de los informantes. En cuanto los informantes comienzan a hablar, podemos alentarlos a que digan más cosas sobre los temas en los que estamos interesados. Palabras, indicios y gestos que indiquen nuestro interés son por lo general suficientes para mantener a un interlocutor en la senda: Eso es interesante, ¿Eso está bien?, Yo siempre pregunté sobre ese tema. Pequeños signos de simpatía demuestran apoyo y alientan a las personas a continuar.

A medida que los observadores adquieren conocimientos y comprensión de un escenario, las preguntas pasan a ser más directivas y centradas en un punto específico (Denzin, 1978; Spradley, 1980). Una vez que han emergido los temas y perspectivas, los investigadores comienzan a redondear sus conocimientos del escenario y al controlar la información recogida previamente. Los observadores van y vienen entre los datos ya recogidos y el campo. De lo que ya han aprendido depende lo que traten de observar y el contenido de las preguntas en el campo. Es una buena idea llevar un registro de temas por explorar y preguntas por hacer. Douglas (1976) subraya la importancia de someter a control las narraciones e historias de los informantes: El control consiste esencialmente en comparar lo que nos dicen otros con lo que es susceptible de ser experimentado u observado más directamente, y por lo tanto más confiablemente, o con relatos más dignos de confianza.

Los relatos que le resultan sospechables al investigador al principio de su estudio pueden ser controlados después de que ya tiene cierta idea sobre a quién conviene o no conviene creer y en qué medida. El observador que ha pasado cierto tiempo en un escenario puede utilizar el conocimiento que ya ha obtenido para lograr más información. La idea es actuar como si uno ya supiera acerca de algo para que las personas hablen sobre ello en profundidad.

Douglas (1976) llama a esto la táctica de la aserción en etapas. Aunque la mayoría de los observadores participantes confían en su memoria para registrar los datos, algunos investigadores toman notas en el campo o emplean dispositivos mecánicos para la recolección de los mismos.

Por cierto, hay un número creciente de estudios cualitativos en los cuales los investigadores emplearon grabadores, cámaras de video y máquinas fotográficas para tomas a intervalos regulares (Dabbs, 1982; Whyte, 1980).

Los conceptos y las ideas expuestas y analizadas en este apartado sirvieron para planear la instrumentación de las entrevistas y, particularmente, para explotar al máximo las reuniones y conversaciones con las personas entrevistadas, procurando la creación de las mejores condiciones para que se expresarán abiertamente y con la mayor profundidad posible acerca de los temas de interés en el marco del fenómeno que se estudia. El concepto o esquema de entrevista semiestructurada establecido por Flick (2004) contempla la posibilidad de generar preguntas que no estaban contempladas en el guion original o de explicar el contexto a los entrevistados con el fin de conducirlos al cumplimiento de los objetivos planteados.

Una entrevista es exitosa en la medida que el entrevistado se expresa con libertad y amplitud sobre los tópicos que se abordan y bajo esas premisas se desarrollaron las 28 entrevistas aplicadas en el marco de esta indagación.

3.6 El Universo de estudio, la población y su muestra

En este estudio se considera como población a las PYMES del Sector Restaurantero del Estado Sinaloa, México, acreditadas en el Censo Económico realizado el año 2014 por el INEGI, e inscritas en las Cámaras Nacional de la Industria Restaurantera (CANIRAC), cuyo número asciende a cuatrocientas setenta y nueve (479) empresas establecidas bajo la clave de restaurante servicio de transformación y preparación de alimentos, de lo cual se selecciona para dicho estudio los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán, considerando que al contemplar municipios del norte, centro y sur del estado es legítimo afirmar que se cuenta con una perspectiva estatal del fenómeno que se estudia.

3.6.1 Muestreo: Sector restaurantero de Sinaloa

Frente a la discusión sobre el rigor de los conocimientos generados a partir de la investigación cualitativa, se encuentran dos posturas que reflejan la disyuntiva entre aceptar o no los criterios del paradigma científicista. Al respecto, Morse (1995) observa que, mientras en Gran Bretaña y Europa los investigadores continúan usando los términos de validez y confiabilidad (reliability), en Norteamérica son una minoría. En este sentido, Corbin y Strauss (2008) afirman: “no me siento cómoda usando validez y confiabilidad cuando se discute la investigación y la palabra verdad también me molesta porque definir el asunto de la verdad nos lleva a cierto grado de dogmatismo” ellas prefieren el término credibilidad.

Polity y Hungler (2000) coinciden en que la validez puede ser de contenido y de criterio; la primera, se refiere al proceso reiterado de comprobación y reconfirmación del conocimiento adquirido. En cuanto a los criterios, estos hacen parte de la evaluación de los instrumentos de medición y, al respecto, aclaran lo siguiente: La fiabilidad es propiedad del instrumento mismo, cuando se aplica a una muestra dada en algunas condiciones o circunstancias. En el marco de la metodología cualitativa, la muestra tomada en esta investigación se hizo en cuatro municipios de Sinaloa: Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán. En el caso de esta investigación sobre las PYMES del sector restaurantero de Sinaloa, el muestreo y la saturación son elementos importantes en los dos paradigmas investigativos (cualitativo y cuantitativo). Ahora bien, la saturación teórica está unida al muestreo teórico, por lo que no debe hablarse de aquella cuando se ha cumplido la saturación de datos, escenarios o acontecimientos, lo que constituye un avance como se aprecia en los planteamientos de Strauss y Corbin (2008).

Para quienes también la saturación teórica va de la mano del muestreo teórico, cuyo propósito es maximizar las oportunidades de comparar acontecimientos, incidentes o sucesos para determinar cómo varía una categoría en términos de sus propiedades y dimensiones. El muestreo teórico es acumulativo; en este sentido, el investigador se interesa por generar el mayor número posible de datos. Glaser (2001) asevera que, esta es una distracción innecesaria del foco de los datos, para él, la comparación constante aumenta el rigor metodológico y garantiza la abolición de ideas preconcebidas.

No obstante, Hammersley y Atkinson (2007) argumentan que la reflexividad conducirá a una mejor descripción del mundo social, en la medida que hace explícitas las perspectivas y puntos de vista del investigador. Para estos autores, positivismo y naturalismo son limitados e inadecuados, pues olvidan que somos parte del mundo social, e ignoran que el investigador y los datos están inextricablemente relacionados. Más allá de la discusión sobre los criterios y estrategias, el rigor en los métodos está relacionado con cada una de las etapas del proceso de investigación. Por una parte, la calidad en la formulación del problema debe ser un propósito común de los proyectos de investigación, por ello, para que un problema se convierta en materia de investigación, se debe definir en términos teóricos y prácticos expresados como vacíos o necesidades de miradas desde otras perspectivas o ampliación del conocimiento.

Según Patton (2005), la validez en la investigación cuantitativa depende de la construcción de un cuidadoso instrumento estandarizado. En la investigación Cualitativa, el investigador es el instrumento. La credibilidad de los métodos cualitativos se basa en las habilidades; la competencia y el rigor de la persona hacen el trabajo de campo. Según Reeves, los trabajadores de campo aprenden a usarse a sí mismos como el principal y más confiable instrumento de observación, selección, coordinación e interpretación. En la práctica etnográfica el investigador debe volverse parte de la situación para sentir lo que sienten las personas, es decir, sumergirse en las realidades de ellas con el fin de identificarse con el proceso en estudio y al mismo tiempo, permanecer distante. La determinación de fórmula maestra basada en la población, tomado del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) es un organismo público con autonomía técnica y de gestión, personalidad jurídica y patrimonio propios, responsable de normar y coordinar el Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica. La Cámara Nacional de la Industria de Restaurantes y Alimentos Condimentados (CANIRAC), firmó un Convenio con el INEGI para la Divulgación de los resultados del Censo Económico 2014 en lo que corresponde a la industria restaurantera.

La Industria Restaurantera se define como: los servicios de preparación de alimentos y bebidas para su consumo inmediato. Se caracteriza por no efectuar ningún procedimiento de conservación o envasado del producto; existiendo así una brecha temporal muy corta entre la preparación de los alimentos y bebidas y su consumo, lo que descarta la formación de inventarios. La generación de valor en esta industria toma en cuenta dos aspectos: lo tangible, con la preparación misma de los alimentos, y la parte intangible, con el servicio o atención que recibe el consumidor. La unidad de observación a través de la cual se obtiene información sobre esta actividad económica es el establecimiento que INEGI define como: la unidad económica que en ubicación física, asentada de manera permanente y delimitada por instalaciones fijas, combina acciones y recursos bajo el control de una sola entidad propietaria o controladora para proporcionar algún tipo de servicio de preparación de alimentos. Una de las modalidades de este tipo de unidad son los establecimientos semifijos, con estructuras rústicas o frágiles y ancladas al piso, tales como los puestos o locales de lámina. También se incluyen aquellas viviendas en las que se proporcionan estos servicios. De acuerdo al Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN 2013) los Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas se encuentran clasificados dentro del Sector 72.

De acuerdo al Censo Económico 2014, este sector contempla 568,866 unidades económicas, de las cuales el 97 por ciento, es decir 544,937 pertenecen al subsector 722 de servicios de preparación de alimentos y bebidas. Separando las ramas de preparación de alimentos por encargo (7223) y Centros nocturnos, bares, cantinas y similares (7224), de lo cual para nuestro estudio, 515,059 establecimientos se dedican exclusivamente a la preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas, es decir, el 9.1 por ciento del total nacional. A lo largo del tiempo se ha observado un continuo crecimiento en el número de negocios. En 2014 el número de establecimientos creció en 1.9 por ciento con relación a los registrados en 2009, contabilizando 5'654,012 establecimientos, con 29'642,421 personas ocupadas.

Las siguientes gráficas muestran la tendencia creciente tanto en los establecimientos del sector restaurantero o preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas.

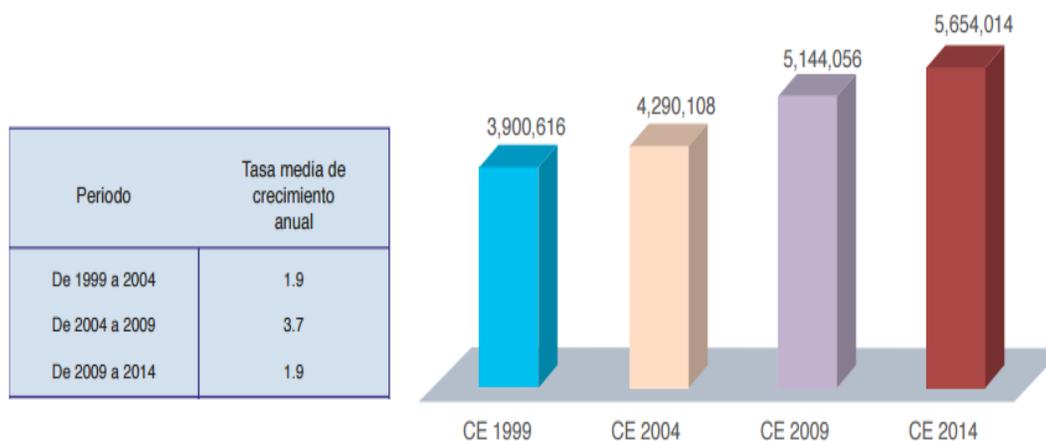


Figura 3.1 Total de Establecimiento del Sector Restaurantero

Fuente: elaborado a partir del Censo Económico 2014 INEGI

Como se observa, la industria restaurantera ha mostrado un crecimiento importante a partir de 1999. El crecimiento promedio de los establecimientos en la industria en los últimos quince años ha sido del 4.5 por ciento. Para 2014 se tienen registrados 515,059 establecimientos dedicados exclusivamente a la preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas, 94.5 por ciento del total de establecimientos incluidos en el Subsector 7225 de preparación de alimentos y bebidas. De los 515,059 establecimientos incluidos en la Rama 7225 se muestran en la siguiente tabla de Servicio de preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas corresponden:

Tabla 3.2 Representación de Servicio de preparación de alimentos y bebidas alcohólicas y no alcohólicas en Sinaloa

58,195	Restaurantes con servicio de preparación de alimentos a la carta o de comida corrida
18,365	Restaurantes con servicio de preparación de pescados y mariscos
117,594	Restaurantes con servicio de preparación de antojitos
113,526	Restaurantes con servicio de preparación de tacos y tortas
58,639	Cafeterías, fuentes de sodas, neverías, refresquerías y similares
4,502	Restaurantes de autoservicio
55,029	Restaurantes con servicio de preparación de pizzas, hamburguesas, hots dogs y pollos rostizados para llevar
45,204	Restaurantes que preparan otro tipo de alimentos para llevar
44,005	Servicios de preparación de otros alimentos para consumo inmediato

Fuente: elaborado a partir del Censo Económico 2014 INEGI

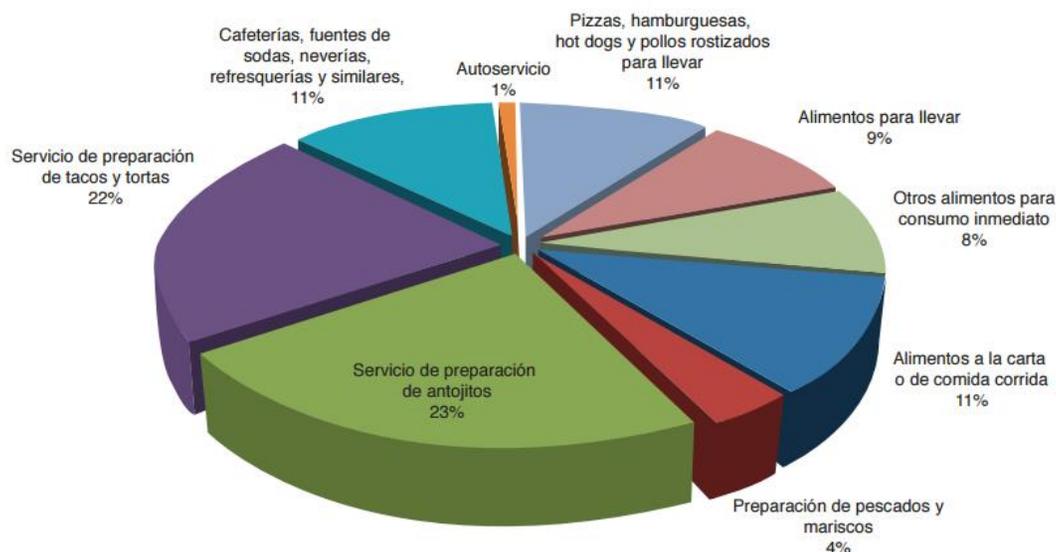


Figura 3.2 Clasificación de Establecimientos Restauranteros en Sinaloa

Fuente: información de INEGI Censo Económico 2014

Las Entidades Federativas que abarcan el 40.7 por ciento del número de establecimientos dedicados al servicio de preparación de alimentos y bebidas son: Estado de México (11.24 por ciento); Distrito Federal (9.94 por ciento); Jalisco (7.51 por ciento); Veracruz (6.70 por ciento) y Puebla (5.35 por ciento), para el caso de Sinaloa ocupa el 2.13 por ciento es decir 10,959 establecimientos en este sector como se muestra.

Tabla 3.3 Rango y posición de restaurantes de servicios de preparación de alimentos y bebidas en México

Estado	UE	%	Estado	UE	%
México	57,869	11.24	Sinaloa	10,959	2.13
Distrito Federal	51,196	9.94	Chihuahua	10,913	2.12
Jalisco	38,662	7.51	Baja California	10,367	2.01
Veracruz	34,520	6.70	Sonora	9,685	1.88
Puebla	27,574	5.35	Querétaro	9,537	1.85
Guanajuato	26,027	5.05	Coahuila	8,983	1.74
Michoacán	22,807	4.45	Tabasco	8,673	1.68
Oaxaca	21,524	4.14	Nayarit	7,724	1.50
Chiapas	19,052	3.70	Quintana Roo	7,714	1.50
Guerrero	16,746	3.25	Durango	7,402	1.44
Nuevo León	16,240	3.15	Aguascalientes	7,006	1.36
Yucatán	12,146	2.36	Zacatecas	6,187	1.20
Hidalgo	11,894	2.31	Tlaxcala	5,843	1.13
San Luis Potosí	11,700	2.27	Colima	4,870	0.95
Tamaulipas	11,634	2.26	Campeche	4,522	0.88
Morelos	11,485	2.23	Baja California Sur	3,708	0.72

Fuente: elaborado a partir del Censo económico INEGI 2014.

Para los establecimientos en Sinaloa, del CE 2014, se consideró aquellos establecimientos con personal ocupado de 11 hasta 250, por estar en la estratificación de las PYMES sinaloenses del sector restaurantero lo cual en los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán nos arroja un total de 479 establecimientos de este universo se tomó la muestra representativa.

Ahora corresponde diseñar el tipo de muestreo a través del cual se sorteará el número de entrevistas que se efectuaran a dueños, socios y accionistas de PYMES del sector restaurantero de Sinaloa. Así, para Cochran (1996) hay ventajas del muestreo por el costo reducido en la investigación, mayor rapidez, más posibilidades y mayor exactitud, esto último por que puede capacitar al personal para que apliquen algunas técnicas de recopilación de información, que permitirá hacer más eficiente dicho proceso. Después de repensar los criterios clásicos de validez, determinación de la población, la confiabilidad de la muestra de los datos, se expone la postura asumida en esta indagación y se desglosa el procedimiento seguido para determinar la muestra aleatoria de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa respecto a los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán, que son los de mayor representación poblacional de restaurantes, aplicando la fórmula que orientó sobre el tamaño de la muestra para datos globales se detalla la ficha técnica en la siguiente tabla si como determinación de resultado de muestra:

Tabla 3.4 Ficha técnica respecto a la metodología y análisis de datos.

<i>Población:</i>	479 PYMES
<i>Ámbito geográfico:</i>	Estado de Sinaloa – México
<i>Tamaño de la muestra:</i>	28 PYMES
<i>Perfil del encuestado:</i>	Propietarios–Socios Accionistas
<i>Perfil de Entrevistados:</i>	Autoridad Hacendaria, Colegio de Contadores y Catedrático en materia Fiscal.
<i>Delimitación Geográfica:</i>	Ahome, Guasave, Culiacán, Mazatlán
<i>Fuente de información:</i>	Primaria
<i>Fecha del trabajo de campo:</i>	Septiembre 2016 a diciembre 2016
<i>Manejo de la información:</i>	SPSS v.20
<i>Error muestral:</i>	± 15 por ciento
<i>Nivel de Confianza:</i>	90 por ciento (z=1,645)

Fuente: Elaboración propia en base al diseño de estudio

3.6.2 Fórmula para determinar la muestra en base a la población:

$$n = \frac{N z^2 pq}{N e^2 + z^2 pq}$$

Donde:

N = Tamaño de la población o universo.

Z = es una constante que depende del nivel de confianza que se asigne, el cual indica la probabilidad de que los resultados de la investigación sean ciertos. Los valores de “z” se obtienen haciendo uso de la tabla de distribución normal estándar.

Los valores de “z” más utilizados y sus niveles de confianza se resumen en el siguiente esquema:

<i>Confianza</i>	<i>90</i>	<i>95</i>	<i>97.5</i>	<i>99</i>
	<i>por</i>	<i>por</i>	<i>por</i>	<i>por</i>
	<i>ciento</i>	<i>ciento</i>	<i>ciento</i>	<i>ciento</i>
<i>Valor de “z”</i>	1.645	1.96	2.24	2.576

E = Porcentaje de error de la muestra. El error muestral es la diferencia que puede presentarse entre el resultado que se obtiene preguntando a una muestra de la población y el que se obtendría si se preguntara a la totalidad de la población.

P = Probabilidad de que el evento ocurra.

Q = Probabilidad de que el evento no ocurra.

3.6.3 Los datos de la muestra aplicados

Como se ha comentado, El muestreo es un método muy utilizado para analizar datos. En lugar de analizar un conjunto completo de datos, el muestreo se fija en una parte de ellos. Si bien en el muestreo no se tienen en cuenta todos los datos, la parte de ellos con la que se trabaja es una buena representación del grupo completo y ofrece resultados similares. Con el muestreo se pueden analizar grandes cantidades de datos con una gran precisión. Además, el muestreo reduce el tiempo que se necesita para consultar datos, de manera que los anunciantes pueden obtener sus informes con mayor rapidez y eficacia

Tabla 3.5 Desglose de información por los cuatro Municipios más representativos según el universo de estudio restaurantero en Sinaloa.

Municipio	Población Restaurantera
AHOME	96
CULIACAN	178
MAZATLAN	146
GUASAVE	59
TOTAL	479

Fuente: Elaboración propia con datos del INEGI 2014

Por así considerarlo pertinente y con el propósito de contar con un nivel de confiabilidad de la muestra se optará por seleccionar un 90 por ciento de confianza y un valor de “p” del 50 por ciento, es decir un 50 por ciento de probabilidad de que ocurra el evento. Despejando la fórmula, la muestra seleccionada fue de 28 encuestados.

Datos:

Tabla 3.6 Desglose de fórmula para determinar la muestra de entrevistas

N=	tamaño de la muestra	479
Z=	nivel de confiabilidad	90% = 1.645
P=	probabilidad de Éxito	15%
q=	probabilidad de fracaso	0.5
e=	error maximo permitido	0.5

Fuente: Elaboración propia, 2015

Despejando formula:

FORMULA:

$$N = \frac{479 (1.694)^2 (0.50)(0.50)}{479 (0.15)^2 + (1.645)^2 (0.50)(0.50)}$$

$$N = \frac{479 (2.706025) (0.25)}{479 (0.0225) + (2.706025)^2 (0.25)}$$

$$N = \frac{1296.185 (0.25)}{10.7775 + 0.67650625}$$

$$N = \frac{324.046494}{11.4540063} = 28.291105$$

$$n = \frac{479 * 1.96^2 * 0.50 * 0.50}{479 * 0.15^2 + 1.96^2 * 0.5 * 0.5} = 28.29 = 28$$

Tomando como base el tamaño del universo de la investigación y haciendo uso de la fórmula diseñada por Sierra (1988), se proyectó un tamaño de la muestra de 28 encuestados, las cuales, fueron aplicadas tomando como base la proporción de PYMES del sector restaurantero registradas por municipio. Las encuestas a aplicar se distribuyeron de la siguiente manera:

Tabla 3.7 Distribución de entrevistas por los municipios seleccionados

Municipio	Población	por ciento de distribución	Total de entrevistas
AHOME	96	20.04 por ciento	5
CULIACAN	178	37.16 por ciento	10
MAZATLAN	146	30.48 por ciento	8
GUASAVE	59	12.32 por ciento	5
TOTAL	479	100 por ciento	28

Fuente: Elaboración propia.

Un instrumento adicional que se aplicó en la primera semana de febrero es la técnica de focus group, la que se desarrolló con 8 empresarios de la industria restaurantera. Bajo esta técnica los empresarios conversaron sobre temas de deducción fiscal, *identidad* y activo intangible. Los resultados se exponen en el capítulo siguiente. Derivado del instrumento estadístico anterior, durante el mes de octubre de 2016 se concertaron las entrevistas con los dueños de restaurantes seleccionados y a partir de noviembre y durante la primera quincena de diciembre se realizó el trabajo de campo de cara a cara con los empresarios seleccionados, aplicándose las siguientes preguntas:

1. ¿De acuerdo a su experiencia en el sector PYMES restaurantera sinaloense, usted considera que sería más beneficio para el desarrollo de este sector otorgar créditos financieros o beneficios fiscales?
2. ¿En el periodo actual de gobierno, se reformaron las leyes fiscales, eliminando el Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), el cual tenía una tasa impositiva del 2 por ciento y hoy en día la tasa es del 30 por ciento para las PYMES además de limitar las deducciones por el pago de sueldos y salarios, qué nos puede opinar al respecto y cómo afecta al desarrollo de la PYMES esta alta carga fiscal?
3. ¿Derivado de lo anterior, considera necesario que se otorguen beneficios fiscales para el desarrollo de la PYMES sinaloense, esto es mayores deducciones o reducción de impuestos?
4. ¿La *identidad* de su empresa o negocio, sabe usted que puede ser deducible fiscalmente y con ello reducir el pago de impuestos?
5. ¿Conoce cuáles son sus activos tangibles y cuáles son los intangibles?

Se cuidó que las preguntas correspondieran a los objetivos trazados en la investigación. Tomando en consideración las características de la entrevista semiestructurada, cuando la circunstancia lo ameritaba, se hacían planteamientos adicionales con la finalidad de extraer la mayor cantidad posible de información a los entrevistados. Se cuidó también que los entrevistados se sintieran en confianza para expresarse a profundidad, aclarándoles la finalidad académica de la reunión.

Por lo general, los entrevistados manifestaron interés en participar y compartir sus experiencias y puntos de vista. Este capítulo tiene como objetivo identificar la forma del conocimiento científico y la investigación. Para ello es necesario definir lo qué es ciencia, proceso en la investigación y su método, conceptos que en muchas ocasiones se confunden o manejan equívocamente como sinónimos.

La investigación de la que da cuenta este trabajo consistió en examinar la importancia que tiene una *identidad* empresarial positiva en el gusto de consumidor, como elemento en el desarrollo de la PYMES en Sinaloa. Por ello la exploración de la realidad basado en el conocimiento y la literatura existente nos mostrara que este elemento *identidad* es un activo intangible deducible.

Moreno (1991), define que el hombre se diferencia de los animales por su inteligencia. Esta le permite comprender y aprender, procesos que generan un creciente cuerpo de ideas llamado ciencia, el cual puede señalarse como conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por tanto falible. Con él crea la idea conceptual del mundo, cada vez más amplia, profunda y precisa. Así mismo los griegos proponían, que un médico, no debería ser un empírico sino un metódico, un observador de las consecuencias con miras a la previsión y a la acción: saber para prever, prever para actuar. Con motivo de lo anterior, el primer paso en el conocimiento es la percepción mediante los sentidos de un sujeto que puede diferenciar, de un objeto que puede ser conocido. Esta percepción por sí misma no establece distinciones entre las diferentes sensaciones percibidas, por lo que el hombre realiza operaciones que le permitan organizar, codificar y reproducir las imágenes sensoriales que se han almacenado en la memoria.

Zimmerman (1763), (cit. en Micheli, (2009), realizó un ensayo en el que resalta el valor de la intuición, el experimento, la reflexión racional y la experiencia como elementos fundamentales para obtener conocimientos. Vale la pena decir, el proceso cognoscitivo es complejo se relaciona con nuestras percepciones y sensaciones. Se inicia cuando al enfrentarse con un fenómeno (objeto de estudio) que no puede ser explicado dentro o desde sus marcos de conocimientos, el ser humano cae en un estado de incertidumbre que lo impulsa a buscar una solución. Además, Todos poseemos un conjunto de ideologías y conocimientos (pre científicos) a partir de los cuales analizamos y juzgamos; así, parecería que podemos darles pronta respuesta a los problemas. En conclusión, sí el fenómeno percibido no puede ser explicado desde nuestros marcos previos, surge una pregunta o problema de investigación.

3.7 Proceso de la investigación

Sin duda, en cuanto a uno de los problemas que se presentan al momento de emprender el camino hacia la investigación científica, recae en la naturaleza de los datos que se analizarán para la generación de nuevos conocimientos, específicamente, de la forma de recopilación de la información correspondiente que dará cuerpo al proceso de investigación a realizar. Esta situación marca la pauta para decidir la tipología o el enfoque metodológico correspondiente que el investigador retomará, ya sea de carácter cualitativo, cuantitativo o en su defecto, una composición de ambas, por algunos investigadores llamada investigación mixta o híbrida. Bajo esas consideraciones fundamentales, los antecedentes señalan que el enfoque cuantitativo emanó del positivismo impulsado por Augusto Comte y el enfoque cualitativo se derivó de la fenomenología estudiada en la Escuela de Chicago (Taylor y Bogdan, 2000).

Por lo anterior y sobre la base de que el positivismo y la fenomenología abordan de manera diferente los problemas y buscan diferentes clases de respuestas, sus enfoques exigen diferentes metodologías. El positivismo de Augusto Comte recaba información haciendo uso de técnicas tales como cuestionarios, inventarios y estudios demográficos, susceptibles de análisis estadístico, por lo que retoma el enfoque cuantitativo de una investigación. La fenomenología hace usos de estudios de caso, etnografía, la observación participante, la entrevista a profundidad y otras técnicas de recopilación de datos que generan datos descriptivos, por lo que se le ha identificado como enfoque cualitativo de investigación.

Eco (2002), introduce que para poder comprender dichos enfoques, primeramente es necesario entender que una investigación tendrá el carácter de científica, cuando cumpla con las siguientes características:

- Que trate sobre un objeto reconocible y definido de tal modo que también sea reconocible para los demás.
- La investigación tiene que decir cosas nuevas sobre este objeto.
- Tiene que ser útil a los demás.
- Debe suministrar elementos para la verificación y la refutación de la hipótesis que presenta.

La tarea principal de la investigación científica es producir nuevos conocimientos sobre la realidad, bajo una serie de pasos o etapas claramente establecidas; trata de dar respuesta y solucionar problemas aplicando procedimientos científicos. En los infinitivos describir, explicar, predecir y controlar la relación entre variables se resume los objetivos de ese proceso. Sin embargo, Rodríguez (2010), reconoce una clasificación efectiva de método científico y hoy debido a la complejidad y heterogeneidad que existe de la ciencia, ya no es

posible determinar un método común, afirmando radicalmente que el objeto de la investigación determinará el tipo de método científico que se va emplear.

Lo anterior, y en concordancia con Rodríguez, permite aclarar que no existe una clasificación que determine cuántos métodos distintos existen, sin embargo, una clasificación surge desde la forma de cómo se aborda el problema de estudio y esta puede ser de manera empírica o teórica, la primera permite hacer una serie de investigaciones retomando experiencia de otros autores.

Como ya se ha dicho, dentro del método empírico encontramos la observación científica, siendo el primer método utilizado por los científicos; la medición se desarrolla con el objetivo de obtener información numérica acerca de una propiedad o cualidad del objeto; y, el experimento, es el más complejo y eficaz de los métodos empíricos, que algunos lo consideran como otro método científico independiente con su propia lógica, denominada lógica experimental. En ese mismo sentido, los métodos de investigación teóricos revelan el objeto de la investigación, comprenden los hechos y formulan posibles respuestas al problema.

Capítulo IV: Análisis y presentación de resultados

Los planteamientos recogidos en los capítulos anteriores son precedentes que ponen de manifiesto la importancia que los recursos intangibles tienen en la creación de valor en las PYMES o en la sociedad del conocimiento que caracteriza la época actual en busca de un mayor desarrollo. Con ello, el análisis de la *identidad* empresarial se extendió la idea que las características intangibles asociadas a las marcas son una fuente de riqueza o valor empresarial, pues ofrecen una plataforma para la ventaja competitiva y la obtención de ganancias futuras; por lo que las actividades de creación, desarrollo y/o adquisición de marcas ya establecidas en el mercado son consideradas en la actualidad como alternativas serias de inversión y obtención de beneficios.

La justificación para concentrar el análisis en las perspectiva del comportamiento del consumidor, radica en que la literatura referida a la identidad, activos y recursos y capacidades de las empresas deben realizar una valoración financiera del Capital de Marca reconociendo la existencia y la discrecionalidad de este comportamiento, expresado en activos intangibles, señalados en estudios contables (Woodruff,1997; Hunt y Morgan, 1995; Slater, 1997; Falkenberg, 1996; Hittet, 2001 y Falkenberg, 1996; citados por Delgado,2004). En este sentido la marca, como activo intangible, posee una naturaleza inmaterial, que necesita ser reconocida los socios o accionistas de las PYMES para que se construya el valor de Marca y obtención de beneficios fiscales.

4.1 Importancia de las PYMES en un México incluyente

Para México no hay duda alguna que las PYMES son un eslabón fundamental, indispensable para el desarrollo nacional. La empresa es el pilar fundamental de la economía del país, sustento de empleos y generador de riqueza. Como tal, merece una atención especial de tal forma que pueda aprovechar las oportunidades existentes y pueda cumplir su tarea de generación de oportunidades.

Es por eso que debemos recordar que en los últimos años, las condiciones para que las empresas sobrevivan y crezcan han cambiado: La economía se abrió, los consumidores son cada vez más exigentes y la competencia más creativa y dinámica. El entorno económico mundial y nacional de hoy obliga a reflexionar sobre conceptos como la competitividad, la productividad o la calidad para asegurar la permanencia de las empresas y el desarrollo de los mercados.

Por ello las PYMES son la piedra angular de la economía. De los cuatro millones 926 mil empresas que en México existen un total de 95 por ciento son PYMES, reporta el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) en su nuevo Directorio Estadístico Nacional de Unidades Económicas 2015. El conjunto de estas empresas aporta el 75 por ciento del PIB.

