

RÉGIMEN FISCAL SIMPLIFICADO

Por: Mtra. Ixchel Tenorio Cruz¹

SUMARIO: Introducción; I.- Antecedentes del Régimen Fiscal Simplificado; II.- Régimen Fiscal Simplificado; III.- Empresas Integradoras; IV.- Conclusiones.

RESUMEN: El objetivo de este trabajo es analizar el régimen fiscal simplificado, determinar cuáles son los beneficios que se obtienen de tributar en este régimen, qué personas pueden acceder a él, para finalmente centrarnos en la creación de las empresas integradoras, a las cuales se les permite acceder a este medio de tributación.

PALABRAS CLAVES: Régimen Fiscal Simplificado; empresas integradoras; justicia tributaria; ISR.

ABSTRACT: The aim of this paper is to analyze the simplified tax regime, identify the benefits gained from taxation in this regime, which people can access it, to finally focus on the creation of integrating companies to which they are allowed access this through taxation.

KEYWORDS: Simplified Tax System; integrators; tax justice; ISR.

INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo es analizar el régimen fiscal simplificado, determinar cuáles son los beneficios que se obtienen de tributar en este régimen, qué personas pueden acceder a él, para finalmente centrarnos en la creación de las empresas integradoras, a las cuales se les permite acceder a este medio de tributación.

De manera que trataremos de puntualizar de qué forma nuestra legislación fiscal ha permitido que los contribuyentes que adoptan este modelo de empresas integradoras se beneficien en su implementación como estrategia fiscal.

Para ello, habremos de referirnos al entorno fiscal y económico en el que fue emitido el Decreto que dio origen a este tipo de organizaciones, así como su posterior modificación, con el fin de analizar las ventajas fiscales obtenidas a partir de su implementación.

¹ Maestra en Derecho, egresada de la Facultad de Derecho de la UNAM, titulada con mención honorífica. Obtuvo el título de Licenciado en Derecho con la tesis intitulada "La Consulta Fiscal a partir de 2007, sus efectos." Secretaria de Acuerdos adscrita a la Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 2008 a 2011; actualmente Secretaria de Acuerdos de la Secretaría General de Acuerdos del mismo Tribunal Federal. Correo electrónico: ix_ixchel@hotmail.com.

Así, iniciaremos refiriendo algunos de los antecedentes más significativos del régimen fiscal simplificado, para después describir cuáles son las características y prerrogativas más importantes de tributar bajo este esquema fiscal.

Posteriormente, buscaremos centrar la atención en el establecimiento de este tipo de empresas integradoras y ponderar si estamos en presencia de una verdadera justicia tributaria, o si por el contrario, se trata de una forma de elusión fiscal cuyo objetivo primordial es eliminar o reducir la carga tributaria, lo cual permite que ciertos contribuyentes tengan acceso a esta figura jurídica de privilegios fiscales cuya justificación de existencia, en nuestra opinión, es incierta.

I. ANTECEDENTES DEL RÉGIMEN FISCAL SIMPLIFICADO

El régimen simplificado surge en 1989 como medida para incrementar la base de contribuyentes, mediante el otorgamiento de disposiciones que facilitarían la tributación del sector primario y de los transportistas de carga y pasaje terrestre. Bajo el esquema original, los contribuyentes generaban impuesto sobre la renta a su cargo cuando se retiraban utilidades o se incurría en erogaciones no deducibles, mediante la comparación de entradas y salidas de efectivo.²

El régimen simplificado fue creado para algunos sectores específicos que venían tributando en esquemas denominados bases especiales de tributación y aquellas personas físicas con cierto rango de ingresos, entre los que se encontraban las personas morales y físicas que se dedicaran exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, artesanales, de autotransporte terrestre de carga y de pasajeros.³

Este régimen de bases especiales de tributación fue eliminado en la exposición de motivos de la reforma fiscal para 1990, con lo cual nació el régimen fiscal simplificado, apoyado por la Resolución de Facilidades Administrativas, mismo que estableció diversos beneficios para este tipo de contribuyentes, el cual se pretendía que fuera temporal, pero en 1998, las personas físicas con microindustria, servicios o comercios en pequeño, dejaron de tributar en este régimen, quedando únicamente los sectores agrícola, silvícola, ganadero, pesquero y de autotransporte.

Tenía como objetivo el no pago de impuestos mientras el efectivo quedara invertido en los fines del negocio, es decir, se reinvertían las utilidades, otorgándose facilidades administrativas.⁴

Las personas físicas podían tributar en este régimen hasta el 31 de diciembre de 1997, pero debían realizar actividades empresariales, sus ingresos en el año de calendario anterior no debían exceder de \$1'000,000.00, y no debían recibir más del 25% de sus ingresos por concepto

² Cfr. WILSON LOAIZA, FRANCISCO y RUIZ GÓMEZ, Marco Antonio. *LETU e ISR para el régimen simplificado: ¿Impuestos Complementarios?* Revista Puntos Finos número 156, 1ª quincena de agosto 2008, pp. 47 a 50

³ Artículos 67 y 119-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2001.

⁴ Cfr. CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Iure Editores, cuarta reimpresión de la sexta edición, México, 2011, p. 382

de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos.

