

**PRESUPUESTO
DE GASTOS
FISCALES 2012**

Presupuesto de Gastos Fiscales 2012.

Introducción.

En cumplimiento con el artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012¹, se entrega el Presupuesto de Gastos Fiscales 2012 a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública, al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores. Asimismo, se publica este documento en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este Presupuesto también se entrega a la Comisión Especial para Analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales de la Cámara de Diputados².

De acuerdo con el citado artículo 27, el Presupuesto de Gastos Fiscales debe comprender en términos generales, los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

¹ “Artículo 27. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores a más tardar el 30 de junio de 2012, el Presupuesto de Gastos Fiscales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá, los montos que deja de recaudar el erario federal por conceptos de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal.

El presupuesto a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2013 en los siguientes términos:

- I. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
- II. La metodología utilizada para realizar la estimación.
- III. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
- IV. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto, en su caso.
- V. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

...”

² Esta comisión se integró por medio del “Acuerdo de la Junta de Coordinación Política por la que se crea la Comisión Especial para Analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales”, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 6 de octubre de 2009.

El Presupuesto de Gastos Fiscales 2012 contiene los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes, por lo que las estimaciones para 2013 corresponden únicamente a la tendencia de cada disposición, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año. En el Presupuesto de Gastos Fiscales se presentan los montos estimados para los ejercicios fiscales de 2012 y 2013 de los impuestos federales³. Los impuestos considerados son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales⁴, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales se organiza en tres secciones. La primera sección describe la función de un informe de esta naturaleza, así como la definición de los gastos fiscales y presenta un análisis general sobre las principales características de la medición de los gastos fiscales en México. La segunda sección incluye los resultados obtenidos para cada concepto clasificándolos por impuesto y tipo de tratamiento, así como un análisis de los beneficios sociales y económicos asociados a aquellos gastos fiscales para los cuales es posible efectuar este análisis. Finalmente, la tercera sección describe los tratamientos diferenciales que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales, las fuentes de información que se utilizaron para su estimación, así como la referencia legal que los sustenta.

³ En la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede consultar la serie de los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por esta dependencia a partir de 2002.

⁴ Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) e Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

1. Función, definición y medición de Gastos Fiscales.

1.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales.

El sistema tributario es el instrumento principal con que cuenta el erario para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Sin embargo, en ocasiones, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que a través de la reducción de la carga impositiva, se pretende atender objetivos extra fiscales, como pueden ser el mejoramiento del nivel de ingresos de los individuos, el fomento de la inversión y la generación de empleos, así como el apoyo o estímulo para algunos sectores específicos, entre otros.

En este sentido, la integración del Presupuesto de Gastos Fiscales tiene una importancia particular para el análisis de la política tributaria, al evaluar su impacto sobre los ingresos tributarios y para identificar los beneficios impositivos que se otorgan por medio del marco tributario.

Así, el concepto de gastos fiscales, en sentido amplio, consiste en apoyos indirectos autoaplicativos del Gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes, otorgados mediante el marco tributario. Los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a sus beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, los gastos fiscales se derivan de la aplicación de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica, primero, identificar dichos tratamientos.

La medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario, así como a reconocer las áreas grises o los espacios que pudieran dar origen a la evasión y elusión fiscales. De esta manera, el Presupuesto de Gastos Fiscales permite conocer las características de cada uno de los impuestos y aquellas áreas en las que se puede avanzar

para recuperar el potencial recaudatorio y la eficiencia de los distintos gravámenes. Como se precisa en el apartado de metodología de estimación, el cálculo de los gastos fiscales no debe considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se obtendría de eliminar los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales, debido a que son estimaciones de equilibrio parcial que no toman en cuenta las repercusiones en el resto de la economía ni consideran el cambio en el comportamiento de los contribuyentes.

Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en un Presupuesto de Egresos convencional, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario no percibe, por la autoaplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales de los diversos impuestos. Así, mientras que en el Presupuesto de Egresos convencional, previo al establecimiento de la forma en que se distribuirán los recursos, se requiere contar con los ingresos o recursos que den la suficiencia presupuestaria para atender los diversos programas de gasto, en el Presupuesto de Gastos Fiscales se reportan las estimaciones de las renunciaciones recaudatorias. Lo anterior no requiere o implica, que previamente se cuente con los recursos para cubrir los montos “presupuestados”.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los tratamientos fiscales diferenciales y no representa una propuesta del Gobierno Federal para realizar diversos gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación. El objetivo de este reporte es presentar una cuantificación de los gastos fiscales vigentes, y no efectúa ningún juicio sobre ellos.

Por la naturaleza autoaplicativa en general de las disposiciones tributarias, los gastos fiscales dependen de la realización de los actos o actividades que les dan origen, lo cual contrasta con el Presupuesto de Egresos convencional, en el cual se determina el monto que se destinará a la atención de un determinado programa, grupo o función.

El Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia tributaria que ya han sido legislados, y su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna⁵.

1.2 Definición de los Gastos Fiscales.

La elaboración de presupuestos de gastos fiscales es una práctica internacional que empezó a finales de los años sesenta y principios de los setenta del siglo XX. En Alemania se elabora desde 1967, en Estados Unidos desde 1974 y esta práctica se generalizó entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a fines de la década de los setenta y principios de los ochenta. No en todos los países que lo elaboran existe una obligación legal para ello. De 21 países revisados en el documento de la OCDE *“Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation”* (2010), sólo en 14 los gobiernos se encontraban obligados a generar un reporte de gastos fiscales.

Los gastos fiscales se han definido en la literatura y en la práctica por los países que los utilizan como aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos, que significan una disminución en la recaudación tributaria, y que dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción. La definición de qué considerar gastos fiscales, puede ser tomada en forma directa como todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica⁶. Esta definición podría incorporar otras medidas, como son la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

⁵ En la tercera sección de este documento se presentan las referencias legales que dan origen y sustento a cada gasto fiscal.

⁶ La definición del término gastos fiscales varía entre los países que actualmente estiman su costo.

De acuerdo con el documento *“Tax Expenditures in OECD Countries”* (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En Estados Unidos los gastos fiscales son definidos en el *“Congressional Budget and Impoundment Control Act”* de 1974, como pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones fiscales que permiten exclusiones, exenciones o deducciones del ingreso o que se derivan de un crédito especial, una tasa preferencial o permiten el diferimiento de las obligaciones fiscales⁷.

Para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir la base gravable y la tasa que forman parte de la estructura “normal” de un impuesto. Una vez que éstos se precisan, los gastos fiscales se identifican como aquellos elementos que afectan la base gravable, la tasa o el impuesto determinado y que se alejan de su estructura previamente definida como “normal”.

La base gravable de los impuestos directos, se conforma por todos aquellos ingresos que se considere deben ser sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta o no. Asimismo, en cuanto a la estructura “normal” del impuesto, deben precisarse los conceptos que formen parte de ésta o bien cuales pudieran ser considerados como tratamientos diferenciales o de excepción, y que por lo tanto representan un gasto fiscal. En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como por el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros. La estructura “normal” de un impuesto varía entre países⁸.

⁷ Citado por el Joint Economic Committee en el documento *“Tax Expenditures: A Review and Analysis”* (1999).

⁸ En el documento *“Tax Expenditures Recent Practices”* publicado por la OCDE (1996), se señala que en general la estructura normal de un impuesto incluye la tasa o tarifa, las normas contables, las deducciones, las facilidades administrativas, así como las disposiciones relacionadas con obligaciones fiscales internacionales, entre otras. Documentos más recientes sobre gastos fiscales publicados por el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la OCDE hacen referencia a esta definición de la estructura normal del impuesto.

Existen tres enfoques generales que utilizan los países para definir la estructura “normal” o impuesto de referencia, que permita identificar los gastos fiscales⁹. El primero es el enfoque conceptual, que se basa en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice. El segundo enfoque es el legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir el impuesto de referencia, identificando como gastos fiscales a las desviaciones que representan las disposiciones particulares con respecto a las generales. El tercer enfoque, que es el menos utilizado, es el del subsidio análogo, por medio del cual se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco tributario que sean análogos a un subsidio directo.

En el caso de México, para la elaboración de este Presupuesto de Gastos Fiscales se utiliza el enfoque conceptual, ya que da lugar a una estructura “normal” o base de referencia más amplia que permite identificar un mayor número de gastos fiscales. En particular se utilizan las siguientes definiciones:

i) *Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE).*

La estructura “normal” del ISRE es aquella que se aplica bajo los principios de renta mundial y de residencia. Es decir, obliga a los nacionales a acumular la totalidad de los ingresos sin importar el país en donde se generen y a los extranjeros los ingresos provenientes de fuente de riqueza nacional, evita la doble tributación internacional, grava las actividades empresariales sobre una base neta con una tasa uniforme, permite la deducción de las erogaciones estrictamente indispensables para realizar dichas actividades y autoriza la deducción de las inversiones en línea recta.

⁹ Estos enfoques fueron identificados en el documento “*Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes. An International Perspective*”, Craig y Allan (2001). Los enfoques han sido posteriormente retomados como parte del análisis sobre el tema de gastos fiscales realizado por diversas instituciones como el BID “*Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*” (2009) y la OCDE “*Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*” (2010).

ii) *Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (ISR de personas físicas).*

La estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza, incluso los de sus actividades empresariales, de base amplia, sin excepciones, con una tarifa progresiva.

iii) *Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).*

Al ser un impuesto directo, mínimo y de control del ISR, se considera que su estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos con una base amplia y tasa uniforme, contra el cual se acredita el ISR. En este impuesto se permite la deducción de los pagos no factoriales que se realizan para desarrollar las actividades empresariales, siempre que estén debidamente comprobados y quien los reciba esté afecto al pago de este impuesto (principio de simetría). La deducción del 100% de las inversiones en activos nuevos conforme éstos son pagados, forma parte de la estructura “normal”.

iv) *Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

El esquema “normal” es aquél que grava el valor agregado en todas las etapas del proceso productivo, la comercialización y la venta al consumidor final. Se aplica sobre una base amplia y con una tasa uniforme, sin excepciones, que otorga la tasa cero sólo a las exportaciones y con un número reducido de exenciones a sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro (al ser un IVA base consumo) deben ser excluidos de este impuesto.

v) *Impuestos especiales.*

En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa ad-valorem y/o cuota específica sobre una base amplia sin

excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de los impuestos selectivos al consumo, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, aun cuando sólo se aplique en una etapa.

El hecho de que los gastos fiscales se definan como desviaciones de la estructura “normal” de un impuesto, implica que su evolución no debe ser considerada como una medida del comportamiento de la recaudación, ya que ante una reforma en el marco tributario, que afecte la estructura “normal” de cualquier gravamen, sería posible que al tiempo que se incrementara la recaudación esperada, aumentaran también los gastos fiscales. Tal es el caso por ejemplo de la reforma al ISR, ya que con motivo de la nueva tasa y tarifa aplicables a partir de 2010, los gastos fiscales aumentaron, al mismo tiempo que también se incrementó su potencial recaudatorio.

1.3 Cobertura e información.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se incluyen el ISR, tanto el empresarial como el de las personas físicas, el IETU, el IVA, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), así como los estímulos fiscales¹⁰. No se incluyen gastos fiscales del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), ya que se trata de un impuesto de aplicación general que no contiene tratos de excepción. Los gastos fiscales que se estiman son los derivados de las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal, así como los que se originan en Decretos Presidenciales.

La información a partir de la cual se realizan las estimaciones del valor de los gastos fiscales proviene de las declaraciones de impuestos y dictámenes que para efectos fiscales presentan los contribuyentes. La información más reciente disponible de las declaraciones anuales e informativas, así como la de los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes, fue proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

¹⁰ De la revisión de la experiencia internacional, se observa que la cobertura del Presupuesto de Gastos Fiscales no es homogénea entre los países. Sin embargo, en general se incluyen los impuestos directos, tanto corporativo como individual; los impuestos indirectos y al capital.

Para la estimación de algunos conceptos de gastos fiscales, para la cual no existe información fiscal, se utilizan otras fuentes de información como: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH); el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM); la Cuenta Satélite de Turismo y la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE), todas publicaciones del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); de anuarios y estadísticas del Banco de México (Banxico); del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV); de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF); de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR); de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV); así como de cámaras y asociaciones empresariales. En la tercera sección se mencionan específicamente las fuentes de información que se utilizan para realizar cada una de las estimaciones que contiene este documento.