De ahí la importancia estratégica que éstas adquieren o deberían (en el caso de nuestro país) en términos del desarrollo económico nacional, regional o local, deben aprovechar los beneficios fiscales que se encuentran en la ley del ISR. En sus postulados, Penrose (1962) hace hincapié en que la empresa es a la vez una organización y un acervo de recursos, humanos, materiales e inmateriales y, en ese sentido, enfatiza el potencial endógeno de la firma (identidad o marca) para crecer con base en los servicios productivos que ésta posee.

Dicho lo anterior en las PYMES el conocimiento contribuye a añadir valor a las materias primas, mercancías, bienes o servicios que las empresas producen, en la medida en que éstas incorporan en sus procesos productivos las habilidades y experiencias acumuladas de manera tácita o codificada entre los trabajadores, técnicos, ingenieros y gerentes de una organización productiva, se crea una identidad única.

En ese sentido, Penrose (1962 p.218) expone que las PYMES enfrentan restricciones en sus oportunidades de crecimiento impuestas por condiciones externas, en particular, el poder competitivo superior de las grandes. Éstas poseen varias ventajas comparativas sobre las empresas pequeñas: sus conexiones de mercado son más extensas, su presencia en los mercados de capitales es mejor, sus fondos propios son más abundantes e incluso, un pasado exitoso es, por sí mismo (un activo o recurso intangible) de enorme ayuda para un avance interior.

De manera muy general podría comentarse que todas las pequeñas y medianas empresas (PYMES) comparten casi siempre las mismas características, por lo tanto, se podría decir, que estas son las características generales con las que cuentan las PYMES:

- El capital es proporcionado por una o dos personas que establecen una sociedad y por lo general son de carácter familiar.
- Los propios dueños dirigen la marcha de la empresa; su administración es empírica.
- Dominan y abastecen un mercado más amplio, aunque no necesariamente tiene que ser local o regional, ya que muchas veces llegan a producir para el mercado nacional e incluso para el mercado internacional.
- Obtienen algunas ventajas fiscales por parte del Estado que algunas veces las considera causantes menores dependiendo de sus ventas y utilidades.
- Su tamaño es pequeño o mediano en relación con las otras empresas que operan en el ramo.
- Personal poco calificado o no profesional.
- Poca visión estratégica y capacidad para planear a largo plazo.

- Falta de información acerca del entorno y el mercado.
- Falta de innovación tecnológica, puede deberse a falta de recursos, o por no contar con el espíritu innovador necesario.
- Falta de políticas de capacitación, se considera un gasto, no una inversión, al no poder divisar las ventajas a largo plazo que puede generar.
- Tienen a realizar sus procesos de la misma forma con la idea de que cuando un método no funciona mal, se mantiene sin analizar si existen otros mejores.
- Falta de liquidez.

Es por ello, en el orden fiscal, las PYMES no han contado con apoyos, por lo cual se debe recurrir a la competitividad de su estructura interna aprovechando los recursos que este tipo de empresas pose, las capacidades de negociación de las PYMES a la vez que aprender a abrir nuevos canales logísticos de comercialización y distribución nacional y global de sus productos, deben aprovechar su identidad en el activo intangible como una deducción fiscal ante el ISR. Al respecto las PYMES europeas al igual que las mexicanas coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y empleo. De acuerdo con Alabarta y Martínez (2011) la estrategia más indicada en España sería más que impulsar la creación de nuevas empresas, concentrarse en el crecimiento y desarrollo de las pequeñas empresas existentes.

Como se indicó en el capítulo II, de esta tesis, en el interesante y poco conocido diagnóstico INIC de 1970. La falta de incentivos fiscales eficaces en el que señala:

No existe ningún incentivo fiscal específico para estimular la investigación científica y tecnológica realizada por empresas nacionales o residentes en México. Sin embargo, la legislación fiscal mexicana distingue entre los pagos hechos a las empresas extranjeras y a los particulares residentes en el país, según se trate de asistencia técnica o regalías por concesión de patentes y marcas de fábrica. Tratándose de extranjeros, los pagos por asistencia están sujetos a un impuesto fijo del 20 por ciento, y a los de regalías se les aplica una tasa progresiva que fluctúa entre el 5 por ciento y el 42 por ciento. Cuando se trata de empresas residentes en el país que perciban ingresos por ambos conceptos, el impuesto se paga según la tasa progresiva del 5 al 42 por ciento. (INIC, 1970 p.49).

El punto débil de los mercados para las PYMES es la escasez de inversores dispuestos a invertir en estas compañías. Su pequeño tamaño conlleva una liquidez muy limitada. Lo que unido a unos recursos dedicados a análisis de estas compañías mucho menores hace que los inversores las perciban como más arriesgadas y sean más reacios a invertir en ellas. En España esta debilidad se une a la falta de experiencia en este tipo de mercados y en general en la financiación de proyectos emprendedores o de pequeñas empresas en expansión (Wiklund, 1998).

En consecuencia, es imprescindible una actuación decidida de las autoridades públicas para impulsar la inversión en el capital de las PYMES, incentivando fiscalmente a aquellos inversores que decidan apostar por estas compañías. El incentivo fiscal es aún más importante en un momento adverso del mercado actual. En este contexto de modernización y adaptación a un entorno cada vez más globalizado de la economía española, la reforma del impuesto sobre sociedades constituía una asignatura pendiente para el sistema tributario español, tanto por la evolución de las teorías hacendísticas en los países de nuestro entorno como por la enorme dispersión que tradicionalmente caracterizaba a nuestra normativa fiscal, especialmente, en lo relativo a los regímenes especiales.

La gran mayoría de los estudios sobre las PYME españolas coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y empleo. Es por eso que España, más que impulsar la creación de nuevas empresas, debe concentrarse en el crecimiento y desarrollo de las pequeñas empresas existentes.

Coincidiendo con el enfoque de Wiklund, podemos afirmar que el desarrollo de las empresas se ve afectado tanto por factores internos de la propia empresa, como por los factores externos a la misma, y más cuando hablamos de las PYMES. Es interesante, por tanto, estudiar cómo aspectos externos a las empresas, es decir, del entorno, como son los impuestos, pueden aportar a las pequeñas empresas oportunidades de crecimiento.

La mayoría de los países de la Unión Europea han tomado, o están tomando, medidas para fortalecer el entorno en el que las empresas deben poner en marcha su crecimiento. Los países vecinos se están centrando en aspectos relativos a la reducción de las cargas impositivas, la mejora de la legislación, la modernización de la administración pública, la política de competencia y la financiación, entre todas estas medidas de apoyo al crecimiento podemos señalar como de gran importancia a las medidas de alivio fiscal.

Así, los incentivos fiscales que emanan de las políticas de los gobiernos se presentan como un impulso para las PYMES en crecimiento.

Por lo anterior la Comisión Europea (2010), publicó en su informe el ajuste e incentivos fiscales de sus países miembros; Alemania, como pasa con la mayoría de los países de nuestro entorno, se ha utilizado la disminución del impuesto sobre sociedades como principal incentivo fiscal de apoyo al crecimiento. El sistema fiscal de sociedades ha sido reformado varias veces en los últimos años. Concretamente, el tipo del impuesto sobre la renta de las sociedades se ha reducido del 45 por ciento en 1999 (tasa sobre los beneficios no distribuidos) y el 30 por ciento (tasa sobre los beneficios distribuidos) a un tipo nominal común del 15 por ciento. Con el fin de financiar la reducción de impuestos, se han introducido medidas de ampliación de la base. Entre otras, también se ha reducido la depreciación de la maquinaria y los edificios. Se ha de apuntar que el impuesto local sobre el comercio y la industria no es deducible de la base del Impuesto sobre Sociedades. Desde enero de 2008 la tasa total del Impuesto sobre sociedades está en torno al 30 por ciento (repartido entre el nominal, la tasa local y un recargo solidario).

Para fortalecer la posición de las PYME, el gobierno de Alemania está eliminando obstáculos que dificulten la actividad empresarial y para ello, en 2008 llevó a cabo algunas medidas, muchas instrumentalizadas mediante leyes, en favor de la creación y el crecimiento de las PYME, centradas especialmente en la creación de condiciones fiscales más favorables.

Austria en el año 2005 redujo la tasa del Impuesto sobre Sociedades del 34 al 25 por ciento, financiado en parte por la ampliación de la base imponible y la supresión de la deducción del 10 por ciento, del incremento de la inversión. Francés en 2009 también ha utilizado la variación del Impuesto sobre Sociedades como incentivo fiscal. Este impuesto (*impôt sur les sociétés*), que en Francia afecta a todos los beneficios obtenidos por las empresas y otras entidades jurídicas tiene un tipo básico del 33,33 por ciento. Las PYME son gravadas a un tipo reducido del 15 por ciento para los primeros 38.120 euros de beneficios.

Holanda en 2008, el gobierno decidió reducir la tasa impositiva del Impuesto sobre Sociedades para las PYME, pasando del 23 al 20 por ciento para 2009 y 2010 respectivamente. Esta tarifa se aplica a cantidades que no superen los 200.000 euros. Para el resto de empresas se establece el 25,5 por ciento.

Reino Unido El régimen del Impuesto sobre Sociedades ha sido modificado varias veces en la última década. El tipo de interés del Impuesto sobre Sociedades se redujo del 33 por ciento en 1997 al 30 por ciento en 1999. La tasa para la pequeña empresa (empresas con beneficios inferiores a 300.000 euros) se redujo progresivamente del 24 por ciento en 1997 al 19 por ciento en 2006.

Desde abril de 2008, la tasa del Impuesto sobre Sociedades se redujo del 30 al 28 por ciento, y la tasa de las pequeñas empresas se elevó del 19 al 22 por ciento escalonándola en tres años. El presupuesto de 2009 anunció el aplazamiento del aumento previsto de la tasa de las pequeñas empresas, dejándolo en un 21 por ciento para el período 2009-2010 y para 2010-2011.

Italia en 2009 la tasa fiscal para las empresas se ha reducido progresivamente desde el 37 hasta el 27,5 por ciento.

Dinamarca el tipo fiscal para las empresas danesas se ha reducido gradualmente desde el 30 por ciento en 2005 hasta el 25 por ciento de la actualidad.

Estados Unidos, cuenta con un sistema fiscal distinto al de los países europeos, y por ello difícil de comparar. Pero a pesar de esto, en los últimos años, Estados Unidos se ha mostrado muy activo en la aplicación de medidas de alivio fiscal para las empresas y especialmente para las PYMES.

El paquete fiscal que se presentará en el Congreso a poco tiempo de cumplirse los 100 días de mandato del Presidente de los EEUU tiene, según los funcionarios, tres ejes: la creación de empleos, el crecimiento económico, y el apoyo a las familias de bajo y medio nivel de ingresos que la economía dejó atrás (Álvarez, 2017).

Por el momento Álvarez (2017), comenta las medidas de actuación anunciadas en el terreno fiscal se centran en: una reforma radical del impuesto de sociedades (con una rebaja drástica del tipo legal, del 35 al 15 por ciento, desgravación del 100 por ciento de los gastos de inversión en el año en que se realiza, desaparición de la deducción por gastos de intereses e incentivos a la repatriación de beneficios).

1; una rebaja del impuesto sobre la renta (con mayor reducción para las rentas más altas).

2; un plan de infraestructuras, sin concretar (posiblemente con elementos de financiación pública e incentivos para la financiación privada); y un aumento del gasto en defensa, con posibles recortes compensadores de otras partidas de gasto. En suma, un impulso fiscal para la economía de EE.UU. que puede ser muy sustancial.

Sin duda, algunas de estas propuestas van en la dirección que señalábamos en la sección anterior: el mayor énfasis en la política fiscal, el desarrollo de infraestructuras, la necesaria reforma del impuesto de sociedades, que impulse la inversión privada, y un tratamiento fiscal menos favorable de la deuda, que incentive una estructura de financiación menos inclinada al apalancamiento.

La intensidad del impacto positivo de estas medidas sobre la demanda agregada dependerá del grado en el que sean compensadas por reducciones en otras partidas del gasto público y de la forma en la que se apliquen. En ese sentido, los impulsos fiscales que aumentan directamente el consumo público y, especialmente, la inversión pública, o que reducen los impuestos de los hogares con una mayor propensión marginal al consumo tienen un mayor efecto multiplicador, es decir, generan una respuesta mayor de la demanda agregada (Congressional Budget Office, 2015). Dado que, como hemos señalado, la economía estadounidense se sitúa en un punto avanzado en el ciclo económico, este impulso fiscal intensificará las presiones inflacionistas y llevará a aumentos más rápidos de los tipos de interés oficiales en el futuro.

Por lo tanto, las políticas aplicadas en Estados Unidos se debería transmitir hacia nuestra economía a través de múltiples y potentes canales, de naturaleza diversa: reales, financieros y de confianza. Con ello las PYMES tendrán mayores beneficios de expansión y crecimiento en la economía interna de los Estados Unidos, con lo cual las economías emergentes se enfrentan a retos particularmente agudos en este contexto.

En algunos casos, sus autoridades han reaccionado con un endurecimiento de la política monetaria (p.e., en México) para frenar la salida de capitales y el aumento de los costes de financiación, así como la caída del empleo y el cierre de PYMES en caso extremo para México, lo cual provocaría un caos económico en territorio nacional al no contar con mecanismos de incentivo fiscal para este tipo de empresas.

La mayoría de las empresas están conscientes de que hoy en día vivimos en un mundo globalización. No obstante, aún hay quienes no tienen una noción clara de lo que esto significa. La globalización puede interpretarse de diferentes maneras, pero esencialmente implica que la dependencia de un país con el resto del mundo es muy elevada. Es muy importante lo que sucede fuera del país en cuestión, y el resto del mundo tiene diversas formas de intervenir en las actividades de éste y de sus ciudadanos. Sin embargo en México mantiene la complejidad de las cargas fiscales están en función a la mayor captación de impuestos posibles. En nuestro país, la integración a la economía mundial ha generado beneficios en algunas regiones y sectores económicos, pero de la misma manera tampoco han ayudado en forma significativa a resolver problemas más apremiantes de pobreza, marginación, distribución del ingreso, deterioro ambiental y desigualdades regionales.

El crecimiento económico sin duda es un requisito indispensable para el desarrollo y elevación del bienestar de cualquier país. Para poder ser exitosos en la economía global se requiere de la combinación de empresas competitivas y aprovechamiento de los incentivos fiscales incluyendo un gobierno eficiente. No puede haber desarrollo sostenido sin el combate frontal a la corrupción que prevalece en nuestro país y en la mayoría de los países menos desarrollados. Una economía competitiva no se puede construir exclusivamente sobre la base de la liberalización comercial y de que unos cuantos sectores, empresas o grupos que sean los beneficiarios. Los beneficios de un mayor crecimiento e integración a la economía global deben distribuirse de manera equitativa. La pobreza y desigualdad a nivel mundial, y en el caso de México, constituyen el principal riesgo para la estabilidad económica y social en lo futuro.

Desde hace poco más de 20 años, México inicio una serie de importantes reformas estructurales y recientemente en el año 2013 fueron aprobadas nuevas reformas donde algunos de sus beneficios son incuestionables; sin embargo, se han concentrado en unos cuantos sectores y empresas dejando fuera a las PYMES. Esto se ha debido a que hemos tenido una liberalización y reformas parciales e incompletas, sin programas integrales de desarrollo de mediano y largo plazos que contemplen verdaderos apoyos e incentivos a las PYMES. La liberalización externa de la economía no ha sido acompañada de una liberalización y modernización internas comparables, indispensables para un cabal aprovechamiento de globalización.

En conclusión se observa la mayoría de los países de la Unión Europea, y Estados Unidos han tomado, o están tomando, medidas para fortalecer el entorno en el que las empresas deben poner en marcha su crecimiento. Los países se están centrando en aspectos relativos a la reducción de las cargas administrativas, la mejora de la legislación, la modernización de la administración pública, la política de competencia, la financiación, la aplicación de la directiva de servicios, el apoyo a la innovación y el desarrollo de tecnología, la internacionalización de las empresas. Entre todas estas medidas de apoyo al crecimiento podemos señalar como de gran importancia a las medidas de alivio fiscal. Así, los incentivos fiscales que emanan de las políticas de los gobiernos se presentan como un impulso para las PYMES (Martínez, 2011).

Otros datos observados en esta estratificación empresarial fue la falta de información, sobre programas y apoyos públicos. El total desconocimiento de los programas públicos es una cuestión imperante en las PYMES mexicanas, ya que el 85.7 por ciento de las mismas señala, no conocer los programas de apoyo federales, estatales, y/o municipales; y tan sólo el 12.65 por ciento de éstas los conoce, pero no los ha utilizado. El 1.8 por ciento de las PYMES los conoce y ha utilizado.

De igual forma reporta el INEGI (2016), en el periodo 2013-2014, únicamente 2.2 por ciento de las empresas pequeñas y 5.6 por ciento de las medianas, externó su participación en cadenas productivas de valor. Del restante que declara no participar en dicho esquema de producción, destaca como razón principal la falta de información para el 73.5 por ciento de las empresas pequeñas y el 72.4 por ciento de las empresas medianas. Por todo ello el análisis investigativo de la presente tesis, se enfoca en la deducción fiscal de identidad como un activo para este sector empresarial el cual otorga beneficios fiscales y económicos.

4.2 Identificación de activos intangibles.

El manejo de los intangibles empresariales es un tema que en la actualidad crece en relevancia dado el gran valor que representa para toda entidad económica. Dos aspectos fundamentales en el reconocimiento de dichos intangibles son la aplicación de las Normas de Información Financieras (NIF) y los derechos de propiedad intelectual (marcas, patentes y derechos de autor) han incrementado para los negocios Conductores de valor clave en grupos internacionales. No se debe perder de vista que el 30 por ciento del comercio mundial se relaciona con bienes y servicios asociados a propiedad intelectual.

Desde los años ochenta, el exceso de capacidad productiva de toda empresa ha influido poderosamente en la homogeneización de la oferta de productos y servicios, lo único que diferencia es lo intangible: la identidad basada en su marca empresarial. Por si lo anterior fuera poco, y para reconocer la importancia de lo intangible, en 2005 entraron en vigor las normas internacionales de contabilidad (NIC) de obligado cumplimiento para todas las empresas cotizadas de la Unión Europea, y las Normas Financieras Contables o FAS (Financial Accounting Standard) por sus siglas en inglés, que exigen a las empresas una estimación del valor económico financiero de sus activos intangibles; Estimación que se hace difícil al día de hoy, primero, porque no hay consenso sobre lo que se entiende por activo intangible y, en segundo lugar, porque tampoco existe dicho consenso sobre cómo estimar el valor económico de este tipo de activos. Los bienes intangibles representan entre un 50 y un 70 por ciento del valor del mercado de las compañías en el ámbito comercial.

Al respecto, en el caso de México, existen oportunidades para planeación fiscal que deben aprovecharse sobre todo tomando en cuenta el alto impacto recaudatorio que tiene la reforma hacendaria para la generalidad de las empresas, pero principalmente para las PYMES. De ahí la importancia de hacer la valuación de esta clase de activos. Partiendo de la relevancia creciente del valor contable y fiscal de los bienes intangibles a nivel internacional, una de las interrogantes que se contempló en la entrevista radicó en identificar si los sujetos de estudio tenían conocimiento de la existencia de este tipo de activos al interior de su

empresa. Al realizar el cruce de información de las opiniones vertidas por los sujetos de estudio, encontramos opiniones muy similares en todo el territorio estatal. Uno de los conceptos básicos para entender la deducibilidad de activos intangibles es la identidad que caracteriza a las pequeñas empresas en el mercado.

Con lo anterior se podría decir; la identidad de las PYMES es el instrumento específico de control y desarrollo de la marca empresarial cuyo objeto es otorgarle un valor específico dentro del activo intangible para aprovechar el beneficio fiscal de la deducción. Al cuestionarlos sobre si estaban informados sobre este concepto, encontramos que en los municipios de Guasave y Culiacán, el 100 por ciento de los entrevistados señaló no estar informado sobre el concepto de identidad. Si se analiza el porcentaje que representaron esas opiniones con respecto al total de respuestas negativas, el 26.90 por ciento se ubicaron en el municipio turístico, es decir, Mazatlán, un 15.40 por ciento en Ahome; un 19.20 por ciento en Guasave y el resto 38.50 por ciento, se localizaron en Culiacán, sede de los poderes estatales.

Tabla 1 Identificación del activo intangible en las PYME sinaloense

¿CONOCE USTED CUÁLES SON LOS ACTIVOS TANGIBLES E INTANGIBLES QUE PARTICIPAN EN LA OPERATIVIDAD DE SU EMPRESA?		Informado sobre el concepto de identidad		
		Si	No	TOTAL
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	1	7	8
	Representación porcentual de respuesta	12.5 %	87.5 %	100.0%
Culiacán	Cuestionarios aplicados	0	10	10
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Ahome	Cuestionarios aplicados	1	4	5
	Representación porcentual de respuesta	20.0%	80.0%	100.0%
Guasave	Cuestionarios aplicados	0	5	5
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

En relación a los que afirmaron tener información sobre el concepto de identidad, es decir, que conocen del tema de investigación, el 50 por ciento se ubica en el municipio de Mazatlán, y el otro 50 por ciento en Ahome, sin embargo, dicho porcentaje representa solamente el 7.1 por ciento del total de los entrevistados en el conjunto de los cuatro municipios como se muestra. Ante esto debe ser considerada la identidad, como sinónimo de marca empresarial, se considera dentro de la teoría de recursos y capacidades, un intangible que constituye un activo dentro de todas las PYMES, y reconocida como tal tiene el beneficio de la *deducción fiscal* impactando de forma progresiva la base gravable del ISR.

Tabla 4.2 Análisis del conocimiento sobre concepto de Identidad.

CONCENTRADO DE CUESTIONARIOS APLICADOS EN EL ESTADO DE SINALOA		Mazatlán, Culiacán, Ahome, Guasave		
		Si	No	TOTAL
Sinaloa	Cuestionarios aplicados	2	26	28
	Representación porcentual de respuesta	7.1%	92.9%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

En número absolutos, o la frecuencia de las cifras arriba señaladas, resumen que en cada una de esas municipalidades solamente un entrevistado señaló tener información sobre el concepto objeto de estudio de esta investigación, identidad. En resumen, del total, el 92.90 por ciento desconoce la conceptualización de un activo intangible, como lo es la identidad y, solamente el 7.10 por ciento entendió el concepto (*véase figura no. 4.1*).

**Figura 4.1 Porcentaje de empresas que conocen el activo intangible identidad**

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

De lo anteriormente expuesto, nace el hecho de que si un empresario no identifica el concepto de identidad de su empresa, difícilmente lo podrá hacer deducible fiscalmente y con ello disminuir la base gravable y por añadidura lo correspondiente al pago de sus obligaciones tributarias, es decir, no podrá llevar a cabo estrategias fiscales que tomen en cuenta este activo intangible, como elemento para disminuir sus impuestos en el marco de la legalidad.

Cabe aclarar que la concepción de la identidad como un activo intangible que eventualmente podría ser deducible en ningún momento podría catalogarse como estrategia de elusión fiscal. La identidad de toda empresa en buena medida se sintetiza en su marca, ello nos lleva a la preferencia del consumidor, es decir una buena identidad potencia a la marca que a su vez genera beneficios económicos presentes y futuros en la medida que se arraiga en el gusto del consumidor, un recurso intangible el cual para las PYMES del sector restaurantero sinaloense es necesario registrarlo como activo intangible para poder aprovechar su deducción fiscal en el ISR. No olvidemos que para los efectos de los bienes de comercio, dentro de la identidad empresarial, la marca registrada, nombre, símbolo, logo o imagen únicos (cualquier signo o combinación de ellos) capaz de distinguir los bienes o servicios comerciales ofrecidos, generalmente registradas, son considerados como activos intangibles.

4.3 Importancia de los activos intangibles

Con la finalidad de continuar con el análisis de los activos intangibles, también fue necesario indagar sobre la importancia de estos al interior de sus entes económicos, para lo cual fue necesario cuestionar a los entrevistados sobre el conocimiento de los beneficios fiscales que estos generan en su empresa. Las respuestas encontradas fueron duras y muy categóricas en los cuatro municipios de estudio.

Tabla 4.3 Importancia del activo intangible en la PYME sinaloense

¿CONOCE USTED CUÁL ES LA IMPORTANCIA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES QUE SE RELACIONAN CON LOS BIENES DE LA EMPRESA?		Informado sobre el concepto de identidad		
		Si	No	TOTAL
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	0	8	8
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Culiacán	Cuestionarios aplicados	0	10	10
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Ahome	Cuestionarios aplicados	0	5	5
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Guasave	Cuestionarios aplicados	0	5	5
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave

No se falta a la verdad cuando se afirma que un empresario, administrador o dirigente de un ente económico, debe de identificar la importancia que generan los bienes tangibles e intangibles hacia el interior del mismo, esto con la finalidad de poder implementar estrategias, acciones y definir metas concretas que propicien la generación de valor, entendiendo este último concepto como la obtención de mejores y más resultados financieros para beneficio directo de sus propietarios o la misma PYMES. Las estrategias fiscales forman parte de la generación de valor.

Al hablar de intangibles generalmente se hace referencia a los activos de una empresa que carecen de materialidad: sus marcas, las licencias de explotación que esa empresa posee. Pero, en los últimos años, se han popularizado términos como reputación corporativa, gestión del conocimiento, responsabilidad corporativa, a los que también se denomina intangibles.

Apelar a su naturaleza no material, es insuficiente para definir un intangible empresarial, al menos para definir el valor de ese intangible como lo demuestra la denominada ‘paradoja del solar’. Efectivamente, el valor de un solar no radica, como podría pensarse inicialmente, en sus características materiales: superficie, orografía, sino en su edificabilidad, que a su vez se ve condicionada por la calificación urbanística que dicho solar posea, de la cual dependerá el número de viviendas que es posible construir en él. En este sentido, Eusebi Nomen (2005) define como activo intangible aquel que carece de propiedades físicas (FAS, 2004) o normativas (NIC, 2005) que limiten cuantitativamente las utilidades percibidas en el citado activo.

Para el IASB (Internacional Accounting Standards Board) sólo se puede hablar de activos intangibles cuando la empresa espera obtener de ese activo beneficios económicos futuros y es, además, un recurso controlado por dicha empresa, ya que de no existir tal control no puede hablarse de activo intangible. Por lo anteriormente expuesto, y tomando como base los resultados de la entrevista, puede afirmarse que en Sinaloa los responsables de administrar un ente económico desconocen la importancia que emana de los activos intangibles, entiéndase lo anterior como el desconocimiento pleno de no identificar el uso de los activos intangibles como estrategia fiscal para disminuir la carga tributaria.

4.4 Impacto de la carga fiscal en el desarrollo de las PYMES

Para poder agrupar e interpretar las opiniones vertidas sobre la carga fiscal que actualmente soportan en el cumplimiento de las obligaciones tributarias contempladas en las leyes mexicanas, fue necesario clasificarlas en cinco grupos, en base a las expresiones directas de los entrevistados. En resumen, ningún entrevistado señaló una carga fiscal muy baja, baja o media, las respuestas se aglutinaron en Alta y Muy Alta.

Tabla 2 Impacto de la carga fiscal por Municipios en Sinaloa

¿CUÁL ES IMPACTO DE LA CARGA FISCAL EN EL DESARROLLO DE LAS PYMES?		Carga fiscal		
		Muy Alta	Alta	TOTAL
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	6	2	8
Culiacán	Cuestionarios aplicados	7	3	10
Ahome	Cuestionarios aplicados	4	1	5
Guasave	Cuestionarios aplicados	3	2	5
	Representación porcentual de respuesta	60.0%	40.0%	100.0%

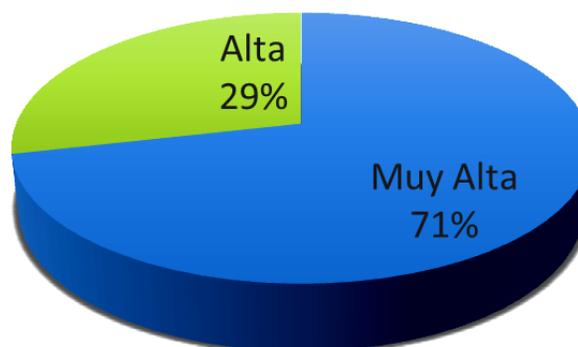
FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave

Tabla 4.5 Impacto de la carga fiscal Estatal

CONCENTRADO DE ENCUESTAS APLICADAS EN EL ESTADO DE SINALOA		Mazatlán, Culiacán, Ahome, Guasave		
		Muy Alta	Alta	TOTAL
Sinaloa	Encuestas aplicadas	20	8	28
	Representación porcentual de respuesta	71.4%	28.6%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

La tabla anteriormente señalada, nos permite resumir que el 71.4 por ciento de los entrevistados afirma que la carga fiscal actualmente es *muy alta*, es decir, consideran que están contribuyendo al erario público con muchos tributos que en ocasiones no les alcanza para poder cumplir con ese deber ciudadano, mientras tanto un porcentaje superior al 28 por ciento señaló que es *alta*.

**Figura 4.2 Impacto por Estado de la carga Fiscal en las PYMES**

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Por así convenir a los objetivos de la indagación, señalado en el apartado metodológico, en los municipios que se entrevistaron más microempresarios del ramo alimenticio fueron el Culiacán y Mazatlán, –10 y 8 respectivamente– de estos, en el municipio capitalino, el 70 por ciento afirmó que la carga fiscal es *muy alta*, el resto que la consideraba *alta*, sin embargo, en Mazatlán, el primer porcentaje se incrementa cinco puntos porcentuales al ubicarse en un 75 por ciento de los entrevistados en el rango de *muy alta*. Hoy en día, las entidades federativas recaudan 3 de cada 100 pesos de los ingresos tributarios en México. Sin embargo en vista de lo anterior, resalta la actitud de compromiso del empresariado mexicano el cual, pese a su decidida crítica a una carga fiscal que estima como muy alta o alta, aun así también de forma contundente exprese su consideración de la evasión fiscal como un problema muy grave o grave y sobre todo, que señala en una abrumadora mayoría la falta de justificación para no pagar impuestos, incluso ante la ola de escándalos de corrupción que afectaron a la clase política y gobernante en el país, el empresariado marca así una pauta muy positiva en el impulso a una ciudadanía responsable, un elemento crucial en el contexto que vive actualmente México. Continuando con el análisis de identificación del grado de compromisos tributarios que tienen los microempresarios del ramo restauranero, los de Ahome fueron los que mostraron mayores cifras relativas en la categoría de *muy alta*, y en sentido adverso los del municipio de Guasave fueron los de menor porcentaje de las respuestas en esta escala, al señalar solamente el 6 por ciento de sus entrevistados. No siempre es benéfica una alta contribución. De acuerdo con información del Sistema de Cuentas Nacionales de INEGI (2015), el PIB de Sinaloa a precios constantes (año base 2008) en el año 2015 tuvo un valor de 290 mil 580 millones de pesos, 13 mil 888 MDP más que el año 2014, cuando tuvo un valor de 276 mil 692 MDP, esto significó un crecimiento del 5.02 por ciento, mientras que el promedio nacional fue de 2.53 por ciento. Sin embargo esto no refleja un crecimiento dado que muchas PYMES durante los últimos dos años han tenido la necesidad de cerrar, ello por las altas cargas tributarias y falta de incentivos fiscales. Se concluye que los empresarios de Mazatlán y Ahome, superaron la media estatal y los de Culiacán y Guasave mostraron resultados inferiores a la misma en relación a la carga fiscal que actualmente presentan ante el erario público (*Véase la figura no.4.3*).

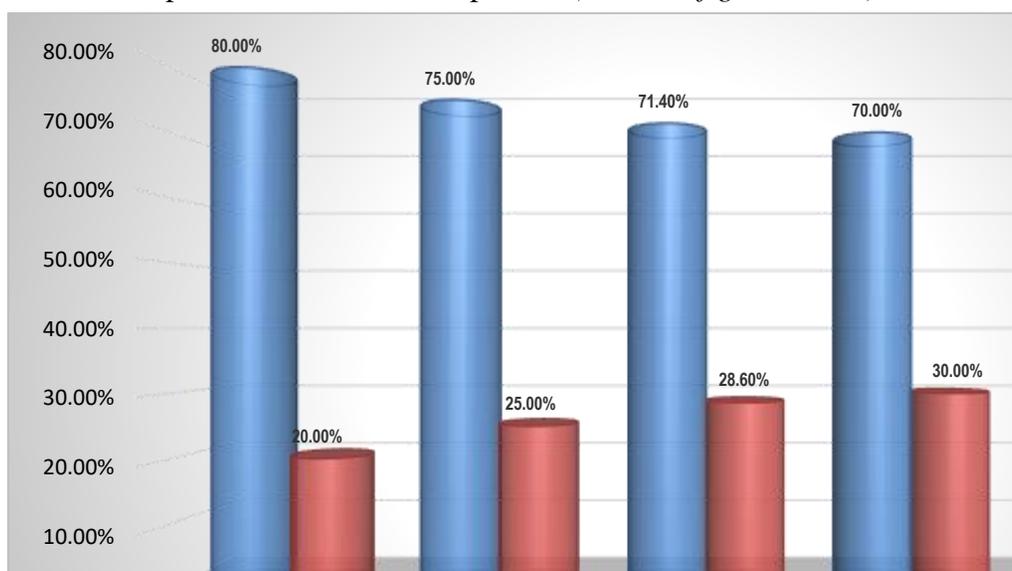


Figura 4.3 Carga fiscal por Municipio, desde la perspectiva de los entrevistados.