A partir de 2002, con la publicación de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, el régimen simplificado fue modificado, de manera que la determinación de la base gravable se llevaría a cabo mediante la comparación de los flujos de efectivo de los contribuyentes (ingresos y egresos), abandonando el esquema anterior de entradas y salidas. En estas reformas de 2002, el nombre propuesto para este régimen fue el de "personas morales transparentes"; lo que provocó alguna confusión, por lo que quedó con su denominación anterior.⁵

II. RÉGIMEN FISCAL SIMPLIFICADO

Este esquema de tributación está basado en el flujo real de efectivo, con el cual los contribuyentes pagan el impuesto sobre los ingresos efectivamente percibidos y las deducciones efectivamente erogadas, toda vez que aplican el mismo procedimiento para las personas físicas con actividades empresariales,⁶ de manera que busca el diferimiento del impuesto sobre la renta y la reinversión de las utilidades.

El objetivo de este tratamiento es que sus integrantes conserven los beneficios que tienen como personas físicas, y que la persona moral cumpla por cuenta de dichos integrantes con sus obligaciones fiscales.

Los contribuyentes que tributan bajo este régimen deben tener características particulares, pues únicamente aplica para personas morales que:⁷

- Se dediquen exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.
- Se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, incluidas las personas de derecho agrario.
- Se dediquen exclusivamente a actividades ganaderas, consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, incluyendo las personas de derecho agrario.

⁵ Cfr. Ídem.

⁶ Artículo 81, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

⁷ Artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 16 del Código Fiscal de la Federación vigentes.

- Se dediquen exclusivamente a actividades silvícolas, esto es, cultivo de los bosques o montes, cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial, incluyendo también a las personas de derecho agrario
- Se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las constituidas como empresas integradoras.
- Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

Antes de que analicemos las obligaciones que tienen los contribuyentes que tributan bajo este régimen fiscal y los beneficios que les son aplicables, es de suma importancia puntualizar que el tratamiento fiscal es distinto, dependiendo de si la persona moral realiza o no las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, ya que de tal circunstancia se derivará la manera en que deberán cumplir en forma correcta con sus obligaciones fiscales.

Cuando la ley refiere que la persona moral realiza las actividades por cuenta de sus integrantes, quiere decir que realiza a nombre y con las aportaciones de los asociados las gestiones de compra conjunta de materias primas e insumos ante proveedores, así como la venta consolidada de sus productos.

Así, cuando la persona moral esté constituida como sociedad mercantil y sus integrantes tengan el carácter de accionistas, no se considerará que intervienen directamente en las actividades propias y cotidianas de la persona moral de que se trate, y como cualquier otra persona moral, su papel central se limitará a la aportación de capital y a esperar que, en su caso, le participen de las utilidades obtenidas en función de su participación accionaria.

Mientras tanto, cuando la persona moral realice las actividades por cuenta de sus integrantes, será responsable del cumplimiento de las obligaciones a su cargo, y los integrantes tendrán el carácter de responsables solidarios, únicamente respecto de la parte que les corresponda.

Una vez aclarado lo anterior, es momento de destacar que entre las obligaciones que tienen los contribuyentes que tributan en el régimen fiscal simplificado, encontramos las siguientes:

- Deben calcular y enterar, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales mensuales, de conformidad con lo previsto para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- Deben calcular la utilidad gravable y enterar el impuesto por cada uno de sus integrantes, así como presentar declaración anual en marzo, salvo que los integrantes sólo sean personas físicas. El impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará en una sola declaración, de forma conjunta.
- Tienen obligaciones formales de retención y entero del impuesto, y por tanto, deben expedir las constancias de dichas retenciones.
- Están obligadas a llevar un registro de ingresos, gastos e inversiones.
- Deben emitir y recabar documentación comprobatoria de los ingresos y erogaciones.
- La documentación comprobatoria que expidan por las actividades que realicen sus integrantes deberán llevar la leyenda "contribuyente del régimen de transparencia".⁸

Ahora bien, dentro de los beneficios o ventajas aplicables para este régimen fiscal, encontramos las siguientes:

- Les es aplicable el régimen de flujo de efectivo, que consiste en determinar el impuesto considerando los ingresos cuando el contribuyente efectivamente los cobre, y los gastos o deducciones cuando efectivamente los pague, lo que implica que no les sea aplicable el método de costo de lo vendido.
- El impuesto se determina conforme a lo efectivamente percibido y erogado.
- El impuesto se paga conforme a la utilidad real que se obtenga.
- Se amortizan las pérdidas fiscales que se obtengan.
- Tienen acceso a un esquema de registro de operaciones más sencillo.
- Cuentan con facilidades administrativas y de comprobación.
- Las operaciones que realizan los integrantes de un mismo coordinado no tienen efectos fiscales, siempre que la factura esté a nombre del coordinado.
- Cuando los integrantes se agrupen para realizar en forma conjunta gastos necesarios para el desarrollo de sus actividades, podrán deducir la parte proporcional del gasto en forma individual, para lo cual, el contribuyente que solicite los comprobantes a su nombre entregará a los demás una constancia que especifique el monto del gasto común y el impuesto trasladado.

⁸ Artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

También hay otro beneficio especial para aquellos contribuyentes que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido sus ingresos de \$10'000,000.00, y consiste en aplicarles las disposiciones relativas al régimen intermedio de personas físicas con actividades empresariales, lo que quiere decir que:

- i)** La contabilidad que estarán obligados a llevar es simplificada.
- ii)** No estarán obligados a formular estado de posición financiera, ni a levantar inventario de existencias, pues tal deber sólo es aplicable para el régimen general.
- iii)** Podrán deducir las inversiones de activo fijo al 100%.⁹

Por su parte, aquellos contribuyentes que se dediquen a actividades primarias tienen beneficios especiales, como son:

- i)** Realizar pagos provisionales de forma semestral;
- ii)** Reducir el impuesto determinado en un 30% para el ejercicio de 2012, y en un 27.59% para 2013;
- iii)** Se exentan de pago los ingresos por un monto de 20 veces (para personas morales) o 40 veces (para personas físicas) el salario mínimo, elevado al año, por cada socio, siempre que no exceda de 200 veces (\$4'550,000.00 aproximadamente), salvo tratándose de personas de derecho agrario, a las que no les aplicará límite alguno.
- iv)** Pueden adicionar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos.