Para algunos conceptos no se reporta estimación alguna ya que no se cuenta con la información para realizar su cálculo y obtener la información necesaria de parte de los contribuyentes tendría un elevado costo de cumplimiento para éstos. Asimismo, algunos conceptos sólo presentan estimación para uno de los dos ejercicios que contiene este reporte, ya que sólo están vigentes en un año.

1.4 Metodología de estimación.

Para la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales en México se utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual consiste en estimar el ingreso que se deja de percibir debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial. A través de este método sólo se obtienen aproximaciones respecto de los recursos que se podrían recaudar de suprimir un gasto fiscal, debido a que las estimaciones no consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratamientos diferenciales ni las repercusiones en el resto de la economía¹¹.

¹¹ Otros métodos de estimación de los gastos fiscales son: (1) El método de gasto equivalente por medio del cual se busca estimar cuál sería el gasto necesario para sustituir el tratamiento fiscal diferencial por un programa de gasto directo, es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio similar después de impuestos a los

Todos los países de los que se tiene conocimiento que elaboran presupuestos de gastos fiscales, utilizan el método de pérdida de ingresos. De una muestra de 22 países analizados en el documento “*Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*” (2009)¹², publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en todos se utiliza el método de pérdida de ingresos para estimar los gastos fiscales (14 países de la OCDE y 8 de América Latina, incluyendo a México).

La estimación de los gastos fiscales con el método de pérdida de ingresos se puede realizar a través de diversas formas de cálculo, lo cual depende de la información disponible y del tipo de tratamiento diferencial de que se trate. De acuerdo con el estudio del BID antes señalado existen las siguientes formas específicas de cálculo:

- *Obtención directa desde las estadísticas de ingresos:* Para algunos gastos fiscales, en particular para los créditos, los contribuyentes deben reportar información en sus declaraciones fiscales, la cual se almacena en bases de datos de las que se puede obtener la información del gasto fiscal, el cual corresponde al saldo de dicho concepto.
- *Estimaciones con estadísticas agregadas:* Consiste en realizar operaciones aritméticas sobre estadísticas a nivel agregado, como las de cuentas nacionales o información de las declaraciones fiscales de los contribuyentes.
- *Modelos de simulación agregada:* Esta metodología es similar que la anterior, ya que se utilizan estadísticas agregadas de fuentes tributarias, así como de cuentas nacionales, encuestas, entre otras. Sin embargo, la diferencia radica en que esta forma de cálculo requiere de un mayor nivel de desglose o apertura de las estadísticas agregadas, así como la aplicación de operaciones matemáticas de mayor complejidad.

contribuyentes que aplican el tratamiento preferencial que se evalúa y (2) El método de ganancia de ingresos a través del cual se estima el incremento en ingresos que se podría esperar si un tratamiento preferencial fuera eliminado, y que tiene por característica considerar los posibles cambios en la conducta de los contribuyentes, así como los efectos secundarios ocasionados por la medida.

¹² Documento de trabajo elaborado para el BID (2009) por Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt.

- *Modelos de microsimulación:* Estos modelos analizan datos a nivel individual de las declaraciones fiscales de los contribuyentes, aunque en ocasiones se usan fuentes alternativas o complementarias, como son encuestas o estados financieros de las empresas. En algunos casos se utiliza el universo de contribuyentes, en tanto que en otros se trabaja con muestras estadísticamente representativas.

Esta metodología consiste en la reestimación de los impuestos a pagar por cada contribuyente haciendo la simulación de modificaciones en la legislación fiscal. El gasto fiscal es la diferencia entre la recaudación con la simulación de cambios en la legislación fiscal y la recaudación sin modificaciones.

Considerando que el método de estimación utilizado en el Presupuesto de Gastos Fiscales es el de pérdida de ingresos, las estimaciones muestran la renuncia recaudatoria que se presenta en un año, dada la política fiscal que aplica en dicho año, sin considerar los efectos que tal política tendría en ejercicios futuros. Esta precisión adquiere especial relevancia cuando se trata de gastos fiscales que permiten diferir o postergar el pago de impuestos. Así, en el caso de los tratamientos fiscales que representan un diferimiento, las estimaciones no deben considerarse como aproximaciones de los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.

El Presupuesto de Gastos Fiscales en muchas ocasiones descansa en una serie de indicadores de carácter no fiscal, en la medida en que no se cuenta con suficiente información de origen fiscal. Por lo anterior, la estimación del gasto fiscal es un marco de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria de los tratamientos diferenciales. Así, la suma de los montos de dichos tratamientos es sólo una aproximación de la dimensión de la pérdida fiscal derivada de éstos y no es equivalente a su potencial recaudatorio.

En consecuencia no se presentan cifras totales de gastos fiscales. Sólo se reportan montos individuales debido a que estas estimaciones son de equilibrio parcial y no reflejan los cambios en el resto de las variables económicas ni consideran cambios en la conducta de los contribuyentes. Por lo anterior, incorporar sumas es incorrecto ya que cada estimación de gasto fiscal no considera el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria de otro. Por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales no implicaría una recuperación recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales. El análisis individual de los tratamientos diferenciales que representan gastos fiscales es el que permite tener una idea clara de las áreas de oportunidad que existen en los impuestos federales, lo que es fundamental para el estudio del sistema impositivo.

La ausencia de importes totales no es una práctica privativa de México. De acuerdo con el documento del BID *“Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”*, en países como Austria, Canadá, Francia, Reino Unido, Estados Unidos, Bélgica, Finlandia, Irlanda e Italia no se presentan totales en sus reportes de gastos fiscales.

1.5 Tipos de tratamientos diferenciales.

Como se mencionó anteriormente, de acuerdo al documento de la OCDE (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: a) deducciones, b) exenciones, c) tasas reducidas, d) diferimientos y f) créditos fiscales. Adicionalmente, existe un grupo que se puede identificar como facilidades administrativas. Esta clasificación de gastos fiscales se realiza con base en el elemento del impuesto que afectan y como se aplican los tratamientos diferenciales.

Las deducciones y las exenciones son elementos que afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente sobre el nivel del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos también afectan la determinación de la base gravable y son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente; sin embargo, en ejercicios futuros

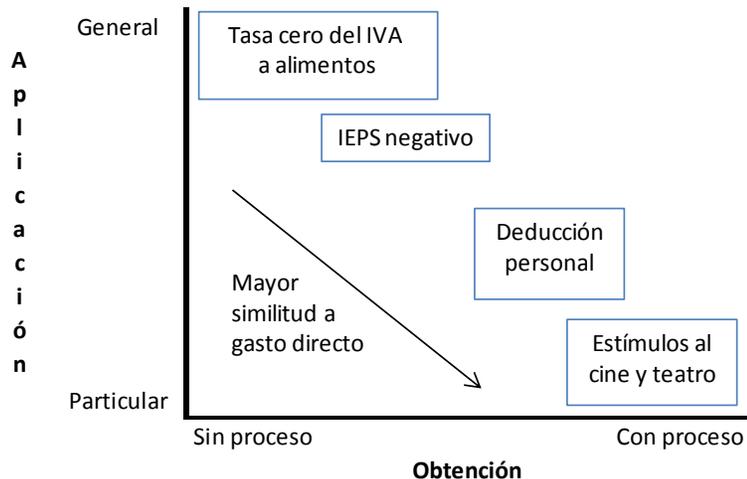
este efecto se revierte. Finalmente, las facilidades administrativas que se incluyen en este presupuesto se desvían de la estructura “normal” del impuesto, ya que constituyen excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan en la integración de la base.

En ocasiones algunos gastos fiscales pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, los relativos a la deducción inmediata de los contribuyentes del sector primario que corresponden a un diferimiento, también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial, o incluso como una deducción.

Otra manera de clasificar los gastos fiscales es con base en la forma de aplicación del trato diferencial, es decir, si son relativamente generales o sólo aplican para un sector o grupo de contribuyentes. Un ejemplo de un gasto fiscal general es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA que beneficia a todos los consumidores, en tanto que un gasto fiscal de aplicación particular es la reducción del ISR para los contribuyentes del sector primario.

También se pueden clasificar los tratamientos diferenciales de acuerdo al proceso necesario para su obtención, ya que en algunos casos se requiere un proceso o trámite específico y en otros la aplicación es automática. Ejemplos de tratamientos diferenciales que requieren un trámite específico son los estímulos fiscales para el cine o el teatro que se otorgan en el ISR, en tanto que un tratamiento diferencial que no requiere trámite alguno, es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA.

Gráfica 1. Clasificación de los gastos fiscales según tipo de aplicación y obtención



De acuerdo a las características antes señaladas, los gastos fiscales se pueden clasificar a lo largo de dos dimensiones como lo muestra la gráfica 1. Existen gastos fiscales que (1) no requieren ningún proceso para su obtención y (2) son de aplicación general, como lo es la tasa cero del IVA a alimentos. Por otro lado, existen gastos fiscales que (1) requieren un proceso particular para obtenerlos y (2) sólo aplican a un pequeño grupo de beneficiarios, como lo es el estímulo del cine.

Un gasto fiscal es más parecido a un gasto directo (a través de un Presupuesto de Egresos), entre más particular sea su aplicación y entre más procesos requiera su obtención.

Esta clasificación permite acotar muchas de las discusiones que, en ocasiones, de manera incorrecta se debaten en relación a los gastos fiscales. Por ejemplo, no tiene ningún sentido hablar de una “aprobación anual” de los gastos fiscales cuando estos se encuentran en la parte izquierda superior de la gráfica (i.e. la tasa cero a alimentos o el IEPS negativo ya fueron aprobados por el Congreso de la Unión en las Leyes del IVA y del IEPS, respectivamente). Por otro lado, evaluaciones costo beneficio como las que se aplican a algunos rubros de gasto directo, sólo tienen sentido tratándose de gastos fiscales más parecidos a los de la parte derecha inferior de la gráfica 1 (i.e. estímulos al cine y teatro).

Clasificaciones de este estilo permiten un mejor entendimiento de los gastos fiscales y un mejor marco para el debate sobre posibles propuestas acerca de éstos.

2. Resultados de la estimación de los gastos fiscales, análisis sectorial y de incidencia.

En esta sección se presentan los gastos fiscales clasificados por impuesto en los siguientes apartados:

1. Impuesto sobre la Renta Empresarial e Impuesto Empresarial a Tasa Única.
2. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.
3. Impuesto al Valor Agregado.
4. Impuestos Especiales.
5. Estímulos Fiscales.

A su vez, dentro de cada impuesto se identifican los conceptos por tipo de gasto fiscal, lo que facilita el análisis al agrupar los tratamientos que tienen características similares en cuanto a su forma de operación o cuyas estimaciones comparten una misma interpretación.

Respecto a la ausencia de un cuadro general con los importes totales, como se mencionó anteriormente, la suma de las estimaciones de gastos fiscales puede llevar a conclusiones erróneas sobre la recaudación que se podría obtener de la eliminación de estos tratamientos. Lo anterior, toda vez que las estimaciones se realizan en forma independiente, por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales, no implicaría una recaudación similar a la suma de las estimaciones individuales.

En particular, es incorrecto sumar las estimaciones de los gastos fiscales del IETU y los del ISRE. Lo anterior debido a que parte de la pérdida estimada por los gastos fiscales en el ISRE cuando se analiza este impuesto por separado, no generaría una pérdida efectiva de recaudación cuando un contribuyente paga el IETU. Es decir, el IETU limita la pérdida recaudatoria por el trato diferencial en el ISR.

Por todo lo anterior, el presente Presupuesto de Gastos Fiscales no contiene las cantidades totales por impuesto o de todos los rubros de tratamientos diferenciales del sistema tributario.

2.1. Impuesto sobre la Renta Empresarial e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Las disposiciones fiscales del ISRE contemplan la aplicación de tratamientos diferenciales de diversa naturaleza: deducciones, exenciones, tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales, diferimientos y facilidades administrativas, así como el subsidio para el empleo. Por su parte, considerando que el IETU es un impuesto mínimo definitivo que trabaja en conjunto con el ISRE, a continuación se presentan los resultados de las estimaciones de los tratamientos diferenciales por tipo de gasto fiscal para ambos impuestos.

a) Deducciones.

En el cuadro 2.1.1 se presentan las deducciones que reducen el valor de la base gravable del ISRE, ordenadas de mayor a menor monto. En conjunto las tres primeras deducciones para 2013: de las inversiones realizadas en automóviles, de la deducción adicional del estímulo al primer empleo y de las cuotas obreras pagadas al IMSS por los patrones, representan el 84% del monto del gasto fiscal por deducciones del ISRE.