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Teniendo en cuenta lo anterior, la problemática que se detecta en las PYMES del sector restaurantero de Sinaloa, por un lado, es la baja disposición de créditos y por el otro el desconocimiento de las deducción fiscales de sus inversiones intangibles (marca empresarial). En cuanto a la importancia que tiene esta estratificación empresarial en función a la aportación del ISR por sueldos y salarios. Sobre ello, para el ejercicio fiscal 2015 en ley de ingresos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2014, se estimó recaudar de ISR, \$ 1, 059,206 millones de pesos.

Por ello la importancia de la deducción fiscal de identidad como activo intangible por parte de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa como parte de sus recursos y capacidades. Estos recursos son los activos de los que dispone una empresa y que se pueden clasificar en tangibles e intangibles, según que se puedan definir y valorar con criterios contables y financieros, pues están contenidos en la situación patrimonial de la empresa, o aquellos que son difíciles de valorar ya que escapan al control contable y hacen que el valor real de la empresa generalmente sea mayor a su valor contable, los recursos generadores de ventaja competitiva en una empresa como se planteó en el capítulo tercero, son aquellos que exploten las oportunidades y neutralicen las amenazas del entorno.

Por su parte, los recursos en sí mismos no son proveedores de ventaja competitiva, sino que ésta depende de cómo se utilizan y con qué habilidad se gestionan. Así pues, de la habilidad de combinar los recursos intangibles de los que dispone la empresa y gestionarlos, se generan las capacidades o competencias de la misma y con ello la obtención de beneficios presentes y futuros.

Tabla 4.6 PYMES que Realizan deducción fiscal de intangibles

Tabla cruzada Nombre del municipio *Realizan deducciones fiscales de intangibles		Informado sobre el impacto fiscal		
		Si	No	TOTAL
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	0	8	8
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Culiacán	Cuestionarios aplicados	0	10	10
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Ahome	Cuestionarios aplicados	0	5	5
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%
Guasave	Cuestionarios aplicados	0	5	5
	Representación porcentual de respuesta	0.0%	100.0%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Tabla 4.7 Concentración de respuestas sobre el otorgamiento de mayores beneficios fiscales a las PYMES

ES NECESARIO OTORGUEN MAYORES BENEFICIOS FISCALES A LAS PYMES		Informado sobre el impacto fiscal		
		Si	No	TOTAL
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	8	0	8
	Representación porcentual de respuesta	100.0%	0.0%	100.0%
Culiacán	Cuestionarios aplicados	10	0	10
	Representación porcentual de respuesta	100.0%	0.0%	100.0%
Ahome	Cuestionarios aplicados	5	0	5
	Representación porcentual de respuesta	100.0%	0.0%	100.0%
Guasave	Cuestionarios aplicados	5	0	5
	Representación porcentual de respuesta	100.0%	0.0%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Ahora bien, como publicó el INEGI (2010), el 78 por ciento de la fuerza laboral lo produce la PYMES, no obstante, se traduce en el pago ISR por salarios e ISR por la actividad comercial. Sin embargo para las PYMES se han de tener en cuenta las dificultades inherentes a su pequeño tamaño, como pueda ser la de acceder a las mismas fuentes de financiación externa que las grandes empresas, e incluso más importante todavía, el acceso a las fuentes adecuadas de información para tomar las decisiones idóneas, es decir una asesoría fiscal administrativa oportuna.

Al respecto es imperativo avanzar a la búsqueda de deducción fiscal en la PYMES. Ante la difícil situación económica que atraviesa el país, al haber una disminución en su perspectiva de crecimiento, es necesario que las empresas tengan una reducción en su carga tributaria y por tanto que su economía se fortalezca (Ramírez, 2015).

Teniendo en cuenta que el principal indicador recaudatorio en nuestro país se basa en el impuesto directo, ello refleja la causa a considerar como parte del no desarrollo de empresas, afectando el alto impacto de la alta carga fiscal. Con motivo de la reforma fiscal desde el año 2013, donde se establecen nuevos mecanismos para el pago del ISR, incremento en la tasa impositiva a personas morales, la restricción en deducciones, eliminando las cuotas obrero patronales, deducciones que excedan a dos mil pesos pagadas en efectivo, procesos de comprobación electrónica para poder hacerlos deducibles, eliminación del Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), donde muchas PYMES se encontraban y no pudieron pasar al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), las limitaciones en deducción de sueldos y salarios (Congreso, 2013).

Como se mencionó en el párrafo anterior la carga fiscal se presenta en la remuneración por salario, provocando una afectación bilateral en la relación obrero - patronal (González, Lozano, Ramírez, 2014). Toda empresa que remunere sueldos y salarios en su parte exenta no podrá deducirlo del todo en su base gravable, por lo tanto este cambio tiene un efecto que impacta de forma directa en un 53 por ciento al incremento de la base, sobre la cual se aplica la tasa del impuesto sobre la renta al contribuyente, de esta forma se provoca una mayor base gravable y existe un mayor impuesto sobre la renta en las empresas a pagar.

Los escenarios futuros no son alentadores, ya que la actual política tributaria ante la reciente disminución de los ingresos petroleros pretenderá usar los impuestos y sobre todo impuestos directos, como fuente principal de ingresos, aunado a la falta de financiamiento otorgado a la PYMES, el desconocimiento a la deducción fiscal de su activo intangible, en definitiva pueden provocar el cierre masivo de empresas. Una esperanza para paliar la crítica situación de las PYMES lo constituye la deducción fiscal del activo intangible. La nueva ley del ISR debe reconocer el mínimo vital como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se debe respetar un umbral correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas y desarrollo de empresas, sustentado en igualdad fiscal en la determinación adecuada del hecho imponible permitiendo las deducciones que fungen como recursos tangibles e intangibles en la PYMES. Dicho de otra manera, no se permite deducir al 100 por ciento como gasto en las empresas el pago por previsión social, la parte que contempla prestaciones exentas entregadas al trabajador, provocando un incremento en el impuesto sobre la renta de las empresas, esto podemos ejemplificarlo de forma sencilla como se ilustra en la Figura 4.4:

	2013		2014 - 2017
Ventas	100,000.00		100,000.00
Costo de venta	25,000.00		25,000.00
Gastos en General*	41,500.00		28,250.00
Utilidad o Base Gravable	33,500.00		46,750.00
Tasa Impositiva (ISR)	30 por ciento		30 por ciento
Impuesto Sobre la Renta Determinado	10,050.00		14,025.00
*Gastos en General			
Operativos (admón. Y ventas)	5,000.00		5,000.00
mano de obra (sueldos en general)	25,000.00	47 por	11,750.00
deducción de inversiones (activos)	11,500.00	ciento	11,500.00
total gastos	41,500.00		28,250.00

Figura 4.4 Comportamiento del resultado fiscal en las personas morales comparado al limitar de las deducciones fiscales.

Fuente: Elaboración propia a partir de la ley del impuesto sobre la renta 2013.

En definitiva, la base gravable es parte del problema donde se presenta un efecto con motivo de la eliminación en deducciones incrementando un 40 por ciento el ISR determinado, por lo cual se podría sustentar el efecto comentado por Ramírez (2009).

Como colofón a este apartado, una vez señalado que el 100 por ciento de los entrevistados pronunciaron que no identificaban la importancia de los activos intangibles de su empresa, la situación se magnifica al encontrar que el 92.90 por ciento de los mismos tampoco está informado sobre el concepto de identidad, solamente dos –7.1 por ciento– conocen del concepto de “*identidad*” sin embargo afirman desconocer la importancia de este dentro del grupo de los intangibles empresariales (*Véase tabla no.4.8*).

Tabla 4.8 PYMES que identifican el concepto de identidad e importancia del activo intangible

CONCENTRADO DE ENCUESTAS APLICADAS EN EL ESTADO DE SINALOA Informado sobre el concepto de identidad		Mazatlán, Culiacán, Ahome, Guasave		
		Si	No	TOTAL
Sinaloa	Encuestas aplicadas	2	26	28
	Representación porcentual de respuesta	7.1 %	28.6%	100.0%

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Una de las partes de esta investigación radicó en identificar las causas que generan el por qué un empresario no hace efectivo los activos intangibles de su empresa para disminuir su carga tributaria. Partiendo de esas conceptualizaciones, podemos decir que en la generalidad de los entrevistados surge el reclamo del otorgamiento de mayores beneficios fiscales al pequeño comercio. Opiniones de exigencia hacia los legisladores, los responsables de hacer y aprobar las leyes tributarias, se presentaron en los cuatro municipios de estudio. Obsérvese en la tabla no. 18 que no se presentaron opiniones para mejorar el desempeño de sus empresas. En relación a los beneficios tributarios, de los 21 entrevistados que inclinaron por su preferencia, el 23.8 por ciento se localizaron en el municipio de Mazatlán, el 42.9 por ciento en el municipio Capital; Guasave superó a Ahome al mostrar un porcentaje del 19 por ciento, mientras que Ahome superó significativamente el 14 por ciento.

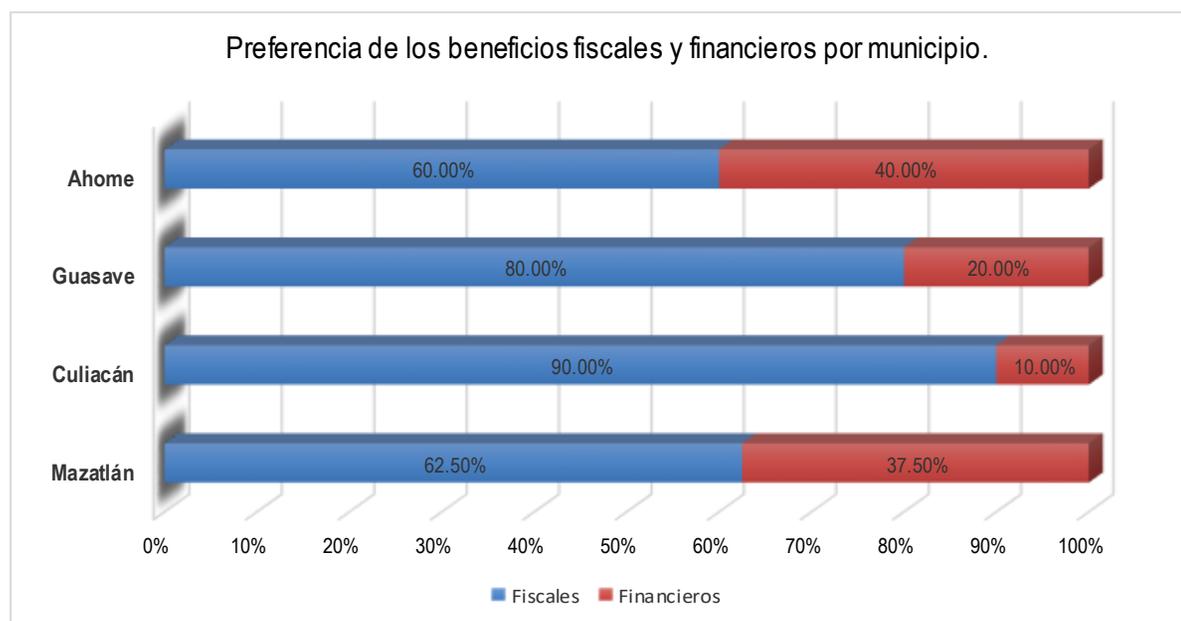
En relación a los que mostraron preferencia a los beneficios financieros, estos manifestaron frecuencia en las cuatro municipalidades, sin embargo, las preferencias expresaron otro comportamiento, en cuanto a la localización municipal con respecto a los beneficios tributarios, lo anterior, es que el 42.9 por ciento se ubicaron en el municipio de Mazatlán, conocido como la “*Perla del Pacífico*”, secundándole el municipio de Ahome con un 28.6 por ciento; Culiacán y Guasave mostraron la misma cantidad de opiniones expresadas en relación a este tipo de preferencias, un 14.3 por ciento se ubicaron en cada una de estos últimos dos municipios.

Tabla 4.9 Preferencia de los beneficios fiscales o financieros, por municipio:

		Beneficios:	
		Fiscales	Financieros
Mazatlán	Cuestionarios aplicados	5	3
	Representación porcentual de respuesta	62.5 %	37.5 %
Culiacán	Cuestionarios aplicados	9	1
	Representación porcentual de respuesta	90.0%	10.0 %
Ahome	Cuestionarios aplicados	3	2
	Representación porcentual de respuesta	60.0 %	40.0 %
Guasave	Cuestionarios aplicados	4	1
	Representación porcentual de respuesta	80.0 %	20.0 %

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

En relación al comportamiento de las preferencias por municipio, la figura número 12 muestra preferencias similares en los municipios de Ahome y Mazatlán, esto debido a que el 60 por ciento dan preferencia a los beneficios fiscales. En Culiacán, las opiniones de los sujetos de estudio se inclinaron también a los beneficios tributarios, esto ya que el 90 por ciento prefiere este tipo de beneficios; Guasave mostró que el 80 por ciento de los entrevistados prefiere los fiscales y el 20 por ciento restante los financieros.

**Figura 1 Preferencia por municipio en apoyo fiscal o financiamiento para PYMES**

FUENTE: Elaboración propia en base a encuestas aplicadas en los municipios de Mazatlán, Culiacán, Ahome y Guasave.

Para concluir, se ha demostrado que las PYMES de la industria restaurantera de la entidad prefieren que se les otorguen beneficios fiscales por parte de sus autoridades tributarias estatales y federales, esto porque consideran que su carga fiscal es muy alta. En ese mismo enfoque, aunado a que se encaminan a los beneficios tributarios, no han explotado el que les podría ofrecer los activos intangibles al ser considerados como deducibles para disminuir sus obligaciones que el Artículo 31 en su Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala: ... *contribuir al gasto público de la federación, estados y municipios.*

El proceso de globalización económica es caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica e intercambios de mercancías y servicios, por la liberación de los mercados de capitales que han integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo, por la revolución de las comunicaciones y la informática que han conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado. Las tareas que requiere el país no corresponden únicamente al gobierno, las empresas o los trabajadores. Los organismos intermedios de la sociedad tienen una gran responsabilidad, deben promover el desarrollo de una cultura de excelencia empresarial y de una cultura global, fortaleciendo el papel de la empresa y el empresario como motores del desarrollo.

Bajo esta perspectiva Stiglitz (2000, p.483) manifiesta que los impuestos son inevitablemente dolorosos, el diseño de los sistemas tributarios siempre ha sido objetos de considerables controversias, por decirlo de la forma más sencilla, a la mayoría de la gente le gustaría pagar menos impuestos y es posible imaginar argumentos bastante ingeniosos por los que los demás deberían pagar más y los Gobiernos, pensando en la mejor manera de recaudar los ingresos que necesitan, han buscado principios generales y acepta que un buen sistema tributario debe tener cinco propiedades. El mismo autor define las cinco propiedades, la primera es la eficiencia económica, que no debe interferir en la asignación eficiente de los recursos, la segunda es la sencillez administrativa que debe ser fácil y relativamente barato de administrar, la siguiente es la flexibilidad, debe ser capaz de responder fácilmente a los cambios de las circunstancias económicas, la cuarta es la responsabilidad política que debe diseñarse de tal forma que cada individuo pueda averiguar qué está pagando y saber en qué medida el sistema refleja sus preferencias y por último la justicia que debe ser justo en su manera de tratar a los diferentes individuos.

Por ello, la necesidad de registrar a la identidad empresarial como intangible por conducto de su marca dentro del activo, es un problema planteado desde la década de los ochenta sin que en la actualidad se haya alcanzado una solución satisfactoria para todos los agentes implicados. De igual forma las mediciones de corte financiero adolecen de ser medidas a corto plazo que nunca buscan el fortalecimiento de las marcas en el plano estratégico. El interés estriba en el desarrollo teórico como se observa, buscando se fortalezcan la marca y sirvan de apoyo a las mediciones financieras futuras.

Tabla 4.10 Datos sobre la muestra de entrevistados (propietarios de PYMES)

Participante	Método recolección de datos	Municipio	Informado sobre el concepto de identidad	Realizan deducciones fiscales de intangible	Identifican la importancia de activo intangible	Considera alta la carga fiscal para la Pyme	Es necesario se otorguen mayores Beneficios fiscales al pequeño comercio
Pyme1	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme2	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme3	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme4	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme5	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme6	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme7	Entrevista	Mazatlán	No	No	No	Si	Si
Pyme8	Entrevista	Mazatlán	Si	No	No	Si	Si
Pyme9	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme10	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme11	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme12	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme13	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme14	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme15	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme16	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme17	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme18	Entrevista	Culiacan	No	No	No	Si	Si
Pyme19	Entrevista	Ahome	Si	No	No	Si	Si
Pyme20	Entrevista	Ahome	No	No	No	Si	Si
Pyme21	Entrevista	Ahome	No	No	No	Si	Si
Pyme22	Entrevista	Ahome	No	No	No	Si	Si
Pyme23	Entrevista	Ahome	No	No	No	Si	Si
Pyme24	Entrevista	Guasave	No	No	No	Si	Si
Pyme25	Entrevista	Guasave	No	No	No	Si	Si
Pyme26	Entrevista	Guasave	No	No	No	Si	Si
Pyme27	Entrevista	Guasave	No	No	No	Si	Si
Pyme28	Entrevista	Guasave	No	No	No	Si	Si

Fuente: elaboración propia en base a trabajo de campo durante noviembre y diciembre de 2016, en los municipios de Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán

Durante las entrevistas hubo diferentes recomendaciones, algunas personas accedieron condicionando a no videograbación (voz - video). Ahora corresponde dar a conocer la codificación de las entrevistas que se tuvieron con cada uno de los 28 empresarios, de los cuales se omite el nombre tanto de ellos como de la PYMES, los cuales respondieron de la siguiente manera:

¿De acuerdo a su experiencia en el sector PYMES restaurantero sinaloense, usted considera que sería más beneficio para el desarrollo de este sector otorgar créditos financieros o beneficios fiscales?

A esta primer pregunta la mayoría respondió que en un sentido con tendencia al beneficio fiscal

¿En el periodo actual de gobierno, se reformaron las leyes fiscales, eliminando el Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), el cual tenía una tasa impositiva del 2 por ciento y hoy en día la tasa es del 30 por ciento para las PYMES además de limitar las deducciones por el pago de sueldos y salarios, que nos puede opinar al respecto y cómo afecta al desarrollo de la PYMES esta alta carga fiscal?

La mayoría respondió al respecto del abuso excesivo en el incremento de la tasa impositiva

¿Derivado de lo anterior, considera necesario que se otorguen beneficios fiscales para el desarrollo de la PYMES sinaloense, esto es mayores deducciones o reducción de impuestos?

De esta pregunta todos los entrevistados estuvieron en total acuerdo respecto a la necesidad de facilitar más deducciones fiscales y poder minimizar la base gravable del impuesto sobre la renta

¿Sabía usted que la *identidad* de su empresa o negocio puede ser deducible fiscalmente y con ello reducir el pago de impuestos?

En casi su totalidad respondieron un desconocimiento total respecto al buen manejo de la identidad de su empresa, lo cual nos brinda un panorama referenciado que existe una falta de conocimiento y con ello desaprovechamiento de la deducción fiscal del recurso intangible marca

¿Conoce cuáles son sus activos tangibles y cuáles son los intangibles?

Son muy pocos los empresarios en este nivel de estratificación empresarial (PYMES), que sabe del manejo de los activos en su empresa y la mayoría no ubica o más bien no identifica el activo intangible por desconocimiento e incluso porque su contador no lo menciona.

4.5 La opinión de expertos en materia fiscal

Se procedió a utilizar uno de los instrumentos de la investigación cualitativa, como lo es la entrevista semiestructurada. En primer término se aplicó este instrumento con el presidente de colegio de contadores, a experto en materia fiscal y autoridad del servicio de administración tributaria, que para sustentar la viabilidad del tema de tesis, *Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES: El caso del sector restaurantero en Sinaloa*.

Por lo cual el planteamiento del problema se enmarca en los procesos de cooperación, colaboración, integración y expansión que durante la última década ha sufrido la economía en el ámbito mundial; la conformación de grupos y alianzas de mercados bilaterales y multilaterales apoyados en el acelerado desarrollo de la ciencia, la tecnología y las comunicaciones y el aumento en la capacidad de transmitir y recibir información a velocidades cada vez mayores, hacen que cada vez más las naciones deban acomodar su legislación interna no sólo a los requerimientos y normas emanados de los acuerdos internacionales sino también, y en mayor medida, a la dinámica y características especiales que hoy por hoy está adquiriendo el mercado de bienes y servicios a nivel mundial.

Ante ello las PYMES toman un rol importante en dicho proceso de desarrollo económico, ya que esta estratificación de empresas representa poco más del 90 por ciento de la generación económica social aportando más del 70 por ciento de la generación de empleos en los Estados. Hay que destacar, la identidad de la empresa como sinónimo de su marca constituye y constituirá una punta de lanza para el despegue económico de los comerciantes y las sociedades mercantiles. En medio de la Globalización o Mundialización, nuestro país tiene que buscar mayores espacios para comercializar bienes o servicios con países extranjeros. Por un lado la marca, para una persona física o moral mexicana, puede ser la carta de presentación ante empresas extranjeras para realizar negocios, por otro debe ser considerado un recurso intangible, es decir un activo empresarial intangible

Con motivo de lo anterior, el problema que presentan las PYMES del Sector restaurantero en Sinaloa, es que requieren mayores deducciones fiscales, la llamada reforma estructural aprobada en el sexenio actual, provocó una disminución en las deducciones fiscales de las personas morales, principalmente la eliminación de deducción por sueldos y salarios exentos, derivado de ello *la identidad de la PYME como activo intangible podría ser un beneficio fiscal desaprovechado en el caso del sector restaurantero en Sinaloa*.

No obstante, experto en materia fiscal al cuestionarle respecto nuestra problemática afirma;

Experto catedrático fiscal en el ITAM:

Los intangibles constituyen uno de los temas de actualidad en el ámbito de la gestión empresarial, de los mercados financieros, de la investigación e incluso en el de la administración pública, pero muy poco casi inexistente se han abordado en temas de materia fiscal. Es necesario un análisis riguroso de la naturaleza económica de los intangibles y en los factores que expliquen la actitud que ante ellos adoptan los principales actores en la escena fiscal.

No obstante la creciente importancia de los bienes intangibles en el mercado y la nueva economía, su regulación, y no solamente hablo de la regulación en términos de legislación formal (protección a la propiedad intelectual, contratos e intercambio de intangibles), sino también la deducibilidad en materia fiscal, su afectación contable y la determinación de su valor.

Podríamos afirmar, los intangibles que se distinguen por su relación con el origen de los activos son: el descubrimiento, las prácticas organizativas y los recursos humanos. La parte principal de los intangibles ha sido creada, obviamente, dado el altamente exitoso esfuerzo innovador realizado por la compañía, tanto internamente como en colaboración con otras entidades económicas.

Las marcas, una forma fundamental del activo intangible dominante especialmente en el sector de los bienes de consumo (Sony en el de la electrónica, Coca Cola en el de la alimentación, y más recientemente América Online, Yahoo! y Amazon en el internet), se crean a menudo mediante una combinación de innovación y estructura organizativa. Por ejemplo, la valiosa marca Coca Cola es el resultado de una fórmula secreta y un excepcional saber hacer (know-how) en materia de distribución comercial.

Estos ejemplos, y muchos otros que se podrían citar de grandes empresas a nivel internacional e incluso a nivel local, al respecto podemos indicar. En Sinaloa, existen empresas desde artesanales hasta industriales, pasando de las alimenticias, a la agropecuarias y turísticas, Mazatlán ha sido cuna de marcas importantes a nivel regional, nacional e internacional.

Desde que los primeros comerciantes llegaron tras la apertura del puerto en 1822, construyendo en el puerto una élite que competía con el gobierno del Estado por el poder, constituyendo la Cámara de Comercio de Mazatlán, la tercera más antigua de México, que conserva su importancia en nuestros días. A continuación te presento aquellas marcas que nacieron en el puerto y marcaron la cultura y vida de sus habitantes, creando recuerdos sensoriales desde nuestra infancia, en lo más íntimo de la memoria.

Cerveza Pacifico, cuando la Casa Mechers le encargó a su compatriota Germán Evers crear una cerveza con los ingredientes traídos de su natal Alemania, Mazatlán se encontraba en su cenit industrial y ya contaba con algunas plantas cerveceras.

Dulces Suaves, en 1950 fallece el fabricante de dulces José Ramírez, dejando al matrimonio de Salvador y María García desempleados. Ellos conocían la receta que su jefe había traído de Estados Unidos, pues habían estado produciéndola desde 1945.

Café el Marino, tras hacer fortuna como minero, Ricardo Lizárraga Granados se establece en el puerto, junto a sus hermanos, donde abren las tiendas *La faja de oro* y *La gaceta comercial*. En 1950 se asocia con uno de sus proveedores, español de apellido Montés, para incursionar en la industria del café, compitiendo con otros expendios locales como El faro y El cardenal. Un año después comienzan a construir su planta tostadora, terminada en 1958. Además de su marca original, maneja los productos Batichoco y Caricia que, junto con el café, son exportados al resto de México, América y Europa un 85 por ciento de su producción. Actualmente lo dirige la segunda generación de su familia, quienes participan en otras instituciones comerciales.

En la parte del sector restaurantero, en el año de 1976 cuando Ignacio Osuna decide cambiar el giro de su tienda El canal de Panamá, debido al éxito de los pasteles vendidos por su esposa Olivia Vidaurri. A esta primer pastelería le seguiría su panificadora, el primer café, a una cuadra del mercado Pino Suarez, y posteriormente el primer restaurante, en el hotel Los Arroyos, abierto en 1982. Desde 1990, con la apertura de su primer sucursal en Culiacán, se han mantenido en franca expansión, tanto fuera como dentro del puerto. Así las cosas, las relaciones económicas de producción ya no son únicamente a nivel de tierra, capital y trabajo (activos tangibles) sino, y más importante aún, las derivadas del procesamiento de información y de participación del conocimiento (activos intangibles).

El actual auge de los intangibles, su altísimo valor económico y el gran interés que han despertado en las grandes y pequeñas compañías son una muestra más de lo dinámico y cambiante que es el mundo de los negocios. En definitiva, la Identidad como sinónimo de marca empresarial debe aprovechar su Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES: en el *sector restaurantero en Sinaloa*. Esta cuestión debe abordarse desde dos puntos de vista, la regulación jurídica sobre propiedad intelectual y propiedad industrial, que busca proteger los derechos patrimoniales de autores, inventores, comerciantes y en general de sus titulares, y la regulación para los sistemas de información contable fiscal y financiera, que da cuenta del valor de las empresas, sus activos y los beneficios o pérdidas que generan, y en ambas ya existe esta regulación más sin embargo no es aprovechada la deducción fiscal.

Podrías concluir diciendo, que los resultados del análisis de la normatividad aplicable en México NIF y NIC, con respecto al reconocimiento de intangibles muestran que existe aún una brecha entre el valor representado en los estados financieros de las empresas y su verdadero valor a la luz de la teoría de recursos y capacidades. Creo que en este asunto sobre el cual me entrevistas, es importante tener en cuenta la teoría de la elección colectiva, ya que sostiene que los individuos puedan tomar una decisión fiscal eficiente, evaluar correctamente sus distintas alternativas, en la medida en que puedan atribuirse el coste real a la relación

precio / impuestos que tienen que pagar. Por lo tanto, en el caso de la PYME restaurantera de Sinaloa se puede uno preguntar si es posible identificar una relación directa entre sus pagos de impuestos y aprovechando los beneficios fiscales que son contemplados en la ley del impuesto sobre la renta que puede obtener este sector de la economía local sobre la eficiencia del gasto público.

Esto se vuelve cada vez más indirecta en medida que la estructura tributaria que grava al sector PYME restaurantera afecta la forma en el que se perciben las alternativas. Por lo tanto, la percepción de los dueños de los restaurantes, a reserva de equivocarme, falsea las alternativas disponibles para ellos. Creo que el tema de la deducción fiscal del activo intangible da para más, es un campo de investigación nuevo, pero hay que ver como los inversionistas perciben los costos o los beneficios de las diversas alternativas.

Presidente de Colegio de Contadores Públicos del sur de Sinaloa en Mazatlán:

Con el extraordinario desarrollo del comercio y de sus productos, el asunto relativo a las marcas de los productos y servicios ha adquirido preponderancia notable e impacto decisivo en la vida cotidiana de las empresas y principalmente en el desarrollo de la PYME sinaloense y sobre todo en su sector restaurantera.

Es necesario destacar el hecho importantísimo de que la identidad empresarial mediante sus marcas, allá alcanzado un desarrollo y aplicaciones mayores a los que han alcanzado las demás aplicaciones industriales. Esto se debe al hecho de ser elementos eminentes de identificación y diferenciación entre productos o servicios similares, que aparecen con gran frecuencia en el mercado y consumidores que los demandan necesitando, obviamente, un elemento que les permita encaminar su elección o preferencia; este elemento (la marca) abarca tradición y posicionamiento en el mercado, calidad, precio, entre otros.

Hechas estas consideraciones sobre la importancia de la identidad de toda empresa, las reglas y condiciones del mercado y la economía, es tiempo de revisar las condiciones y fórmulas que utilizan los sistemas de contabilidad para los activos intangibles y discutir si esa información resulta suficiente y adecuada para todos aquellos que de una u otra forma tienen que ver con ellos, inversionistas, accionistas, administradores, etc.

Así, la contabilidad esta seccionada en Activos, Pasivo y Capital, de ello en el Activo existen los activos corrientes y los no corrientes, al respecto los intangibles bajo la denominación de activos no corrientes; este grupo de activos lo conforman el conjunto de bienes inmateriales que representan derechos o privilegios. En principio, podría uno pensar que a esta definición, aparentemente simple, no tiene sustento alguno. Las NIC traen algunos requisitos o características especiales que éstos deben cumplir para ser incorporados como activos en un balance. Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Un activo es todo recurso: a) Controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y b) del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos (Norma Internacional de Contabilidad N° 38). Las NIF, en su boletín C-8 nos dice; *activos intangibles* – son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. En el caso de la deducibilidad de identidad empresarial mediante su marca, lo importante es el tener registro de esta. Dicho procedimiento de registro de una marca debe ser considerada en dos vertientes, registro nacional y a nivel internacional. La primera es a través de la oficina del IMPI. Mientras que la segunda mediante el OMPI.

El sistema jurídico en la actualidad debe ofrecer protección a favor de las personas que crean y registran una marca. La protección jurídica debe funcionar para que los comerciantes desarrollen su negocio. Un negocio puede crecer con la protección de una marca porque sus clientes reconocerán sus productos o servicios debido a un nombre, dibujo o la combinación de ambos, los cuales forman su marca. Al respecto las PYMES del sector restaurantero sinaloense debe aprovechar el conocimiento del cuidado y registro de su identidad como recurso intangible concentrado en la marca para así poder aprovechar los beneficios fiscal que este tipo de activo ofrece, siempre en apego a la normatividad impositiva.

Autoridad del servicio de administración tributaria (SAT):

Atendiendo la parte central del problema investigativo que argumentas, puedo explicarme y expresar lo siguiente respecto a la identidad de la toda empresa concentrado en su marca. La marca es un signo perteneciente a una persona física o moral que distingue bienes o servicios de otra persona. El registro de una marca refleja la creatividad intelectual de una persona.

Este registro se lleva a cabo en el país de origen y en el extranjero. La mayor parte de las personas físicas y morales sólo registran las marcas a nivel nacional. Las empresas transnacionales registran sus marcas en su país de origen y en países extranjeros. En territorio mexicano, las personas físicas y morales que deciden iniciar el registro de una marca deben iniciar el procedimiento en el IMPI. En la actualidad, el procedimiento ante el Instituto tiene un periodo de tiempo de 4 meses hasta un año.

Acerca de lo intangible, efectivamente en el Boletín C-8 de las NIF identifica y reconoce expresamente la existencia de los activos intangibles como aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, cuyas características principales son deducir costos y obtener beneficios futuros.

Los activos intangibles deben además de contar con un valor económico, representan un beneficio fiscal sumamente importante, que podrá permitir registrar una muy considerable depreciación y/o deducción y en consecuencia disminuir notablemente tu base gravable para efectos del ISR.