En último lugar, respecto a los beneficios específicos de las empresas integradoras, tenemos los siguientes:

- ✓ Tienen la posibilidad de tributar bajo el régimen fiscal simplificado.
- ✓ Pueden realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, sin que se considere que las integradoras perciben el ingreso o realizan la erogación, siempre que celebren convenio con sus integradas por el que acepten que la integradora facture las operaciones, expidan a cada integrada una relación de las operaciones que por su cuenta facture, y proporcionen a la autoridad la información de las operaciones realizadas en el ejercicio anterior.
- ✓ Pueden deducir compras de materias primas, gastos e inversiones de las integradas a través de la integradora, siempre que la integradora le entregue a cada integrada una relación de las erogaciones que por su cuenta realice.

⁹ Artículo 220 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente.

Así, para finalizar este apartado mencionaremos que entre los beneficios que tienen los contribuyentes que tributan en el régimen fiscal simplificado encontramos:

- a)** Beneficios de índole administrativo:
Como el relativo a su organización para competir en los diferentes mercados y no entre sí, así como el de realizar los trámites y gestiones de sus socios de manera conjunta.
- b)** Beneficios de carácter económico:
Que radican principalmente en la obtención de créditos, garantías o capital de riesgo para sus asociados de la banca de desarrollo, y de créditos otorgados a través de los intermediarios financieros para que puedan realizar sus aportaciones al capital social de la empresa integradora.
- c)** Diversos beneficios fiscales.

III. EMPRESAS INTEGRADORAS

Las empresas integradoras son consideradas unidades productivas y tienen una forma de organización empresarial que asocia a personas físicas o morales formalmente constituidas y les presta servicios especializados a estas personas físicas y morales denominadas integradas, con la finalidad de elevar su competitividad.

Este tipo de figuras jurídicas han sido el motor para incorporar a países como Italia en la economía mundial, sin embargo, no hay que perder de vista que el éxito de un modelo económico en un país no garantiza el éxito del mismo en otro, tal como se ha podido observar en diversas figuras jurídicas, sin embargo, la estrategia comercial de creación de figuras como esta tiene algunas otras ventajas aprovechables, principalmente en la materia tributaria.

En nuestro país, las empresas integradoras son creadas mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, y para referir el entorno fiscal y económico en el que fue emitido dicho Decreto, empezaré refiriendo que el panorama económico internacional al que se enfrentaba nuestro país a finales de los ochentas se caracterizaba por el dominio del neoliberalismo en la globalización, corriente económica caracterizada por sus políticas monetarias y fiscales restrictivas.

En 1982 se vivió la caída de los precios del Petróleo y el incremento de la deuda externa, además que el país presentaba un estado débil frente al mundo, con el terremoto acaecido el 19 de septiembre de 1985; por otra parte, la entrada en vigor del impuesto al activo, creado como complemento del impuesto sobre la renta, trajo como consecuencia el desplome de muchas empresas en nuestro país; anteriores razones por las cuales era necesario reactivar la economía, buscando una mejora productiva de las estructuras económicas nacionales.

De tal manera, el Decreto de 7 de mayo de 1993 establece en su artículo 1º, que los fines que persigue la creación de las empresas integradoras es modernizar y ampliar la participación de las empresas en todos los ámbitos de la vida nacional.

De conformidad con el artículo 4º del Decreto en cita, el objeto social de las empresas integradoras debe ser preponderantemente la prestación de servicios especializados de apoyo a las empresas micro, pequeñas y medianas integradas, para lo cual deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Constituirse, con las empresas integradas, mediante la adquisición de acciones o partes sociales.
- Las empresas integradas deben ser usuarias de los servicios que presta la empresa integradora.
- No participar en forma directa o indirecta en el capital social de las empresas integradas, pues lo que se busca no es competencia, sino unión.
- Tener una cobertura nacional, o circunscribirse a alguna región, entidad federativa, municipio o localidad.
- Únicamente percibir ingresos por concepto de cuotas y prestación de servicios.
- La administración y prestación de sus servicios debe realizarlo personal calificado ajeno a las empresas asociadas.

Por otra parte, entre los servicios especializados que deben proporcionar a sus socios se encuentran los servicios tecnológicos, de promoción y comercialización, de diseño, de desarrollo y aplicación de innovaciones y elementos de originalidad, de subcontratación de productos y procesos industriales para complementar cadenas productivas, de promoción de financiamiento, actividades en común para evitar a los intermediarios, y en general otros servicios que se requieran, como por ejemplo de tipo administrativo, fiscal, jurídico, informático, formación empresarial y capacitación de la mano de obra.

El Decreto de creación de las empresas integradoras les dio un periodo de operatividad de 5 años, tiempo que en ese momento se estimó necesario para conocer sus resultados, sin embargo, el 30 de mayo de 1995 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación modificaciones al Decreto, en aras del fortalecimiento de la figura, pues en sus considerandos se precisó que era necesario darles flexibilidad operativa, dado que la existencia de este tipo de empresas enfrentaba retos y oportunidades significativos, por lo que era necesario actualizar su operación y recibir facilidades administrativas.