Las deducciones de la inversión en automóviles y de los consumos en restaurantes, en estricto sentido no representan una desviación de la estructura “normal” del impuesto, ya que se trata de erogaciones que son necesarias para el desarrollo de las actividades empresariales. No obstante, se han incorporado en el Presupuesto de Gastos Fiscales en la medida en que es complicado establecer mecanismos de control para identificar sólo aquellas que corresponden al desarrollo de las actividades empresariales¹³.

¹³ No existe una práctica generalizada a nivel internacional sobre cuáles tratamientos se deben reportar en los presupuestos de gastos fiscales. Así, aun cuando no es común el reporte de este tipo de tratamientos como gastos fiscales; en Canadá se reporta un gasto fiscal por concepto de comidas de negocios. En este informe se integran estas estimaciones para enriquecer la información que ofrece este documento.

Cuadro 2.1.1 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	20,897	21,905	0.1360	0.1326
Automóviles hasta por \$175,000	10,931	11,347	0.0711	0.0687
Deducción adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	4,728	5,152	0.0308	0.0312
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	1,907	1,982	0.0124	0.0120
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,737	1,800	0.0113	0.0109
Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes ^{2/}	630	644	0.0041	0.0039
12.5% del consumo en restaurantes	569	595	0.0037	0.0036
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{3/4/}	395	385	0.0026	0.0023
Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes ^{5/}	0	0	0.0000	0.0000

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH).

2/ El IMSS ha informado que entre 2004 y el primer trimestre de 2012 se emitieron 152 certificados de discapacidad.

3/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

4/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

5/ Se considera que el costo recaudatorio de este tratamiento se aproxima a cero, toda vez que el contribuyente debe optar por aplicar el estímulo por el 100% del impuesto pagado por sus trabajadores discapacitados, o por el 25% de sus salarios, siendo este último beneficio en la mayoría de los casos superior.

El cuadro 2.1.2 presenta los gastos fiscales del IETU que disminuyen la base gravable de este impuesto de mayor a menor monto. La deducción de la inversión en automóviles en 2013 representa 80% del gasto del IETU en materia de deducciones.

Cuadro 2.1.2 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	7,403	8,009	0.0481	0.0485
Automóviles hasta por \$175,000	5,873	6,376	0.0382	0.0386
Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR	938	1,008	0.0061	0.0061
12.5% del consumo en restaurantes	400	429	0.0026	0.0026
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{2/}	192	196	0.0012	0.0012

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

Al incluir en este informe los gastos fiscales asociados al IETU, que es un impuesto mínimo del ISR, es incorrecto realizar la suma del importe de los gastos fiscales de ambos impuestos. Lo anterior debido a que parte de los gastos fiscales estimados en el ISR cuando se analiza este impuesto por separado, no se materializaría en una pérdida efectiva de recaudación, en la medida en que dicho contribuyente deba pagar el IETU.

Algunas deducciones por diversos conceptos que implican un gasto fiscal en el ISRE, también se permiten en el IETU y por lo tanto se reportan como gasto fiscal en el IETU. Los gastos fiscales del IETU que se presentan en el cuadro 2.1.2 corresponden al gasto fiscal que se materializa en una pérdida efectiva de recaudación.

Se presenta un análisis por sector económico de las estimaciones de 2013 de las deducciones del ISRE para las que se cuenta con información¹⁴, para identificar qué sectores se benefician de éstas. Las estimaciones se realizaron principalmente con base en las declaraciones de los contribuyentes. Para este análisis sólo se consideran aquellos tratamientos diferenciales que se otorgan en forma general. Adicionalmente, en el ISRE existen tratamientos de distintos tipos que se relacionan directamente con sectores específicos, como el sector primario, el transporte, las maquiladoras o la construcción, los

¹⁴ La clasificación sectorial utilizada en este documento corresponde a la del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN).

cuales se encuentran relacionados en los cuadros 2.1.3, 2.1.4, 2.1.5 y 2.1.7. No se presentan las estimaciones del gasto fiscal por sector económico de todas las deducciones, ya que no se dispone de información para realizar este ejercicio.

El cuadro I presenta los montos estimados para 2013 de los gastos fiscales por las deducciones de automóviles, donativos, adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad y consumo en restaurantes, clasificados por sector económico. Para distribuir los gastos fiscales por sector económico se utilizó la información de las declaraciones anuales y los dictámenes fiscales de los contribuyentes correspondiente a 2009 y 2010. En el caso de la deducción adicional para los patrones que empleen a trabajadores de 65 años o más y a personas con discapacidad, se utiliza la distribución de los trabajadores por sector económico de acuerdo con estadísticas de la ENOE y de la ENIGH, del INEGI.

Dado que los montos muestran una relación directa con el tamaño del sector, la importancia relativa de los gastos fiscales que les corresponden debe medirse considerando el total de los ingresos de cada sector. El cuadro II muestra por sector económico la deducción de los conceptos mencionados ajustada con respecto al valor de sus ingresos.

Cuadro I. Gastos Fiscales 2013 de deducciones seleccionadas clasificados por sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes	Consumo en restaurantes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	32	16	43	2
Minería	132	57	10	9
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	11	1	14	1
Construcción	790	46	58	47
Industrias manufactureras	1,644	470	142	123
Comercio al por mayor	1,324	202	35	79
Comercio al por menor	1,446	313	82	56
Transportes, correos y almacenamiento	339	32	42	12
Información en medios masivos	150	76	5	15
Servicios financieros y de seguros	1,203	215	6	15
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,089	64	2	11
Servicios profesionales, científicos y técnicos	453	44	12	78
Dirección de corporativos y empresas	8	12	0	6
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	848	114	60	89
Servicios educativos	9	8	32	1
Servicios de salud y de asistencia social	57	22	32	3
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	25	17	3	12
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	67	13	41	5
Otros servicios excepto actividades del gobierno	217	28	24	20
Actividad pendiente de aclaración	501	55	0	10
Total	11,347	1,800	644	595

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro II. Gastos Fiscales 2013 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes	Consumo en restaurantes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0084%	0.0042%	0.0112%	0.0005%
Minería	0.0322%	0.0139%	0.0024%	0.0022%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0026%	0.0002%	0.0033%	0.0002%
Construcción	0.0740%	0.0043%	0.0054%	0.0044%
Industrias manufactureras	0.0285%	0.0082%	0.0025%	0.0021%
Comercio al por mayor	0.0288%	0.0044%	0.0008%	0.0017%
Comercio al por menor	0.0342%	0.0074%	0.0019%	0.0013%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0463%	0.0044%	0.0057%	0.0016%
Información en medios masivos	0.0190%	0.0096%	0.0006%	0.0019%
Servicios financieros y de seguros	0.0461%	0.0082%	0.0002%	0.0006%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.3936%	0.0121%	0.0004%	0.0021%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0521%	0.0051%	0.0014%	0.0090%
Dirección de corporativos y empresas	0.0045%	0.0067%	0.0000%	0.0034%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0407%	0.0055%	0.0029%	0.0043%
Servicios educativos	0.0064%	0.0057%	0.0229%	0.0007%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0162%	0.0063%	0.0091%	0.0009%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0352%	0.0240%	0.0042%	0.0169%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0418%	0.0081%	0.0256%	0.0031%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0684%	0.0088%	0.0076%	0.0063%
Actividad pendiente de aclaración	0.0352%	0.0039%	0.0000%	0.0007%
Promedio ponderado	0.0418%	0.0066%	0.0024%	0.0022%

b) Exenciones.

En el ISRE se aplican tratamientos diferenciales que dejan fuera del gravamen algunos rubros de ingresos, es decir, exentan parte de la renta gravable. El cuadro 2.1.3 muestra las exenciones del ISRE de los intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias, así como la exención parcial del pago del ISR a las maquiladoras que no constituyen Establecimiento Permanente (EP) en el país.

Cuadro 2.1.3 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	19,120	19,857	0.1243	0.1202
Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias	16,207	16,832	0.1054	0.1019
Exención parcial del ISR para maquiladoras al estimar la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación y reducción de la base al excluir los inventarios ^{2/}	2,913	3,025	0.0189	0.0183

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,00 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

c) Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales.

En el ISR se aplica un régimen sectorial a las empresas y personas físicas dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Este régimen consiste en una exención y una reducción del impuesto, cuya aplicación conjunta da como resultado que implícitamente el ISR de este sector económico sea menor que el del resto de los contribuyentes. El tratamiento diferencial en materia de exención del sector primario se hizo extensivo en el IETU.

En el cuadro 2.1.4 se presentan los gastos fiscales que forman parte del régimen sectorial del sector primario en el ISRE, que incluye la exención de 20 salarios mínimos anuales (S.M.A.) que es aplicable por cada socio o integrante, así como la reducción en el pago del ISR que beneficia a este sector.

Cuadro 2.1.4 Gastos Fiscales por Regímenes Especiales o Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	1,553	1,619	0.0101	0.0098
a. Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante con un límite de 200 veces el salario mínimo general (S.M.G.) del D.F.	999	1,074	0.0065	0.0065
b. Reducción de 30% del ISR ^{2/}	554	545	0.0036	0.0033

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,00 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Para 2013 la reducción aplicable es de 27.59%.

En el caso del IETU, la exención de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que se encuentren exentos del pago del ISR significa una pérdida recaudatoria de 2,418 y 2,626 mdp en 2012 y 2013, respectivamente. Estos montos son equivalentes a 0.0157 y 0.0159% del PIB para dichos años. Estas estimaciones reflejan el ajuste correspondiente a que el gasto fiscal únicamente se materializa cuando el contribuyente en virtud del tratamiento diferencial paga un menor monto total de impuestos.

La estimación del gasto fiscal de la exención en el IETU incluye la exención de hasta 40 S.M.A. que se otorga a las personas físicas con actividades empresariales del sector primario. En el caso del ISR esta exención se presenta en el cuadro 2.2.3 del ISR de Personas Físicas. Esta situación, así como la estimación de la reducción de tasa aplicable en el ISRE, explica que el dato reportado en el ISRE sea menor que el del IETU (1,074 y 2,626 mdp en 2013, respectivamente), aun cuando la tasa aplicable en el ISR es mayor que la del IETU.

d) Diferimientos.

Los tratamientos diferenciales del ISRE y del IETU, ya sea a través de deducciones u otro tipo de medidas, que dan lugar al diferimiento del pago de impuestos, se presentan en esta categoría, ya que comparten la característica de tratarse de costos en el corto plazo que se espera se recuperen en ejercicios futuros.

La estimación de los gastos fiscales muestra la pérdida recaudatoria de un año, dada la política fiscal vigente, sin considerar los efectos que tal política tendría en futuros ejercicios. Así, la deducción inmediata de activos fijos se calcula como la pérdida recaudatoria que se presenta en el año en que se produce el diferimiento, sin considerar que en el futuro se revertan estos diferimientos, debido a que no es posible tomar la deducción en línea recta por aquellos activos que ya hubieran sido deducidos en forma inmediata¹⁵. Por lo anterior, las estimaciones de los diferimientos no son equivalentes a los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.

En este caso, la estimación que se presenta se debe interpretar como una aproximación de la recaudación que se podría obtener en el año en que se elimina este beneficio, ya que este efecto que se revertiría en el futuro como resultado de las mayores deducciones que harían los contribuyentes en los siguientes años al no haber aplicado la deducción en forma inmediata y continuar aplicando la deducción en línea recta.

El cuadro 2.1.5 muestra que los diferimientos que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE son la deducción inmediata de las inversiones de activos fijos y el régimen de consolidación fiscal.

¹⁵ En otros países se aplican enfoques distintos para la estimación de los diferimientos. De acuerdo con el documento del BID (2009), “*Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*”, un método difundido para la estimación consiste en calcular el monto neto entre la cantidad que se posterga en el periodo y las recuperaciones o cantidades que por ejemplo se dejarían de deducir en el año correspondientes a actos realizados en años anteriores, pudiéndose también utilizar un método de valor presente, por el cual se estiman las diferencias de recaudación que se producirían en el futuro a causa de los diferimientos originados en el periodo analizado y posteriormente se calcula el valor presente de ese perfil de flujos.

Cuadro 2.1.5 Gastos Fiscales por Diferimientos en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	59,238	60,987	0.3852	0.3692
Deducción inmediata de inversiones de activos fijos	27,233	28,279	0.1771	0.1712
Régimen de consolidación fiscal	12,472	12,352	0.0811	0.0748
Deducción por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones ^{2/}	11,984	12,444	0.0779	0.0753
Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre	3,398	3,519	0.0221	0.0213
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	3,152	3,271	0.0205	0.0198
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{3/}	246	248	0.0016	0.0015
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	2,568	2,758	0.0167	0.0167
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	1,999	2,147	0.0130	0.0130
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{3/}	369	396	0.0024	0.0024
c. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas	200	215	0.0013	0.0013
De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran ^{4/}	1,245	1,288	0.0081	0.0078
Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables ^{3/}	323	330	0.0021	0.0020
Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes al acceso y uso de las mismas ^{3/}	15	17	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de “Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales”. Si se considerara también a organismos y empresas del sector público la estimación se incrementaría a 22,555 y 23,423 mdp en 2012 y 2013, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.1467 y 0.1418% del PIB para dichos años.