Dicho lo anterior, se soporta por una parte en la NIC y NIF, y por otra en la ley del ISR en su apartado de Inversiones, sin embargo es necesario distinguir que el uso inadecuado de este registro puede ser de molestia para la autoridad provocando una revisión o auditoria al contribuyente para determinar que la deducción fiscal aplicada sea estrictamente en base a derecho y con la aplicación jurídica legal que debe seguirse.

Socio Director del área fiscal del despacho RSM oficina Mazatlán:

Podría iniciar comentando que, el negocio informal juega un papel muy importante ya que en los últimos años ha tenido una gran proliferación y no genera ingresos fiscales, se sustenta en el contrabando y prácticas ilegales como la producción y la venta de “productos piratas” que solo generan competencia desleal contra las empresas legalmente establecidas, además que la corrupción dentro del sector público no resulta benéfica para este suceso, considerando un reto más para las Pymes, dentro de los desafíos a los que se tienen que enfrentar.

Además, otros datos, que impactan a la situación actual de la economía nacional es que las Pymes son: de cada 100 empresas que se crean, 90 no llegan a los 2 años, siendo el índice de mortalidad altísimo. Esto se explica por la existencia también de una alta tasa de rotación de estas empresas: así como desaparecen casi todas las empresas que se crean y mueren en menos de 2 años, se crean una gran cantidad de empresas nuevas. Considero el problema de mortandad repentina de estas empresas es la falta de incentivos fiscales.

Es imperante la necesidad en las PYMES no solo del sector restaurantero en Sinaloa, sino en general, conozca cómo registrar y deducir fiscal y contablemente los activos fijos de su empresa, así como las diferencias entre ambas materias. Las empresas, tanto personas físicas como morales, están realizando importantes inversiones en materia de activos, por lo que resulta indispensable conocer su adecuado manejo contable y fiscal para poder observar su impacto en el negocio. Estos activos están clasificados en tangibles e intangibles. Al respecto podemos comentar, las Normas de Información Financiera (NIF) en su boletín C-6 “Inmuebles, maquinaria y equipo” responden a esta pregunta y establecen el tratamiento contable que debe darse a éstos (no les aplica a la industria extractiva, servicios públicos, agrícolas, ganaderas, pesqueras ni a las instituciones de crédito, de seguros y organizaciones auxiliares). Por su parte, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) también establece las reglas a las cuales deberán sujetarse los citados activos.

En el artículo 38 de la ley del ISR, menciona que los Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

En el citado ordenamiento legal también se toca la definición de los gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en períodos preoperativos, sin embargo, la técnica contable establece su tratamiento en el boletín C-8 Activos intangibles de las NIF. Aunque prácticamente la aplicación de los *activos fijos* y los *intangibles* es muy similar, la técnica contable establece que los primeros se *deprecian* y los segundos se *amortizan*:

- *Depreciación*: Procedimiento de contabilidad que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos fijos tangibles, menos su valor de desecho, si lo tienen entre la vida útil estimada de la unidad. Por lo tanto, la depreciación contable es un proceso de distribución y no de valuación (párrafo 39 del boletín C-6 de las NIF).
- *Amortización*: Es la distribución sistemática del costo de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada (párrafo 10 del boletín C-8 de las NIF).

En este artículo nos abocaremos a la aplicación del boletín C-6 y los activos fijos definidos en la LISR.

Así, la adquisición de cualquier bien que no se ubique dentro de la definición de activo fijo deberá considerarse contablemente y fiscalmente como un gasto ordinario del período, salvo aquellos que se utilicen para la producción o enajenación, casos donde formarán parte del inventario de la empresa sujeto a las reglas aplicables para éste y el costo de lo vendido (NIF C-4 y artículo 45-A de la LISR).

Podría concluir afirmando que Las Pymes cuentan con la más amplia gama de giros productivos, comercializadores y de servicios y tienen la tendencia a realizar actividades autónomas que tienen relación con las empresas más grandes, y de este modo sufriendo la influencia de éstas que suelen someterlas, minimizando sus posibilidades de desarrollo o establecen una interdependencia.

4.6 Resultado focus group socios accionistas PYMES sector restaurantero en Sinaloa.

Dentro del modelo de trabajos y técnicas para la obtención y análisis de datos, se destaca una metodología por su gran uso y múltiples áreas de aplicación: Los denominados *focus group*, también llamados grupos de discusión o entrevistas de grupo (Juan y Andrés, 2010). La modalidad focus group constituye una técnica de investigación cualitativa ampliamente difundida en diversos ámbitos de la investigación en psicología, y otras disciplinas científicas (por ejemplo, la sociología) y ámbitos no científicos (por ejemplo, estrategias de mercadotecnia). El denominador común de la técnica consiste en reunir a un grupo de personas para indagar acerca de actitudes y reacciones frente un tema (por ejemplo, un producto, un concepto, una situación problemática). Juan y Andrés, (2010), define a los focus group como discusiones, con niveles variables de estructuración, orientadas a un tema particular de interés o relevancia, tanto para el grupo participante como para el investigador.

Los autores determinan el modelo clásico de focus group implica un grupo de entre seis y doce participantes, sentados en círculo, en torno a una mesa, en una sala preferentemente amplia y cómoda. Los grupos de discusión, además, cuentan con la presencia de un moderador, encargado de guiar la interacción del grupo e ir cumplimentando los pasos previstos para la indagación. Se busca que las preguntas sean respondidas en el marco de la interacción entre los participantes del grupo, en una dinámica donde éstos se sientan cómodos y libres de hablar y comentar sus opiniones.

La duración promedio de un focus group es de treinta a noventa minutos. En la realización de focus group se aplicó la selección o reclutamiento tomando a 8 socios del sector restaurantero PYMES en el Sur de Sinaloa, lo que centró su atención respecto a la Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES: *El caso del sector restaurantero en Sinaloa*.

Al exponer, la moderación dentro del contexto de la marca empresarial como parte de la identidad, un intangible, en el marco la NIF C-8, la cual converge con la NIC-38, y que entró en vigor para el ejercicio 2009, se enfoca particularmente en abordar el tratamiento de los activos intangibles, se explicó que nuestro tema de investigación tiene como objetivo establecer las lineamientos generales para el reconocimiento inicial y posterior de los activos intangibles obtenidos de forma individual, en cada PYME del sector restaurantero una deducción fiscal.

Las opiniones y resultados al respecto se vertieron en tres puntos esenciales;

- La identificación de este recurso intangible
- El valor de las Marca
- La deducibilidad ante el ISR

Para el focus group realizado respecto a la marca empresarial, Identidad y Deducción Fiscal del Activo Intangible de las PYMES: *El caso del sector restaurantero en Sinaloa*, las opiniones fueron vertidas y en total acuerdo, sobre la falta de divulgación y publicación de este beneficio existente. Sin embargo, no se tiene actualmente una herramienta aceptada que pueda presentarse como anexo a los estados financieros de las organizaciones, por lo tanto la presente investigación empírica tiene el objetivo de evaluar el capital intelectual en las organizaciones que cotizan en la bolsa mexicana de valores, utilizando para ello la metodología mixta, ya que se aplica un proceso en el que se recolectan, analizan e interpretan tanto datos cualitativos como cuantitativos.

Se hizo notar por parte de los participantes al focus group que, dentro de la disciplina estratégica, la teoría de recursos y capacidades es la más aceptada para explicar el origen de la ventaja competitiva, que posee toda empresa ésta señala que el éxito de una empresa radica en la heterogeneidad de los medios internos y externos, es decir la identidad. Entre estos recursos los intangibles tienen un mayor potencial estratégico determinaron los presentes integrantes.

También señalaron que otras disciplinas relacionadas con el desempeño de la empresa se han quedado atrasadas en considerar el verdadero valor de la misma, éste es el caso de la contabilidad y el servicio profesional prestado por el contador, al no tener o contar con herramientas y el conocimiento adecuado para aprovechar los beneficios fiscales existentes, además la falta del análisis de las normas mexicanas de información financiera sobre intangibles, al no identificar cual es el estatus de la marca empresarial como activo y su reconocimiento.

Queda claro en el focus group realizado, que la gestión de los intangibles debe ser atendida y tener mayor difusión, por lo cual se mencionan los 4 puntos más sobresalientes de la discusión grupal:

1. La gestión de los activos intangibles es una tendencia todavía muy joven en México y podría decirse que en algunos casos desconocida e inexplorada.
2. Algunas empresas principalmente PYMES no parecen ser muy conscientes del valor que aportan estos activos; no todas los evalúan, o reconocen en su contabilidad.
3. El sistema de comunicación, sustento de la identidad, la imagen y la cultura organizacional, como recursos y capacidades no parece ser un del conocimiento efectivo para las tareas de gestionar significados compartidos y comunicar los factores generadores de valor en las PYMES, por ello la función de director y en general de las empresas en este sector, todavía no está consolidada como gestionar estos activos, y su posición, influencia y responsabilidades de su marca no parecen ser muy relevantes.
4. Identidad, Imagen, Reputación y la Responsabilidad Social (RSC) pero sobre todo la Marca son intangibles menos atendidos, como si se desconociera su valor, al igual que los sistemas de medición.

Podemos concluir que estratégicamente este activo intangible (marca) a fin de impulsarlo como fuente generadora de valor para las organizaciones, es un beneficio fiscal deducible contemplado en la propia ley del impuesto sobre la renta, deducción que no es del todo aprovechada por las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa. La importancia de esta investigación se reviste en la gestión de los intangibles así como la función del socio o accionista en las empresas, sin duda ofrecen nuevos retos y oportunidades de desarrollo al entorno económico no es fácil por ello se considera la presente investigación.

De la comparación general de las norma contables y la norma fiscal relacionada con los elementos de propiedades, planta y equipo, encontramos que la jurisprudencia tributaria ha ido completando los alcances interpretativos de las normas fiscales. En muchos casos, lo ha realizado utilizando como criterio esclarecedor lo establecido en las normas contables, haciendo cada vez más referencia a lo indicado por las NIF y la ley ISR.

Capítulo V: Conclusiones y recomendaciones

Desde el punto de vista académico en la presente tesis se aborda la parte teórica respecto al recurso empresarial, el activo intangible y el marco financiero – jurídico fiscal que permite la deducción del activo intangible marca, este como parte de la identidad en toda empresa. La identidad empresarial es, finalmente, el resultado de una buena gestión estratégica de la marca y cada vez es debería ser más sólida la profesionalización que en esta área se alcanza hoy en día. La OCDE, redujo sus pronósticos sobre el crecimiento económico de México a 1.9 por ciento en 2017 desde un estimado en noviembre pasado de 2.3 por ciento y para 2018 bajó sus proyecciones 0.4 puntos, a 2.0 por ciento debido al peso de los riesgos externos sobre el desempeño de la economía. En el reporte Perspectivas Económicas de junio de 2017 señala que los riesgos externos siguen siendo significativos y determinarán el crecimiento del país, y prevé que un modesto avance en torno al 2 por ciento en 2017 y 2018, es debido principalmente a un mayor dinamismo en los mercados nacionales e internacionales.

Para México, señalo, esto representa un problema especial debido a los vínculos económicos con Estados Unidos. Cada día, los sistemas impositivos de las economías emergentes de nuestro continente van generando una presión tributaria, derivado de las demandas de gasto de la población que conforma cada uno de los países. Por ello, en la actualidad existen impuestos denominados impuestos sobre productos primarios o recursos naturales. En este contexto, algunas administraciones tributarias han implementado otro tipo de impuestos, como los heterodoxos, sobre las transacciones financieras y a los activos empresariales, etcétera. En los sistemas tributarios latinoamericanos han sido usados los impuestos heterodoxos, los cuales se refieren a impuestos sobre transacciones financieras, impuestos a los activos empresariales, impuestos presuntivos sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única y regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes, además señala que la tendencia de integración de las administraciones tributarias, hoy por hoy, representa un reto de suma importancia y muchos países de la región han ido en búsqueda de la integración de sus administraciones de impuestos, con el objetivo de tener economías de escala, mayor eficacia en los procesos de control del cumplimiento debido al cruce de información, mejorar el servicio teniendo una visión integral del contribuyente, y crear un sistema de administración basado en riesgo.

En este sentido, México no depende de manera considerable de los ingresos tributarios indirectos, depende de ingresos tributarios directos y del endeudamiento, efecto causado por la fallida reforma estructural del pasado 2013. Actualmente las empresas sinaloenses presentan un exceso de obligaciones fiscales y cargas tributarias que varían del régimen fiscal en el cual tributan. Derivado a esto, las cargas tributarias que las autoridades fiscales exigen a los particulares no han permitido su desarrollo sustancial, por tal motivo es difícil tal acontecimiento. Bajo esta perspectiva es importante resaltar que las estrategias fiscales utilizadas han permitido a estas empresas mantenerse activas dentro del entorno. Las PYMES sin duda representan un papel importante para el desarrollo del Estado, y como factor determinante para el crecimiento económico de un país, así como para la generación de empleo sustentable y de calidad, ha ocupado la atención de economistas, políticos y científicos, quienes consideran esta estratificación empresarial como vital para fomentar la

expansión productiva de todo estado económico, como se ha mencionado las PYMES constituyen en cualquier país el grupo predominante de empresas que aportan más del 90 por ciento de empleo y con ello la generación de riqueza.

Por ello, las PYMES presentan una contribución muy importante, se concluye que los conceptos desarrollados por la teoría estratégica de recursos y capacidades, así como los provenientes de otras disciplinas como es el caso de recursos intangibles, se complementan para la búsqueda de las fuentes de rentabilidad empresarial mediante el aprovechamiento de beneficios fiscales otorgados en la ley del ISR; brinda a las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa un mayor soporte teórico y metodológico en la continua tarea de asignar y desarrollar estos recursos y capacidades, así como también, oportunidades de investigación académica en materia fiscal y desarrollo organización.

Las empresas sinaloenses que actualmente por desconocimiento no apliquen las diversas opciones de beneficios en deducciones fiscales, provocan un desembolso económico considerable que dicho recurso podría ser utilizado por el contribuyente para sufragar compromisos indispensables del desarrollo normal de la empresa.

Ante ello, los intangibles son bienes, derechos u otros recursos que una empresa controla, sin embargo los intangibles son aquellos que no tienen un valor monetario identificable, carecen de sustancia física; no obstante, cuentan con un valor económico muy relevante para tu capital contable, con un beneficio fiscal sumamente importante, ejemplos de intangibles son: marcas, patentes, modelos de utilidad, nombre comercial entre otros.

Mediante el reconocimiento del valor de los activos intangibles y a su vez, la aplicación de la deducción de dicho monto para efectos del ISR (hasta 40 por ciento de los ingresos, es decir, ingresos netos de los últimos ejercicios), resulta en una disminución notable en tu base gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Al respecto valdría la pregunta, si las marcas son importantes para el éxito de las PYME. Las marcas son, en muchos sentidos, el reflejo de su negocio. Permiten a sus clientes distinguir sus productos y servicios de los de sus competidores, ofreciendo a su PYME la posibilidad de comercializar de la manera más adecuada sus productos o servicios.

Pero las marcas no se utilizan simplemente como identificadores. Se considera asimismo que garantizan una calidad constante. Un cliente satisfecho de la calidad de su producto o servicio seguirá adquiriéndolo basándose en las expectativas de calidad que reposan en la marca conocida. Por consiguiente, deberá usted escoger y diseñar cuidadosamente una marca apropiada, protegerla, utilizarla con precaución en la publicidad, y supervisar que no induzca a engaño o sea utilizada de manera indebida por terceros porque ello será su identidad empresarial.

5.1 La contribución de las PYMES en el México incluyente

A partir de finales de los años noventa hay un interés creciente hacia estas empresas en todos los países de la región, que se ha puesto de manifiesto no sólo en medios académicos que llevan adelante investigaciones, sino también en gobiernos que buscan implementar políticas y organismos internacionales que brindan fomento orientado a este tipo de agentes.

Este fenómeno puede estar asociado al fuerte aumento del desempleo que resultó de la implementación de reformas económicas en la mayoría de los países de la región. En efecto, el interés en apoyar a las pymes se basa, en buena medida, en el peso que se les atribuye en la generación de empleo, creación de firmas y desarrollo de empresas. Sin embargo, ese mayor interés por las pymes no fue acompañado de avances efectivos en materia de implementación de las políticas, que muchas veces permanecieron en el ámbito de declaraciones o de documentos, con cierto grado de difusión pública, pero con escasos resultados concretos.

La política industrial de México se transformó eventualmente en una política de fomento empresarial. A partir de una política económica basada en la apertura y el funcionamiento del mercado se abandonó el enfoque sectorial para adoptar los principios de subsidiariedad y horizontalidad. Con estos cambios se esperaba que los incentivos de la competencia motivaran a las empresas a modernizarse y actualizar su tecnología, sin dejar de aplicar algunos programas específicos.

Al mismo tiempo, se hizo hincapié en la promoción de las exportaciones, que en buena medida quedó sujeta a la estrategia de las empresas multinacionales y a la firma de tratados de libre comercio, pero se descuidó en forma notable el financiamiento al sector productivo y en particular a las pequeñas y medianas empresas. Hay que hacer notar, los cambios estructurales acontecidos en nuestro país desde la década del 90, han producido modificaciones en las condiciones en que opera la economía que han obligado a las PYMES a un replanteo estratégico para adaptarse a las nuevas exigencias competitivas.

A partir de 2001 comenzó a implementarse un conjunto de cambios institucionales y programas para atender en forma más coordinada los distintos problemas de las PYMES. La globalización económica si bien por un lado, brinda oportunidades de acceso a nuevos mercados como consecuencia de los avances en los flujos de información, tecnología y capital, por otro, para el sector PYMES en particular, trae aparejado amenazas que exigen a las empresas un cambio de estrategias a fin de lograr una mayor eficiencia para afrontar la competencia. Es decir, la transformación requerida por las nuevas condiciones de la economía, con el fin de superar la insuficiencia de escalas individuales, se orienta a incentivar a las PYMES. Dada esta realidad, surge la necesidad de diseñar estrategias no sólo como herramienta apropiada para incrementar la competitividad y rentabilidad de este segmento empresarial, sino en algunos casos, como única alternativa de supervivencia ante las cargas excesivas existentes en materia fiscal.

La ley para el desarrollo de la competitividad de las PYMES se promulgó en 2002. Entre sus objetivos más importantes está el de crear el Sistema Nacional para el Desarrollo de la Competitividad de la PYMES. En la ley se señalan ocho temas específicos que los programas deben abarcar para cumplir con sus objetivos.

Se establecen también los esquemas para facilitar el acceso al financiamiento público y privado a las entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios o grupos de municipios, con miras a promover de manera coordinada las acciones de fomento de la competitividad de las PYMES. La importancia de esta ley radica en que sentó las bases para el diseño de una política integral para las PYMES a cargo de una subsecretaría y propició cambios institucionales en las organizaciones gubernamentales y no gubernamentales de apoyo, involucrando a instituciones, que como los bancos, no trabajaban con estas empresas. Sin embargo, no se ha logrado poner en práctica todo lo estipulado por la ley.

La gran mayoría de los estudios sobre las PYMES coinciden en que éstas se caracterizan por su escaso crecimiento, medido en términos de volumen de negocio y generación de empleo. Es por eso que en México, más que impulsar la creación de nuevas empresas, debe concentrarse en el crecimiento y desarrollo de las pequeñas empresas existentes. Por otro lado, es conocido que el crecimiento empresarial es el resultado de una compleja combinación de diferentes elementos, para el estudio la conceptualización abarca cuatro elementos que afectan al crecimiento: identidad, recursos y capacidades, deducción fiscal y el aprovechamiento del activo intangible.

Como se ha comentado, las PYMES, tienen una gran importancia en la economía, en el empleo a nivel nacional y regional, tanto en los países industrializados como en los de menor grado de desarrollo. Esta clasificación de empresas representan a nivel mundial el segmento de la economía que aporta el mayor número de unidades económicas y personal ocupado; de ahí la relevancia que reviste este tipo de empresas y la necesidad de fortalecer su desempeño, al incidir éstas de manera fundamental en el comportamiento global de las economías nacionales; de hecho, en el contexto internacional se puede afirmar que el 90% o un porcentaje superior de las unidades económicas totales está conformado por las PYMES.

Por lo tanto, es de vital importancia conocer las fuerzas y debilidades que muestran este tipo de empresas, que según su tamaño determinan algunas de sus ventajas o desventajas para su desarrollo como empresa:

Ventajas a considerar de las PYMES:

- Capacidad de generación de empleos
- Contribuyen al desarrollo regional por su establecimiento en diversas regiones
- Fácil conocimiento de empleados y trabajadores, facilitando resolver los problemas que se presentan por la baja ocupación de personal

- Producen y venden artículos a precios competitivos, ya que sus gastos no son muy grandes y sus ganancias no son excesivas

Desventajas a considerar de las PYMES:

- Les afectan con mayor facilidad los problemas que se suscitan en el entorno económico como la inflación y la devaluación
- Viven al día y no pueden soportar periodos largos de crisis en los cuales disminuyen las ventas
- Son más vulnerables a la fiscalización y control gubernamental, siempre se encuentran temerosos de las visitas de los inspectores
- La falta de recursos financieros los limita ya que no tienen fácil acceso a las fuentes de financiamiento
- Falta de conocimiento real para aprovechar los incentivos fiscales.

Si reflexionamos respecto a la necesidad de que las PYMES deben subsistir, es debido a la contribución realizada por conducto de las personas físicas asalariados, ellos son contribuyentes cautivos, porque las empresas les retienen aun en contra de su voluntad el ISR, Por tanto, la ley del Impuesto Sobre la Renta, debe ser abordado con una mejor técnica legislativa, con una redacción más clara, sin tantos tecnicismos fiscales, donde se les dé progresividad real a las tasas del ISR, lo cual integraría a una gran número de mexicanos a la base de contribuyentes, que se traduciría en una cantidad significativa de recursos económicos, para ser distribuidos en servicios, programas asistenciales por parte del Estado, con ello también impulso a las pequeñas y medianas empresas.

Por lo tanto las la necesidad de reducir la base gravable es en base al aprovechamiento de las deducciones, las deducciones permiten que el gravamen refleje los aspectos relevantes del hecho imponible y, de igual forma, por conducto de ellas puede concretarse la cantidad a la que se aplicará la tasa para arribar a la contribución causada. Hoy día, las personas morales en particular las PYMES, deben tener claro qué son y para qué sirven las deducciones en el ISR, y esta situación evitará que no se generen falsos resultados fiscales que conlleven a un incorrecto pago en dicho impuesto.

Se propone que las PYMES aprovechen la deducción de identidad como activo intangible para efectos del ISR, quizás no represente un alto porcentaje de deducibilidad, pero sí una verdadera oportunidad de poder seguir subsistiendo, manteniendo los empleos generados y generando más.

Los intangibles toman cuerpo en el concepto de identidad: La marca empresarial construye su propia historia a través del manejo adecuado de los recursos y capacidades. La consistencia y durabilidad de una marca dependerán cada vez más de la historia que la sostenga. Una marca sin historia posee una identidad débil y unos valores dubitativos.

Esta es una de las razones por las que se propone la deducción fiscal de la marca como identidad en las PYMES del sector restaurantero sinaloense ante el ISR como beneficio fiscal, debido a la falta de exenciones, bonificaciones y deducciones que pretenden incentivar comportamientos estratégicos trascendentales en las decisiones de este tipo de empresas. En otro orden de ideas, las causas o síntomas por las cuales los contribuyentes no utilizan este beneficio fiscal para minimizar su carga tributaria son principalmente el desconocimiento de las disposiciones fiscales por parte de su asesor fiscal, otra causa es que los empresarios no erogan una cantidad adicional al asesor por llevar a cabo una estrategia fiscal, al considerar que es parte del trabajo del asesor.

Al respecto este tipo de medidas fiscales está muy presente en los países desarrollados, mientras tanto en México no ha sido aprovechada la deducción de intangibles como se observa en el presente trabajo investigativo de igual forma en México no existe una distinción impositiva para las PYMES. En la actualidad, tan grave es pagar impuestos de más como pagar impuestos de menos por desconocimiento de las leyes fiscales, ya que ambas situaciones repercuten de manera importante en la situación financiera de las empresas. En este sentido, no únicamente existen obligaciones para los contribuyentes, sino también derechos que las mismas leyes fiscales establecen, y saberlos manejar estratégicamente redundaría en beneficios financieros para las empresas, por lo tanto el pago de los impuestos deben conducirse con una visión financiera.

Tan solo países como Francia, Holanda, Reino Unido, Hungría o Bélgica, establecen un gravamen especial para las PYMES. Se puede destacar la rebaja realizada en Holanda, pasando en dos años del 23 por ciento al 20 por ciento como tasa impositiva del Impuesto sobre Sociedades para las PYMES. Considerando las medidas aplicadas al exterior en busca del apoyo para el desarrollo de las PYMES, en México, el Plan de Desarrollo 2013 al 2018, destaca dos ejes principales denominados “México Incluyente” y “México Próspero”, manifestando su interés en impactar de forma positiva la inclusión y protección social encaminados a un mejor nivel de vida, para ello argumenta que sería necesario entre otras medidas, modificaciones al sistema tributario.

El 24 de octubre del año 2013, previa aprobación del Congreso de la Unión, fue turnado a la Cámara de Senadores el documento que contenía la Reforma Fiscal, argumentando que la propuesta estaba centrada en responsabilidad y encaminada a la búsqueda del crecimiento económico, catalogándola como justa y progresiva. Las adecuaciones entraron en vigor el año 2014 y las modificaciones fiscales aprobadas en la iniciativa implicaban cambios de impacto para la población, en materia de ISR se presentó un incremento en tasa impositiva pasando del 30 por ciento al 35 por ciento según el nivel de ingresos en personas físicas, se eliminó el régimen de pequeños contribuyentes (REPECO) y propuso como alternativa el denominado régimen de incorporación fiscal para que los que hasta el año 2013 habían tributados como REPECOS fueran transitando hacia el régimen general; otra medida implementada fue gravar con una tasa del 10 por ciento las ganancias obtenidas por la enajenación de acciones que se cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores; se eliminó el Impuesto Empresarial a Tasa Única así como también el Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

De igual forma afectando la rentabilidad e impactando de forma negativa la protección social, se elimina la deducción fiscal de gastos exentos por remuneraciones salariales quedando en un mínimo deducible del 47 por ciento con ello provocando una no deducción fiscal para las personas morales PYMES y en general para todas aquellas que pagan sueldos y salarios. El Estado tiene esencialmente las funciones de Administración, Recaudación y asignación de recursos con el deseo único de satisfacer a sus gobernados y mantener el estado de derecho, en nuestro país no es la excepción y bajo el precepto la ciencia de las Finanzas Públicas en una de sus aristas se encarga de orientar la política fiscal de cada nación con el deseo firme de tener finanzas sanas que sean capaces de recaudar la mayor cantidad de tributos posibles.

Esta recaudación deberá cumplir con toda la formalidad de la ciencia jurídica para su implementación y considerar tres aspectos fundamentales de inherentes a la ciencia jurídica: La actividad del Estado, las relaciones del sujeto activo con el sujeto pasivo y las relaciones que se susciten entre los particulares. La evasión fiscal por parte del sector informal constituyó una fuente potencial de ingresos para la economía nacional; la inadecuada fiscalización y el exceso de regulaciones y trámites burocráticos han hecho de la economía informal una alternativa de subsistencia ante la falta de fuentes de empleo.

Uno de los cambios más significativos es la continuidad a la eliminación de la deducción inmediata de inversiones en activos fijos, prevista hasta el ejercicio 2013. Esta disposición daba oportunidad a las empresas a invertir en activos fijos y poderlos deducir en mayor cantidad, posteriormente se adecuó para que ciertas y cuales empresas pudieran realizar dicha deducción dejando fuera las PYMES es decir empresas con menor nivel de ingresos anuales.

La creación de riqueza a nivel microeconómico depende del desempeño competitivo y de la formación de capital intelectual, de la capacidad de innovar que tengan las organizaciones y no sólo de las circunstancias macroeconómicas y de las políticas legales y sociales que la apuntalan; éstas son necesarias pero no suficientes para generar oportunidades. De hecho, actualmente ha ganado aceptación internacional el concepto de la economía impulsada por el conocimiento, en la cual la generación y aprovechamiento del mismo, pasa a jugar el papel principal en la creación de riqueza.

Con base en estas premisas de análisis final, se observa como los gobiernos ejecutan una serie de medidas a fin de promover el desarrollo y fortalecimiento de estas empresas con la intención de disminuir el índice de desempleo principalmente, sin embargo a pesar de los esfuerzos no logran permanecer más de cinco años en el mercado, esto se debe a la falta de beneficios fiscales y el desconocimiento de estos.

Asimismo, el conocimiento es el factor principal en la explicación de la evolución y dirección de la expansión de la PYMES, en esto juega un papel importante los recursos que puedan ser aprovechados. Ahora bien, las PYMES dado el entorno empresarial, pero más aún dada la percepción que el empresario se forma del mismo, las pequeñas empresas más que por su tamaño están sujetas a cierto tipo de oportunidades y las expectativas de expansión son extremadamente limitadas.

La gestión del conocimiento, y las condiciones para convertir el conocimiento tácito a explícito, tienen un alto impacto en el desarrollo de las PYMES, En este marco de globalización, las PYMES deben ser consideradas organizaciones pequeñas, con rasgos sociales, o de una naturaleza familiar, que tiene como objetivo económico sostenerse en el mercado, con el fin social de mantener y dar prosperidad a todo Estado con el fin de conservar el bien estar social. La clave para el desarrollo económico de México en el contexto de la globalización para las PYMES radica, en efecto, en la transferencia o absorción de conocimientos y manejo adecuado de sus recursos intangibles.

Es importante destacar que las PYMES típica se crean con base en los recursos y el mayor o menor conocimiento respecto de una actividad o un mercado, que en ocasiones pueden ser “suficientes” para el emprendimiento, las distintas perspectivas desde las que puede ser analizado el desarrollo empresarial. Dificulta establecer una definición uniforme y concreta que abarque todo el contenido que dicho concepto lleva implícito. De ahí que el conocimiento de los recursos y capacidades empresariales para aprovechar el beneficio fiscal de la identidad sinónimo de marca como activo intangible no cuente con una teoría general ni con una definición generalmente aceptada. Ciñéndose dicho concepto a distintos enfoques y opiniones sobre su extensión. Parámetros de medida y factores determinantes.

5.2 El gasto fiscal como deducción normativa para las empresas PYMES

El término gastos fiscales tal y como fue concebido resulta sumamente controvertido, pero la lectura de Surrey y otros autores pioneros en el tratamiento de este tema fiscal revelan una cierta intencionalidad en ello. Si los sistemas fiscales son el resultado de complejos procesos políticos de interacción entre fuerzas sociales, parece lógico que para reconocer el estado de caos en el que se establecen determinados incentivos se utilice una denominación que no oculte ni esa complejidad, ni esas ideologías latentes en los mismos.

El interés suscitado por el desarrollo de las PYMES en las últimas décadas ha dado lugar a la aparición de distintas perspectivas desde las cuales se pretende dar una explicación a este proceso, siendo las principales: primero, la perspectiva de configuración del crecimiento o perspectiva del ciclo de vida. Y segundo, la perspectiva basada en los recursos y capacidades, estos pudiendo ser aprovechados fiscalmente como deducibles. La esencia normativa de los gastos fiscales introduce al reconocimiento del necesario marco valorativo en el que los mismos deben ser estudiados, lo cual permite referirse a ellos como gastos indirectos aun cuando formalmente ni son gastos ni son indirectos. Se trata de razonar desde asimilaciones podríamos decir metafóricas o artificios literarios para llamar la atención y facilitar su amplia discusión, lo cual debe entenderse como una de las principales contribuciones a la democratización fiscal. Evidentemente ello ha chocado en las últimas décadas con las corrientes académicas que soportadas en teorías tradicionales han impulsado una cierta disciplina fiscal de gran influencia en factores sociales y culturales, pero que al encubrir las ideologías con la apariencia de neutralidad y corrección científica, han ocultado las contradicciones inherentes y definitorias de los gastos fiscales.

La definición teórica de estos fundamentos y la tradicional dedicación de la literatura a caracterizar un sistema fiscal normal, ideal u óptimo, en el que reconocer el cuadro de gastos fiscales más justos y eficientes, se ha mostrado muy limitado para resolver el amplio y complejo conjunto de factores que intervienen en su determinación dentro del proceso presupuestario y político.

Se reconoce por ello que los gastos fiscales deben ser reflexionados tanto desde los factores institucionales y las cuestiones ideológicas o políticas que determinan los sistemas fiscales, como a través del contexto socio económico, macro y microeconómico, en el que se establecen y con el que interactúan.