De tal forma, entre las modificaciones que se dieron se encuentran las siguientes:

- Ampliación del periodo de operatividad, de 5 a 10 años.
- Su capital social no podría ser inferior a \$50,000.00.
- La adquisición de acciones o partes sociales no podría exceder del 30% del capital social, lo que implicó que cada empresa debía tener cuatro miembros como mínimo.
- Las instituciones de banca de desarrollo, el Fondo Nacional de Empresas de Solidaridad, y en general cualquier otro socio podría participar en el capital, siempre que dicha participación no excediera del 25%.
- Posibilidad de percibir ingresos diversos a los conceptos de cuotas, comisiones y prestación de servicios a sus integradas, mismos que no podrán representar más del 10% de sus ingresos totales.
- Presentar proyecto de viabilidad económico-financiero en que señale el programa específico que desarrollará la empresa integradora, así como sus etapas.
- Se hace referencia expresa a empresas que suscriban los programas de empresas altamente exportadoras, de empresas maquiladoras de exportación, de importación temporal para producir artículos de exportación, o de empresas de comercio exterior.

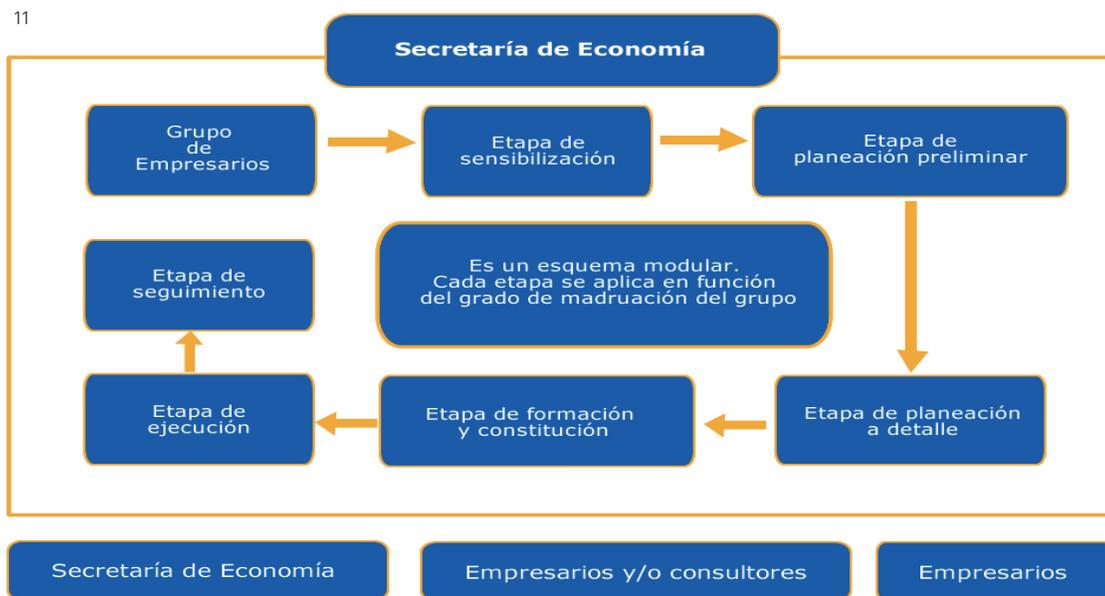
A diferencia de las empresas integradoras, las integradas forman parte y dependen del consumo o aportación de un servicio o proceso de manufactura parcial, no determinado para el consumidor parcial, de manera que aportan o consumen un servicio o producto parcial que es parte de un proceso o producto final, pero únicamente la integradora puede finalizar el proceso para el consumidor final.

Es de precisar que aun cuando la Ley General de Sociedades Mercantiles no regula la figura de las empresas integradoras, es necesario que jurídicamente se formalicen bajo un esquema distinto al de sus asociados, razón por la cual pueden adoptar cualquier tipo de sociedad reconocida por la ley, como es el caso de la S.A. de C.V., a efecto de llevar a cabo las operaciones respectivas a nombre y cuenta de sus asociados.

La Secretaría de Economía define a las empresas integradoras como una forma de cooperación u organización empresarial que asocia a personas físicas o morales de escala micro, pequeña y mediana (PYMES) formalmente constituidas y que tiene por objeto elevar la competitividad de las empresas a través de prestar servicios especializados a sus socios (micro, pequeños y medianos empresarios), sean estas personas físicas o morales, tales como:

- Gestionar el financiamiento.
- Comprar de manera conjunta materias primas e insumos.
- Vender de manera consolidada la producción.¹⁰

Las etapas de conformación de una empresa integradora pueden apreciarse en el siguiente diagrama:



Ahora bien, en la investigación de campo llevada a cabo por la Lic. Luisa del Carmen Rodríguez Ruíz, en la tesis intitulada “LA EMPRESA INTEGRADORA VS CONSORCIOS DE EXPORTACIÓN, ESTRATEGIA FISCAL MEXICANA”, que presentó para obtener el grado de maestra en administración fiscal por la Universidad Veracruzana, se llevaron a cabo entrevistas al personal administrativo y a los integrantes de 26 empresas integradoras que fueron seleccionadas por la Secretaría de Economía como casos de éxito,¹² con la finalidad de conocer su punto de vista respecto a las empresas integradoras, y entre las preguntas sobresalientes de los cuestionarios que fueron aplicados, destacan las siguientes:

¹⁰ http://www.empresasintegradoras.org.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=56&Itemid=37

¹¹ <http://www.empresasintegradoras.org.mx/images/stories/menuprincipal/etapas.jpg>

¹² <http://www.contactopyme.gob.mx/integradoras/DirectorioA.Asp>

Especialista:

¿Cuáles cree que sean los fines que persiguen las empresas integradoras?