3/ Al permitir la deducción de las inversiones como gasto del ejercicio o al 100%, parte del gasto fiscal corresponde a un diferimiento del impuesto que se compensa en futuros ejercicios fiscales. El gasto fiscal que no es diferimiento, corresponde a la deducción en exceso respecto a la que se determinaría de aplicar la tasa de deducción inmediata correspondiente.

4/ La deducción de compras, en lugar de la del costo de ventas, implica un diferimiento del impuesto en el corto plazo, el cual se compensa en futuros ejercicios fiscales.

El cuadro III presenta la distribución de los montos estimados por sector para 2013 de los gastos fiscales que significan un diferimiento que son de aplicación general y que dada la información fiscal pueden ser distribuidos por sector económico.

Los conceptos que se distribuyen por sector económico son la deducción inmediata, de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables y de adaptaciones a instalaciones para personas con capacidades diferentes. Existen gastos fiscales que generan diferimientos en el pago de contribuciones que se asocian directamente a determinados sectores económicos. Entre éstos se encuentran la deducción inmediata o como gasto en el régimen simplificado para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, que beneficia a contribuyentes del sector primario y del autotransporte terrestre de carga y pasaje, la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias, así como la de terrenos para desarrolladores inmobiliarios.

Considerando que los montos muestran una relación directa con el tamaño del sector, su importancia relativa se debe medir respecto de variables como la inversión (en el caso de la deducción inmediata y de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable) o la composición y el valor de su nómina (aportaciones a fondos de pensiones). El cuadro IV muestra los diferimientos por sector económico como proporción de sus ingresos.

Cuadro III. Gastos Fiscales 2013 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Deducción Inmediata	Deducción por aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	67	2	0.1	0
Minería	2,318	83	0.4	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	117	202	285	0
Construcción	1,782	128	12	0.3
Industrias manufactureras	8,341	3,754	5	5
Comercio al por mayor	1,373	453	17	1
Comercio al por menor	5,212	341	3	3
Transportes, correos y almacenamiento	597	112	0	0.1
Información en medios masivos	2,813	154	1	0.2
Servicios financieros y de seguros	362	3,354	0.3	3
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,829	376	1	0.4
Servicios profesionales, científicos y técnicos	209	971	1	0.3
Dirección de corporativos y empresas	2	156	0	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	781	1,884	2	0.4
Servicios educativos	3	30	0.0	0
Servicios de salud y de asistencia social	91	22	0.0	0.3
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	223	14	0.3	0.1
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	491	14	0.4	2
Otros servicios excepto actividades del gobierno	111	195	2	0.4
Actividad pendiente de aclaración	555	199	0.2	1
Total	28,279	12,444	330	17

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro IV. Gastos Fiscales 2013 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Deducción Inmediata	Deducción por aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0175%	0.0005%	0.0000%	0.0000%
Minería	0.5660%	0.0203%	0.0001%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0278%	0.0480%	0.0678%	0.0000%
Construcción	0.1669%	0.0120%	0.0011%	0.0000%
Industrias manufactureras	0.1448%	0.0652%	0.0001%	0.0001%
Comercio al por mayor	0.0299%	0.0099%	0.0004%	0.0000%
Comercio al por menor	0.1234%	0.0081%	0.0001%	0.0001%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0816%	0.0153%	0.0000%	0.0000%
Información en medios masivos	0.3566%	0.0195%	0.0001%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0139%	0.1286%	0.0000%	0.0001%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.5330%	0.0708%	0.0002%	0.0001%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0240%	0.1117%	0.0001%	0.0000%
Dirección de corporativos y empresas	0.0011%	0.0872%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0374%	0.0903%	0.0001%	0.0000%
Servicios educativos	0.0021%	0.0214%	0.0000%	0.0000%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0259%	0.0063%	0.0000%	0.0001%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.3142%	0.0197%	0.0004%	0.0001%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.3066%	0.0087%	0.0002%	0.0012%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0350%	0.0615%	0.0006%	0.0001%
Actividad pendiente de aclaración	0.0390%	0.0140%	0.0000%	0.0001%
Promedio ponderado	0.1043%	0.0459%	0.0012%	0.0001%

En el cuadro 2.1.6 se presentan los gastos fiscales del IETU que implican un diferimiento. La mayor pérdida recaudatoria se deriva del crédito del ISR que pueden efectuar las empresas controladas, en contra del IETU propio, ya que se les permite acreditar el ISR enterado a la controladora, independientemente de si ésta realizó efectivamente el pago total de dicho impuesto.

En el IETU también se permite la deducción de algunas reservas de las instituciones del sistema financiero, que se otorgan como consecuencia de que se aplica el esquema de devengado en el sector financiero.

Cuadro 2.1.6 Gastos Fiscales por Diferimientos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	11,993	12,554	0.0780	0.0761
Consolidación fiscal	9,840	10,218	0.0640	0.0619
Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero	1,805	1,958	0.0117	0.0119
Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros	348	378	0.0023	0.0023

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

e) Facilidades administrativas.

Se consideran facilidades administrativas aquellos tratamientos que representan una renuncia recaudatoria al permitir para efectos del ISR la deducción de erogaciones del contribuyente sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales. Este beneficio afecta la cadena de comprobación fiscal, a través de la cual se logra que a toda deducción de parte de un adquirente corresponda la acumulación de ingresos por parte del proveedor del bien o servicio. Este tratamiento diferencial afecta la simetría del ISR.

El cuadro 2.1.7 presenta las facilidades administrativas del ISRE que son aplicables por el sector primario y por los autotransportistas de carga y pasaje.

Cuadro 2.1.7 Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas en el Impuesto sobre la Renta Empresarial^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2012	2013	2012	2013
	12,916	13,694	0.0840	0.0829
Sector primario. Deducción de 16% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	8,764	9,415	0.0570	0.0570
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 9% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR	1,415	1,421	0.0092	0.0086
Sector de autotransporte terrestre de carga federal. Deducción sin requisitos fiscales de gastos por concepto de:				
1) Maniobras:				
i. Por tonelada de carga o metro cúbico \$45.53				
ii. Por tonelada en paquetería \$75.92				
iii. Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso \$182.24				
2) Viáticos de la tripulación por día \$113.90				
3) Refacciones y reparaciones menores \$0.61 por km. recorrido	1,092	1,140	0.0071	0.0069
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 6% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores	892	925	0.0058	0.0056

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2012	2013	2012	2013
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 12% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	753	793	0.0049	0.0048
Régimen de Maquiladoras	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ La Resolución de Facilidades Administrativas para 2012 se publicó el 31 de enero en el Diario Oficial de la Federación.

2/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

f) Créditos fiscales.

El cuadro 2.1.8 presenta todas aquellas disposiciones que permiten reducir el importe del IETU a pagar a través de la aplicación de créditos fiscales, algunos de los cuales son permanentes y otros temporales. El acreditamiento de aportaciones de seguridad social (38,960 mdp de 2013), representa 70% del gasto total de los créditos del IETU. Este acreditamiento se otorga de forma permanente en este impuesto.

En el citado cuadro también se presentan los diversos créditos temporales que se aplican contra el IETU, los cuales se otorgaron como parte de un periodo de transición, para dar efectos fiscales a situaciones de los contribuyentes vigentes antes de la entrada en vigor de este impuesto. Por ejemplo, se dieron efectos fiscales por el nivel de inventarios, el importe de las pérdidas pendientes de amortizar derivadas de inversiones, o las inversiones realizadas con anterioridad. Los créditos temporales representan en 2013 el 30% del gasto total de los créditos del IETU.

En 2013 se observa un pequeño incremento de los gastos fiscales del IETU como por ciento del PIB, toda vez que al operar el IETU como un impuesto mínimo que interactúa con el ISR, la reducción en la tasa de este último impuesto de 30 a 29%, implica que al disminuir el ISR se incremente el valor efectivo de los gastos fiscales en el IETU.

Cuadro 2.1.8 Gastos Fiscales por Créditos Fiscales en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	51,201	55,741	0.3330	0.3375
Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social	35,926	38,960	0.2337	0.2359
Crédito fiscal por el saldo pendiente a deducir de las inversiones adquiridas desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, aplicable sobre el 5% de este saldo cada año, durante 10 años	7,334	8,160	0.0477	0.0494
Crédito fiscal por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, aplicables sobre el 6% del inventario de cada año, durante 10 años ^{2/}	3,582	3,964	0.0233	0.0240
Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del decreto del 1 de noviembre de 2006 ^{2/}	3,352	3,601	0.0218	0.0218
Crédito fiscal por las pérdidas pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para efectos del ISR, generadas en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se haya aplicado la deducción inmediata o total ^{2/}	600	644	0.0039	0.0039
Crédito fiscal para los contribuyentes del régimen simplificado que para efectos del ISR tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2008, derivadas del cambio de régimen a que se refiere el Artículo Segundo, fracción XVI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2002 ^{2/}	369	396	0.0024	0.0024
Crédito fiscal por enajenaciones a plazo, que para efectos del ISR se hayan acumulado, otorgado por la parte del precio cobrado en el ejercicio, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008 ^{2/}	38	16	0.0002	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

El cuadro V presenta la distribución de los montos estimados por sector para 2013 de los créditos fiscales en el IETU que son de aplicación general y que dada la información disponible pueden ser desagregados por sector económico. Al igual que en el caso del ISR, el cuadro VI muestra los créditos en el IETU por sector económico y como proporción de sus ingresos.

Los créditos que se distribuyen por sector económico son los de aportaciones de seguridad social, inversiones adquiridas de 1998 a 2007, inventarios, pérdidas pendientes de disminuir por la deducción inmediata y total, pérdidas fiscales del régimen simplificado y enajenaciones a plazo.

Cuadro V. Gastos Fiscales 2013 por créditos en el IETU y sector económico (mdp)

Sector Económico	Aportaciones de seguridad social	Inversiones adquiridas de 1998 a 2007	Inventarios	Pérdidas pendientes de disminuir	Pérdidas fiscales (régimen simplificado)	Enajenaciones a plazos
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	327	113	5	28	96	0.1
Minería	237	132	33	25	0	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	18	506	1	2	0	0
Construcción	1,217	382	332	97	1	4
Industrias manufactureras	9,109	2,569	1,739	168	2	0.1
Comercio al por mayor	1,682	391	430	35	2	1
Comercio al por menor	2,455	465	531	65	6	0.4
Transportes, correos y almacenamiento	1,741	490	8	58	278	0
Información en medios masivos	1,624	1,065	239	8	0	0
Servicios financieros y de seguros	1,436	313	28	6	2	0.2
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	550	763	341	63	4	7
Servicios profesionales, científicos y técnicos	3,814	112	9	8	1	0
Dirección de corporativos y empresas	279	1	6	0	0	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	11,813	178	85	14	2	1
Servicios educativos	86	5	0.1	1	0.1	0
Servicios de salud y de asistencia social	262	50	6	3	0.2	0
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	70	93	7	5	0.3	0.3
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	391	365	59	19	0.2	0.4
Otros servicios excepto actividades del gobierno	1,329	81	17	18	2	2
Actividad pendiente de aclaración	519	85	88	22	0.5	0
Total	38,960	8,160	3,964	644	396	16

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro VI. Gastos Fiscales 2013 por créditos en el IETU y sector económico (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Aportaciones de seguridad social	Inversiones adquiridas de 1998 a 2007	Inventarios	Pérdidas pendientes de disminuir	Pérdidas fiscales (régimen simplificado)	Enajenaciones a plazos
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0854%	0.0296%	0.0013%	0.0072%	0.0252%	0.0000%
Minería	0.0579%	0.0322%	0.0082%	0.0061%	0.0000%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0044%	0.1202%	0.0003%	0.0005%	0.0000%	0.0000%
Construcción	0.1140%	0.0357%	0.0311%	0.0090%	0.0001%	0.0004%
Industrias manufactureras	0.1582%	0.0446%	0.0302%	0.0029%	0.0000%	0.0000%
Comercio al por mayor	0.0366%	0.0085%	0.0093%	0.0008%	0.0000%	0.0000%
Comercio al por menor	0.0581%	0.0110%	0.0126%	0.0015%	0.0002%	0.0000%
Transportes, correos y almacenamiento	0.2378%	0.0669%	0.0011%	0.0080%	0.0379%	0.0000%
Información en medios masivos	0.2059%	0.1349%	0.0303%	0.0010%	0.0000%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0550%	0.0120%	0.0011%	0.0002%	0.0001%	0.0000%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.1037%	0.1438%	0.0642%	0.0118%	0.0007%	0.0014%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.4386%	0.0129%	0.0010%	0.0009%	0.0001%	0.0000%
Dirección de corporativos y empresas	0.1562%	0.0003%	0.0032%	0.0000%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.5664%	0.0086%	0.0041%	0.0007%	0.0001%	0.0000%
Servicios educativos	0.0613%	0.0039%	0.0001%	0.0007%	0.0001%	0.0000%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0747%	0.0141%	0.0017%	0.0008%	0.0001%	0.0000%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0988%	0.1316%	0.0100%	0.0074%	0.0005%	0.0004%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.2440%	0.2281%	0.0367%	0.0119%	0.0001%	0.0002%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.4192%	0.0257%	0.0054%	0.0058%	0.0006%	0.0007%
Actividad pendiente de aclaración	0.0365%	0.0060%	0.0062%	0.0015%	0.0000%	0.0000%
Promedio ponderado	0.1437%	0.0301%	0.0146%	0.0024%	0.0015%	0.0001%

g) Subsidio para el empleo.