Ello permite explicar la atención que han cobrado en la reciente crisis económica, y recuperar esas pioneras lecciones de quienes paradójicamente introducen o extienden el concepto de gastos fiscales como medio de denunciar los riesgos que representan para la economía de un país, dada su opacidad y vulnerabilidad a las presiones de los grupos de interés. Ante ello, la utilización de incentivos fiscales a la PYMES es considerada por todos los autores como medidas adecuadas. Versando las principales críticas sobre los siguientes aspectos: su impacto negativo en la recaudación. La neutralidad que se debe requerir en toda tributación.

No obstante. Numerosos trabajos empíricos han puesto de manifiesto las importantes ventajas que aporta la utilización de tales incentivos o gastos fiscales como son: mejorar la solvencia de la empresa si tales incentivos influyen en la autofinanciación. Incrementar la productividad y dimensión empresarial. Inducir a los inversores nacionales y extranjeros a iniciar actividades que en otras circunstancias no se iniciarían o a aumentar sus inversiones en empresas ya existentes, extender el nivel de la actividad económica que a largo plazo se traduce en un aumento de la recaudación total.

Corregir las imperfecciones de los mercados de capitales. Modular ineficiencias en el mercado laboral incentivando la creación de empleo y generar acumulación de capital beneficiando a la economía en su conjunto. Se reconoce por ello que los gastos fiscales o incentivos deben ser reflexionados tanto desde los factores institucionales y las cuestiones ideológicas o políticas que determinan los sistemas fiscales, como a través del contexto socio económico, macro y microeconómico, en el que se establecen y con el que interactúan. Ello permite explicar la atención que han cobrado en la reciente crisis económica, y recuperar esas pioneras lecciones de quienes paradójicamente introducen o extienden el concepto de gastos fiscales como medio de denunciar los riesgos que representan para la economía de un país, dada su opacidad y vulnerabilidad a las presiones de los grupos de interés.

5.3 El propósito de la deducción en la norma fiscal

El tratadista tributario en México, ilustra de una manera objetiva, con una clara visión totalmente fiscal, como debe de ser una norma jurídica y por ello argumentamos sobre la interpretación de las normas tributarias.

Por tanto la creación de leyes y más aún las tributarias que afectarán de forma directa o indirecta el patrimonio de cada mexicano deberá atender a los siguientes lineamientos económicos y sociales, para dar cabida a un orden tributario distinto, con un nuevo sentido social y humano en las que se basen y funden las nuevas normas fiscales, las directrices socioeconómicas y fiscales; y los principios tradicionales de la doctrina fiscal:

- Razonabilidad social
- Progresividad en sus tasas de impuestos
- Simplificación fiscal real
- Ética fiscal.

Por ello las características que debe de tener una norma que funde un nuevo lineamiento a seguir:

Función de la norma fundante. La función de la norma fundante (la norma básica presupuesta) es dar un sostén, una base un cimiento, más bien es dotar de una razón a la validez objetiva, a la obligatoriedad jurídica de un orden jurídico positivo, o sea aquél que se implanta a través de los actos humanos de voluntad; es el punto de partida del orden jurídico.

La norma fundante permite que se considere el sentido subjetivo de los actos de los creadores del derecho, que es un debe ser, con un sentido objetivo y, por tanto, como normas objetivamente validas, o sea jurídicamente obligatorias. Antes de la norma fundante no hay nada; ésta marca el punto de partida de la ciencia del derecho que se ocupa de describir su objeto de conocimiento: el derecho. Señala como es en sí el nacimiento de una norma, y del derecho mismo, por tanto es el grado de vinculación que los legisladores tengan con sus representados, donde las personas en estricto sentido a la capacidad social se auto imponga la carga tributaria, basándose en su real capacidad económica, sin poner más exigencia que aquellas que realmente puedan ser cumplidas como una obligación patriótica, y no como una carga que tiende a arrebatarle su escaso patrimonio, viendo ese acto de recaudación o de retención como un despojo, de quienes tienen mucho contra quienes no tienen nada.

Por estas razones se considera que deben incorporarse algunos elementos para que se funde un nuevo orden tributario en México como son:

La razonabilidad social de las normas fiscales. Si bien es cierto que un impuesto surge ante la necesidad de más ingresos por parte del Estado, éstos tiene que tener un sustento social es decir, quienes legislan debe de entender y razonar sobre la posibilidad de que:

Primero. El impuesto en la medida de lo posible no ocasione un descontento social.

Segundo. Que se grave a quienes en la sociedad tengan más capacidad de consumo, no necesariamente a los que tengan más capacidad económica.

Tercero. Que tenga tasas de gravamen, cuya imposición no causen un menoscabo, en su capacidad de consumo directo, es indispensable que se analicen, los escenarios económicos, para determinar nuevos impuestos, pues es ético atender a los reclamos de la población en cuanto a cuestiones impositivas se refiere, para que la economía pública no se vea perjudicada, si no por el contrario, que grave a aquellos cuyo consumo no sea primera necesidad social o humana, si no como una erogación por lujo, o bien por artículos suntuarios.

Al respecto de la simetría fiscal y jurídica, esta consiste en que quien realice y genere una acción jurídico fiscal, también la otorgue y la genere a la contraparte en el mismo grado de beneficio o carga tributaria, por ejemplo, para efectos de ISR; si un particular con actividad empresarial adquiere mercancía para su venta, será para éste una deducción fiscal, en cambio para la contraparte es decir su proveedor será un ingresos acumulable, en materia de impuesto sobre el valor agregado (IVA), será para el primero un IVA acreditable y para el proveedor un IVA trasladado, generándose esta simetría fiscal.

Por el contrario si un sujeto adquiere ropa de vestir en una tienda, y éste no tiene una actividad empresarial, lógicamente de nada le servirá solicitar un comprobante fiscal, ya que no podrá hacerlo fiscalmente deducible, no obstante que para hacer válida una garantía de acuerdo a la Ley de Protección al Consumidor se debe de mostrar la nota de venta, sin embargo para efectos fiscales no tiene ninguna razón de ser, por tanto no existe la simetría fiscal y jurídica, ahora bien si se dejara como opción el presentar declaración anual, donde se hiciera deducibles los gastos personales, se estaría fiscalizando de forma indirecta a todos aquellos comercios, ya que se exigirían notas de venta por parte de los consumidores.

De esta forma, esta sería la principal fuerza de fiscalización en materia de comprobantes fiscales, al mismo tiempo; se estaría premiando a los contribuyentes que apoyen a este programa, por tanto por parte de la vendedora se registraría el ingresos y esta sería la base para el ISR para efectos del Servicio de Administración Tributaria (SAT), y por la parte consumidora, sería deducible, lo cual se presentaría una opción fiscal de beneficios mutuos, fiscalmente hablando, por tanto la acción tendría ese efecto simétrico y fiscal.

Una progresividad en sus tasas de impuestos. Este es quizás la columna vertebral de toda doctrina tributaria, actualmente solo se dan tasas, preestablecidas que no permiten una proporcionalidad justa, y ésta no puede confundirse con progresividad. La proporcionalidad en términos generales refiere que quien gane más debe de pagar más, situación que es correcta, sin embargo si bien es cierto que existen sujetos que ganan más que otros dentro de esos rangos, debe de darse las tasas escalonas de acuerdo a cada grado de ingresos, actualmente solo existen las siguientes tasas: 1,92; 6,40; 10,88; 16; 17,92; 21,36; 23,52 y 30.69 por ciento, de usarse tasas que vayan creciendo porcentualmente, punto a punto y fracciones de punto, se pondrá en condiciones de imposición de tasas más justas, y por ende progresivas, lo cual dejará en plena satisfacción a cada contribuyente ya que la proporcionalidad será más justa.

El apoyo en la progresividad; posibilita cumplir con la sociedad para imponerle como sujetos pasivos una carga tributaria más justa y acorde a su real capacidad económica. La Simplificación fiscal real. Los empresarios mexicanos en múltiples ocasiones, han solicitado por muchos años que exista la simplificación administrativa en materia fiscal. Al respecto se puede afirmar que los formatos electrónicos para realizar cualquier trámite son extremadamente complejos, llenos de tecnicismos, con instrucciones que están lejos de orientar a quienes sin conocimientos fiscales pretender llenarlos correctamente.

Los expertos en la materia, insistieron por su parte en que el nuevo esquema de tributación a través de medios electrónicos coloca en una seria incertidumbre jurídica al contribuyente al no proporcionarle los documentos necesarios en caso de alguna aclaración o juicio que Hacienda decida interponer en su contra, citando como ejemplo la sustitución de la firma autógrafa del contador por una electrónica, así como la ausencia de papelería oficial del SAT al momento de ejecutar el trámite.

De igual forma el presidente de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal Augusto Fernández, manifestó que las transferencias electrónicas de fondos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante el SAT, envían una confirmación del pago con el número de transferencia, sin embargo la confirmación se imprime en la propia computadora del pagador de impuestos, lo que en caso de un litigio con la autoridad fiscal no se acepta como documento de prueba ante la instancia judicial, de esa manera, el contribuyente debe presentar pruebas adicionales y solicitarle a la SHCP que certifique el documento que avala el cumplimiento de las obligaciones fiscales previo pago de derechos.

Las dos opiniones anteriores, se encuentran apoyadas en lo estipulado en el numeral 33 del Código Fiscal de la Federación de México. Lo anteriormente abordado plantea la urgencia de una real y auténtica simplificación fiscal en materia administrativa y de tramitología, apreciándose, el exceso de trámites y burocratismo, considerada por estos autores como una de las causales de la economía informal. Por lo anterior los principios de comodidad, economía en la recaudación de certidumbre y el principio de administración, son enmarcados en esta necesidad social, y para fines de la propuesta, es un elemento cuya observancia constituye un auténtico reclamo social de los contribuyentes.

Podríamos concluir que para efectos tributarios y en cuestiones de mejoras es inminente la necesidad de un cambio en el orden tributario en México, que coadyuve al desarrollo económico social y permanencia de las PYMES bajo las condiciones y elementos específicos que rigen esta actividad en el país. Las regulaciones jurídicas ocupan un papel importante en esta necesidad de cambio dado el carácter normativo al que deben adherirse las políticas tributarias.

5.4 Los recursos (activos intangibles) y la contabilidad

Sea como fuere, es habitual destacar las ventajas que proporcionan los recursos y capacidades que poseen las PYMES, sin asumir que, con independencia de su obtención o identificación de estos recursos es costosa siempre. La importancia estratégica que se

otorga a los recursos intangibles y a las capacidades, permite reconsiderar conceptos tradicionales, provenientes de la teoría de la organización y del comportamiento organizativo, al subrayar el papel de los complejos fenómenos sociales como fuente de ventajas competitivas para la empresa; sin duda alguna lo que constituye una de las grandes aportaciones de esta teoría.

En los últimos años de la década de los noventa, el centro de interés del análisis de las ventajas competitivas en las empresas se desplazó rápidamente hacia los aspectos internos, apreciándose esta ventaja menos dependiente sobre su posición en el mercado y más sobre la explotación de los recursos y capacidades internas existentes.

El análisis de los recursos y capacidades, han sido los dos campos en los que tradicionalmente se agrupan los estudios de la estrategia. Este trabajo, de corte teórico y realizado en el marco de una investigación cualitativa, analiza el beneficio fiscal basada en los recursos y capacidades de la empresa para buscar fuentes potenciales de ventajas competitivas e impactar positivamente en los resultados de las PYMES; se concentró en el análisis del proceso de identificación de la identidad como recursos y capacidades para establecer y mantener ventajas competitivas, así como los provenientes de otras disciplinas, (activos contables) se complementan para la búsqueda de las fuentes de rentabilidad empresarial; brinda a la gerencia un mayor soporte teórico y metodológico en la continua tarea de asignar y desarrollar los recursos y capacidades, así como también, oportunidades de investigación académica futuras.

En primer lugar, ya se ha subrayado anteriormente la confusión existente en relación a algunos de los términos utilizados por los diferentes autores. Para hacer referencia a los recursos o factores productivos se han utilizado multitud de términos (recursos invisibles, intangibles, habilidades, conocimientos) y el nivel de agregación utilizado en la definición de los mismos varía de una propuesta a otra. Por un lado, todo ello puede llevar a definiciones circulares y demasiado elásticas (cualquier cosa puede ser un recurso o capacidad).

Los cambios sociales, la apertura de los mercados, la globalización, la búsqueda de la calidad, la extrema competitividad y la actual crisis económica son algunos retos a los que tienen que hacer frente las empresas sin distinción de tamaño. Para las PYMES responder a estas exigencias deben implementar nuevas herramientas y estrategias que les permitan competir con garantías de éxito. Y una de ellas, quizá una de las más importantes, sea la identidad que desarrollan para relacionarse con todos sus públicos, ya sean internos o externos.

El crecimiento empresarial ha sido considerado tradicionalmente una situación deseable en tanto es interpretado como un símbolo de salud y fortaleza capaz de amedrentar la entrada de futuros competidores, suscitar cuanto menos la curiosidad de futuros inversores. Así como garantizar la imagen de marca que contribuya a la lealtad de sus clientes de manera que permita una mayor penetración en el campo de actividad de la empresa. Las distintas perspectivas desde las que puede ser analizado el crecimiento empresarial dificultan establecer una definición uniforme y concreta que abarque todo el contenido que dicho concepto lleva implícito.

De ahí que el crecimiento empresarial no cuente con una teoría general ni con una definición generalmente aceptada. Ciñéndose dicho concepto a distintos enfoques y opiniones sobre su extensión. Parámetros de medida y factores determinantes. Ante esta situación, adoptar una estrategia de crecimiento determinada no se consigue exclusivamente con la calidad y afán emprendedor del equipo directivo. Con la adecuación de manera eficaz de los medios de producción y comercialización de los negocios de la empresa. Sino que el crecimiento debe venir también avalado por una correcta planificación financiera que permita equilibrar la empresa con el plan de actuación que se va a acometer.

Por este motivo. La adopción de una estrategia de crecimiento permite distinguir dos ámbitos claramente diferenciados. Por un lado. Un ámbito cualitativo, relacionado con la necesidad de cambios en la estructura, métodos de dirección y de control. etc... y. Por otro, el ámbito cuantitativo derivado de las demanda de recursos para la inversión y financiación que dicho crecimiento genera.

Por todo ello, determinar las razones del crecimiento empresarial, requiere observar la organización como un todo, siendo necesario abordar los dos ámbitos aludidos a fin de comprender el alcance del estudio que se pretende realizar. El crecimiento basado en una mejor adecuación y planificación de los recursos de los que dispone una empresa ámbito cualitativo podría generar mayores tasas de ingresos cuota de mercado etc...

En definitiva un mayor crecimiento que sin embargo perdurará hasta que los competidores sean capaces de reproducir tales adecuaciones. No obstante. Nuestro punto de partida se centra en el crecimiento dirigido hacia la necesidad de adquirir nuevos recursos, con una clara intencionalidad de crecimiento perdurable, lo que sin duda ocasionará problemas de tipo cuantitativo al verse la empresa compelida a interactuar entre las decisiones de inversión y financiación que dicho proceso genera.

El crecimiento empresarial viene también impulsado desde la necesidad racional de búsqueda del beneficio el cual puede estar dirigido hacia dos vertientes claramente diferenciadas por un lado aplicado al ámbito personal basado en la suposición psicológica de que los aumentos en la renta y en las riquezas implican ventajas personales para el individuo incitando al directivo a emprender nuevas oportunidades de negocio que generen mayor prestigio social. Por otro lado el concepto de beneficio se circunscribe al ámbito empresarial, adquiriendo el sentido económico que implica el aprovechamiento de las economías de escala que genera la producción a niveles superiores a los actuales. De esta forma. Se proyecta la necesidad de mantener o incrementar el potencial empresarial mediante la búsqueda de nuevos mercados que dirijan la empresa hacia nuevas formas de negocio que aseguren la rentabilidad y pervivencia de la empresa. Los aspectos mencionados permiten configurar la noción de crecimiento empresarial que podría entenderse como el proceso de adaptación a los cambios exigidos por el entorno o promovido por el espíritu emprendedor del directivo. Según el cual, la empresa se ve compelida a desarrollar o ampliar su capacidad productiva mediante el ajuste o adquisición de nuevos recursos. Realizando para ello cambios organizacionales que soporten las modificaciones realizadas; todo lo cual debe venir avalado por la capacidad financiera de la empresa que permita. A través de dicho proceso. Obtener una competitividad perdurable en el tiempo.

El crecimiento puede adoptar distintas formas que se concretan en el crecimiento interno. El cual viene dado por las inversiones que realiza la empresa en su propia estructura con intención de atender o desarrollar nuevos productos y mercados, lo que supondría la contratación de nuevos factores de producción y. Por tanto, la inmovilización de recursos:

El crecimiento externo que se produce como consecuencia del control de una o más empresas en funcionamiento a través de procesos de asociación o bien a través de la adquisición de todo o parte de su patrimonio por medio de la compra de acciones u otros la lores constitutivos de su capital social produciéndose tan sólo un traslado de la propiedad de todo o parte de los activos de las empresas participadas. Por tanto desde un punto de vista macroeconómico.

Esta forma de crecimiento no representa un aumento de la inversión real. Ni tampoco un nuevo crecimiento de la inversión agregada. En este sentido es preciso señalar que el presente trabajo se centra en el estudio del crecimiento interno. En cualquier caso la adopción de una estrategia concreta que derive en el crecimiento paulatino de la empresa será consecuencia de dos posturas claramente diferenciadas:

- a) El incremento de la capacidad competitiva de la empresa a través de una actitud premeditada que busca el liderazgo del sector (la identidad).
- b) Como respuesta de la dirección a las amenazas del entorno en el que se desarrolla la actividad buscando de esta forma al menos mantener la capacidad competitiva de la empresa.

El interés suscitado por el crecimiento empresarial en las últimas décadas ha dado lugar a la aparición de distintas perspectivas desde las cuales se pretende dar una explicación a este proceso, siendo las principales:

- a) la perspectiva de configuración del crecimiento o perspectiva del ciclo de vida. b) la perspectiva basada en los recursos.
- b) La perspectiva basada en los recursos y capacidades de la empresa.

Las empresas se encuentran inmersas en un mundo donde los intangibles han superado la clásica visión empresarial de economía, producción y administración. Este es un rasgo característico de los modelos teóricos que, como éste, se pudiera decir que se encuentran en las etapas iniciales de su desarrollo y es de suponer que el avance en este sentido permita definir alguna de las aportaciones como predominante y aceptada por todos. Por otra parte, la visión de la empresa basada en sus recursos intangibles subraya la importancia de considerar la etapa de puesta en práctica de la estrategia, de manera que distintas empresas que han formulado una misma estrategia de diversificación pueden tener muy diferentes capacidades para gestionar estos recursos, lo que explicaría los diferentes resultados obtenidos. Sin embargo para nuestra investigación, como ya se analizó la identidad empresarial es un recurso intangible es sin duda uno de los activos más importantes que pose toda empresa.

De igual modo es un elemento de crecimiento externo, crecimiento interno o acuerdos cooperativos a través de los cuales dicha identidad es ejecutada también a la luz de la Teoría de recursos y capacidades, y debe converger en el ámbito contable dicho intangible mediante el reconocimiento financiero.

Las oportunidades de las PYMES ya no se encuentran en el proceso productivo, sino en el ámbito de la identidad, el enfoque de este recurso surge fuertemente enraizado en la tradición clásica, pero supera alguna de sus limitaciones. Lo que se pretende es lograr una ventaja competitiva que perdure en el tiempo; pero esa ventaja ya no va a ser fruto de la estructura del sector, sino de la posesión de recursos únicos, inimitables y difícilmente trasmisibles. Se trata, por lo tanto de averiguar cuáles son esos recursos y cómo obtenerlos, lo que se va a traducir de manera habitual en la acumulación interna de nuevos recursos y capacidades, conocimientos, en suma; lo que devuelve a los directivos un papel crucial en el proceso.

Partiendo de la diferenciación y conceptualización de los activos intangibles, se explica su relación con los recursos y capacidades estratégicas que le generan ventajas competitivas a la empresa, dejando claro por qué éstos han tenido una importancia particular en la economía actual y en el análisis financiero.

Estudios han revelado que la valorización desmedida de numerosas compañías en el mercado bursátil, obedece a la habilidad que tienen de gestionar recursos fundamentales para la empresa, como los activos intangibles, los cuales se crean con la generación y estructuración de conocimientos. El interés en el tema contable respecto al manejo de los intangibles ha aumentado considerablemente por parte de investigadores, pero también se encuentra en la actualidad basta literatura, tanto teórica como proveniente de trabajos empíricos, en la que se señalan las deficiencias en los sistemas de contabilidad tradicionales y a los indicadores financieros resultantes en su análisis.

Por ello la marca empresarial como parte de la identidad a pesar de su alta participación en la generación de valor, la contabilidad que se emplea en las empresas no registran las actividades relacionadas con la creación de los activos intangibles, no como activos, dejándolo a discreción de la administración y del conservadurismo que puede afectar la forma del desarrollo de las PYMES.

Por ello la contabilidad es entendida como un sistema de información que constituye los distintos aspectos de una empresa es decir internos, externos, financieros y no financieros, la elaboración de información es utilizada para la toma de decisiones. La realización de cualquier actividad económica requiere de tomar decisiones para elegir las mejores opciones respecto de cómo se debe llevar la administración de los recursos de la empresa.

Pero la contabilidad no se limita a generar información para el medio interno y solo orientarse a la toma de decisiones de la empresa, también existe la contabilidad externa que permiten a inversores o administradores a conocer el estado económico en que se encuentra la entidad. Para darle forma a la información contable se realizan los estados contables que muestran el efecto financiero de las transacciones que realizan las PYMES, los estados

distinguen los siguientes elementos importantes dentro de la información contable: tenemos a los activos que son recursos administrados por la empresa como resultado de eventos anteriores, como indican las NIF de los cuales la empresa desea obtener en un futuro beneficios económicos.

Por otro lado, se cuenta también con el rubro de pasivos que son obligaciones de la empresa es decir deuda actual que obtuvo de ejercicio anteriores, que se puede cancelar mediante el pago de un importe, la transferencia de activos, la prestación de servicios, etc., y por último el patrimonio neto, la manera más sencilla de definirla es que son los recursos propios que quedan después de restar los activos menos los pasivos con los que cuenta la empresa, o basado en el estudio realizado el patrimonio más importante de una PYME es su identidad capaz de generar un valor empresarial.

Las PYMES como toda empresa tienen obligaciones fiscales como es el cumplimiento del ISR. Las empresas se someten continuamente a cambios que exigen un replanteamiento de objetivos y de la posición de la organización, para que esto le permita adaptarse a las situaciones de los mercados, por ello se generó un pensamiento más que estratégico, de búsqueda en el aprovechamiento de la deducción fiscal de marca como identidad empresarial reconocida en el activo intangible, un recurso estratégico que ayuden a dirigir y hacer crecer a las PYMES.

Una beneficio estrategia importante ya que en ella se adoptan decisiones de ejecución, es necesario realizar un análisis interno y externo de las PYME, así como de determinar un método de valoración de identidad. De lo anterior podemos concluir que en México existen problemas de gestión del conocimiento a una escala menor que dificultan el adecuado desarrollo de las PYMES, hecho que no es primitivo en nuestro país. Entre los principales problemas se encuentran:

- Inadecuada articulación de nuestro sistema económico, que favorece, casi primordialmente a las grandes y muy grandes empresas y a las corporaciones.
- Políticas fiscal inadecuadas
- Más que una falta de financiamiento: inapropiada difusión de los aspectos financieros mínimos que debe adoptar las PYMES en base a las NIF.
- Carencia del manejo adecuado de sus recursos
- Falta de incentivos fiscales para las PYMES.

Es recomendable acudir a especialistas externos que permitan identificar los factores específicos de tu negocio y que junto con el empresario diseñen e implementen soluciones adecuadas en busca del desarrollo y crecimiento de las PYMES, hacer un análisis estratégico y de negocio respecto a la valoración de marca como recurso intangible. Otorgamiento de incentivos fiscales que permita y faciliten el crecimiento de las PYMES por parte del gobierno.

El enfoque de recursos y capacidades de la empresa postulan que un recurso que genere valor, sea escaso, imperfectamente imitable y no tenga un sustituto estratégicamente equivalente, es un recurso estratégico que mejora el resultado de las empresas. La identidad es uno de los más importantes activos intangibles de la empresa desde el punto de vista de la consecución de ventajas competitivas sostenidas, y existen investigaciones que así lo atestiguan. Al respecto los resultados de estas investigaciones pudieran ser cuestionados porque utilizan la medida de la identidad desde un enfoque de marca que adolece de una seria correlación con resultados financieros, sin embargo la LISR, permite realizar una deducción fiscal de este activo intangible, lo cual al ser una deducción empíricamente presenta una disminución en la carga impositiva con ello generando un resultado positivo financiero.

Por lo tanto, el propósito del análisis de los recursos y capacidades fue identificar el potencial de la empresa para establecer ventajas competitivas mediante la identificación y valoración del recurso intangible que posee o a los que puede acceder, centrando su atención en el análisis de los recursos y capacidades que presentan las empresas, para crear crecimiento y generar un desempeño sostenido en el largo plazo, en un ambiente dinámico y cambiante, donde la globalización

Ante ello, el incremento de la competencia, las nuevas tecnologías y las demandas de los consumidores por nuevos productos son una constante, las organizaciones requieren alinearse a las oportunidades y amenazas externas del mercado e implementar estrategias que les permita generar los recursos y capacidades organizacionales que les brinden ventajas competitivas y mejores resultados financieros. Pocos empresarios mexicanos y principalmente sinaloenses están conscientes de la importancia de su identidad como es la marca comercial la cual funge como una herramienta estratégica competitiva.

5.5 La identidad empresarial, reconocida en el activo intangible.

Como se afirma, la actividad actual de las empresas se enmarca en un ambiente competitivo en el que para poder sobrevivir y crecer en el entorno empresarial, es necesario fomentar e impulsar estrategias de identidad empresarial. La bibliografía ha demostrado cómo la empresa tiene en cuenta para la construcción de su identidad lo que los públicos perciben de ella, es decir, la marca, para ayudar a su clarificación conceptual, se abordó la teoría de recursos y capacidades, para ello fue necesario analizar la naturaleza interdependiente de recursos y capacidades.

Por consiguiente, desde la perspectiva del modelo de recursos y capacidades. Para ello, tras caracterizar la identidad como activo intangible se analizó, en primer lugar, su potencialidad para la consecución de ventajas competitivas sostenidas en la empresa, desde el punto de vista teórico y posteriormente como un activo intangible que otorga beneficios fiscales. La importancia de los activos intangibles ha ido creciendo en los últimos años a un ritmo vertiginoso. La Marca, entre otros, se considera hoy, valores fundamentales en el entorno de las PYMES, generando una necesidad de conocer estos intangibles y aprender a gestionarlos para obtener beneficios reales en nuestra investigación identificamos.

La marca se entiende como la expresión del compromiso de la empresa con sus públicos, desvinculada de la marca unida al producto. En consecuencia una empresa con buena reputación obtendrá igualmente una marca reputada: coherente con la identidad de la organización, sólida y estable en el transcurso del tiempo y que satisface las expectativas de los públicos. La marca en el nuevo entorno empresarial es más bien el resultado de transformar la identidad concepto tradicional que se refiere a la esencia de la empresa, en un elemento estratégico como es la marca empresarial. La marca generada por la identidad empresarial, es una pieza clave en la proyección de su visión, posicionamiento y valores, a todos aquellos con los que se relaciona: clientes, empleados, accionistas, autoridades y la sociedad en su conjunto este elemento debe ser aprovechado y registrado dentro de los activos de las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa con ello obtendrían beneficio deducible fiscal ante el ISR.

Partiendo de la importancia que tiene la marca en el modelo de gestión estratégica, es necesario reflexionar sobre el papel de la misma en la gestión de los activos intangibles. La realidad es que sin tener una visión global e integrada de todos los activos empresariales, los intangibles en una organización no pueden ser ignorados, son recursos importantes al igual que los tangibles. La integración del recurso intangible inevitablemente altera todo el valor de la empresa principalmente de las PYMES

La importancia en el manejo de los intangibles empresariales es un tema que en la actualidad está tomando mucha importancia dado el gran valor que representa para toda entidad económica. Dos aspectos fundamentales en el reconocimiento de dichos intangibles son la aplicación de las Normas de Información Financieras (NIF) y los derechos de propiedad intelectual (marcas, patentes y derechos de autor) han incrementado para los negocios "conductores de valor clave" en grupos internacionales. El 30 por ciento del comercio mundial se relaciona con bienes y servicios asociados a propiedad intelectual. Los bienes intangibles representan un 50 por ciento - 70 por ciento del valor del mercado de las compañías en el ámbito comercial, al respecto existen oportunidades para planeación fiscal, que en el momento actual es necesario aprovechar derivado del alto impacto recaudatorio que tiene la reforma hacendaria con saldos muy negativos para las PYMES. Para ello su importancia de valuación.

Por ejemplo el ranking de las 100 mejores marcas a nivel global, realizado anualmente por INTERBRAND, consultora de marcas líder a nivel mundial, presenta en su podio a: Apple como la marca más valiosa en función de su valor de marca, seguida de Google y Coca-Cola en tercer lugar. En ese mismo tenor, según el Best Global Brands 2015, el valor total de las 100 mejores marcas en esa edición es de 1.7 billones de dólares, un valor de marcas récord, que supone un incremento de un 7.1 por ciento en el valor total de las marcas respecto al Best Global Brands 2014. Este año es el tercero consecutivo que Apple ocupa el primer puesto en el ranking, cuyo valor ha subido un 43 por ciento hasta alcanzar un valor de 170.276 millones de dólares. Para ello y como se ha venido manejando en nuestra investigación, una definición básica de un intangible pretende referirse a algo que no es un bien físico o financiero, el cual puede ser apropiado o controlado para el uso en actividades comerciales y cuyo uso o transferencia sería compensado si se diera en una transacción entre

partes independientes en circunstancias comparables, de los cuales sus elementos requeridos para ser considerado intangible son:

- Capacidad de ser apropiado o controlado
 - No incluye condiciones del mercado local (buen clima, estructura del mercado).
 - No incluye sinergias de grupos multinacionales que no sean propiedad o sean controlados por un solo miembro de un grupo multinacional
- Capacidad de ser usado en actividades comerciales
- El uso o transferencia se recompensaría en transacciones entre partes independientes
- No es un bien físico ni financiero

En lo que se refiere a definiciones para la OCDE, los tipos de intangibles, basado en las guías de la este organismo internacional sobre Precios de Transferencia (Capt. VI): no hay definición, pero sí una lista de intangibles comúnmente encontrados:

Intangibles comerciales:

Los usados para la producción de un bien o para brindar un servicio:

Estos intangibles son considerados intangibles de intercambio (manufactura):
patentes, know-how, diseños y modelos.

Los bienes del comercio son transferidos a los clientes o usados en la operación del comercio (software).

Estos intangibles son considerados de mercadeo; marcas y nombres comerciales, lista de clientes, canales de distribución, nombres únicos, símbolos, imágenes. Para los efectos de los bienes de comercio: la Identidad empresarial: Marcas registradas. Nombre, símbolo, logo o imagen únicos (cualquier signo o combinación de ellos) capaz de distinguir los bienes o servicios comerciales ofrecidos, generalmente registradas.

Dicho lo anterior, nos dirigimos a usted hacer referencia respecto a la deducción fiscal del intangible, la ley del ISR, al respecto las inversiones únicamente se podían deducir mediante la aplicación en cada ejercicio de los por cientos máximos autorizados por esa ley, al monto original de la inversión, el cual es considerado un activo fijo en la empresa. Por activo fijo debe considerarse que se trata de inversiones que no están destinadas a la venta, sino que sirven a los propósitos y objetivos sociales de la empresa y estos activos pueden ser tangibles e intangibles, los activos intangibles representados por bienes o derechos que

permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral son considerados gastos diferidos para la ley del ISR.

La parte centra realizada en la investigación se menciona que los activos intangibles que permitan al contribuyente usar, disfrutar o explotar un bien intangible, se amortizarán como gastos diferidos, a la tasa del 15 por ciento anual, así lo contemplan las leyes jurídicas fiscales sin mencionarse que la deducción debiera efectuarse en proporción a la vida útil del bien, como cualquier inversión de activos. La relevancia por supuesto se encuentra dentro de estas definiciones consideramos queda contenida, entre otras cosas, la marca que permite mejorar la aceptación del producto ante el público consumidor gracias a la buena identidad que pose toda PYME.

Por lo anterior, la Teoría de los Recursos postula que en los generadores de valor reside la ventaja competitiva sostenida de la empresa reconocida por los clientes (aspecto o punto de vista externo de la empresa), ya que son las competencias distintivas de la corporación las que consiguen alcanzarla (aspecto o punto de vista interno de la empresa).