Gerentes:

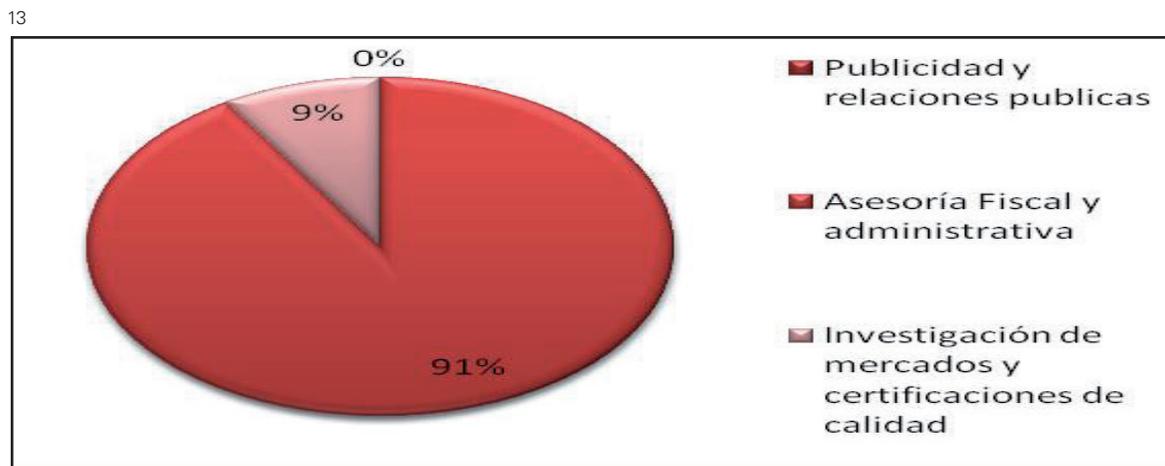
¿Qué tipo de servicios presta la empresa en la que usted labora?

¿Cuál es el fin social que persigue la empresa integradora para la que usted labora?

Integrantes:

¿Qué tipo de servicios le presta la empresa a la que usted pertenece?

De 17 entrevistados, se obtuvieron los siguientes resultados:



Especialista:

En la interfaz entre la legislación y su cumplimiento/aplicación en lo que respecta a las empresas integradoras considera usted que:

- Se ha dado un uso con fin de tratamiento fiscal preferente.
- Se ha promovido el uso de esta figura pues las facilidades son establecidas en forma expresa en la ley.
- Se han aprovechado de ambas opciones.

¹³ Cfr. RODRÍGUEZ RUIZ, Luisa del Carmen. *La Empresa Integradora Vs Consorcios de Exportación, Estrategia Fiscal Mexicana*, p. 68

Gerente:

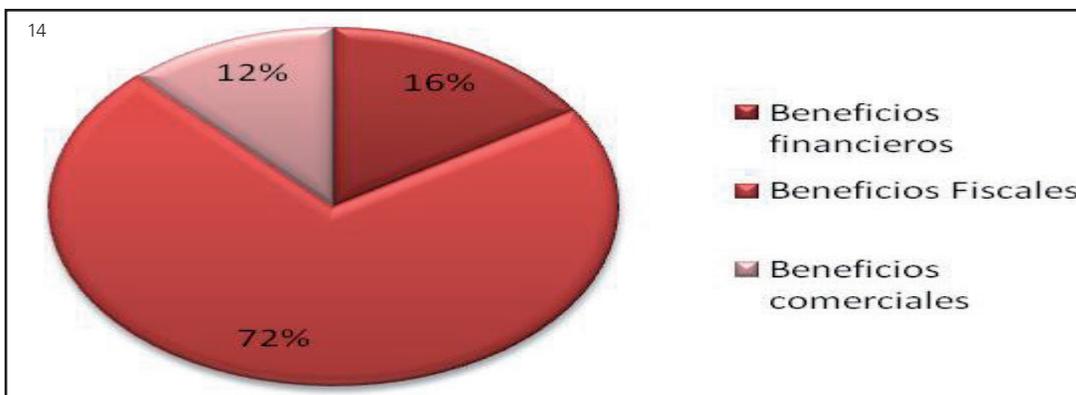
En la ejecución de su trabajo como gerente de una empresa integradora ¿se ha valido de cierto tipo de acciones legales para dar un uso conveniente para su empresa a determinadas disposiciones fiscales?

Integrante:

¿Cuáles son los principales beneficios que considera haber obtenido gracias a la integración empresarial?

¿Qué beneficios le ha otorgado permanecer a una empresa integradora?

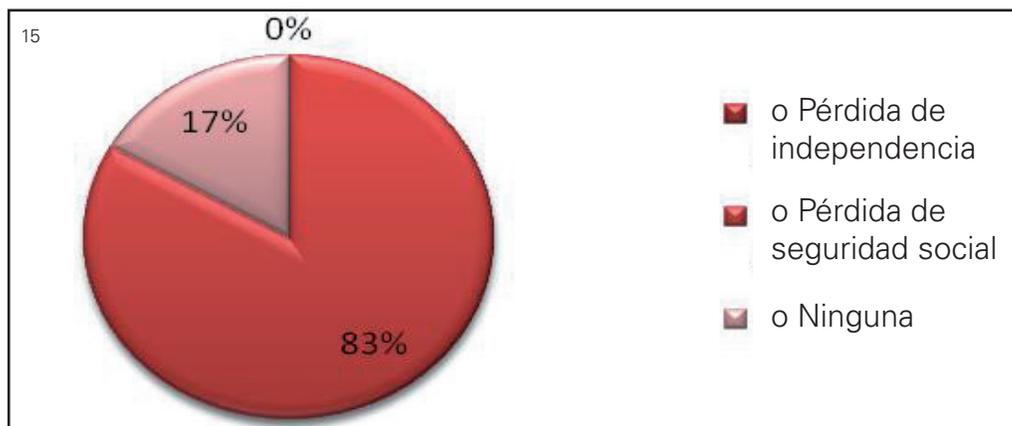
Las respuestas obtenidas arrojaron en dicha investigación los siguientes resultados:



Ahora bien, una de las preguntas clave que se realizó a los integrantes fue:

¿Cuáles son las desventajas que ha obtenido al pertenecer a una empresa integradora?