Por su importancia y características particulares se reporta por separado el subsidio para el empleo, por medio del cual se permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios por hasta aproximadamente 3.9 salarios mínimos (S.M.)¹⁶ reducir su impuesto a pagar. Incluso, los asalariados de ingresos menores a 2.6 S.M., para los que el subsidio para el empleo es mayor que su impuesto determinado, obtienen un incremento en su ingreso por este subsidio, en un monto equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

Este subsidio, antes llamado crédito al salario, originalmente se estableció con el fin de mejorar el ingreso de los trabajadores. No obstante, se clasifica como un gasto fiscal del ISRE, ya que si bien pretende apoyar el ingreso de los asalariados de menores recursos, en la práctica ha significado también un beneficio para las empresas, al financiar el fisco parte de los ingresos de sus trabajadores.¹⁷ Se estima que este subsidio representa un gasto fiscal de 29,594 y 31,789 mdp para 2012 y 2013, respectivamente (0.1925% del PIB)¹⁸.

Existen algunas razones para pensar que el subsidio para el empleo también beneficia a las empresas reduciendo el costo laboral que pagan. A partir de las elasticidades¹⁹ de oferta y demanda se puede medir la incidencia de los impuestos o subsidios, es decir, sobre quién recae la mayor parte de un impuesto o subsidio. Entre más inelástica sea la demanda (oferta), mayor parte del impuesto o subsidio recaerá sobre ésta. Si en un mercado, la demanda es más inelástica que la oferta, el impuesto o subsidio recaerá en mayor medida sobre los demandantes que sobre los oferentes.

¹⁶ Se considera el salario mínimo vigente en 2012 para la zona geográfica "A" de 62.33 pesos diarios.

¹⁷ Este criterio se ha mantenido desde el primer Presupuesto de Gastos Fiscales que se presentó al Congreso de la Unión en 2002. En dicho año el gasto se registra bajo el rubro crédito al salario.

¹⁸ Si se incluyera el subsidio para el empleo correspondiente al sector de actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales, el gasto fiscal ascendería a 31,540 y 33,878 mdp para 2012 y 2013, respectivamente (0.2051% del PIB).

¹⁹ La elasticidad de la oferta y demanda laboral permite estimar la incidencia de los impuestos o subsidios sobre el trabajo. La elasticidad indica el grado de reacción de una variable dependiente ante cambios en las variables independientes. Si la elasticidad en valor absoluto es menor que 1, entonces se dice que el bien en cuestión tiene una demanda (oferta) inelástica, es decir, reacciona menos que proporcional ante un cambio en alguna variable independiente. Por el contrario, si la elasticidad, en valor absoluto, es mayor que 1, el bien enfrenta una demanda (oferta) elástica, lo que indica que reacciona en mayor medida que el cambio que experimenta alguna variable independiente, como puede ser el ingreso o el precio.

Un análisis general de la oferta y demanda del mercado laboral conduce a concluir que en los niveles salariales bajos, la oferta laboral es muy elástica mientras que la demanda tiende a ser relativamente inelástica. Lo anterior, se explica porque a niveles bajos de salario existe un mayor número de trabajadores sustitutos, debido a que los trabajadores de estratos de ingresos superiores pueden desempeñar labores menos calificadas. En este sentido, la entrada potencial al mercado de bajos niveles salariales aumenta la elasticidad de la oferta de trabajo. Este efecto también se refuerza por los migrantes del campo a la ciudad y los trabajadores por cuenta propia que buscan incorporarse al mercado de trabajo del segmento de bajos ingresos. Por su parte la demanda de mano de obra menos calificada tiende a ser inelástica por lo indispensable de los servicios que proporcionan y la baja proporción del costo laboral que representan en promedio. Por estas razones, el subsidio para el empleo también beneficia a las empresas al financiar el fisco parte del costo de la nómina.

Por otra parte, un análisis de la distribución del subsidio para el empleo por sector económico muestra que las manufacturas, servicios de apoyo a los negocios y comercio al por menor concentran 16.7 miles de millones de pesos (mmp), es decir, 52% del total, favoreciendo a 5.7 millones de trabajadores. El sector servicios de apoyo a los negocios beneficia con el subsidio para el empleo a 2.4 millones de trabajadores, con un monto equivalente al 20% del subsidio para el empleo. El sector manufacturero también absorbe 20% del subsidio para el empleo, y lo distribuye entre 2.1 millones de asalariados. En el caso del comercio al por menor el subsidio equivale a 12% y beneficia a 1.2 millones de empleados (Cuadro VII).

Cuadro VII. Gasto Fiscal 2013 del Subsidio para el Empleo y número de trabajadores beneficiados clasificado por sector económico

Sector Económico	Número de trabajadores beneficiados con el subsidio	Subsidio para el empleo (mdp)	Participación del subsidio para el empleo
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	333,113	914	2.9%
Minería	31,457	91	0.3%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	22,389	74	0.2%
Construcción	836,233	1,775	5.6%
Industrias manufactureras	2,092,276	6,358	20.0%
Comercio al por mayor	630,898	1,920	6.0%
Comercio al por menor	1,244,818	3,874	12.2%
Transportes, correos y almacenamiento	297,696	951	3.0%
Información en medios masivos	71,250	208	0.7%
Servicios financieros y de seguros	144,510	485	1.5%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	203,005	602	1.9%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	834,950	2,227	7.0%
Dirección de corporativos y empresas	7,043	19	0.1%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	2,390,064	6,446	20.3%
Servicios educativos	357,120	1,256	4.0%
Servicios de salud y de asistencia social	383,758	1,508	4.7%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	33,277	106	0.3%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	201,518	660	2.1%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	465,207	1,443	4.5%
Actividad pendiente de aclaración	266,100	870	2.7%
Total	10,846,682	31,789	100.0%

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

2.2. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Los tipos de tratamientos diferenciales en el ISR de personas físicas son por concepto de deducciones, exenciones, regímenes especiales o sectoriales y diferimientos.

a) Deducciones.

El cuadro 2.2.1 presenta las estimaciones de los gastos fiscales por las distintas deducciones personales que pueden realizar los contribuyentes, las cuales se clasifican en cuatro categorías: las deducciones asociadas a gastos de seguridad social; de asistencia social; relacionadas con el ahorro y las relativas a los servicios educativos.

Cuadro 2.2.1 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	23,811	23,874	0.1549	0.1445
Gastos de seguridad social				
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	3,967	4,113	0.0258	0.0249
Primas de seguros de gastos médicos	1,507	1,569	0.0098	0.0095
Gastos de funerales	62	66	0.0004	0.0004
Gastos de asistencia social				
Donativos no onerosos ni remunerativos	477	496	0.0031	0.0030
Gastos relacionados al ahorro				
Intereses reales de créditos hipotecarios	3,875	4,030	0.0252	0.0244
Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro, así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de \$152,000	231	231	0.0015	0.0014

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, sin que excedan de 5 S.M.A. y de 10% de los ingresos acumulables	92	99	0.0006	0.0006
Gastos relacionados con la educación				
Colegiaturas ^{2/}	13,554	13,220	0.0882	0.0800
Gastos de transportación escolar	46	50	0.0003	0.0003

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

b) Exenciones.

A través de este tratamiento diferencial se deja fuera del alcance del gravamen algún ingreso, acto o actividad, que conforme a la estructura “normal” debería ser objeto del impuesto. En el ISR de personas físicas destaca la exención que se aplica a diversos conceptos laborales remunerativos que se otorgan a los ingresos que perciben los trabajadores. El cuadro 2.2.2 muestra los gastos de este tipo de mayor a menor monto. Los gastos fiscales que significan una mayor pérdida de ingresos son la exención a las jubilaciones²⁰, los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, los correspondientes a otros ingresos por salarios y los provenientes de cajas y fondos de ahorro. En 2013 estos cuatro conceptos representan 60% de los gastos fiscales por exenciones en el ISR de personas físicas.

Por otra parte, el cuadro 2.2.2 muestra otros ingresos exentos no relacionados con sueldos y salarios. La pérdida recaudatoria más significativa asociada a este tipo de ingresos es la exención a los ingresos derivados de intereses que perciben las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES), así como la de los ingresos por enajenación de casa habitación, las cuales en 2013 representan 23% de las exenciones del ISR de personas físicas.

²⁰ A partir del 25 de mayo de 2012, la exención a este tipo de ingresos se incrementó de 9 a 15 salarios mínimos.

Cuadro 2.2.2 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	98,634	104,937	0.6415	0.6352
Ingresos exentos por salarios	73,818	78,696	0.4801	0.4764
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	24,679	27,160	0.1605	0.1644
Prestaciones de previsión social ^{2/}	14,579	15,312	0.0948	0.0927
Otros ingresos por salarios ^{3/}	9,958	10,423	0.0648	0.0631
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	9,379	9,779	0.0610	0.0592
Gratificación anual (aguinaldo)	5,127	5,401	0.0333	0.0327
Otros pagos por separación ^{4/}	3,813	3,981	0.0248	0.0241
Horas extras	2,439	2,577	0.0159	0.0156
Prima vacacional	1,644	1,734	0.0107	0.0105
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	778	826	0.0051	0.0050
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	680	710	0.0044	0.0043
Prima dominical	555	595	0.0036	0.0036
Reembolso de gastos médicos	187	198	0.0012	0.0012
Otros ingresos exentos	24,816	26,241	0.1614	0.1588
Ingresos exentos por intereses que perciben las SIEFORES	11,983	12,874	0.0779	0.0779
Enajenación de casa habitación	10,978	11,397	0.0714	0.0690
Intereses	1,794	1,920	0.0117	0.0116
a. Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F.	1,599	1,718	0.0104	0.0104
b. Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F.	195	202	0.0013	0.0012
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	46	33	0.0003	0.0002
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A. ^{5/}	15	17	0.0001	0.0001
Rentas congeladas ^{6/}	0	0	0.0000	0.0000

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Enajenación de acciones en bolsa de valores	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Se refiere a los subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, así como otras de naturaleza análoga.

3/ Se incluyen entregas de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social, así como los retiros por concepto de ayuda para gastos de matrimonio o desempleo de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, entre otros conceptos.

4/ Incluye primas de antigüedad e indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, entre otros conceptos.

5/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

6/ Se considera que el costo de este gasto fiscal se aproxima a cero puesto que en lugares como el D.F. las rentas congeladas ya no son aplicables, mientras que en los lugares en donde se aplican, las rentas percibidas por estas propiedades son muy bajas y por consiguiente también el tamaño del ingreso exento.

c) Regímenes especiales o sectoriales.

En esta categoría se incluyen tres regímenes especiales: (1) El régimen de base de efectivo para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que pueden efectuar deducciones similares a las que realizan las empresas; (2) el régimen del sector primario que consiste en exentar un monto de ingresos de las personas físicas que obtienen ingresos exclusivamente de actividades de este sector; (3) el régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS), por medio del cual se establecen disposiciones especiales para el cálculo y pago de impuestos de los contribuyentes, personas físicas con actividades empresariales con ingresos de hasta 2 mdp en el ejercicio inmediato anterior, que sólo realizan operaciones con el público en general²¹. Las estimaciones de estos conceptos se presentan en el cuadro 2.2.3.