Los recursos son los activos de los que dispone una empresa y que se pueden clasificar en tangibles e intangibles, según que se puedan definir y valorar con criterios contables, pues están recogidos en la situación patrimonial de la empresa, o aquellos que son difíciles de valorar ya que escapan al control contable. Los recursos intangibles están basados en la información tanto externa como interna y en la formación de los recursos humanos tangibles pudiendo ser de dos tipos, a saber, recursos intangibles humanos y recursos intangibles técnicos y ello da como resultado la creación de una identidad empresarial la cual al exterior se expresa en su marca.

Las siguientes marcas son ejemplos:

En algunos países es suficiente con presentar una descripción o designación de la Identidad de la marca, en EEUU, el rugido del león al inicio de las películas producidas por MGM, el sonido de una motocicleta Harley-Davidson, sin embargo el nombre comercial a menudo es la base de identidad en toda empresa representado generalmente por un signo distintivo con el término marca registrada o nombre comercial. Ante ello un signo distintivo es una combinación de intangibles que generalmente incluye el nombre comercial, relación con el consumidor, reputación y fama.

Una marca a nivel internacional, como es el caso de Tommy Hilfiger. En el negocio de producción de prendas para vestir es mucho más famosa y con mayor reputación que en el negocio de firmar su propio nombre. La compañía se dirige completamente a través de acuerdos de licencia con Hilfiger comisionando todos sus productos desde un grupo de otras compañías: Jockey International produce la ropa interior Hilfiger, Pepe Jeans London produce Hilfiger jeans, Oxford Industries produce camisas Tommy, Stride Rite Corporation produce su calzado. ¿Qué fabrica Tommy Hilfiger? Absolutamente nada.

El valor de las Marcas como identidad empresarial es fundamental. Los clientes pueden medir a través de esta técnica el verdadero alcance de una marca al conocer el número de veces que toman la decisión de comprarla, explica Ghirardelly en la presentación del estudio.

Coca Cola ocupa el primer lugar en el país, gracias a que el 99 por ciento de los mexicanos que conforman la muestra decidió comprarla en un promedio de 85 ocasiones durante 2013, mientras que Lala, quien ocupa la segunda posición, acapara una penetración del 98 por ciento de los hogares mexicanos, con una frecuencia de compra de 39 veces al año. Cabe mencionar, que de 10 marcas preferidas por el consumidor mexicano, cuatro de ellas pertenecen al segmento de lácteos, como lo son Lala, Nutrileche, Alpura y Liconsa, mientras que Coca Cola ocupa el primer lugar en el listado nacional y mundial, con lo que esta mantiene su posición del año pasado.

Bimbo es la única empresa latinoamericana presente en el ranking mundial, al ubicarse en la posición 20, y el lugar 3 en el listado de la región, refirió el directivo. Kantar Worldpanel es una empresa que cuenta con más de 40 años de experiencia en el análisis e investigación de diversos sectores de consumo, con operaciones directas e indirectas en más de 50 países a nivel mundial, y forma parte del corporativo de WPP, que preside el empresario Martin Sorrell.

En México, la compañía se encuentra presente a través de paneles de consumidores en 8,500 hogares mexicanos, a través de los cuales obtiene información sobre los hábitos de consumo. La identidad de toda empresa recae en su marca, ello nos lleva a la preferencia y gusto del consumidor, es decir una buena identidad es una marca que genera beneficios económicos presentes y futuros, un recurso intangible el cual para las PYMES del sector restaurantero sinaloense es necesario registrarse en el activo intangible para poder aprovechar su deducción fiscal en el ISR

Los escenarios futuros no son alentadores, ya que la actual política tributaria ante la reciente disminución de los ingresos petroleros pretenderá usar los impuestos y sobre todo impuestos directos, como fuente principal de ingresos, aunado a la falta de financiamiento otorgado a la PYME, el desconocimiento a la deducción fiscal de su activo intangible, en definitiva puede provocar el cierre de empresas sino se utiliza la deducción fiscal del activo intangible.

La nueva ley del ISR, debe reconocer el mínimo vital como proyección del principio de proporcionalidad tributaria, se debe respetar un umbral correspondiente a los recursos necesarios para la subsistencia de las personas y desarrollo de empresas, sustentado en igualdad fiscal en la determinación adecuada del hecho imponible permitiendo las deducciones que fungen como recursos tangibles e intangibles en las PYMES sinaloenses del sector restaurantero. Visto que la marca constituye y constituirá una punta de lanza para el despegue económico de los comerciantes y las sociedades mercantiles, en medio de la Globalización o Mundialización, nuestro país tiene que buscar mayores espacios para comercializar bienes o servicios con países extranjeros. La marca, para una persona física o moral mexicana, puede ser la carta de presentación ante empresas extranjeras para realizar negocios.

5.6 La marca empresarial una identidad que genera beneficios económicos

Las marcas, que a principios del siglo pasado ya iniciaron su autonomía por encima del producto y servicio, generaron un nuevo universo. El industrialismo quedó atrás, y con él la economía de producción y la cultura material, el post-industrialismo, en el que nos encontramos desde la segunda mitad del siglo pasado ha sido un fenómeno coincidente, e interdependiente, de la nueva economía: la economía del conocimiento (que ha sustituido a la economía de la producción) y la cultura de servicio, que es uno de los ejes de la cultura del dato, de lo inmaterial, de los intangibles. En la actualidad la actividad comunicativa de las organizaciones se ha desplazado desde la comunicación de producto a la comunicación de identidad y, finalmente, a la comunicación orientada a fortalecer la marca y la reputación de las empresas. Si la identidad es un valor fundamental para que las empresas lleguen a sus públicos y gestionen su marca, son muchas las PYMES en Sinaloa que no hacen uso de esta fuente de recursos que les ofrece beneficios fiscales.

Actualmente se acepta que, en las sociedades económicamente en proceso de desarrollo y tecnológicamente avanzadas, el conocimiento constituye un pilar básico en la creación de ventaja competitiva. En este nuevo escenario socioeconómico así configurado, la capacidad de generación de riqueza de las empresas no se entiende ya relacionada con la eficiencia en la gestión de los activos materiales; muy al contrario. La generación y el mantenimiento de ventajas competitivas, que determinan la capacidad de creación de valor para los propietarios, están estrechamente vinculados a la realización de inversiones intangibles y a la eficiencia con la que se gestionan los denominados activos intangibles.

La metamorfosis de la identidad expresión de su marca empresarial, ya lo hemos visto. La marca empezó siendo una cosa: un signo (Antigüedad). Después fue un discurso (Edad Media). Luego un sistema memorístico (economía industrial). Hoy, la marca es un fenómeno complejo de ventajas y beneficios (economía de información, cultura de servicio, sociedad del conocimiento, valor agregado empresaria y, desarrollo). Las marcas tratan de erigirse en estandartes que quieren guiar el consumo y atraerlo para sí, en otras palabras, en lo más profundo, *la identidad empresarial la marca es la propia identidad de toda empresa.*

Si bien es cierto que se ha pasado de la sociedad de producción a la del consumo, en la que la identidad se convierte paulatinamente en uno de los mayores activos empresariales, no lo es menos que esta perspectiva no ha sido asumida totalmente, por el momento, por las PYMES local, por lo que éste fue el objeto de estudio, el aprovechar y reconocer la marca como parte de la identidad un recurso intangible valioso. El actual auge de los intangibles hacen necesario determinar su valor económico y el gran interés que pudiera despertar en las PYMES, son muestra más de lo dinámico y cambiante que es el mundo de los negocios, de la forma como evolucionan los mercados y de cómo han variado las circunstancias en la economía actual. Vale la pena preguntarnos si el conocimiento adquirido por los administradores, contadores, gerentes de empresas y demás han logrado situarse a la par de este desarrollo o si, por el contrario, se han quedado cortos ante la realidad de este tipo de recursos.

La valoración de la marca es el siguiente paso y necesidad para conocer el valor real de la empresa, en su consideración como activo dentro de las PYMES. Desde el nacimiento de la polémica algunas empresas pretenden incluir en sus balances el valor de las marcas, que si bien nadie cuestionaba su carácter de activo empresarial hoy en día ya es una necesidad debido a su impacto en la generación de beneficios presentes y futuros

Con lentitud, nos hemos ido percatando de la vital importancia del conocimiento, del capital intelectual que poseen las empresas para crecer y permanecer en los mercados actuales, todo ello se centra en la identidad de la empresa y de su mejor expresión, marca empresarial lo cual es un recurso enmarcado dentro de los activos intangibles. Sin duda las marcas, una forma fundamental del activo intangible dominante especialmente en el sector de los bienes de consumo, se crean a menudo mediante una combinación de innovación y estructura organizativa.

Hace pocos años nos convertimos en una civilización urbana, hay más personas sujetas a la dinámica de las ciudades, a una interacción mucho más fuerte con los factores modeladores de la tecnología, con mayores probabilidades de subir en la escala socioeconómica. Estamos siendo presionados por la espiral de crecimiento de la población y por la contaminación del ambiente. Solo a través de grandes proyectos de inversión podremos superar los inmensos retos del siglo XXI. Con cada descubrimiento, con cada nueva oleada de inventos la sociedad del conocimiento nos está mostrando su cara menos conocida: los activos intangibles.

En esta segunda década del siglo, los activos intangibles constituyen alrededor del 80 por ciento del valor de las grandes corporaciones, estas a su vez incrementan sus esfuerzos y recursos para estar en las fronteras del conocimiento y captar una mayor parcela de su mercado. La estructura del mundo cambió, la globalización lanzó sus ondas de metamorfosis por todo el planeta, la tecnología ha venido cambiando nuestra vida cotidiana, se modificaron las corporaciones, las relaciones de comercio y la división internacional del trabajo. Los países BRIC (Brasil, Rusia, India y China) han sacado a millones de personas de la situación de pobreza. Entre 1990 y 2008, 1300 millones de asiáticos se incorporaron a la clase media y un importante número de latinoamericanos logró lo mismo.

Lo más grave es que la mayoría de las organizaciones y empresas así como sus dirigentes, no han tomado conciencia de la magnitud de los beneficios que este tipo de recurso intangible otorga. Son apenas un par de miles de empresas, en todo el mundo, las que poseen el grueso del conocimiento. La métrica de los estados financieros no nos sirve, ya que en ellos no se reflejan los activos intangibles y otros factores de peso para la debida valoración de las empresas, sobre todo las PYMES en México y específicamente en Sinaloa, pierden la oportunidad de aprovechar el beneficio fiscal que otorga el reconocer la marca dentro de estos activos. Una marca no es un logotipo, ni un conjunto de colores sucediéndose y alternándose en las letras de un nombre, y ni tan siquiera es simplemente un nombre. La gente está muy confundida, o mejor dicho, les han estado confundiendo intencionadamente en pos de siempre de venderle el diseño de su “marca”. No nos engañemos y dejemos las cosas claras. La marca tiene en realidad muy poco de diseño y de creatividad y sin embargo mucho de estrategia y para nuestra investigación muchos beneficios fiscales.

Lamentablemente cuando a un empresario de una pequeña empresa le dicen que debe crear una marca, todos piensan que debe dirigirse a una agencia de publicidad para que le diseñen su logotipo y le pongan color al nombre de su negocio. Puede ser el perfecto paso siguiente, pero eso no es crear una marca y hay que tenerlo claro. Ahora comentemos lo que sí es una marca.

Una marca es una promesa de un beneficio para el cliente, es decir, una palabra (nombre del producto, empresa o negocio) que el cliente identifica con un “beneficio concreto” o con una cualidad que le reporta indirectamente un beneficio. Toda empresa o negocio, por pequeño que sea puede, yo diría que debe, tener una marca: El nombre de una ciudad es una marca, el nombre de un producto, futbolista, político, el nombre de cualquier empresa puede ser también una marca, ello se transforma en automático en la identidad de ella.

Por ello, la marca es el nombre de su empresa en el mercado, la que define y distingue de los demás. Ha de conectar de una manera emocional con el consumidor, ha de transmitir sensaciones agradables. Es un error que muchas empresas pasen por alto la creación de una buena imagen de marca pues, puede ser la clave de éxito de la empresa y puede asegurar y potenciar la fuerza de ventas. La imagen de marca crea un entorno a su alrededor que se extiende a los envases y etiquetas de los productos, la promoción y publicidad y la página web. Todo ha de formar un conjunto equilibrado y uniforme para que el mensaje que se transmita sea el mismo y llegue de igual manera al cliente sea el soporte que sea.

El nivel más alto del reconocimiento de una marca es que esté en la mente de la gente. Esto es cuando los clientes piensan en tu marca primero, antes que en cualquier otra, cuando van a hacer una compra dentro de la categoría de tu producto. Puedes crear conciencia a través de la exposición repetida y la entrega constante de un buen producto o servicio. Esta es una gran ventaja en el mercado cuando los clientes están en una situación de compra y tu marca es la primera que viene a su mente.

El valor es lo más importante de tu marca, más allá de tus activos físicos como edificios y equipos. Para desarrollar un fuerte valor de marca tienes que generar un alto nivel de reconocimiento de la misma. Entre más personas sean conscientes de tu marca y tu reputación sea más fuerte, tus ganancias se potenciarán, así como el valor de tu marca en general. La recomendación en el mercado juega un papel importante para ayudar a que tu marca crezca, así como tu número de clientes y conseguir su lealtad.

5.7 La importancia en la deducción fiscal de identidad en la PYME para la contribución impositiva en México

Las personas morales, según como lo dispone la ley, pueden hacer las deducciones de los gastos correspondientes a la actividad empresarial, es decir, los gastos o inversiones que realicen para que el negocio opere. El ISR, uno de los impuestos federales más importantes que afecta el bolsillo de los mexicanos tanto personas físicas como personas morales. Como siempre, nos gustaría pagar impuestos justos, y por ello, la investigación realizada va en un

sentido de aprovechar los beneficios que están dentro del marco legal y no se tiene conocimiento al respecto.

Por ello remarcamos las deducciones básicas aplicadas en la las empresas, destacamos las que los contribuyentes podrán efectuar como deducciones autorizadas:

- Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- El costo de lo vendido.
- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- Las inversiones.
- Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor
- Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal
- Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.
- Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.
- El ajuste anual por inflación
- Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros.

Las PYMES entrevistadas pronto entendieron que al incorporar las marcas como activos intangibles en sus estados contables lograban el fortalecimiento de sus estados financieros y con ello transitar en la formalidad y contribuir de manera proporcional y equitativa que marcan las leyes, ya que este tipo de activo es considerado una inversión y tiene un tratamiento deducible fiscal al respecto. El Estado tiene como finalidad garantizar el orden, el bien común, la justicia, la libertad y la seguridad jurídica de sus habitantes. Dichas funciones son las que motivan el nacimiento de un Estado, y son ellas quienes justifican su existencia. Las formas en que el Estado da cumplimiento a lo anterior pueden variar en grande manera de un Estado a otro, dependiendo de sus circunstancias particulares, de sus necesidades, de sus anhelos, de la época, de sus recursos, etc. Es decir, cada Estado tendrá atribuciones distintas, y la forma en que las lleve a cabo dependerá de los factores antes mencionados, entre otros.

Respecto de las funciones que se le deben atribuir al Estado y de las necesidades de la población que se le deben encomendar, existen muy variadas posturas. Por ello se explica que una de ellas es el llamado *liberalismo individualista*, que sostiene que el Estado debe satisfacer únicamente las necesidades más ingentes, y en ningún caso debe ocuparse de las necesidades individuales. Otra postura, totalmente opuesta a la anterior, es el *socialismo estatista*, que afirma que el Estado debe ocuparse de la satisfacción del mayor número posible de necesidades de la población.

Por todo ello, y teniendo en cuenta los antecedentes investigativos en la presente tesis, la problemática que se detecta en la PYME, por un lado es la baja disposición de créditos y por el otro, el desconocimiento de la deducción fiscal de sus inversiones intangibles. En cuanto a la importancia que tiene esta estratificación empresarial en función a la aportación del ISR por sueldos y salarios, para el ejercicio fiscal 2015 en Ley de Ingresos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de noviembre de 2014, se estimó recaudar de ISR, \$ 1, 059,206 billones de pesos. Ahora bien, como publicó el INEGI en el año 2010, el 78 por ciento de la fuerza laboral lo produce la Pyme, de ahí puede deducirse la importancia de las PYMES en el pago ISR por salarios e ISR por la actividad comercial. Sin embargo para la PYME se ha de tener en cuenta las dificultades inherentes a su pequeño tamaño, como pueda ser la de acceder a las mismas fuentes de financiación externa que las grandes empresas, e incluso más importante todavía, el acceso a las fuentes adecuadas de información para tomar las decisiones idóneas, es decir una asesoría fiscal o administrativa oportuna.

En ese marco, para las PYMES es imperativa la búsqueda de deducción fiscal de sus activos intangibles. Ante la difícil situación económica que atraviesa el país al haber una disminución en su perspectiva de crecimiento, es necesario que las empresas tengan una reducción en su carga tributaria y por tanto que su economía se fortalezca. Teniendo en cuenta que el indicador recaudatorio en nuestro país está basado primordialmente en el impuesto directo, ello refleja la causa a considerar como parte del no desarrollo de empresas, afectando el alto impacto de la alta carga fiscal. No es aceptable que la reforma fiscal del año 2013 vigente a la fecha contemple los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Por ello, con motivo de la reforma fiscal del año 2013, donde se establecen nuevos mecanismos para el pago del ISR, incremento en la tasa impositiva a personas morales, la restricción en deducciones, eliminando las cuotas obrero patronales, deducciones que excedan a dos mil pesos pagadas en efectivo, procesos de comprobación electrónica para poder hacerlos deducibles, eliminación del Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), donde muchas PYMES se encontraban y no pudieron pasar al Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), lo que las ha limitado severamente en la deducción de sueldos y salarios.

Como se mencionó en el párrafo anterior la carga fiscal se presenta en la remuneración por salario, provocando una afectación bilateral, es decir, que los efectos nocivos son tanto para el empleador como para el empleado. Toda empresa que remunere sueldos y salarios en su parte exenta no podrá deducirlo del todo en su base gravable, provocando un efecto colateral, por lo tanto este cambio tiene un efecto que impacta de forma directa en un 53 por ciento al incremento de la base sobre la cual se aplica la tasa del impuesto sobre la renta al contribuyente, de esta forma se provoca una mayor base gravable y existe un mayor impuesto sobre la renta en las empresas a pagar.

Dicho de otra manera, no se permite deducir al 100 por ciento como gasto en las empresas el pago por previsión social, la parte que contempla prestaciones exentas entregadas al trabajador, provocando un incremento en el impuesto sobre la renta de las empresas. La riqueza mundial está dividida en dos: casi la mitad está en manos del 5 por ciento más rico de la población, y la otra mitad se reparte entre el 95 por ciento restante. La falta de control en las instituciones políticas produce su debilitamiento, y los gobiernos sirven abrumadoramente a las élites económicas en detrimento de la ciudadanía.

La desigualdad económica extrema es perjudicial y preocupante por varias razones: porque es moralmente cuestionable, puede repercutir negativamente en el crecimiento económico y la reducción de la pobreza, así como multiplicar los problemas sociales. En definitiva, la base gravable es parte del problema donde se presenta un efecto con motivo de la eliminación en deducciones incrementando un 40 por ciento, el ISR determinado.

La importancia para el desarrollo de las PYMES es aprovechar la deducción fiscal de los intangibles, Las empresas que no reconocen en sus estados financieros, éste tipo de activos. Tienen un valor oculto, el cual impide determinar el valor real de esa entidad comercial. Estos activos se generan internamente con el desarrollo de las actividades que se realizan en las empresas, por ejemplo; fórmulas, patentes, inventos, pero principalmente su marcas, entre otros. Y que son desde luego, susceptibles de ser cuantificables asignándoles un valor. El reconocimiento de éste tipo de activos genera beneficios económicos, de ahí la importancia de llevarlo a cabo a fin de considerar su valor en el capital de la sociedad o entidad económica. Tenemos entonces un beneficio, que es la generación de deducciones autorizadas, pero también; se conoce el valor real de la entidad para efectos de una operación de compraventa, cesión de derechos, usufructos, y por otra parte al capitalizar el intangible, se pueden realizar reembolsos a favor de los socios, por los que no se está obligado al pago de impuesto.

Los intangibles, son aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad, así lo señala el Boletín C-8 de las NIF. es aplicable a toda entidad que realice actividades económicas. El reconocimiento de los activos intangibles tiene como principal objetivo indicar el valor que tiene una empresa, y como consecuencia de un dictamen de valor, tenemos diversos beneficios.

Al respecto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados en la exposición de motivos para las reformas fiscales del año 2005, indicaron en tratándose de gastos diferidos, lo siguiente:

...A este respecto esta Comisión, estima adecuada la propuesta de modificar la definición de gastos diferidos, con el objeto de que se consideren como tales aquellos activos intangibles que permiten al contribuyente disfrutar de un bien por un periodo limitado inferior a la duración de la actividad de la persona moral, ya que con ello se logra la asociación entre la obtención de los ingresos con el gasto que los originaron, tal y como actualmente ocurre con la deducción de cualquier inversión en activos tangibles.

No obstante lo anterior, esta Comisión considera necesario adecuar la modificación propuesta por el Ejecutivo Federal, a fin de lograr el objetivo planteado en la iniciativa, por lo que se propone aclarar en la disposición legal que nos ocupa, que se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan el disfrute o explotación de bienes, a fin de que la definición comprenda los casos de usufructo, los cuales deben de deducirse como inversión.

Fiscalmente, en concordancia con lo anterior transcrito, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como ya se abordó en la parte teórica, en el capítulo asignado a las deducciones establece lo siguiente:

Artículo 25. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

IV.- Las inversiones.

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II de este Capítulo.

Artículo 31. Las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados por esta Ley, sobre el monto original de la inversión, con las limitaciones en deducciones que, en su caso, establezca esta Ley.

Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses. Cuando el bien se comience a utilizar después de iniciado el ejercicio y en el que se termine su deducción, ésta se efectuará con las mismas reglas que se aplican para los ejercicios irregulares. Por lo tanto el Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos pre operativo, cuyo concepto se señala a continuación:

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado. En relación con lo anterior, es importante precisar, que los activos intangibles son generados internamente en las empresas por sus socios o personas físicas, quienes son los que realizan por ejemplo un invento, una receta, el saber (know how), es decir la identidad que crea la empresa a su exterior representada en su marca comercial, y que la empresa para su crecimiento realiza un aprovechamiento de los mismos, de ahí que el intangible se entiende como la aportación que realizan los socios en favor de la persona moral.

Sin duda actualmente observamos como la ley del ISR, reconoce los activos intangibles como inversión; puesto que las inversiones son deducibles en materia fiscal, entonces podemos afirmar que los activos intangibles en su caso la identidad de la PYME representada en su marca es una deducción fiscal que disminuye la base gravable del impuesto sobre la renta. Al respecto, el reconocimiento de estos activos como deducción se encuentra en el título II, capítulo II, sección I de la ley del ISR.

Un marco regulatorio deficiente configura un entorno ideal para las prácticas empresariales anticompetitivas. La ausencia de competencia permite que las empresas puedan imponer unos precios desorbitados, lo cual perjudica a los consumidores y en último término produce un incremento de la desigualdad económica. Cuando las élites se aprovechan de que las autoridades antimonopolio son débiles o incompetentes, la formación de precios se asemeja a un alquiler del Gobierno a las grandes empresas.

Si el Gobierno no actúa cuando las empresas en posición dominante impiden la competencia, tácitamente está permitiendo que se apropien de unos beneficios no ganados, y con ellos una transferencia de ingresos de los sectores más desfavorecidos de la sociedad a los más ricos. Los bienes de consumo se encarecen y, si no aumentan los ingresos, la desigualdad se agrava. Por ello el Gobierno debe implementar políticas fiscales, donde contemple el otorgar incentivos a las PYMES.

No es suficiente la firma de decretos para que las PYMES puedan pagar menos impuestos; una verdadera aplicación de la ley del ISR es mayormente benéfico para el desarrollo de esta estratificación empresarial, el aprovechamiento de las deducciones que contempla oculta la ley, su divulgación y transmisión del conocimiento para que mediante el reconocimiento de la marca en el activo intangible puedan realizar la deducción fiscal como inversión.

Por ello no es la solución la divulgación solo de incentivos. Por incentivo fiscal podemos entender que es un beneficio económico concedido por las leyes fiscales al sujeto pasivo del impuesto con el fin de obtener de él ciertos fines de carácter parafiscal. Sin embargo las PYMES tienen el apoyo del Estado Mexicano en temas relacionados a la innovación y nuevas tecnologías en áreas estratégicas para el fortalecimiento económico del país, bajo la modalidad de incentivos fiscales, pero al ser escasos, los empresarios deben encontrar otras fuentes de apoyo que les permita el desarrollo. Lo cierto es que los apoyos por incentivos fiscales a las PYMES son escasos, es por esto que se debe fortalecer las deducciones para estas empresas y con ello mejoren su competitividad económica nacional y buscar el desarrollar de ellas como un detonante al consumo interno. Desafortunadamente, debido a problemas de disponibilidad de datos, no hemos tenido acceso a toda la información estadística necesaria para evaluar más los supuestos que den una mejor respuesta a nuestras preguntas de investigación. Por último, en este apartado, nuestra evaluación de la identidad del activo intangible parece indicar que hay desconocimiento de cómo puede ser aprovechado por empresarios del sector restaurantero de Sinaloa. Nuestros resultados sugieren que es necesario ahondar en este campo particular de los estudios fiscales, por lo que el trabajo aquí desarrollado puede considerarse como no concluyente.

Recomendaciones para futuras investigaciones

Después del análisis de la investigación respecto a *identidad, deducción fiscal del activo intangible en las PYMES del sector restaurantero en Sinaloa*, se da un mejor entendimiento de este recurso inmaterial el cual debe ser reconocido como activo intangible, que aplica un derecho y privilegios de beneficio fiscales para toda empresa sustentado en la normatividad financiera nacional (NIF boletín C-8) e internacional (NIC norma 38), así como en la legislación fiscal (ley del ISR).

Para futuras indagaciones, una correcta medida del valor de marca permitiría aproximarse más objetivamente al valor de mercado de una empresa, tanto desde el punto de vista de la oferta, como de la demanda. Por tanto, se hace necesario se valúen mediante mecanismos precisos a costo de adquisición o bien generado internamente, esperando generación de ingresos futuros en una empresa.

Nuestro interés se centra en futuras tesis para desarrollar, un modelo que ponga de manifiesto cómo medir el valor de marca a través de sus componentes y de las relaciones que se establecen entre éstos y los esfuerzos de las empresas. Pretendemos de esta forma, no sólo determinar la existencia de dichos componentes sino poder llegar a cuantificar la influencia que cada uno de estos elementos ejerce sobre la determinación del capital de marca.

La propuesta parte el reconocimiento de la marca como sinónimo de identidad empresarial dentro del activo intangible desde un modelo conceptual apriorístico basado en la teoría de recursos y capacidades de la empresa y la investigación previa existente sobre el tema de identidad de la marca. A partir de ahí, propondremos para futuras tesis un modelo teórico de relaciones existentes entre las variables que consideramos explicativas de cada uno de los constructos (variables latentes) las cuales serán medidas a través de una serie de variables observables denominadas indicadores y que nos llevarán a determinar la influencia de cada uno de estos factores sobre la variable dependiente a explicar para determinar el valor aproximado real de la marca.

Para próximas estudios será necesario tomen en cuenta, el valor real de la identidad representado en su marca radica en su capacidad de generar utilidades, pues de no ser así no existiría justificación para asignar un valor en los estados financieros de la empresa. Al comprender el tratamiento que tienen los intangibles como inversión y a su vez como deducción ante el impuesto sobre la renta, se puede ver que el tener activos intangibles representa una gran estrategia y sobre todo beneficio fiscal para el desarrollo de las PYMES en el sector restaurantero sinaloense, cumpliendo en todo momento con los requisitos enmarcados en la normatividad financiera y en la ley del impuesto sobre la renta.

Es de vital importancia para las sociedades y principalmente para las PYMES que realicen actividades económicas, que lleven a cabo el reconocimiento de los activos intangibles que se han generado internamente, en el desarrollo cotidiano de sus actividades, a fin de que se determine el valor real de la entidad, amén de los beneficios económicos que implica éste reconocimiento.

La contribución de esta investigación puede valorarse de dos maneras: desde el punto de vista empresarial, al dotar a las PYMES del sector restauranero en Sinaloa del conocimiento y uso del intangible identidad sinónimo de marca empresarial como una herramienta para obtener un beneficio fiscal deducible ante el ISR y mejorar su gestión; y académico, al proporcionar una visión de gestión empresarial como un pequeño paso adelante en los procesos de gestión empresarial y desarrollo.

La aceptación de las definiciones y clasificaciones aquí propuestas abre varias vías a futuras investigaciones. En primer lugar, es necesario desarrollar metodologías de evaluación de este tipo de recursos sin lugar a duda el conocimiento tácito y explícito que crean valor en las organizaciones, para medir y evaluar su capital intangible.

Si podemos medir el capital de identidad o marca, estaremos en disposición de evaluar sus antecedentes, y su relación con sus resultados, muchas veces otros activos intangibles. Otra línea de investigación interesante es preguntarnos por las condiciones en que las organizaciones pueden apropiarse del conocimiento de sus empleados, para convertir el capital humano en capital intangible estructural como recurso interno de toda empresa.

Otras futuras líneas de investigación podrían consistir en el estudio de la evaluación y valoración de la identidad sinónimo de marca empresarial como parte del capital social que determine su monto original de inversión, es decir la aplicación metodológica para determinar su valor razonable en el mercado actual. Finalmente, es preciso definir taxonomías más precisas que las existentes actualmente para los activos intangibles, que nos ayudarán a avanzar en el conocimiento sobre los procesos con que las organizaciones crean, explotan y obtienen valor de los intangibles.

Para facilitar la comprensión, sobre alguna posible técnica de valoración de intangibles en una combinación de negocios, podrían establecer en investigaciones futuras las siguientes etapas:

La primera tarea a realizar, la más importante, es comprender la transacción, identificar los diferentes activos intangibles, y la manera en que los diferentes activos se relacionan dentro de la unidad generadora de efectivo a la que pertenecen. La diferenciación y creación de negocio puede estar liderada por un intangible, el activo intangible líder, por fortuna abordamos la identidad como tal, y también podrían los activos actuar como complementarios en el desarrollo de las PYMES.

De este modo, los diferentes activos se van a interrelacionar y complementar de diferente manera. Un criterio para establecer el liderazgo podría ser que sin dicho activo no se generen flujos de caja, o al menos que su inexistencia implique mayores mermas que la del resto de los activos; este sería el caso de una patente, o una marca que ayude a establecer además de la interrelación con el resto, el ciclo de vida del activo en cuestión, y el número de años que le restan de funcionamiento.

En este sentido, es útil analizar el histórico de la compañía o de otras compañías, en caso de que la primera alternativa no fuera posible. Por ejemplo, la clientela, para determinar su vida restante bastará con extraer de los históricos financieros de la empresa la tasa de pérdida anual, o calcular la media de permanencia que hubo en años pasados.

Posteriormente, en segundo lugar, es preciso que el analista traslade este análisis a términos cuantitativos, de un modo más concreto, incluyendo el modo en que a lo largo de su ciclo de vida el activo va a aportar valor al negocio. Un ejemplo de lo descrito podría ser el valor de una marca y una patente de un determinado medicamento; en este caso la patente tiene una vida definida, normalmente 10 o 15 años, mientras que la de la marca es indefinida, el ciclo de vida de la patente lo marca la fecha de extinción de la misma, pero este hecho no quiere decir que el producto se deje de vender, dependerá de la fortaleza que se haya creado de la marca o del nombre comercial del mismo. De este modo, podemos concluir que hay determinados productos, véase el ejemplo de la “aspirina”, que pese a no contar con una patente que otorgue protección al producto, es decir exclusividad en las ventas, ha conseguido mantener cuotas de mercado importantes.

En cuarto lugar, una vez se ha definido la relación entre activos, el ciclo de vida de cada uno de ellos, y realizado el estudio de cómo aportan valor a la UGE a la que pertenecen, se procederá al cálculo de las “cargas contributivas” (CAC). Dichos CAC se van a calcular como un ratio formado en el numerador por el valor actual que hemos determinado previamente de cada activo ($Va A$) y en el denominador el valor actual de los ingresos ($Va I$) de la UGE. De este modo, serán las proporciones que conforman dichas magnitudes.

Finalmente, para poder determinar el flujo de caja del activo a líder a valorar para cada periodo, al beneficio operativo después de impuestos, y antes de amortizaciones y provisiones, le restamos las “Cargas contributivas” del resto de activos generadores del beneficio, tanto materiales como inmateriales. El exceso de flujo que nos resta será el que corresponde al activo intangible líder que queremos valorar.