A la cual el 83% respondió que habían perdido los beneficios de la seguridad social, como se ve en la siguiente gráfica:



¹⁴ Cfr. Ibídem p. 69

¹⁵ Cfr. Ibídem p. 73

Lo anterior nos permite llegar a las interrogantes principales y establecer si la legislación que permite la formación de empresas integradoras en realidad ha servido para mejorar las estructuras económicas nacionales, o si más bien funciona como una estrategia fiscal que es aprovechada por aquellas personas que en busca de eliminar o reducir la carga tributaria, haciendo uso de medios jurídicos lícitos.

Es de recordar que la elusión fiscal es una figura consistente en eliminar o reducir la carga tributaria mediante la utilización de medios jurídicos ilícitos, es decir, utilizando resquicios legales que no fueron tomados en consideración por el legislador en la etapa de elaboración de la ley, ya sea por una deficiente redacción, o bien porque la misma ley origina efectos no previstos al entrar en relación con el resto del ordenamiento jurídico tributario.

Así, derivado de la actuación del Poder Legislativo o inclusive del propio Poder Ejecutivo se generan ficciones fiscales que sirven como inhibidores de la tributación, que consideramos es el caso de las empresas integradoras, pues al no estar delimitado el tipo de empresas que deben formar una integradora, ni describir el tipo de servicios que deben prestar, se permite su establecimiento para obtener beneficios fiscales, tal como se corroboró con el resultado de las encuestas practicadas a las principales empresas integradoras que existen en nuestro país.

A efecto de exponer la heterogeneidad que existe respecto de la creación de estas empresas, a continuación incluyo una relación obtenida de las empresas integradoras que fueron seleccionadas por la Secretaría de Economía como casos de éxito, en la que se muestra el tipo de giro que pueden tener, que va desde servicios a la agricultura, servicios financieros, laboratorios clínicos o inclusive gasolineras.

NOMBRE DE LA EMPRESA	GIRO
IMPORTADORES Y RENOVADORES DEL NOROESTE, S.A. DE C.V.	COMERCIO DE ARTÍCULOS USADOS PARA EL HOGAR
MAQUILEROS UNIDOS DEL BAJIO, S.A. DE C.V.	CURTIDURIA
INTEGRADORA INTTEX 2001, S.A. DE C.V.	CONFECCIÓN CON MATERIALES TEXTILES
EMPRESA INTEGRADORA DE SERVICIOS INDUSTRIALES Y COMERCIALES, S.A. DE C.V.	GASOLINERÍAS
UNIÓN DE CRÉDITO DE LA MIXTECA, S.A. DE C.V.	SERVICIOS FINANCIEROS
UNIÓN DE CRÉDITO ESTATAL DE PRODUCTORES DE CAFÉ, S.A. DE C.V.	CULTIVO DE CAFÉ

NOMBRE DE LA EMPRESA	GIRO
COMERCIALIZADORA AGROPECUARIA DEL ESTADO DE OAXACA, S.A. DE C.V.	COMERCIO DE CAFÉ
INTEGRADORA DEL ORIENTE, S.A. DE C.V.	SERVICIOS DE ASESORÍAS Y ESTUDIOS TÉCNICOS DE INGENIERÍA Y ARQUITECTURA
INTEGRADORA EMPRESARIAL, S.A. DE C.V.	CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE URBANIZACIÓN
INTEGRADORA DE SERVICIOS PARA LA CONSTRUCCIÓN, S.A. DE C.V.	CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE URBANIZACIÓN
UNIÓN DE CRÉDITO DE LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN DE SAN LUIS POTOSÍ, S.A. DE C.V.	CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE URBANIZACIÓN
INTERAGRO DE LAS HUASTECAS, S.A. DE C.V.	CULTIVO DE HORTALIZAS Y FLORES
SERVICIOS INTEGRADOS DE COMERCIALIZACIÓN VICTORIA, S.A. DE C.V.	COMERCIO AL POR MENOR DE PAPELERÍA, ÚTILES ESCOLARES, DE OFICINA Y DIBUJO
EMPRESA INTEGRADORA DE LABORATORIOS CLÍNICOS, S.A. DE C.V.	SERVICIOS PRIVADOS DE LABORATORIOS DE ANÁLISIS CLÍNICOS AUXILIARES AL DIAGNÓSTICO MÉDICO
COAGRO DEL NORTE, S.A. DE C.V.	CULTIVO DE GRANOS
DESARROLLO INTEGRAL DE BACURATO, S.A. DE C.V.	PESCA EN AGUA DULCE
FRUTICULTORES UNIDOS DEL SUR DE SINALOA, S.A. DE C.V.	CULTIVO DE FRUTAS
PRODUCTOS KOWI, S.A. DE C.V.	GANADERÍA DE PORCINOS
EMPRESA INTEGRADORA DE DESPACHOS PARA EL DESARROLLO AGROPECUARIO Y FORESTAL, S.A. DE C.V. (INTAGRO)	SERVICIOS A LA AGRICULTURA
INTEGRADORA APRODIFER, S.A. DE C.V.	COMERCIO AL POR MAYOR DE FERTILIZANTES Y PLAGUICIDAS
EMPRESA INTEGRADORA DE FIERRO FORJADO Y ELEMENTOS LAMINADOS, S.R.L. DE I.P. DE C.V.	FUNDICIÓN Y MOLDEO DE PIEZAS METÁLICAS