²¹ A estos contribuyentes no se les permite emitir facturas para evitar que se generen actividades indebidas como la emisión de facturas por operaciones no realizadas, que podrían ser aprovechadas por contribuyentes que tributen conforme a las disposiciones generales para disminuir su base gravable, sin que representen un incremento en el pago de impuestos de los REPECOS.

Cuadro 2.2.3 Gastos Fiscales por Regímenes Especiales o Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	3,681	3,901	0.0239	0.0235
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales ^{2/}	1,913	2,005	0.0124	0.0121
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención hasta por 40 S.M.A. ^{3/}	911	996	0.0059	0.0060
Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) sujetos a una cuota fija ^{4/}	857	900	0.0056	0.0054

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Se consideran gastos fiscales para las personas físicas las deducciones señaladas en el cuadro 2.1.1 correspondiente al ISRE, así como las presentadas en el cuadro 2.1.5, en la medida en que dichas deducciones sean aplicadas por personas físicas con actividades empresariales y profesionales. La estimación incluye las siguientes deducciones: inmediata de inversiones de activos fijos, por consumo en restaurantes, por la adquisición de automóviles hasta por 175 mil pesos y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. Los gastos fiscales que significan un diferimiento sólo representan 25.9% del monto total reportado en 2013, por lo que este tratamiento no se reporta en la sección de diferimientos.

3/ Se consideran adicionalmente como gasto fiscal para las personas físicas los conceptos señalados en los cuadros 2.1.4 y 2.1.5 para los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura.

4/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión. Como la evasión promedio de este sector se estima es superior a 90% ("Evasión Global de los Impuestos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petrolero", ITESM) el potencial recaudatorio de este régimen es considerablemente superior al monto del gasto fiscal reportado.

d) Diferimientos.

En el ISR de personas físicas se incluye como diferimiento a la deducción de las inversiones como gasto en lugar del esquema de depreciación en línea recta, que efectúan los contribuyentes del régimen intermedio, así como la de compras en lugar del costo de lo vendido. La estimación de la deducción de las inversiones asciende a 2,660 y 2,759 mdp para 2012 y 2013, respectivamente (0.0173 y 0.0167% del PIB). Esta estimación no incluye la renuncia recaudatoria asociada de permitir la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido, ya que no se cuenta con información que permita estimar dicho monto.

2.3. Impuesto al Valor Agregado.

El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales: (1) el régimen de exención y (2) el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones y la tasa de la región fronteriza). En 2013 las exenciones representan 19% del gasto fiscal asociado al IVA y las tasas reducidas el 81% restante.

a) Exenciones.

El cuadro 2.3.1 muestra la estimación del gasto fiscal del régimen de exención en el IVA. Las exenciones que representan las mayores renunciaciones recaudatorias se derivan de la prestación de servicios de enseñanza, así como de la enajenación de casa habitación (incluye arrendamiento y el pago de intereses de créditos hipotecarios).

Cuadro 2.3.1 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2012	2013	2012	2013
	44,250	47,538	0.2878	0.2878
Servicios de enseñanza	21,817	23,439	0.1419	0.1419
Vivienda ^{3/}	16,513	17,740	0.1074	0.1074
Servicios profesionales de medicina	2,491	2,676	0.0162	0.0162
Servicio de transporte público terrestre de personas	2,414	2,593	0.0157	0.0157
Espectáculos públicos	1,015	1,090	0.0066	0.0066

1/ Se utiliza la ENIGH de 2010 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

2/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ Incluye venta, renta y pago de intereses de créditos hipotecarios de vivienda.

b) Tasas reducidas.

El cuadro 2.3.2 muestra que el tratamiento diferencial en 2013 de la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos representa 76% del total de las tasas reducidas, seguido de las medicinas (7%) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4%). La tasa reducida de la región fronteriza representa 8% del total del gasto fiscal de tasas reducidas.

Cuadro 2.3.2 Gastos Fiscales por Tasas Reducidas en el Impuesto al Valor Agregado^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2012	2013	2012	2013
Tasas reducidas	190,927	205,121	1.2418	1.2418
Tasa cero	176,183	189,280	1.1459	1.1459
Alimentos ^{3/}	145,940	156,789	0.9492	0.9492
Medicinas	14,222	15,279	0.0925	0.0925
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	8,195	8,804	0.0533	0.0533
Libros, periódicos y revistas	5,012	5,385	0.0326	0.0326
Otros productos	2,291	2,461	0.0149	0.0149
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias	523	562	0.0034	0.0034
Régimen de maquiladoras	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Tasa de 11% en la región fronteriza	14,745	15,841	0.0959	0.0959
El resto de la región fronteriza ^{4/}	7,718	8,292	0.0502	0.0502
Baja California	4,659	5,005	0.0303	0.0303
Quintana Roo	1,491	1,602	0.0097	0.0097
Baja California Sur	876	942	0.0057	0.0057

N.D.: No Disponible.

1/ Se utiliza la ENIGH de 2010 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

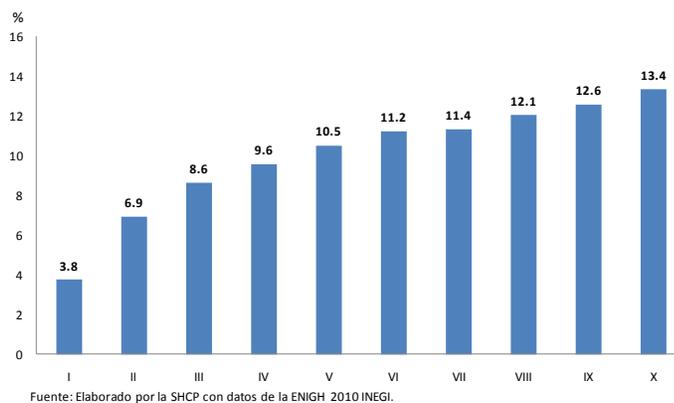
2/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ Se incluye el gasto fiscal por el estímulo del 100% del IVA por la importación o enajenación de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores a 10 litros, entre otros, asciende a 0.0407% del PIB, es decir, 6,723 mdp de 2013.

4/ Incluye los municipios de Sonora, Chihuahua, Nuevo León, Coahuila, Tamaulipas, Campeche, Tabasco y Chiapas, que se ubican en la región fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio de Plutarco Elías Calles; de ese punto, en línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, el este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

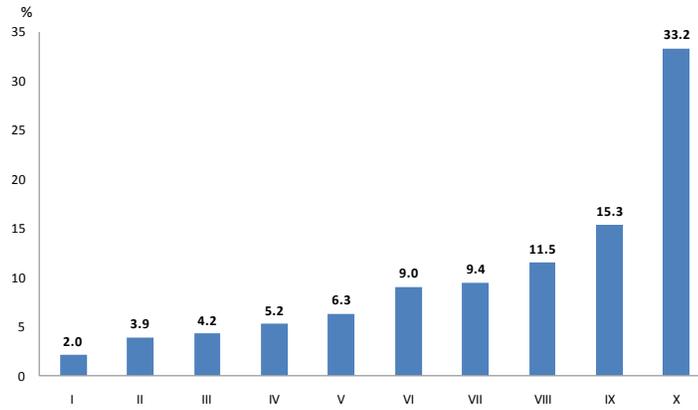
La aplicación de la tasa cero y las exenciones en el IVA representan un subsidio tributario para todos los hogares con independencia de su nivel de ingresos, ya que su aplicación se otorga en forma generalizada. El gasto fiscal en el IVA de mayor relevancia es el régimen de tasa cero, ya que su aplicación a conceptos como alimentos y medicinas, entre otros, equivale a 1.15% del PIB (189 mmp para el 2013). El subsidio implícito que significa la aplicación de la tasa cero a los alimentos asciende a 0.95% del PIB (157 mmp para el 2013) y como se aprecia en la gráfica 2, los hogares del menor decil de ingresos reciben una menor proporción del subsidio.

Gráfica 2. Distribución por decil de ingresos del subsidio implícito de mantener la tasa de 0% a los alimentos
Porcentaje



El gasto fiscal asociado a la tasa reducida en medicinas asciende a 15 mmp para el 2013 (0.09% del PIB) y como se aprecia en la gráfica 3, los hogares del menor decil de ingresos reciben una menor proporción del subsidio.

Gráfica 3. Distribución por decil de ingresos del subsidio implícito de mantener la tasa de 0% a las medicinas
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2010 INEGI.

2.4. Impuestos Especiales.

Los impuestos especiales del sistema impositivo federal que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales son el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos. Los tratamientos diferenciales en estos impuestos consisten en exenciones y tasas reducidas.

Considerando que la reforma fiscal que entró en vigor en 2008 derogó el impuesto de la Tenencia Federal a partir de 2012, en el presente Presupuesto de Gastos Fiscales ya no se incluyen estimaciones de los tratamientos diferenciales de este impuesto.

a) Exenciones.

En el IEPS se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y fija rural, así como en ciertos casos los servicios de Internet, en tanto que en el ISAN se exenta total y parcialmente a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 193,231 y 244,760 pesos, respectivamente. El cuadro 2.4.1 presenta las estimaciones del gasto fiscal de estas exenciones.

Cuadro 2.4.1 Gastos Fiscales por Exenciones en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
	4,625	4,969	0.0300	0.0300
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	2,706	2,907	0.0176	0.0176
a. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	1,368	1,470	0.0089	0.0089
b. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	1,338	1,437	0.0087	0.0087
Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a automóviles	1,919	2,062	0.0124	0.0124
a. Con valor de hasta \$193,231 (exención del 100%)	1,189	1,278	0.0077	0.0077
b. Con valor de \$193,231 y hasta \$244,760 (exención del 50%)	730	784	0.0047	0.0047

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

b) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Enajenación de Gasolinas y Diesel.

Pese a que la aplicación del IEPS a las gasolinas y diesel, que en ocasiones implica un impuesto negativo, en estricto sentido no es un gasto fiscal, porque se deriva de una política de precios públicos administrados, al igual que en otros años, se reporta el impuesto negativo que se genera cuando el precio de venta al público de las gasolinas y diesel es menor al precio de venta de PEMEX basado en la referencia en el mercado internacional relevante y los costos de transporte y almacenamiento. El impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diesel puede variar considerablemente, toda vez que éste depende de los precios internacionales de estos productos, que a su vez dependen del precio del petróleo crudo y de la paridad cambiaria.

En 2011, el precio promedio de venta al público de las gasolinas y el diesel fue menor al precio productor de PEMEX, lo que implicó que la tasa de este impuesto fuera negativa, propiciando un traslado de recursos hacia el consumidor final, de 165,977 mdp²². Por otra parte, durante el periodo enero-mayo de 2012 el importe de este impuesto fue negativo en 97,786 mdp. Este monto es mayor al presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2012, de 51,269 mdp, debido a la evolución que mostraron en ese periodo de 2012 el precio del petróleo y el tipo de cambio de nuestra moneda. Con base en la trayectoria observada de este impuesto negativo, la estimación de cierre para todo 2012 es de 172,265 mdp (1.1204% del PIB), mientras que para 2013 se estima un gasto fiscal de 44,000 mdp (0.2664% del PIB).

Apoyar el precio de las gasolinas crea distorsiones en nuestra economía. Dado que se importa cerca de 40% de las gasolinas y del diesel que se consumen en México, tener un precio inferior al internacional significa comprar caro en el extranjero y vender barato en México.

²² Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2011.

Por otro lado, este apoyo es regresivo ya que el 20% de la población de mayores ingresos absorbe más del 55% del monto total, en tanto que el 20% de la población de menores ingresos obtiene el 3.4% del total. Esto se debe a que aunque la gasolina es ampliamente accesible para toda la población, en la práctica son las personas de mayores ingresos quienes utilizan con mayor intensidad los combustibles automotrices concentrando el consumo y, por lo tanto, el apoyo. El consumo per cápita de gasolinas en México es superior al de los países europeos, como Italia, España, Alemania, Francia y Reino Unido y sólo inferior al consumo de Estados Unidos, Canadá, Venezuela, Arabia Saudita y los Emiratos Árabes.

2.5. Estímulos fiscales.

En términos generales un estímulo fiscal es una medida de carácter tributario por medio de la cual los contribuyentes o un grupo de éstos obtienen un beneficio, lo que promueve o “estimula” una conducta o una actividad. De tal forma, en general los gastos fiscales pueden considerarse también estímulos fiscales. En esta sección se presentan los estímulos fiscales que tienen su origen en la Ley de Ingresos de la Federación, en Decretos Presidenciales o bien en el Título VII “De los Estímulos Fiscales” de la Ley del ISR²³.