El valor actual del flujo incremental, que del modo anterior hemos determinado, será el valor razonable del activo en cuestión. Valorar intangibles no es una tarea sencilla, el uso de modelos financieros puede implicar en ocasiones altas dosis de subjetividad y creatividad, y ello implicaría distorsionar el valor de los activos, que debe aflorar a la contabilidad. Por todo lo descrito, resulta de gran interés, desarrollar métodos y parámetros, con base empírica, para determinar criterios de uso general, y de esta manera objetivizar y dar mayor fiabilidad a las valoraciones, y como consecuencia de ello, al tráfico mercantil y empresarial en el que se encuentran inmersas.

En definitiva, es de vital importancia para las sociedades que realicen actividades económicas, que lleven a cabo el reconocimiento de los activos intangibles que se han generado internamente, en el desarrollo cotidiano de sus actividades, a fin de que se determine el valor real de la entidad, amén de los beneficios económicos que implica éste reconocimiento.

Aporte del trabajo a las ciencias administrativas

Las conclusiones de este estudio son determinantes, en la búsqueda del desarrollo a la pequeña y mediana empresa, de esta forma la investigación de tesis doctoral sigue abierta al escrutinio, mediante lo cual podrán realizarse futuras investigaciones. En esta parte final de la tesis se resalta que el presente trabajo es un aporte a las ciencias administrativas, pues fue puesto en práctica ante una empresa sinaloense reconociendo el activo intangible de su identidad concentrado en la marca empresarial, con ello la autoridad fiscal no tuvo objeción o rechazo alguno y se realiza la deducción fiscal permitida en el impuesto sobre la renta.

Al utilizar los instrumentos de la investigación cualitativa, como lo es la entrevista semiestructurada y el rapport, se obtuvieron datos que evidencian, desde el campo de la administración, que los intangibles constituyen uno de los temas de actualidad en el ámbito de la gestión empresarial, de los mercados financieros, de la investigación e incluso en el de la administración pública.

Las interrelaciones entre la actividad impositiva y la economía, dio lugar a que estudiáramos esta problemática de la identidad y deducción fiscal del activo intangible del sector restauranero del estado de Sinaloa. Para las ciencias administrativas representa un campo fértil ya que en futuras investigaciones podrán analizarse los factores económicos que influyen en la forma de que empresarios tengan posibilidades de poder surfear mejor en el campo de la política tributaria en beneficio del sector PYMES.

La preocupación manifestada por parte de los dueños de los restaurantes entrevistados en los municipios Ahome, Guasave, Culiacán y Mazatlán es que les interesa sostener sus PYMES como una fuente de ingresos propios, pero también como generadoras de empleo para las personas. Las entrevistas sobre la identidad y deducción fiscal del activo intangible, expresa que los propietarios de los restaurantes no tienen gran conocimiento sobre temas fiscales que les impactan a sus negocios. Ello representa una oportunidad para los profesionales de las ciencias administrativas, a efecto de dar asesoría en este importante ramo de la economía sinaloense. El hecho de que este estudio se lleve a cabo en el entorno local de Sinaloa, fue de particular interés para que, en un futuro, desde la academia puedan explorarse trabajos más específicos sobre esta problemática de las PYMES restauraneras, sobre todo hoy que está renegociándose el TLCAN que tendrá sus efectos sobre el ingreso y el empleo de la economía mexicana.

Referencias

- Aaker, D.A. (1991). *Managing Brand Equity. Capitalizing on the Value of the Brand Name*. New York: Free Press. Traducido al castellano como *Gestión del valor de la marca. Capitalizar el valor de la marca*. (1994). Madrid: Díaz de Santos.
- Aaker, D.A. (1992). The value of Brand equity. *Journal of Business Strategy*, vol.13, N°4, 27-32.
- Aaker, D.A. y Álvarez Blanco, R.M. (1995). Estatura de la marca: medir el valor por productos y mercados. *Harvard-Deusto Business Review*, N°69, 74-87.
- Aaker, D.A. (1996). *Building Strong Brands*. New York: Free Press.
- Aaker, D. A., & Jacobson, R. (2001). The value relevance of brand attitude in high technology markets. *Journal of Marketing Research*, 38(4), 485-493.
- Aaker, D.A. (2007). ¿Qué es una marca poderosa?. *Construir marcas poderosas* (13- 38). Barcelona: Ediciones gestión 2000
- Aaker, D.A. (2014). Marcas como activos. *Harvard Deusto Marketing y ventas*, N°126, 18-21.
- Álvarez, L. J. (2017), “Business cycle estimation with highpass and band-pass local polynomial regression”, *Documentos de Trabajo*, 1702, Banco de España.
- Abimbola, T., Vallaster, C., Ankomah Opoku, R., Abratt, R., Bendixen, M., & Pitt, L. (2007). Communicating brand personality: Are the web sites doing the talking for food SMEs? *Qualitative Market Research: An International Journal*, 10(4), 362-374.
- Abimbola, T., Vallaster, C., & Merrilees, B. (2007). A theory of brand-led SME new venture development. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 10(4), 403-415.
- Achanga, Pius; Shehab, Esam; Roy, Rajkumar; y Nelder, Geoff (2006). Critical success factors for lean implementation within SMEs. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 17 (4): 460-471.
- Alonso, R.L. (2003): *Imagen de marca*, De Rodrigo L. Alonso, Madrid.

- Anderson, B. (2008). "Tax Expenditures In Oecd Countries. The Asian Senior Budget Officials Meeting, 10-11 January. Bangkok". Disponible En: <https://www.Oecd.Org/Gov/Budgeting/39944419.Pdf> [Último Acceso : 23-3-2016].
- Amit, Raphael y Paul Schoemaker (1993), "Strategic Assets and Organizational Rent", en *Strategic Management Journal*, vol. 14, pp. 33-46.
- Aragón Sánchez, Antonio y Alicia Rubio Bañón (2005), "Factores explicativos del éxito competitivo: el caso de las PyMEs del estado de Veracruz", *Revistas de la unam, México, unam*, núm. 216, mayo-agosto (consultado en noviembre de 2012), disponible en <http://www.ejournal.unam.mx/rca/216/RCA21603.pdf>
- Artail, Hassan (2007). Application of KM measures to the impact of a specialized groupware system on corporate productivity and operations. *Information y Management*, 43: 551-564.
- Álvarez-Gayou, J. L. (2003). *Cómo hacer investigación cualitativa. Fundamentos y metodología. Colección Paidós Educador. México: Paidós Mexicana.*
- Alexy, R. (1989). *Teoría de la argumentación jurídica. Centro De Estudios Constitucionales, Madrid, 222*
- Altamirano, A. C. (2012). *Derecho tributario: Teoría general Marcial Pons.*
- Andrikopoulos, A. (2008). Intellectual capital and real options: Agency theory and the dynamics of R&D investments. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*, 5(1), 20-32.
- Andriessen, D. (2004a): "IC valuation and measurement: Classifying the state of the art" en *Journal of Intellectual Capital*, nº 5(2), pp. 230-242.
- Andriessen, D. (2004b): *Making sense of intellectual capital*, Elsevier, Amsterdam.
- Amit, R., & Schoemaker, P. J. (1993). Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*, 14(1), 33-46.
- Angelelli, P., Guaipatín, C., Suaznabar, C., Ventura, J. P., Schneider, G., Orozco, A. M., Solís, A. (2004). *La colaboración público–privada en el apoyo a la pequeña empresa: Siete estudios de caso en América Latina. Informe De Trabajo, Banco Interamericano De Desarrollo, Enero,*

- Arcelus, F. J., Mitra, D., & Srinivasan, G. (2005). On the incidence of deferred taxes, intangibles and non-linearities in the relationship between tobin's Q and ROI. *Journal of Economics and Business*, 57(2), 165-185.
- Arbonés, A. L., & Basauri, J. A. (2005). K>> facts: Identificación y evaluación de flujos de conocimiento en las organizaciones
- Arias, Fidas. G. (2012). El proyecto de investigación. Introducción a la metodología científica. 5ta´, Ed. Episteme, Caracas.
- Arregui, G., Rodríguez, A., & Vallejo, B. (2008). Opciones reales en la valoración de intangibles: La percepción de los directivos en el país vasco. Obtenido De [Http://dialnet.Unirioja.es/servlet/articulo](http://dialnet.Unirioja.es/servlet/articulo).
- Arroyo Rodríguez, F. J. (2015). Aplicación del Valor Económico Agregado como Estrategia Financiera en la PyME de México.
- Ayala Calvo, Juan Carlos; Fernández Ortiz, Rubén; y González Menorca, María Leonor (2004). Capacidades tecnológicas y certificaciones de calidad: aplicación empírica a las PYME familiares de La Rioja, *Cuadernos de Gestión*, 4 (1): 69-82.
- Atkinson, A. B. (1970). "On The Measurement Of Inequality". *Journal Of Economic Theory*, 2, Pp. 244-263.
- Atkinson, A. B. (1980). "Horizontal Equity And The Distribution Of The Tax Burden". En Aaron, H. J. Y Boskin M.J. (Eds.). *The Economics Of Taxation*. Washington D. C.: Brookings Institution, Pp. 244-263.
- Atkinson, A. B. Y Stern N. H. (1974). "Pigou, Taxation And Public Goods". *Review Of Economic Studies*, 41(1), Pp. 110-128.
- Bauger L. Ed. (2014). "The Use Of Tax Expenditures In Times Of Fiscal Consolidation". *Economic Papers*, 523, European Commission.
- Baldi, F., & Trigeorgis, L. (2009). A real options approach to valuing brand leveraging options: How much is starbucks brand equity worth. Obtenido De [Http://69.175](http://69.175), 2
- Baldwin, John y Gellatly, Guy (2006). Innovation capabilities: knowledge capital behind the survival and growth offirms. *The Canadian Economy inTransition*, 13: 1-47
- Baldwin, John y Sabourin, David (2002). Advanced technology use and firm performance in Canadian manufacturing in the 1990's. *Industrial and Corporate Change*, 11 (4): 761-789.180

- Barney, J. B. (1992). Integrating organizational behavior and strategy formulation research: A resource based analysis.
- Barney, J. B. (1991): "Firm resources and sustained competitive advantage" en *Journal of Management*, nº 17(1), pp. 99-120.
- Balmer, J. M., & Balmer, J. M. (2001). Corporate identity, corporate branding and corporate marketing-seeing through the fog. *European Journal of Marketing*, 35(3/4), 248-291.
- Banco de México, B. (2008). Reporte sobre el sistema financiero 2007. México,
- Baron, D. P., & Diermeier, D. (2007). Strategic activism and nonmarket strategy. *Journal of Economics & Management Strategy*, 16(3), 599-634.
- Baruch, Lev. (2001). *Intangibles*. Washington: Brookings Institution Press.
- Barcenilla Sara y Pablo Lozano (2001), "Competitividad y comportamiento tecnológico de la empresa multinacional en España", en *Economía Industrial*, núm. 338, pp. 169-178.
- Barrientos del Monte, F., & Añorve Añorve, D. (2014). México 2013: Acuerdos, reformas y descontento. *Revista de Ciencia Política (Santiago)*, 34(1), 221-247.
- Barrios, M. (2012). Marketing de la Experiencia: principales conceptos y características. *Palermo Business Review*, 7(1), 67-83.
- Barrientos del Monte, F., & Añorve Añorve, D. (2014). México 2013: Acuerdos, reformas y descontento. *Revista De Ciencia Política (Santiago)*, 34(1), 221-247.
- Bazaldúa, F. (2004). "Historia del ISR" [en línea]. México, pp. 12-23. Disponible en: <http://es.scribd.com/doc/58475831/200811-isr>, [extraído el 6 de marzo del 2015].
- Becker, M. H., & Maiman, L. A. (1975). Sociobehavioral determinants of compliance with health and medical care recommendations. *Medical Care*, 13(1), 10-24.
- Bernardi, L. (2011). Economic crisis and taxation in europe. *Rivista Di Diritto Finanziario e Scienza Delle Finanze*, 70(2), 175-211.
- Bernal Torres, César Augusto; Turriago Hoyos, Álvaro; Sierra Arango, Hernán Darío; (2010). Aproximación a la medición de la gestión del conocimiento empresarial. *AD-minister*, Enero-Junio, 30-49. Bettinger Barrios, H. (2006). El Sistema Fiscal Mexicano,

- Biachi, G. G., & Guijarro, A. M. (2010). El apoyo a la innovación de la pyme en México. Un estudio exploratorio. *Investigación y Ciencia*, 18(47), 21-30.
- Birch, D. L. (2000). The job generation process. *Small Business: Critical Perspectives on Business and Management*, 2, 431-465.
- Bitar, S. (2014). Las tendencias mundiales y el futuro de América Latina.
- Bittker, B. I. (1969). "The Tax Expenditure Budget. A Reply To Professors Surrey & Hellmuth". *National Tax Journal*, Xxii(4), Pp. 538-542.
- Boadway, R. (2004). "The Dual Income Tax System, An Overview". *Cesifo Dice Report*, 2(3), Pp. 3-8.
- Bontis, N.; Keow W. Ch. Ch., Richardson, S. (2000). "Intellectual Capital And. Business Performance In Malaysian Industries". *Journal Of Intellectual Capital*, 1(1), 85-100.
- Bose, S., Thomas, K. (2007). "Valuation Of Intellectual Capital In Knowledge-Based Firms". *Management Decision*, 45(9), 1484-1496.
- Brooking, A. (1996). *Intellectual Capital. Core Asset For The Third Millennium Enterprise*, International Thomson Business Press, London, Uk.
- Burton, K., O'connor, A., Roos, G. (2013). "An Empirical Analysis Of The Ic Navigator Approach In Practice—A Case Study Of Five Manufacturing Firms". *KnowledgeManagement Research & Practice*, 11(2), 162-174.
- Bull, I.; De Chernantony, L. y Martinez, E. (2013). La importancia de medir el valor de marca desde la perspectiva del consumidor: Evidencia empírica en España y Reino unido. *Revista de Ciencia Sociales*, Vol.XIX, 226-237. Recuperado de <http://www.redalyc.org/pdf/280/28026992003.pdf>.
- Braña Pino, F. J. (1981). "Los Gastos Fiscales: Concepto Y Problemática". *Hacienda Pública Española*, 72, Pp. 87-114.
- Braña Pino, F. J. (1982). "Las Políticas De Beneficios Tributarios: Cuestiones Técnicas". *Hacienda Pública Española*, 74, Pp. 191-236.
- Bocquet, R., & Mothe, C. (2011). Exploring the relationship between CSR and innovation: A comparison between small and largesized french companies. *Revue Sciences De Gestion*, (80), 101-119.

- Bourdieu, P., & Passeron, J. (1985). *La relación pedagógica. La autoridad pedagógica*. Grass, A.: Te Fundamentales De,
- Bouteiller, C. (2002). *The evaluation of intangibles: Advocating for an option based approach*. VIth Alternative Perspectives on Finance Conference, Hamburg.
- Boeije, H. (2010). *Analysis in Qualitative Research*. SAGE Publications Ltd. Londres.
- Bonache, J. (1999). *Estudio de casos como estrategia de construcción teórica: características, críticas y defensas*. Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa, 3 (1), 123-140.
- Bryman, A. (1988). *Quantity and Quality in Social Research*, Unwin Hyman, London.
- Boyd, V. S., Hunt, P. F., Kandell, J. J., & Lucas, M. S. (2003). *Relationship between identity processing style and academic success in undergraduate students*. Journal of College Student Development, 44(2), 155-167.
- Bravo, D., Contreras, D., & Crespi, G. (2007). *Evaluación de impacto en formación empresarial. el caso FUNDES, universidad de chile-CEPAL-FUNDES*. Santiago De Chile: McGraw-Hill Interamericana,
- Breilh, J. (2008). *Nuevos conceptos y técnicas de investigación. Guía pedagógica para un taller de metodología*.
- Broadie, A. (1974). *Aristotle on rational action*. Phronesis, 19(1), 70-80.
- Broekman, J. M., & Aarnio, A. (1987). *The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification*,
- Bustos, J., & Aguirre, A. I. V. (2014). *La subcapitalización en el Ecuador ¿ evasión, elusión o abuso del derecho?* Documentos-Instituto De Estudios Fiscales, (15), 1-19.
- Buckley, J. L. (2011). "Tax Expenditure Reform: Some Common Misconceptions". Tax Analysts. Disponible En: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/articles/89d3d4a485d3bd79852578d2006c1e8d?opendocument> [Último Acceso: 2-4- 2016].
- Burgos Belascoáin, J. (2005). "El Presupuesto De Beneficios Fiscales Para 2005". Presupuesto Y Gasto Público, 38, Pp. 81-93.
- Burgos Belascoáin, J. (2006). "El Presupuesto De Beneficios Fiscales Para 2006". Presupuesto Y Gasto Público, 42, Pp. 67-81.

- Burman, L. E. & Phaup, M. (2012). "Tax Expenditures, The Size And Efficiency Of Government, And Implications For Budget Reform". Nber Working Paper 17268. Disponible En <Http://Www.Nber.Org/Chapters/C12563>.
- Burman, L. E. (2014). "Economic, Policy And Budgetary Aspects Of Tax Expenditures". En Bauger L. Ed.: The Use Of Tax Expenditures In Times Of Fiscal Consolidation. (Pp. 19-23). Economic Papers 523, European Economy.
- Calsamiglia, H., & Tusón, A. (1999). Las cosas del decir: Manual de análisis del discurso. Ariel.
- Campillo-Alhama, C., & Herrero-Ruiz, L. (2015). Experiencia de marca en los eventos para generar imagen y reputación corporativa. *Opción*, 31.
- Cantalá, D., Sempere, J., & Sobarzo, H. (2005). Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas. Documento de Trabajo, El Colegio de México,
- Capriotti, J., Pelletier, J., Shah, M., Caivano, D., & Ritterband, D. (2009). Normal ocular flora in healthy eyes from a rural population in Sierra Leone. *International Ophthalmology*, 29(2), 81-84.
- Cárdenas, M., & Mejía, C. (2007). Informalidad en Colombia: Nueva evidencia.
- Carrillo, M. V. (2012). Villafañe, Justo (2004) La buena reputación, Madrid: Pirámide. *Comunicação e Sociedade*, 8, 319-322.
- Carrillo, M. V., Castillo, A., & Tato, J. L. (2008). El "valor" de lo intangible. La gestión de la reputación corporativa. El caso de la marca "Telefónica". *Comunicação e Cidadania. Actas do 5º Congresso Da SOPCOM*, 317-327.
- Carrillo, M., Núñez, S., Tato, J., Castillo, A., & Delgado, J. (2009). Comunicación y responsabilidad social en las organizaciones.
- Carrillo-Durán, M., & Nuño-Moral, M. (2010). La documentación en la evaluación y gestión de la imagen corporativa. *El Profesional de la Información*, 19(2), 123-132.
- Cavusgil, E., Seggie, S. H., & Talay, M. B. (2007). Dynamic capabilities view: Foundations and research agenda. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 15(2), 159-166.
- Cabrita, M. D. R., Bontis, N. (2008). "Intellectual Capital And Business Performance In The Portuguese Banking Industry". *International Journal Of Technology Management*, 43(1), 212-237.

- Castilla, F., Ruiz, C. (2014). “Una Revisión Histórico-Descriptiva De Las Empresas Pioneras En El Tratamiento De Intangibles”. *Intangible Capital*, 10(1), 125-154.
- Cepeda, G. (2006) “Competitive Advantage Of Knowledge Management”, *Encyclopedia Of Knowledge Management*, Vol. 1, No.1, Pp. 34-43.
- Cepeda, G. (2006). La calidad en los métodos de investigación cualitativa. Principios de aplicación práctica para estudios de caso. Cuadernos de Economía y Dirección de la Empresa, 29, 57-82.
- Céspedes, J.J. & Sánchez, M. (1996). Tendencias y desarrollos recientes en métodos de investigación y análisis de datos de empresas. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*, 5(3), 23-40.
- Chatzkel, J. (2001). “A Conversation With Sharon L. Oriel Of The Dow Chemical Company”. *Journal Of Intellectual Capital*, 2(1), 42-52.
- Cohen, S., Kaimenakis, N. (2007). “Intellectual Capital And Corporate Performance In Knowledge-Intensive Smes”. *The Learning Organization*, 14(3), 241-262.
- Corrado, C., Hulten, C., Sichel, D. (2009). “Intangible Capital And Us Economic Growth”. *Review Of Income And Wealth*, 55(3), 661-685.
- Congressional Budget Office (2015), Estimated impact of the American Recovery and Reinvestment Act on Employment and Economic Output in 2014
- Congreso de la Unión (2015). *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*. Obtenido de http://www.shcp.gob.mx/INGRESOS/Ingresos_ley/2014/lif_2014.pdf [08 de noviembre de 2015].
- Coffman, J. D., & Sommers, S. C. (1959). Familial pseudoxanthoma elasticum and valvular heart disease. *Circulation*, 19(2), 242-250.
- Cook, T. D., Reichardt, C. S., & Solana, G. (1986). *Métodos cualitativos y cuantitativos en investigación evaluativa* Morata Madrid.
- Corbacho, J. M. R. (2012). Sobre la metodología y herramientas en la enseñanza del moderno derecho penal. *REJIE: Revista Jurídica De Investigación e Innovación Educativa*, (6), 55-80.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research*. 2008.

- Cornia, G., & Sabaíni, G. JC y Martorano, B. (2011); "New Fiscal Pact, Tax Policy Changes and Income Inequality: Latin America during the Last Decade",
- Costa, J. (2003). Creación de la imagen corporativa. El paradigma del siglo XXI. *Razón y Palabra*, 34(8)
- Costa, J. (2003). Imagen corporativa. *Influencia En La Gestión*,
- Costa, J. (2009). *Identidad corporativa: Joan costa*.
- Côté, J. E. (2002). The role of identity capital in the transition to adulthood: The individualization thesis examined. *Journal of Youth Studies*, 5(2), 117-134.
- Côté, J. E. (2005). Identity capital, social capital and the wider benefits of learning: Generating resources facilitative of social cohesion. *London Review of Education*, 3(3), 221-237.
- Ciceri Silvenses, Hugo Norberto y Díaz García, Antonio Francisco (2003) Evolución de los estímulos fiscales para el desarrollo tecnológico en México, para el periodo 1964-2002, *Espacios*, v. 24, n. 1, Caracas.
- CNN (20, diciembre, 2017), Senado de Estados Unidos, aprueba la reforma fiscal republicana recuperado de <http://cnnespanol.cnn.com/2017/12/20/senado-de-ee-uu-aprueba-la-reforma-fiscal/>.
- Chavarría G., M. (2011). La dicotomía cuantitativo / cualitativo: falsos dilemas en investigación social. *Actualidades en Psicología*. 25, 1-35.
- Checa González, C. (2010). Globalización económica y principios tributarios. *Cuestiones Constitucionales*, (22), 79-113.
- Chrétien, J. (2004). Se laisser lire avec autorité par les saintes écritures. *Recherches De Science Religieuse*, 92(1), 119-137.
- De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, 15ª ed., México, 1985, p. 9.
- Denzin, N. K. (1978). *Sociological methods: A sourcebook* McGraw-Hill Companies.
- Dieterich, H. (1996). *Nueva guía para la investigación científica* Editorial Planeta Mexicana.

- Domínguez Martínez, J. M. (2009). "El Irpf Ante Una Encrucijada: Opciones De Reforma". Documentos De Trabajo 1/2009. Instituto Universitario De Análisis Económico Y Social. Universidad De Alcalá.
- Domínguez Martínez, J. M. (2010). "Una Visión Panorámica De La Fiscalidad En Los Países De La Oede Y En España". Papeles De Economía Española, 125-126.
- Domínguez Martínez, J. M. (2014). "Los Gastos Fiscales En La Teoría Y En La Práctica: La Merma Recaudatoria De Un Concepto Elusivo". Documentos De Trabajo 5/2014.
- Douglas, J. D. (1976). *Investigative social research: Individual and team field research* Sage Beverly Hills.
- Drucker, P. (1998). *La sociedad POST CAPITALISTA*, (6ta. reimpresión), (Jorge Cárdenas Nannetti, trad.). Grupo Editorial Norma, Bogotá-Colombia. Observatorio Laboral Revista Venezolana,
- DTI, U. (1998). *Our competitive future: Building the knowledge driven economy*. London: Department of Trade and Industry, Her Majesty's Stationary Office. Introduction, 13
- Durán, M. V. C., Cabranes, L. G., & Díaz, A. C. (2005). *Imagen y comunicación en las PYMES*
- Dussel, E., Mendieta, E., & Bohórquez, C. (2009). *El pensamiento filosófico latinoamericano, del caribe y latino" (1300-2000): Historia, corrientes, temas y filósofos Siglo XXI*.
- Dyer, W. G. JR. & Wilkins, A.L. (1991). Better stories, not better constructs, to generate better theory: a rejoinder to Eisenhardt. *Academy of Management Review*, 16(3), 613-619.
- Domínguez Martínez, J. M. (2015). "El Tratamiento Fiscal Del Ahorro Familiar En España: La Reforma Del Irpf Del 2014". Documentos De Trabajo 5/2015. Instituto Universitario De Análisis Económico Y Social. Universidad De Alcalá.
- Eisenstein, L (1983). *Las Ideologías De La Imposición*. Madrid: Instituto De Estudios Fiscales (Edición Original, 1961).
- Edmunds, H. (1999). *The focus group research handbook*. NTC/Contemporary Publishing Group, Chicago.
- Edvinsson, L. Y Malone, M. S. (1997): *Intellectual Capital: Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower*, NY: Oxford University Press, New York.

- Edvinsson, L., Malone, M. S. (1997). *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value By Finding Its Hidden Brainpower*. Harpercollins Publishers, New York, Ny.
- El Economista (17, diciembre, 2017), Reforma fiscal en EU, en vigor desde enero del 2018, recuperado de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Reforma-fiscal-en-EU-en-vigor-desde-enero-del-2018-20171217-0075.html>
- Eriksson, P. y Kovalainen A.: (2008). *Qualitative Methods in Business Research*. SAGE Publications. Londres.
- Espinoza, N.G.Z.y Moya, M.A. (2018) Property Tax Exemption for Government-Owned Real Estate in Mexico. *Modern Economy*, 9, 67-86. <https://doi.org/10.4236/me.2018.91005>.
- Feldstein, M. (1976). "On The Theory Of Tax Reform". *Journal Of Public Economics*, 6,Pp. 77-104.
- Fernández Cainzos, J. J. (1983). "El Estado Fiscal, Las Ideologías Y La Hacienda Pública: Consideraciones En Torno A La Obra De Louis Eisenstein". *Estudio Preliminar A Eisenstein, L.: Las Ideologías De La Imposición*. Madrid: Instituto De Estudios Fiscales.
- Fernández, P. (2008). *Métodos de valoración de empresas*. PricewaterhouseCoopers Professor of Corporate Finance.48p.Madrid.IESE Business School.
- Fazlagic, A. (2005). "Measuring The Intellectual Capital Of A University". Ponencia Presentada En *Trends In The Management Of Human Resources In Higher Education*, París, Francia, 25-26 Agosto.
- Firer, S., Williams, S. M. (2003). "Intellectual Capital And Traditional Measures Of Corporate Performance". *Journal Of Intellectual Capital*, 4(3), Pp. 348-360.
- Flick, U. (2004). *Introducción a la investigación cualitativa*. Ed. Morata, Madrid.
- Flick, U. (2009). *An Introduction to Qualitative Research*. Cuarta edición. SAGE Publications. Londres.
- Fuentes Quintana, E. (1974). "Prólogo". En Neumark, F.: *Principios De La Imposición*.Madrid: Instituto De Estudios Fiscales.
- Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, Porrúa, 32ª ed., México, 1998, p. 13.
- Flores, E. (1975) "Trayectoria del Impuesto Sobre la Renta en México" [en línea].Revista de la Facultad de Derecho de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, pp. 627-662 Disponible en:

<http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/indice.htm?r=facdermx&n=99> , [extraído el 6 de marzo de 2015].

Flores Preciado, Juan, Rogelio Flores Félix y Teodoro Reyes Fong (2012), “Estrategias Financieras en las Empresas Familiares en Colima”, en Memorias, Red Internacional de Investigadores en Competitividad (consultado en abril de 2013), disponible en <http://www.riico.org/memoria/sexta/RIICO-21708.pdf>

Frank, R. H., & Bernanke, B. S. (2012). Principios de economía AMGH Editora.

Gavin, H. (2008). Understanding research methods and statistics in psychology. Sage Publications Ltd, London.

Goode, R. (1977). “The Economic Definition Of Income”. En Pechman J.A.(Ed.):Comprehensive Income Taxation. Washington, Dc: The Brookings Institution, Pp. 1-29.

Griswold, E. N. (1984). “A True Public Servant”. Harvard Law Review, 98(2), Pp. 329-331.

Grossman, M., Jody L., Sindelar, J. M., Y Anderson, R. (1993). “Policy Watch:Alcohol And Cigarette Taxes”. Journal Of Economic Perspectives, 7, Pp. 211-222.

Galeano Marín, M. E. (2004). Estrategias de investigación social cualitativa: El giro en la mirada. Medellín: La Carreta,

Garza, E. G. (2007). De las teorías del desarrollo al desarrollo sustentable. Historia de la construcción de un enfoque multidisciplinario. Trayectorias: Revista de Ciencias Sociales de La Universidad Nacional De Nuevo León, (25), 45-60.

García-Ayuso, M. (2003): “Factors explaining the inefficient valuation of intangibles” en Accounting, Auditing y Accountability Journal, nº 16(1), pp. 57-69.

García-Parra, M.; Simo, P.; Mundet, J. y Guzman, J. (2004): “Intangibles: Assets and liabilities” en Intangible Capital, nº 0(3), pp. 70-86.

García-Parra, M.; Simo, P. Y Sallan, J. M. (2006): “La evolución del capital intelectual y las nuevas corrientes” en Intangible Capital, nº (3), pp. 277-307.

García-Meca, E., Parra, I., Larrán, M., Martínez I. (2005). ‘The Explanatory Factors Of Intellectual Capital Disclosure To Financial Analysts’”. *European Accounting Review*, 14(1), 63-94.

- García-Merino, D., Rodríguez, A., Arregui, G., Vallejo, B. (2008). "Importancia Y Valoración De Los Intangibles: La Percepción De Los Directivos". *Estudios De Economía Aplicada*, 26(3), 27-55.
- García-Parra, M., Simo, P., Mundet, J., And Guzman, J. (2004). "Intangibles: Assets And Liabilities". *Intangible Capital*, 1(3), 70-86.
- Grant, R. M. (1991). "The Resource-Based Theory Of Competitive Advantages: Implications For Strategy Formulation". *California Management Review*, 33(3), 114-135.
- Gioia, D. A., Schultz, M., & Corley, K. G. (2000). Organizational identity, image, and adaptive instability. *Academy of Management Review*, 25(1), 63-81.
- Gobierno Federal de México (2002). Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa. *Diario Oficial de la Federación*, 1-12.
- Gómez Sabaini, J. C., & Rossignolo, D. (2014). La tributación sobre las altas rentas en América Latina.
- González, S., Lozano, Ó., & Ramírez, A. (2014). Niveles de actividad física de la población colombiana: Desigualdades por sexo y condición socioeconómica. *Biomédica*, 34(3), 447-459.
- Gregory, M. (2009). Principios de economía (vol. tercera edición).
- Gual, J. T., & Criado, J. R. (2008). La responsabilidad social corporativa: Gestión empresarial de un activo intangible. *Revista de Contabilidad y Dirección*, (7), 163-184.
- Ghuri, P. y Gronhaug, K. (2010). *Research methods in business studies*, Prentice Hall, Harlow (Essex)
- Hammersley, M., & Atkinson, P. (2007). *Ethnography: Principles in practice* Routledge.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127-178.
- Heady, C. (2014). "Discussion Of Presentations By Pierre Leblanc, Leonard E. Burman And Serena Fatica". En Bauger L. Ed.: *The Use Of Tax Expenditures In Times Of Fiscal Consolidation*. *Economic Papers*, 523, European Economy, Pp. 29-31.
- Hofmann, E., Hoelzl, E. Y Kirchler, E. (2008). "Preconditions Of Voluntary Tax Compliance: Knowledge And Evaluation Of Taxation, Norms, Fairness, And Motivation To Cooperate". *Zeitschrift Für Psychologie*. 216(4), Pp. 209-217.