UNIÓN DE CRÉDITO MIXTA DE OAXACA, S.A. DE C.V.	COMERCIO DE CARNE DE BOVINO
INTEGRADORA DE VIVIENDA POPULAR, S.A. DE C.V.	EDIFICACIÓN RESIDENCIAL O DE VIVIENDAS
EMPRESA INTEGRADORA MAKAWI, S.R.L. DE I.P. DE C.V.	CULTIVO DE FRUTAS
EMPRESA INTEGRADORA DE AGROQUÍMICOS Y SERVICIOS DE ASCENSIÓN, S.R.L. DE I.P. DE C.V.	CULTIVO DE TRIGO
COLOR MASTER, S.A. DE C.V.	FABRICACIÓN DE PAPEL
COMPAÑÍA INTEGRADORA DE ARTÍCULOS PARA REGALOS, S.A. DE C.V.	ARTESANÍAS EN GENERAL ¹⁶

Además, otra cuestión importante de resaltar es que considero que no existe justificación para haber previsto la posibilidad de que cualesquiera otra empresa o institución pública tenga participación en las empresas integradoras hasta por el 25% del capital social, situación que fue posible derivado de la reforma que se da en 1995 al Decreto correspondiente.

De tal manera, esta figura jurídica de empresas integradoras permite tributar por sus ingresos propios en el régimen simplificado, permitiendo la aplicación de infinidad de beneficios fiscales que detallamos con anterioridad, entre los que podemos destacar el régimen de flujo de efectivo, consistente en determinar el impuesto sobre la renta considerando los ingresos cuando el contribuyente los cobre efectivamente y los gastos y deducciones cuando efectivamente los pague, lo cual permite disminuir cargas financieras e impositivas.

Por otra parte, para la creación de empresas integradoras se advierte un cambio en el estatus de las personas que la integran, es decir, que pasan de ser empleados a socios o integrantes, pero en el mayor de los casos sin que pierdan ninguna de las obligaciones y funciones que tenían como empleado, situación que también se refleja en diversas figuras laborales como es el reparto de utilidades, aportaciones de seguridad social, además que permite hacer uso de pagos por concepto de previsión social, que generalmente son utilizados para evitar acumular diversos conceptos como ingresos y que tienen la particularidad de ser deducibles, por lo tanto ¿estaríamos en presencia también de una estrategia en el ámbito laboral?, en nuestra opinión, creemos que sería muy factible.

Estimamos que el gran problema es que el decreto que crea a las empresas integradoras no limita la actividad a las que estas deben dedicarse, y por otra parte, aun cuando existe un límite de temporalidad para que las empresas integradoras sean consideradas como tales y tributen bajo el régimen fiscal simplificado, no olvidemos que a fin de permanecer con los beneficios y ventajas fiscales que tal régimen ofrece, se pueden implementar estrategias

¹⁶ <http://www.contactopyme.gob.mx/integradoras/DirectorioA.Asp>

mediante la creación de una nueva empresa integradora en la que únicamente se amplíe su objeto social, pero que a final de cuentas sigan siendo las mismas personas beneficiadas.

Consideramos también que el sistema tributario mexicano, a través de sus regímenes especiales, actividades exentas y subsidios, lo único que provoca es un quebranto en la recaudación de las contribuciones, que genera un trato inequitativo entre los contribuyentes, sin embargo, dado el contenido de la legislación se permite confirmar su constitucionalidad, y como ejemplo podemos referir el contenido de la jurisprudencia sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro "RENTA. LOS ARTÍCULOS 81 Y 123, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER UN TRATO DIVERSO ENTRE LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, PARA DEDUCIR LA ADQUISICIÓN DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS TERMINADOS Y SEMI-TERMINADOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)",¹⁷ en la que se resolvió que no existe un trato diverso entre las personas morales que tributan bajo el régimen general y las que lo hacen en el régimen simplificado respecto del tipo de deducciones que aplican unas y otras, al tratarse de diversas categorías de sujetos pasivos, además que los últimos representan una alta prioridad para el país.

IV. CONCLUSIONES

PRIMERA.- El antecedente remoto del régimen simplificado el esquema denominado Bases Especiales de Tributación, que incluía a personas morales y físicas que se dedicaran exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, artesanales, de autotransporte terrestre de carga y de pasajeros.

SEGUNDA.- El régimen simplificado modificó en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2002, pasando del esquema de entradas y salidas al régimen de flujo de efectivo, que implica determinar el impuesto conforme a los ingresos efectivamente percibidos y las deducciones efectivamente erogadas, de manera que el pago involucra la utilidad real obtenida.

TERCERA.- Cuando la persona moral realiza las actividades por cuenta de sus integrantes es responsable del cumplimiento de las obligaciones a su cargo, presenta una sola declaración de forma conjunta, razón por la cual los integrantes únicamente tienen el carácter de responsables solidarios respecto de la parte que les corresponda.