El cuadro 2.5.1 muestra los estímulos fiscales que representan tratamientos diferenciales, los cuales pueden ser diseñados como deducciones o bien como créditos fiscales, y en ocasiones representar únicamente un diferimiento del impuesto.

Cuadro 2.5.1 Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Estímulos fiscales				
(Ley de Ingresos de la Federación o leyes fiscales)	5,799	6,158	0.0377	0.0372
ISR: Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera ^{2/}	5,075	5,426	0.0330	0.0328
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional	500	500	0.0033	0.0030
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional	50	50	0.0003	0.0003
IEPS: Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	174	182	0.0011	0.0011
a. Acreditamiento del IEPS conforme al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF ^{2/}	174	182	0.0011	0.0011

²³ Algunos gastos fiscales que podrían ubicarse en esta sección como la deducción de colegiaturas o los acreditamientos del IETU, se reportan en las secciones correspondientes a los impuestos que disminuyen, con el fin de ubicarlos junto con otros gastos fiscales de la misma naturaleza.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
ISAN: Estímulo equivalente al total de este causado por la enajenación o importación de automóviles propulsados por baterías eléctricas recargables	0.3	0.4	0.000002	0.000002
IEPS: Acreditamiento del IEPS de diesel ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
a. Para los autotransportistas ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
c. Marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
Estímulos fiscales (Decretos Presidenciales)	6,463	4,223	0.0420	0.0256
Estímulo fiscal a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en:	4,905	2,643	0.0319	0.0160
a. Acreditamiento del 60 y 30% para los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, respectivamente, del excedente de comparar el promedio mensual del ISR enterado de sus trabajadores del ejercicio fiscal 2007 y el ISR a enterar en el mes que se trate de los ejercicios fiscales 2012 y 2013, cuando este último monto sea mayor	4,905	2,643	0.0319	0.0160
Estímulo a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones para modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje	894	953	0.0058	0.0058
a. Tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 ejes, camiones unitarios de 3 ejes, autobuses integrales y convencionales con capacidad de 30 asientos, así como plataformas o chasis para éstos	688	739	0.0045	0.0045
b. Vehículos nuevos destinados al transporte urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, así como plataformas o chasis para éstos	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
c. Estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en el que se recibe el vehículo usado	206	214	0.0013	0.0013

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Estímulo consistente en un crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, siempre que mediante contrato se establezca que el monto del ISR que se cause será cubierto por el residente en México	369	396	0.0024	0.0024
Estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G.A.	111	115	0.0007	0.0007
Estímulo para el rescate de las zonas de monumentos históricos de las Ciudades de Mazatlán, Sinaloa; Mérida, Yucatán; México, Distrito Federal; Morelia, Michoacán; Oaxaca de Juárez, Oaxaca; Puebla de Zaragoza, Puebla y Veracruz, Veracruz.	92	99	0.0006	0.0006
a. Deducción inmediata al 100% en inversiones en bienes inmuebles ^{4/}	92	99	0.0006	0.0006
b. Costo de al menos 40% del precio del inmueble enajenado para su restauración o rehabilitación	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Beneficio fiscal a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, consistente en una deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo realizadas entre el 5 de marzo de 2008 y el 31 de diciembre de 2012, en centros productivos que empleen al menos 50 trabajadores que se ubiquen en localidades de alta y muy alta marginación, cuya población no exceda de 50 mil habitantes ^{4/}	77	N.A.	0.0005	N.A.
Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud	15	17	0.0001	0.0001
Acreditamiento del IEPS de gasolinas de vehículos del autotransporte público federal de pasajeros o de carga, y el transporte privado de carga, a través de carreteras o caminos ^{3/5/}	0.0	N.A.	0.0000	N.A.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2012	2013	2012	2013
Estímulo a contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, para ser objeto de elaboración, transformación o reparación ^{6/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Exención de 80% del pago del ISR por los ingresos por arrendamiento de remolques o semiremolques importados de manera temporal hasta por un mes	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
No se considera enajenación la aportación de bienes inmuebles a fideicomisos cuya única actividad sea la construcción o adquisición de inmuebles, incluso cuando su uso o goce sea concedido a un tercero, o al mismo fideicomitente aun cuando la renta que deduzca exceda de 12% anual del valor fiscal del inmueble ^{4/6/}	N.D.	N.A.	N.D.	N.A.
Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante programas gubernamentales para reubicar a las personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Estímulo a las personas físicas residentes en la franja fronteriza que califiquen como REPECOS consistente en que podrán pagar el ISR por los ingresos que obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, aplicando la tasa establecida en el artículo 138 de la LISR	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D.: No Disponible. N.A.: No Aplica.

1/ Se utilizó un PIB de 15,375,100 mdp para 2012 y de 16,518,000 mdp para 2013 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realiza un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

3/ Considerando los precios internacionales actuales de este combustible, así como sus precios futuros, se estima que en 2012 y 2013 no se determinaría impuesto a cargo y por lo tanto el valor de este acreditamiento sería cero.

4/ Estos tratamientos se clasifican como diferimientos. El resto de los estímulos fiscales se consideran créditos fiscales. Es adecuado señalar que al permitir la deducción de las inversiones como gasto del ejercicio, parte del gasto fiscal corresponde a un diferimiento del impuesto que se compensa en futuros ejercicios fiscales. El gasto fiscal que no es diferimiento, corresponde a la deducción en exceso respecto a la que se determinaría de aplicar la tasa de deducción inmediata correspondiente.

5/ Estos gastos fiscales fueron derogados a partir del 1 de abril de 2012, de acuerdo con lo establecido en el "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa", publicado en el DOF del 30 de marzo de 2012.

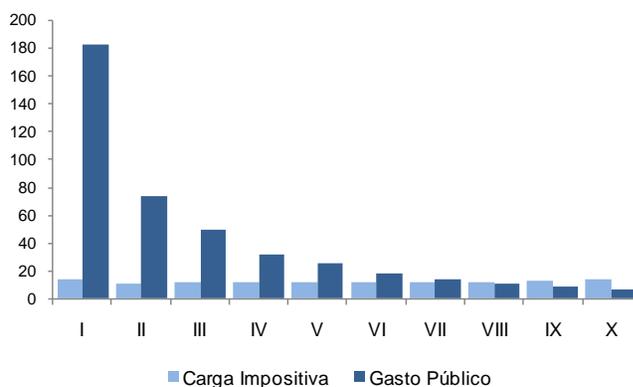
6/ El costo recaudatorio del beneficio fiscal de calcular el ISR con base en la utilidad fiscal que resulte de multiplicar el valor de los activos totales o el monto total de los costos y gastos de operación por el 3%, que se otorga mediante Decreto a los contribuyentes que destinen mercancías al Recinto Fiscal Estratégico, no se reporta debido a que estos contribuyentes (tres empresas) operan también al amparo de un programa IMMEX, por lo que son considerados dentro del gasto fiscal de maquiladoras. De esta forma se evita duplicar este gasto fiscal.

Los gastos fiscales y su impacto en la distribución del ingreso.

Los tratamientos diferenciales contenidos en las disposiciones tributarias que dan lugar a un gasto fiscal, si bien benefician a sectores específicos a través de un menor pago de impuestos, también representan un límite para mejorar la distribución del ingreso entre la población. Tomando en cuenta que el gasto público es la principal herramienta que tiene el gobierno para redistribuir la riqueza, una menor recaudación derivada por los gastos fiscales cancela la posibilidad de expandir los programas de gasto social y de mejorar el bienestar de la mayor parte de la población.

Como se ha observado en estudios anteriores²⁴ el gasto público destinado a cubrir las necesidades de la población ya sea en materia educativa o bien a través del Programa Oportunidades mediante transferencias monetarias, es progresivo, ya que una importante proporción beneficia a las personas de los primeros deciles de ingreso. La gráfica 4 muestra el efecto redistributivo positivo de la política fiscal, a través de comparar las distribuciones de las contribuciones al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo²⁵, por deciles poblacionales.

Gráfica 4. Carga Impositiva y Gasto Público
Como proporción del ingreso autónomo



Fuente: “Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2010”. SHCP.

²⁴ “Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2010” SHCP.

²⁵ Es el ingreso antes de impuestos y transferencias gubernamentales.

3. Descripción de los conceptos, fuentes de información y referencias legales.

A continuación se describen los conceptos que se presentan en este informe:

3.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

a) Deducciones.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Automóviles hasta por \$175,000.

Son deducibles las inversiones en automóviles hasta por un monto de \$175,000 por vehículo (Fracción II del Artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]).

Debido a la dificultad para distinguir las inversiones que corresponden a las actividades propias de la empresa respecto de las personales, se establece un límite al monto de la inversión en automóviles.

La estimación del gasto fiscal por la deducción de la inversión en automóviles se realizó considerando información de las adquisiciones de automóviles reportadas por los contribuyentes en sus declaraciones anuales de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

Deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo.

Los patrones que contraten a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, además de deducir sus salarios, pueden aplicar una deducción adicional en el ISR equivalente en 2012 a aproximadamente 70% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo (monto máximo).

Los contribuyentes pueden obtener este beneficio por los puestos de nueva creación que generen durante 2011, 2012 y 2013, y que los mantengan existentes por un periodo de por lo menos 36 meses a partir de la creación del puesto, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. A partir de 2012 el monto máximo de la deducción adicional disminuye en un 25% (Artículos 230 y 232 de la LISR y Segundo y Tercero Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 31 de diciembre de 2010).

Para realizar la estimación del gasto fiscal de la deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo se utilizó la información del número de cotizantes que reporta el IMSS para el periodo de diciembre de 2010 a mayo de 2012, por grupo de salario base de cotización clasificado en múltiplos de salario mínimo.

Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS.

Las cuotas al IMSS a cargo de los trabajadores son deducibles, cuando son pagadas por el patrón (Fracción VIII del Artículo 29 de la LISR).

Para estimar este concepto se utilizó la información reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de sueldos y salarios de los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010, sin considerar las contribuciones a cargo de los trabajadores del salario mínimo.

Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas.

Son deducibles los donativos otorgados a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios, así como a sus organismos descentralizados que sean considerados no contribuyentes; a las fundaciones, patronatos y demás entidades, cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; a las sociedades y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o

preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, así como a las que promuevan entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

También son deducibles los donativos otorgados a las instituciones de asistencia o beneficencia que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, o a grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad; a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza o a la investigación científica o tecnológica; a las asociaciones o sociedades civiles organizadas sin fines de lucro dedicadas a la promoción y difusión de las bellas artes, que apoyen actividades de educación e investigación artísticas; a las dedicadas a la protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación; el arte de las comunidades indígenas; las dedicadas a la instauración y establecimiento de bibliotecas, o que apoyen a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes (CONACULTA); a las asociaciones y sociedades civiles sin fines de lucro, que se dediquen exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat; así como a las asociaciones que otorguen becas y a programas de escuela empresa.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012, también se consideran como instituciones de beneficencia para efectos del artículo 95 de la LISR, las de asistencia social, conforme a lo establecido en la Ley Sobre el Sistema Nacional de Asistencia Social y en la Ley General de Salud; cívicas enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas; promoción de la equidad de género; aportaciones de servicios para la atención de grupos sociales con discapacidad; promoción del deporte; apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como a la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y

tecnológico; fomento de acciones para mejorar la economía popular; participación en acciones de protección civil; prestación de servicios de apoyo para la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento por esta Ley; y promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

A partir de 2008 los donativos sólo son deducibles por una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción (Fracción I del Artículo 31 de la LISR).

La deducción de los donativos otorgados a las instituciones dedicadas a fines socialmente deseables, hace que el sector público participe en el financiamiento de dichas actividades, ya que el contribuyente que aporta recursos a dichas instituciones puede reducir su ISR.

Para estimar este concepto se utilizó la información que por donativos reportaron las personas morales de los regímenes general y simplificado en su declaración anual, así como de dictámenes fiscales, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes.

El patrón que contrate a personas que tengan 65 años o más de edad, o personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o se trate de invidentes, pueden deducir de sus ingresos acumulables, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a dichas personas, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad. Los contribuyentes que apliquen este beneficio no pueden realizar la deducción del 100% del ISR pagado por trabajadores con

capacidades diferentes a que se refiere el artículo 222 de la LISR (Artículo 1.7. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

El gasto fiscal por este estímulo fue calculado a partir de la información sobre el número de trabajadores discapacitados obtenida de la ENIGH 2010 del INEGI, así como del número de trabajadores de 65 años o más empleados en el sector privado al cuarto trimestre de 2011 obtenida de la ENOE del INEGI.