- Howard, Ch. (1993). "The Hidden Side Of The American Welfare State". *Political Science Quarterly*. 108(3), Pp. 403-436.
- Holsapple, C. W., Singh, M. (2001). "The Knowledge Chain Model: Activities For Competitiveness". *Expert Systems With Applications*, 20(1), 77-98.
- Holsapple, C., Jones, K., Singh, M. (2007). "Linking Knowledge To Competitiveness: Knowledge Chain Evidence And Extensions". Holsapple, C. Jones, K., Singh, M.(Eds.) *Knowledge Management In Modern Organizations*. Igp, London, 51-76. Una Gestión Activa De Los Intangibles Empresariales Y Su Incidencia... *Estudios De Economía Aplicada, 2014: 1117-1132 Vol. 32-3* 1129
- Hoopes, D. G., Madsen, T. L., Walker, G. (2003) "Guest Editors' Introduction To The Special Issue: Why Is There A Resource-Based View? Toward A Theory Of A Competitive Advantage", *Strategic Management Journal*, Vol. 24, (Special Issue), 889-902.
- Hanson, N. R. N. (1977). Observación y explicación: Guía de la filosofía de la ciencia. Patrones de descubrimiento investigación de las bases conceptuales de la ciencia
- Healy, M., & Perry, C. (2000). Comprehensive criteria to judge validity and reliability of qualitative research within the realism paradigm. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 3(3), 118-126.
- Hall, S. (2003). Introducción: ¿quién necesita identidad? *Cuestiones De Identidad Cultural*, , 13-39.
- Hammersley, M., & Atkinson, P. (2007). *Ethnography: Principles in practice* Routledge.
- Hand, J. R., & Lev, B. (2003). *Intangible assets: Values, measures, and risks: Values, measures, and risks* OUP Oxford.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2), 127-178.
- Hanson, N. R. N. (1977). Observación y explicación: Guía de la filosofía de la ciencia. patrones de descubrimiento investigación de las bases conceptuales de la ciencia.
- Hax, A.C. y Majluf, N.S. (1997): *Estrategia para el liderazgo competitivo*, Editorial Granica, Buenos Aires.
- Healy, M., & Perry, C. (2000). Comprehensive criteria to judge validity and reliability of qualitative research within the realism paradigm. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 3(3), 118-126.

- Herbig, P., & Milewicz, J. (2012). The relationship of reputation and credibility to brand success. *Pricing Strategy and Practice*,
- Hernández, I. (2011). Tributación y desarrollo en perspectiva. *Revista de Economía Institucional*, 13(24), 271-302.
- Herrán, C., & Parrilla, J. (1994). La utilización del ordenador en la realización de experiencias de laboratorio. *Enseñanza de las Ciencias*, 12(3), 393-399.
- Huerta, L., Ruiz, C. L., & Baltazar, E. (2013). PYMES: Contribuciones a la economía y competitividad en México. *Observatorio De La Economía Latinoamericana*.
- I Gual, J. T., & Criado, J. R. (2008). La responsabilidad social corporativa: Gestión empresarial de un activo intangible. *Revista De Contabilidad y Dirección*, (7), 163-184.
- Iglesias, E. V. (2006). El papel del estado y los paradigmas económicos en América Latina. *Revista De La CEPAL*,
- Instituto Nacional de Estadística y Geografía –INEGI- (2015). Encuesta Nacional sobre Productividad y Competitividad de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (ENAPROCE) 2015. Gobierno Federal, México.
- Jaruzelski, Barry y Dehoff, Kevin. (2011). The global innovation 1000 (2007, 2008, 2009 y 2010). [Documento en línea]. Disponible: <http://www.strategy-business.com/> [Consulta: 2016, Agosto 14].
- Jenkins, H. (2004). Corporate social responsibility and the mining industry: Conflicts and constructs. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 11(1), 23-34.
- Jensen, H. (1999). La investigación interdisciplinaria. *Girasol: Revista de la Escuela de Estudios Generales*. 1, 41-50.
- Jiménez, A., & Rodríguez, I. (2007). *Comunicación e imagen corporativa*. Barcelona: UOC.
- Jiménez, L., Garza, M. A., & Bocanegra, M. A. (2008). La aplicación de un modelo de cooperación empresarial, estrategia competitiva en la globalización. caso: “PYMES en el sur de tamaulipas” (problemática en la aplicación de los modelos de asociación).
- Juan, S., & Andrés, R. (2010). El focus group como técnica de investigación cualitativa.

- Johnson, D. W. (1981). Student-student interaction: The neglected variable in education. *Educational Researcher*, 10(1), 5-10.
- Jones, N., Meadow, C., & Sicilia, M. A. (2009). Measuring Intellectual Capital In Higher Education. *Journal Of Information & Knowledge Management*, 8(02), 113-136.
- Joshi, M., Cahill, D., Sidhu, J., Kansal, M. (2013). "Intellectual Capital And Financial Performance: An Evaluation Of The Australian Financial Sector". *Journal Of Intellectual Capital*, 14(2), 264-285.
- Kaloudis, S., Karetzos, S., Costopoulou, C., & Lorentzos, N. (2003). A DSS for wildfire damage reduction with UML. Proc. 4th EFITA Conference, Information Technology for a Better Agri-Food Sector, Environment and Rural Living, Budapest, Hungary, 80-89.
- Kaplan, S. E. Et Al. (1986). "An Application On Attribution And Equito Theories To Tax Evasión Behavior". *Journal Of Economic Psychology*, 7, Pp. 461-476.
- King, M. (1983). "An Index Of Inequality With Applications To Horizontal Equity And SocialMobility". *Econometrica*, 51, Pp. 99-115.
- Kianto, A., Andreeva, T., Pavlov, Y. (2013). "The Impact Of Intellectual Capital Management On Company Competitiveness And Financial Performance". *Knowledge Management Research & Practice*, 11(2), 112-122.
- Klein, W. A. (1962). "Review Of The Ideologies Of Taxation By Louis Eisenstein". *University Of Chicago Law Review*, 29(2), Pp. 423-435.
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (2009). Governance matters VIII: Aggregate and individual governance indicators, 1996-2008.
- Keller, K. L., & Lehmann, D. R. (2003). How do brands create value? *Marketing Management*, 12(3), 26-31.
- Kendrick, J. W. (1994). Total capital and economic growth. *Atlantic Economic Journal*, 22(1), 1-18.
- Kerin, R. A., & Sethuraman, R. (1998). Exploring the brand value-shareholder value nexus for consumer goods companies. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 26(4), 260-273.
- Keynes, J. M. (2007). *General theory of employment, interest and money* Atlantic Publishers & Dist.

- Kiecolt-Glaser, J. K., & Newton, T. L. (2001). Marriage and health: His and hers. *Psychological Bulletin*, 127(4), 472.
- Kotler, P y Armstrong, G. (2001). *Marketing*. Prentice Hall, England
- Kotler, P., Lee, N., & Kaçamak, S. (2008). *Kurumsal sosyal sorumluluk MediaCat Kitapları*.
- Kristandl, G. Y Bontis, N. (2007): "Constructing a definition for intangibles using the resource based view of the firm" en *Management Decision*, n° 45(9), pp. 1510-1524.
- Latapí Ramírez, M., & Ramírez, M. L. (2002). *Tratamiento contable de los impuestos diferidos*.
- Lev, B. (2001): *Intangibles: Management, measurement and reporting*. Washington, DC, The Brookings Institute.
- Leonard, D., & Sensiper, S. (1998). The role of tacit knowledge in group innovation. *California Management Review*, 40(3), 112-132.
- López Guzmán, C., & Estrada Corona, A. *Organización mundial de la propiedad intelectual*.
- López, A., & Moreno, B. (2007). *Visión absolutista del principio de identidad en el currículo escolar de matemáticas*.
- Lozano, M. C. Y Fuentes, F. (2005): "La importancia del intangible en la empresa de internet: una propuesta de medición contable" en *Economic Analysis Working Papers*, n° 4, pp. 1-62.
- Marcelo García, C., & Murillo Estepa, P. (1998). ¿Cómo seleccionar casos? la aportación del análisis factorial de correspondencias múltiples.
- MacCormick, D. N., & Summers, R. S. (2016). *Interpreting statutes: A comparative study* Routledge.
- MA Okun, WA Stock - *Journal of Applied Gerontology*, 1987 - journals.sagepub.com
- Marcelo García, C., & Murillo Estepa, P. (1998). ¿Cómo seleccionar casos? la aportación del análisis factorial de correspondencias múltiples.
- Marcotrigiano, L. A., & Laura, A. (2011). Discusión del concepto de "activo" dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Actualidad Contable Faces*, 14(22), 72-86.

- María Díez, J., Lizet Ochoa, M., Begona Prieto, M., & Santidrian, A. (2010). Intellectual capital and value creation in spanish firms. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3), 348-367.
- Martínez Rodríguez, Santiago (2011). Incentivos Fiscales para la PYME en otros países europeos y en Estados Unidos. *Dirección General de Política de la Pequeña y Mediana Empresa*.
- Martínez, S. (2009). “Distribución de la Renta a través del Sistema Financiero Mexicano” en Ríos Granados, Gabriela (coord.). *Reforma Hacendaria en la Agenda de la Reforma del Estado* [en línea]. Disponible en: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/11.pdf>, [extraído el 6 de marzo del 2015].
- Martincus, C. V., Carballo, J., & Graziano, A. (2013). Customs as doorkeepers: What are their effects on international trade?♦. Inter-American Development Bank,
- Martínez, I., & Olmedo, I. (2010). Revisión teórica de la reputación en el entorno empresarial. *Cuadernos De Economía y Dirección De La Empresa*, 13(44), 59-77.
- Martin Viana, J. L. (1986). “El Diezmo Como Tributo Y Como Costumbre, Siglo Xviii” *Revista De Folklore*, 69, Pp. 85-95.
- Martínez Rico R. (2005). “La Institución Presupuestaria Española: Del Pacto De Estabilidad A Las Reglas De Estabilidad Presupuestaria”. *Información Comercial Española*, 826: Pp.359-372.
- Meade Comite (1978). *The Structure And Reform Of Direct Taxation*. Londres: Allen And Unwin,
- Mateo, M. B., & Currás, M. B. (2010). *Globalización y nueva economía* Encuentro.
- McAdam, R., & Reid, R. (2001). SME and large organization perceptions of knowledge management: Comparisons and contrasts. *Journal of Knowledge Management*, 5(3), 231-241.
- Mejía, J. C. U. (2011). Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Revista de Derecho Fiscal*, (5).
- Melewar, T. C., & Jenkins, E. (2002). Defining the corporate identity construct. *Corporate Reputation Review*, 5(1), 76-90.

- Mertens, D. M. (2007). Transformative paradigm mixed methods and social justice. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(3), 212-225.
- Milewicz, J., & Herbig, P. (1994). Evaluating the brand extension decision using a model of reputation building. *Journal of Product & Brand Management*, 3(1), 39-47.
- Minguez, N. (2000). Un marco conceptual para la comunicación corporativa. *Zer Revista De Estudios De Comunicación*, 8, 303-321.
- Mirrlees, J.; Adam, S.; Besley, T.; Blundell, R.; Bond, S.; Chote, R.; Gammie, M.; Johnson, P.; Myles, G., y J. Poterba (2011), *Tax by Design: the Mirrlees Review*, Oxford University Press.
- Molina, M. C., & Clemente, I. M. (2010). El comportamiento financiero de las empresas socialmente responsables. *Investigaciones Europeas De Dirección y Economía De La Empresa*, 16(2), 15-25.
- Mondragón, M. D., & Carrillo, N. V. (2013). *Normas internacionales de información financiera (NIIF-IFRS): Principios y ejercicios básicos de contabilidad global* Profit Editorial.
- Moral, M., & Fernández, M. (2012). Nuevas tendencias del marketing: el marketing experiencial. *Entelequia. Revista Interdisciplinar*, 14, 237-251.
- Moore, K. W., de Waal Malefyt, R., Coffman, R. L., & O'Garra, A. (2001). Interleukin-10 and the interleukin-10 receptor. *Annual Review of Immunology*, 19(1), 683-765.
- Morse, J. M. (1995). *Qualitative research methods for health professionals*
- Morse, J. M. (2003). Principles of mixed methods and multimethod research design. *Handbook of Mixed Methods in Social and Behavioral Research*, , 189-208.
- Musgrave, R. A. (1969). *Fiscal Systems*.
- Mettler, S. (2011). *The Submerged State*. Chicago: The University Of Chicago Press.
- Musgrave, R. A. (1967). *Teoría De La Hacienda Pública*. Madrid: Aguilar. (Edición Original, 1959).
- Musgrave, R. A. (1980). *El Futuro De La Política Fiscal*. Madrid: Instituto De Estudios Económicos.

- Musgrave, R. A. Y Musgrave, P. (1980). *Public Finance In Theory And Practice*. New York: Mcgraw Hill, 3 Ed.
- Myrdal, G. (1961). *The Political Element In The Development Of Economic Theory*. Cambridge: Harvard University Press. National Commission On Fiscal
- Responsibility And Reform (2010): *The Moment Of Truth*. Washington: The White House Disponible En https://www.fiscalcommission.gov/sites/fiscalcommission.gov/files/documents/ThemoMentoftruth12_1_2010.pdf
- Nahapiet, J., & Ghoshal, S. (1998). Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage. *Academy of Management Review*, 23(2), 242-266.
- Navas, J.i guerras, LA (2002). *La Dirección Estratégica De La Empresa: Teoría Y Aplicaciones*. Ed. Civitas,
- Nersisyan Y. y Wray, R. (2010). "Deficit Hysteria Redux? Why we should stop worrying about US government déficits". *Levy Economic Institute of Bard College, Public Policy Brief*, 111.
- Nomen, E. (2005). *El valor razonable de los activos intangibles: El efecto mariposa de la segunda deslocalización* Ediciones Deusto.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1995). *The knowledge-creating company: How japanese companies create the dynamics of innovation* Oxford university press.
- Nonaka, I. (1995): *The knowledge-creating company: How Japanese companies create the dynamcis of innovation*, Oxford University Press, New York.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (2000). *La empresa creadora de conocimiento. Gestión Del Conocimiento*, 1-9.
- Orozco Toro, J. A., & Ferré Pavía, C. (2012). El ADN de la marca: La concepción de sus valores intangibles en un contexto dialogado. *Signo y Pensamiento*, 31(61), 56-71.
- Ochoa Setzer, G. A., & Saldívar del Ángel, R. (2012). *Administración financiera correlacionada con las NIF Mexico: Mc Graw-Hill*.
- Patton, M. Q. (2005). *Qualitative research* Wiley Online Library.
- Penrose, E. T., & Parache, F. V. (1962). *Teoría del crecimiento de la empresa* Aguililar.

- Peteraf, M. A. (1993). The cornerstones of competitive advantage: A resource-based view. *Strategic Management Journal*, 14(3), 179-191.
- Peirce, C. S., & Oehler, K. (1985). *Über die klarheit unserer gedanken* V. Klostermann.
- Pérez, R. C. (2010). Identidad e imagen corporativas: revisión conceptual e interpelación. *Teoría y Praxis*, 7, 9-34.
- Petty, R. Y Guthrie, J. (2000): "Intellectual capital literature review: Measurement, reporting and management" en *Journal of Intellectual Capital*, nº 1(2), pp. 156-176.
- Phau, I., Teah, M., Theng So, J., Grant Parsons, A., & Yap, S. (2013). Corporate branding, emotional attachment and brand loyalty: The case of luxury fashion branding. *Journal of Fashion Marketing and Management: An International Journal*, 17(4), 403-423.
- Phillips, J., Pincus, M., & Rego, S. O. (2003). Earnings management: New evidence based on deferred tax expense. *The Accounting Review*, 78(2), 491-521.
- Polit, D. F., & Hungler, B. (2000). Diseños de muestreo. Polit DF, Hungler B P. *Investigación Científica En Ciencias De La Salud*. 6ª Ed. México: McGraw-Hill Interamericana, , 285-289.
- Polsky, N. (1969). *Hustlers, beats, and others* Anchor Books.
- Porter, M., & Kramer, M. (2006). Estrategia y sociedad. *Harvard Business Review*, 84(12), 42-56.
- Presidencia de la República. (2015). *Plan Nacional de Desarrollo 2013 - 2018*. Obtenido de <http://pnd.gob.mx/> [26 de agosto de 2015].
- Ramallo, M. y Roussos, A. (2008). Lo cualitativo, un modelo para la comprensión de los métodos de investigación. Documento de trabajo #216, Universidad de Belgrano, Disponible en: http://www.ub.edu.ar/investigaciones/dt_nuevos/216_ramallo.pdf
- Reichardt, C. S., Solana, G., & Cook, T. D. (1986). *Métodos cualitativos y cuantitativos en investigación evaluativa* Ediciones Morata.
- Reichardt, C. S., Solana, G., & Cook, T. D. (1986). *Métodos cualitativos y cuantitativos en investigación evaluativa* Ediciones Morata.
- Reilly, R. F. (2011). Defining the intangible asset valuation assignment. *Journal of Property Tax Assessment & Administration*, 8(4), 45.

- Reilly, R. F. (2011). Defining the intangible asset valuation assignment. *Journal of Property Tax Assessment & Administration*, 8(4), 45.
- Rivas-Sánchez, Carlos (2007) Los incentivos fiscales a la innovación. Una síntesis comparada, *Boletín Económico de ICE*, Núm. 2915, Julio 2007.
- Rivera, J. (2004). Institutional pressures and voluntary environmental behavior in developing countries: Evidence from the costa rican hotel industry. *Society and Natural Resources*, 17(9), 779-797.
- Rodríguez López, Á. (2011). Análisis de rentabilidad, liquidez, solvencia y eficiencia en las PYMES españolas: Evidencia empírica en el período (2007-2010). *Revista Internacional Del Mundo Económico y Del Derecho*, 3, 47-55.
- Rodríguez Nava, A., & Ruiz Alarcón, C. (2013). Contribución efectiva al impuesto sobre la renta en personas morales del régimen general. *Economía: Teoría y Práctica*, (38),
- Rodríguez Valencia, J. (2010). Administración de pequeñas y medianas empresas.
- Rodríguez, M., Arzate, M., Ernesto, F., & Báez, N. (2012). Diagnóstico de la cultura organizacional y su proceso de toma de decisiones en las micro, pequeñas y medianas empresas (MIPYMES) de la zona metropolitana de Guadalajara. Jalisco. México. XVI Congreso Internacional De La Academia De Ciencias Administrativas AC , 1(1) 2.
- Rosen, H. S., & Rosen, J. H. S. (2008). Hacienda Pública,
- Rosen, S. (1974). Hedonic prices and implicit markets: Product differentiation in pure competition. *Journal of Political Economy*, 82(1), 34-55.
- Rossignolo, D., & Ramos, M. P. (2015). Efectos distributivos de cambios discrecionales en la política fiscal en argentina simulaciones de equilibrio parcial y general. *Revista De Economía Política De Buenos Aires*, 14, 9-58.
- Rubio, A., & Aragón, A. (2006). Competitividad y recursos estratégicos en la pyme. *Revista De Empresa*, 17, 32-47.
- Ruiz-Huerta, J., Agúndez, A., Garcimartín, C., López, J., & Rodríguez, J. (2011). Tendencias de reforma fiscal: Hacia una fiscalidad europea. Fundación Alternativas. *Opex.Documento De Trabajo*, 63, 2011.
- Saavedra, G., & Hernández, Y. (2008). Caracterización e importancia de las MIPYMES en latinoamérica: Un estudio comparativo. *Actualidad Contable Faces*, 11(17), 122-134.

- Sabaíni, G., Juan, C., & Morán, D. (2016). La situación tributaria en América Latina: Raíces y hechos estilizados. *Cuadernos De Economía*, 35(spe67), 1-37.
- Sabino, C. (2014). *El proceso de investigación*, Editorial Episteme.
- Salkind, N. J., & Escalona, R. L. (1999). *Métodos de investigación*. Pearson Educación.
- Sanchez Vega, J. A. (2009). In IMCP (Ed.), *La estrategia fiscal mediante contratos de fideicomiso* (1era ed.). México DF: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Saracho, A., et al (2008) *El tamaño importa: las políticas pro PYMES y la competitividad. Fundación Idea y USAID. México, DF.*
- SAT (2015a). *Informe Tributario y de Gestión Enero - Marzo 2015*. México: SHCP.
- SAT (2015b). *Respuesta a solicitudes de información, folios: 0610100190414; 0610100140615;0610100140815*. México: Servicio de Administración Tributaria
- SAT (2015c). *Servicio de Administración Tributaria*. Obtenido de Transparencia Focalizada:http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/transparencia_focalizada.aspx [12 de noviembre de 2015].
- SAT (2015c). *Servicio de Administración Tributaria*. Obtenido de Transparencia Focalizada:http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Paginas/transparencia_focalizada.aspx [12 de noviembre de 2015].
- Simo, P. Y Garcia-Parra, M. (2004): “Pasivos humanos: antítesis del capital intelectual” en *Intangibles*, nº 4, pp. 24-29.
- Simenstad, C., Ramirez, M., Burke, J., Logsdon, M., Shipman, H., Tanner, C., Fung, J. (2011). *Historical change of puget sound shorelines: Puget sound nearshore ecosystem project change analysis*. Puget Sound Nearshore Ecosystem Restoration Project Report, (2011-01)
- Simon, C. J., & Sullivan, M. W. (1993). The measurement and determinants of brand equity: A financial approach. *Marketing Science*, 12(1), 28-52.
- Silverman, D. (2004). *Introducing qualitative research:Qualitative research. Theory, method and practice*, Sage, London, pp. 1-8

- Surrey, S. S. (1970a). "Tax Incentives As A Device For Implementing Government Policy: A Comparison With Direct Government Expenditures". *Harvard Law Review*, 83(4), Pp. 705-738.
- Surrey, S. S. (1970b). "Federal Income Tax Reform: The Varied Approaches Necessary To Replace Tax Expenditures With Direct Governmental Assistance". *Harvard Law Review*, 84(2), Pp. 352-408.
- Surrey, S. S. (1973). *Pathways To Tax Reform. The Concept Of Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press.
- Surrey, S. S. (1976). *The Tax Expenditure Concept And The Budget Reform Act Of 1974*, 17 *B.C.L. Rev.* 679. Disponible En [Http://Lawdigitalcommons.Bc.Edu/Bclr/Vol17/Iss5/1](http://Lawdigitalcommons.Bc.Edu/Bclr/Vol17/Iss5/1)
- Surrey, S. S. (1977). "The Concept Of Tax Relief - Its Relation To Tax Policy And Budget Policy". En *International Institute Of Public Finance, Congress*.
- Surrey, S. S. Y Hellmuth, W. F. (1969). "The Tax Expenditure Budget: Response To Professor Bittker". *National Tax Journal*, Xxii(4), Pp. 528-537.
- Surrey, S. S., Y Mcdaniel, P. R. (1985). *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press.
- Schwab, K., & Sala-i-Martin, X. (2011). *The global competitiveness report 2011-2012*.
- Schwartz, S. J. (2001). *The evolution of eriksonian and, neo-eriksonian identity theory and research: A review and integration*. *Identity: An International Journal of Theory and Research*, 1(1), 7-58.
- Schwartz, S. J. (2007). *The structure of identity consolidation: Multiple correlated constructs or one superordinate construct?* *Identity: An International Journal of Theory and Research*, 7(1), 27-49.
- Sereno, L. (2008). *Real options and economic valuation of patents*. Obtenido De [Http://www.Academia.edu/657742/Real _ Options _ and _ Economic _ Valuation _ of _ Patents](http://www.Academia.edu/657742/Real_-_Options_-_and_-_Economic_-_Valuation_-_of_-_Patents),
- Sereno, L. (2010). *Real options valuation of pharmaceutical patents: A case study*. Available at SSRN 1547185,
- Sornarajah, M. (2010). *The international law on foreign investment* Cambridge University Press.

- Spender, J., & Grant, R. M. (1996). Knowledge and the firm: Overview. *Strategic Management Journal*, 17(S2), 5-9.
- Spradley, J. P., & McCurdy, D. W. (1980). *Anthropology, the cultural perspective* John Wiley & Sons.
- Stiglitz, J. E. (2003). El rumbo de las reformas. hacia una nueva agenda para América Latina. *Revista De La CEPAL*,
- Stiglitz, J. (2016), "Bad news for America's workers", *Project Syndicate*, 19 diciembre de 2016
- Sornarajah, M. (2010). *The international law on foreign investment*. Cambridge University Press.
- Spradley, J. P., & McCurdy, D. W. (1980). *Anthropology, the cultural perspective* John Wiley & Sons.
- Sullivan, P. H., & tr Inglés, F. (2001). *Rentabilizar el capital intelectual: Técnicas para optimizar el valor de la innovación*
- Teresa, M., & Blanco, P. (2013). *Imagen corporativa: Influencia en la gestión empresarial* ESIC Editorial.
- Tejedo, F. T., Alfaro, E. A. (2014). Asociación Entre Las Características Empresariales Y La Divulgación Sobre Capital Intelectual: Un Estudio De Las Empresas Del Ibex 35. *Estudios De Economía Aplicada*, 32(1), 371-398.
- Tobin, D. (1998). The fallacy of ROI calculations. *Corporate Learning Strategies*,
- Tolba, A. H., & Hassan, S. S. (2006). An integrative model for measuring customer-based brand equity and brand market performance. *Enhancing Knowledge Development in Marketing*, , 114.
- Toro, J. A. P. (2013). *Economía cafetera y desarrollo económico en Colombia* Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano, Facultad de Ciencias Sociales, Programa de Relaciones Internacionales.
- Torres, C. A. B., Hoyos, Á. T., & Arango, H. D. S. (2010). Aproximación a la medición de la gestión del conocimiento empresarial. *Revista AD-Minister*,
- Tribunal de Cuentas Europeo (Luxemburgo). (2012). *Instrumentos financieros en beneficio de las PYME cofinanciados por el fondo europeo de desarrollo regional (presentado con arreglo al artículo 287 TFUE, apartado 4, segundo párrafo)*. Luxemburgo: Oficina de publicaciones de la Unión Europea.

- Túñez, M. (2012). La gestión de la comunicación en las organizaciones Comunicación Social.
- Tull, A. A., Dumay, J. C. (2007). “Does Intellectual Capital Management ‘Make A Difference’? A Critical Case Study Application Of Structuration Theory”. *The Electronic Journal Of Knowledge Management*, 5(4), 515-526.
- Unrau, Y. A., & Grinnell Jr, R. M. (2005). The impact of social work research courses on research self-efficacy for social work students. *Social Work Education*, 24(6), 639-651.
- Upton, W. S. (2001): *Business and financial reporting: Challenges from the new economy*, Norwalk, CT, FASB.
- Van Manen, M. (1982). Phenomenological pedagogy. *Curriculum Inquiry*, 12(3), 283-299.
- Vasilachis de Gialdino, I. (2007). *Estrategias de investigación cualitativa*. Buenos Aires: Editorial Gedisa,
- Vázquez, R., & Bongianino, Claudia Andrea. (2012). Valor económico agregado e intangibles. *Contabilidad y Auditoría*, (14), 14 Págs.
- Villafañe, J. (2004). *La buena reputación: Claves del valor intangible de las empresas*. Madrid: Pirámide.
- Villafañe, J. (2012). *Introducción a la teoría de la imagen* (Reimp ed.). Madrid: Pirámide.
- Villaseñor, O. C. (2001). *Principios tributarios Ediciones Fiscales ISEF*.
- Villaverde Gómez, M. B., & Falcón y Tella, R. (2005). *Fiscalidad de las marcas*. Madrid; Barcelona: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Volpe Martincus, C., Carballo, J., & Graziano, A. (2013). *Customs as doorkeepers: What are their effects on international trade?* IDB, Mimeografiado
- Warda, Jacek (2001), *Measuring the Value of R&D Tax Treatment in OECD Countries*, in *Special Issue on New Science and Technology Indicators, STI Review No. 27*, OECD.
- Weston, A., & Seña, J. F. M. (1994). *Las claves de la argumentación* Ariel Barcelona.
- Wiklund, J., Jönköping International Business School (JIBS), Suecia, “Working document: Researching Growth – Challenges and Suggestions”, 2006.

- Whetten, D. A. (2006). Albert and whetten revisited: Strengthening the concept of organizational identity. *Journal of Management Inquiry*, 15(3), 219-234.
- Zapparoli, M. (2003). Concepciones teóricas metodológicas sobre investigación. *Girasol: Revista de la Escuela de Estudios Generales*. 5, 191-198.
- Zevallos Vallejos, E. G. (2003). Micro, pequeñas y medianas empresas en América Latina. *Revista de la CEPAL*.

Anexos

Guía de Entrevista

Entrevista semiestructurada:

¿De acuerdo a su experiencia en el sector PYMES restaurantero sinaloense, usted considera que sería más beneficio para el desarrollo de este sector otorgar créditos financieros o beneficios fiscales?

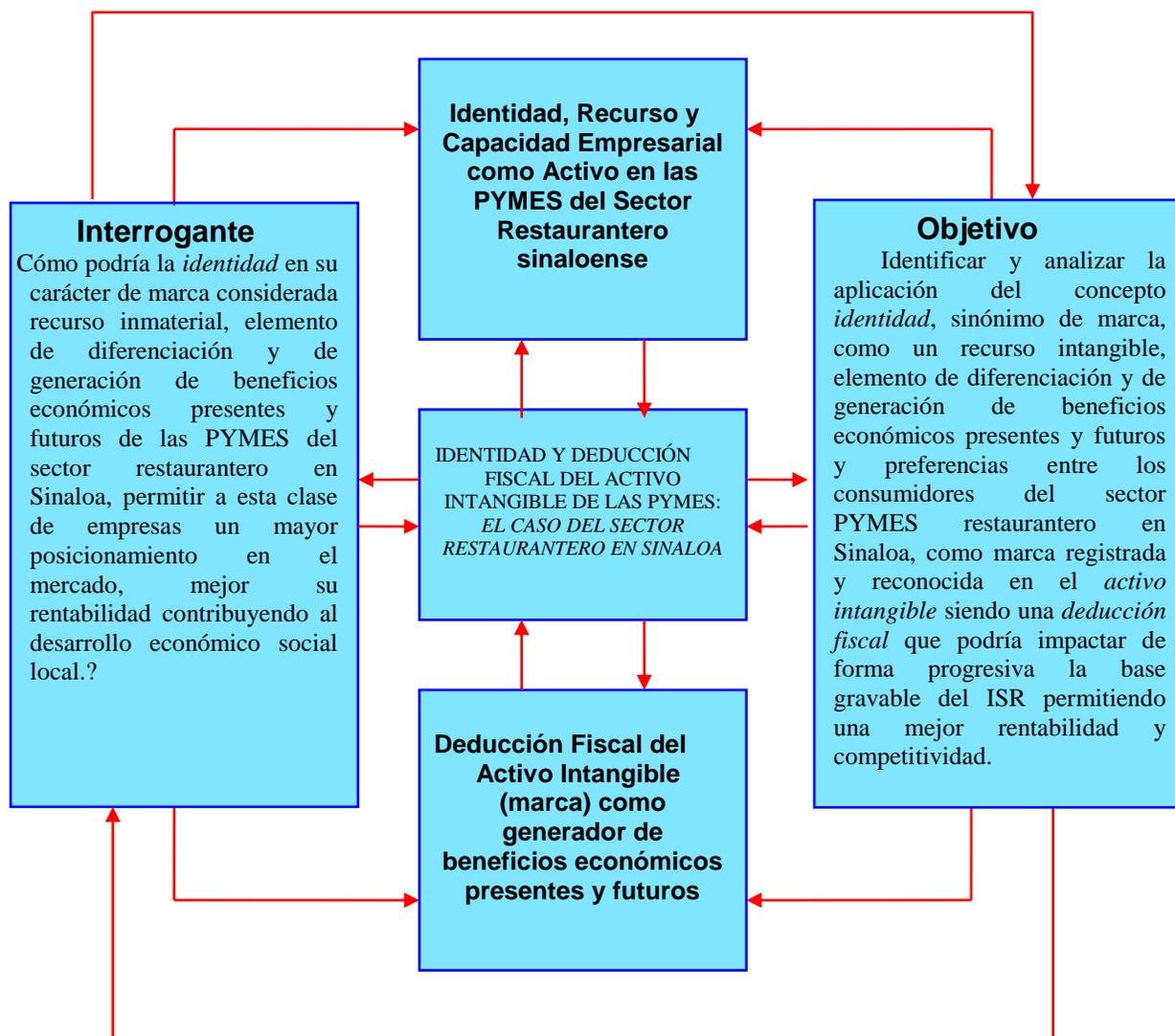
¿En el periodo actual de gobierno, se reformaron las leyes fiscales, eliminando el Régimen de Pequeño Contribuyente (REPECO), el cual tenía una tasa impositiva del 2 por ciento y hoy en día la tasa es del 30 por ciento para las PYMES además de limitar las deducciones por el pago de sueldos y salarios, que nos puede opinar al respecto y como afecta al desarrollo de la PYMES esta alta carga fiscal?

¿Derivado de lo anterior, considera necesario que se otorguen beneficios fiscales para el desarrollo de la PYMES sinaloense, esto es mayores deducciones o reducción de impuestos?

¿La *identidad* de su empresa o negocio, sabe usted que puede ser deducible fiscalmente y con ello reducir el pago de impuestos?

¿Conoce cuáles son sus activos tangibles y cuáles son los intangibles?

Sistematización de la investigación



Algunas de las 28 Empresas PYMES del Sector Restaurante en Sinaloa entrevistadas