CUARTA.- Existe un beneficio especial para aquellos contribuyentes que no excedan sus ingresos de \$10'000,000.00, consistente en aplicarles disposiciones relativas al régimen intermedio de personas físicas con actividades empresariales, lo que implica llevar contabilidad simplificada, no formular estado de posición financiera ni inventario de existencias, y deducir inversiones de activo fijo al 100%.

¹⁷ Jurisprudencia 1a. J./130/2007. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXVI, Septiembre de 2007; p. 317

QUINTA.- Los contribuyentes dedicados a actividades primarias pueden realizar pagos provisionales de forma semestral, reducir el impuesto determinado y está exenta de pago una parte de sus ingresos (20 veces para personas morales y 40 para personas físicas, con un tope de 200 veces, salvo personas de derecho agrario), además que pueden adicionar al saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos.

SEXTA.- Dentro de los beneficios económicos más significativos que tienen las personas que tributan bajo el régimen simplificado encontramos la obtención de créditos, garantías o capital de riesgo para sus asociados de la banca de desarrollo, así como de créditos que otorgan intermediarios financieros para que realicen aportaciones al capital social de la empresa integradora.

SÉPTIMA.- Las empresas integradoras fueron creadas mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, modificado el 30 de mayo de 1995, y una de las particularidades que las caracterizan es que tributan bajo el régimen fiscal simplificado, regulado en el Título II, Capítulo VII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

OCTAVA.- Las empresas integradoras pueden realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, para lo cual deben celebrar convenio; también pueden deducir compras de materias primas, gastos e inversiones de las integradas a través de la integradora, siempre que esta última le entregue a cada integrada una relación de las erogaciones que por su cuenta realice.

NOVENA.- El objeto social de las empresas integradoras debe ser preponderantemente la prestación de servicios especializados de apoyo a las empresas micro, pequeñas y medianas integradas, y necesariamente las empresas integradas deben ser usuarias de los servicios que presta la integradora.

DÉCIMA.- Las principales modificaciones del Decreto publicado el 30 de mayo de 1995 radican en la ampliación a 10 años del periodo de operatividad, límite al capital social, obligación de que cada empresa tenga por lo menos cuatro miembros, posibilidad de que participen hasta por el 25% otras instituciones o cualquier otro socio, así como la posibilidad de percibir ingresos diversos a las cuotas, comisiones y prestación de servicios a sus integradas, máximo del 10% de sus ingresos totales.

DÉCIMA PRIMERA.- La creación de empresas integradoras en la mayoría de los casos constituye una ficción legal cuyo principal beneficio es reducir la tributación y puede ser utilizada como una estrategia fiscal que es aprovechada por personas que, en busca de eliminar o reducir la carga tributaria, hacen uso de medios jurídicos lícitos.

DÉCIMA SEGUNDA.- El principal problema de las empresas integradoras es que no está delimitado el tipo de empresas que pueden formarlas, además que el Decreto que las crea

tampoco describe ni circunscribe el tipo de servicios que deben prestar, por lo que existe una heterogeneidad en su creación.

DÉCIMA TERCERA.- No existe justificación para prever la posibilidad de que cualquier otra empresa o institución pública tenga participación en las empresas integradoras hasta por un 25% del capital social.

DÉCIMA CUARTA.- La creación de empresas integradoras también puede traer aparejada una estrategia laboral, lo que puede traducirse en reparto de utilidades, aportaciones de seguridad social o deducibilidad de pagos por concepto de previsión social.

DÉCIMA QUINTA.- Para permanecer con los beneficios y ventajas fiscales que ofrecen las empresas integradoras, al vencimiento de los 10 años se puede crear una nueva integradora en la que únicamente se amplíe su objeto social.

FUENTES DE INFORMACIÓN

BIBLIOGRAFÍA

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal I*. Iure Editores, cuarta reimpresión de LA SEXTA EDICIÓN, MÉXICO, 2011

CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal II*. Iure Editores, cuarta reimpresión, México, 201.

MARTÍN GRANADOS, María Antonieta. *Impuesto sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única e Impuesto a los Depósitos en Efectivo. Personas morales y personas físicas con actividades empresariales*. Cengage Learning Editores, México 2009.

SANTAMARÍA GARCÍA, Jorge. *Contribuyentes: régimen simplificado 1991 personas físicas, personas morales, casos prácticos y comentarios*. Ecasa, México, 1991.

LEGISGRAFÍA

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 31 de diciembre de 2001.

Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 5 de septiembre de 2012.

Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente al 5 de septiembre de 2012.

Código Fiscal de la Federación vigente al 5 de septiembre de 2012.

Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993.

Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo de 1995.

HEMEROGRAFÍA

WILSON LOAIZA, Francisco y RUÍZ GÓMEZ, Marco Antonio. *IETU e ISR para el régimen simplificado: ¿Impuestos Complementarios?* Revista Puntos Finos número 156, 1ª quincena de agosto 2008

CIBERGRAFÍA

Páginas de la Secretaría de Economía:

http://www.empresasintegradoras.org.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=56&Itemid=37

<http://www.contactopyme.gob.mx/integradoras/DirectorioA.Asp>

RODRÍGUEZ RUÍZ, Luisa del Carmen. *La Empresa Integradora VS Consorcios de Exportacion, Estrategia Fiscal Mexicana*. Tesis presentada para obtener el grado de Maestra en Administración Fiscal por la Universidad Veracruzana. México, 2012.

<http://www.empresasintegradoras.org.mx/images/stories/menuprincipal/etapas.jpg>

Página de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Jurisprudencia y Tesis (IUS). <http://ius.scjn.gob.mx/paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=20920&Clase=DetalleTesisEjecutorias>