12.5% de los consumos en restaurantes.

Se permite la deducción de hasta 12.5% de los consumos en restaurantes, siempre que se efectúe su pago mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos autorizados, y se cumpla con ciertos requisitos de carácter formal (Fracción XX del Artículo 32 de la LISR).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información del consumo en restaurantes de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo.

Las personas morales, así como las físicas con actividades empresariales que realicen pagos por el uso o goce temporal de automóviles, en lugar de efectuar la deducción hasta por la cantidad señalada en la fracción XIII del artículo 32 de la LISR (\$165 diarios) pueden deducir hasta \$250 diarios por vehículo (Artículo 1.15. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

La estimación se realizó con información del estudio “*Car Rental – México*”, publicado por Euromonitor International, así como de la evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no*

Petrolero”, elaborado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM).

Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes.

La LISR establece que el patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o a invidentes, puede deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del ISR de estos trabajadores que sea retenido y enterado, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad (Artículo 222 de la LISR). De acuerdo con informes proporcionados por el IMSS entre 2004 y el primer trimestre de 2012 se emitieron 152 certificados de discapacidad.

Se considera que la pérdida recaudatoria de este gasto fiscal se aproxima a cero, toda vez que por la mayoría de los trabajadores sería más conveniente tomar la deducción del 25% del salario que la del total de su impuesto.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Automóviles hasta por \$175,000.

Se permite la deducción tanto a personas morales como físicas con actividades empresariales de la inversión en automóviles hasta por un monto de \$175,000 (Fracción I del Artículo 5 y Fracción IV del Artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única [LIETU] y Fracción II del Artículo 42 de la LISR).

Para estimar este concepto se utilizó información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones de las adquisiciones de automóviles en los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR.

En la LIETU se permite la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos en los términos y límites que se establecen en la LISR (Fracción VIII del Artículo 5 de la LIETU y Fracción I del Artículo 31 de la LISR).

La deducción de los donativos se limita por tanto a una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por las personas morales en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se efectúe la deducción, o bien al 7% de los ingresos acumulables en el caso de personas físicas con actividades empresariales y profesionales (Fracción I del Artículo 31 y Fracción III del Artículo 176 de la LISR).

Para estimar el gasto fiscal de este concepto se utilizó información de donativos de las declaraciones anuales de personas morales del régimen general, de personas morales del régimen simplificado, de personas físicas con actividades empresariales, así como de los dictámenes fiscales para los ejercicios de 2007, 2008, 2009 y 2010.

12.5% del consumo en restaurantes.

Dado que se establece como un requisito para efectuar la deducción en el IETU, que las erogaciones efectuadas por el contribuyente cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la LISR, en el impuesto se permite la deducción de los consumos en restaurantes hasta por 12.5%, siempre que se efectúe su pago mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos, y se cumpla con ciertos requisitos de carácter formal (Fracción I del Artículo 5 y Fracción IV del Artículo 6 de la LIETU y Fracción XX del Artículo 32 de la LISR).

La estimación utiliza información de la deducción por el consumo en restaurantes de la declaración anual de personas morales del régimen general correspondientes a los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010, así como estadísticas del sector restaurantero.

Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo.

Se permite la deducción por los pagos por el uso o goce temporal de automóviles hasta por la cantidad de \$250 diarios por vehículo, en lugar de efectuar la deducción señalada en la fracción XIII del artículo 32 de la LISR (\$165 diarios) (Artículo 1.15. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012 y Fracciones I del Artículo 5 y IV del Artículo 6 de la LIETU).

Se considera un gasto fiscal ya que es equivalente a la deducción de automóviles, sólo que en este caso tratándose de vehículos arrendados. Para realizar la estimación se utilizó información del estudio “*Car Rental – México*”, publicado por Euromonitor International, así como de la evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el ITESM.

b) Exenciones.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias autorizadas.

El artículo 93 de la LISR establece que las personas morales con fines no lucrativos no serán contribuyentes del ISR; sin embargo, en el artículo 94 se señala que sí deberán pagar el impuesto cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, intereses y obtención de premios. No obstante lo anterior, están exentos de esta obligación los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados y las donatarias autorizadas, tal como se establece en dicho artículo y en el artículo 102 de la misma ley (Artículos 93, 94 y 102 de la LISR).

Para efectuar el cálculo de este gasto fiscal se utilizó la siguiente información: en el caso de los partidos políticos, el Informe Anual sobre el origen y destino de los recursos de cada partido político correspondiente al año de 2010, del Instituto Federal Electoral (IFE); para las Entidades Federativas el Sistema de Cuentas Nacionales, Gobiernos Estatales y Locales; para los Municipios el documento Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México, publicado por el INEGI; para las donatarias con información de la declaración anual de personas morales no contribuyentes, y para los organismos descentralizados los estados de resultados consultados en sus páginas electrónicas.

Exención parcial del ISR para maquiladoras que no constituyen establecimiento permanente (EP).

Se exime parcialmente del pago del ISR a las maquiladoras que no constituyan EP, por una cantidad equivalente a la diferencia del ISR que resulte de calcular la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación en lugar de una cantidad que represente, al menos la cantidad mayor entre el 6.9% del valor total de los activos utilizados en la operación de maquila y el 6.5% sobre el monto total de costos y gastos de operación (Artículo Décimo Primero del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003, penúltimo y último párrafos del Artículo 2 y Artículo 216-Bis de la LISR).

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de declaraciones anuales sobre las reducciones para maquiladoras, que refleja el monto que estas empresas tomaron como estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de 2010.

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Las siguientes disposiciones aplicables al sector primario se consideran gastos fiscales²⁶:

- i) Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante. Las personas morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas sujetas al régimen simplificado no pagan el ISR por un monto de 20 S.M.A. del área geográfica del contribuyente por cada socio o integrante, sin que la exención total exceda de 200 S.M.A. del D.F. Este límite no aplica para ejidos y comunidades ni para sociedades cooperativas pesqueras o silvícolas que cuenten con concesión o permiso del gobierno federal para explotar los recursos marinos o silvícolas, siempre que los socios o asociados dejen de aplicar en lo individual la exención que les corresponde hasta por 20 S.M.A. (Último párrafo del Artículo 81 de la LISR y Regla 1.11. de la Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).
- ii) Reducción de 30 y 27.59% del ISR. Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, pueden reducir el impuesto sobre la renta 30% en 2012 y 27.59% en 2013, lo que equivale a pagar una tasa de 21% en ambos años (Penúltimo párrafo del Artículo 81 e inciso d), Fracciones I y II del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de 2010 de la LISR)²⁷.

²⁶ Adicionalmente, se consideran gastos fiscales la deducción inmediata de activos fijos, la deducción de éstos como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, cuando se opte por tributar en el régimen intermedio, así como la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas. Las estimaciones para estos conceptos se presentan en la sección de diferimientos.

²⁷ Se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a estas actividades, cuando al menos 90% de sus ingresos provienen de las mismas, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o terrenos de su propiedad que hayan estado afectos a su actividad (Fracción I del Artículo 80 de la LISR).

Para la estimación de la exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante y de la reducción del ISR se utilizó información de 2007, 2008, 2009 y 2010 de las declaraciones anuales, de los dictámenes fiscales del régimen simplificado y en el caso de 2010 también de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Exención de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que se encuentren exentos del pago de ISR.

En la LIETU se establece que no se paga este impuesto por los ingresos que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, que estén exentos del pago del ISR en los mismos términos y límites que se establecen en la Ley de dicho impuesto (Último párrafo del Artículo 81 y Fracción XXVII del Artículo 109 de la Ley del ISR). Por lo anterior, en el IETU se otorga una exención por un monto de 40 y 20 S.M.A. de la zona geográfica del contribuyente por cada socio o integrante, para personas físicas y personas morales, respectivamente, sin que excedan de 200 S.M.A. del D.F. en el caso de personas morales. Este último límite no aplica a ejidos y comunidades ni para sociedades cooperativas pesqueras o silvícolas que cuenten con concesión o permiso del gobierno federal para explotar los recursos marinos o silvícolas, siempre que los socios o asociados dejen de aplicar en lo individual la exención que les corresponde hasta por 20 S.M.A. (Fracción IV del Artículo 4 de la LIETU y Regla 1.11 de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Se utilizó información de la ENIGH de 2010, para el caso de las personas físicas, así como información de dictámenes fiscales y de declaraciones anuales de personas morales del régimen simplificado de los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010. Para realizar la estimación se aplicó un ajuste por evasión para la parte correspondiente a personas físicas por utilizarse información no fiscal, considerando la tasa de evasión para personas físicas con actividades empresariales distintas a REPECOS, presentada en el

documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el ITESM.

d) Diferimientos.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Deducción inmediata de inversiones de activos fijos.

En el ISRE se permite la deducción inmediata de las inversiones realizadas fuera de las tres áreas metropolitanas de Monterrey, Guadalajara y Distrito Federal, así como de la inversión que se realice en dichas zonas, cuando se trate de empresas que utilicen tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes y no requieran uso intensivo de agua en sus procesos productivos (Artículos 220 y 221-A de la LISR).

Mediante el Decreto Presidencial del 20 de junio de 2003, se establecieron tasas de deducción inmediata más altas, considerando una tasa de descuento de 3% para determinar el valor presente de la depreciación en línea recta.

Para la estimación se utilizó información de la declaración del ejercicio de las personas morales del régimen general, para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Régimen de consolidación fiscal.

Las empresas pertenecientes a un mismo grupo económico, denominadas controladas, consolidan sus resultados fiscales a través de su controladora, quien determina el resultado fiscal de manera consolidada. Cuando se opta por este régimen, deben continuar cumpliendo sus obligaciones conforme a éste por lo menos durante 5 ejercicios (Artículos 64 al 78 de la LISR).

Se considera que el régimen de consolidación es un gasto fiscal, debido a que se difiere el ISR, al permitir anticipar la amortización de las pérdidas de las empresas controladas o controladora contra las utilidades de otras empresas controladas o controladora, según sea el caso (en proporción a su participación accionaria) y no gravar los dividendos contables que se distribuyen dentro de las empresas del grupo que consolida.

En el mediano o largo plazo, el efecto del diferimiento se compensa al aumentar la recaudación por las pérdidas amortizadas anticipadamente, que en el futuro ya no podrán ser disminuidas en lo individual por las controladas. Asimismo, la pérdida recaudatoria por no gravar los dividendos contables se recupera en el futuro, en el momento en el que se recauda el ISR de éstos, cuando se desincorporan las sociedades controladas, cuando se disminuye la participación accionaria de la controladora o de la controlada en una controlada o cuando se fusionan éstas, entre otros casos.

La estimación se realizó partiendo de las cifras extraídas de los dictámenes fiscales de los contribuyentes para el ejercicio fiscal 2010. Esta estimación no incluye el efecto de los dividendos contables.

Aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones.

Son deducibles las aportaciones para la creación o incremento de las reservas destinadas a fondos de primas de antigüedad, constituidas en los términos de la LISR, y a fondos de pensiones o jubilaciones complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social (LSS) (Fracción VII del Artículo 29 de la LISR).

En la práctica, es común que los países que reportan los gastos fiscales, consideren algún gasto fiscal relacionado con el fondo de pensiones. Éste puede ser derivado del régimen aplicable en el ISR a las aportaciones, al rendimiento del fondo, o bien al retiro de éstos. El régimen aplicado en México es un gasto fiscal ya que permite anticipar una deducción en el ISRE por los pagos de pensiones en el futuro a los trabajadores.

El gasto fiscal por este concepto, se estimó como el impuesto que corresponde a las aportaciones al fondo de pensiones, utilizando la información de aportaciones presentada en los dictámenes fiscales, así como en las declaraciones anuales, para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010, y en el caso de 2010 en la información alternativa al dictamen.

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura y al autotransporte terrestre de carga y pasaje.

Los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y del autotransporte terrestre de carga y pasaje, sujetos a un esquema de base de efectivo en el régimen simplificado del ISRE (Artículos del 79 al 85 de la LISR), pueden realizar la deducción inmediata de las inversiones, así como la deducción de éstas como gastos para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp anuales, cuando hayan optado por tributar en el régimen intermedio, con la excepción del equipo de transporte (Artículos 81, 124, 125, Fracción III, 133, Fracción XII, 136 y 220 de la LISR).

Asimismo, para los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas y ganaderas, mediante disposición transitoria de 2002 se establece que el monto erogado para la adquisición de terrenos, puede ser deducido de la utilidad fiscal que el contribuyente genere por sus actividades en el ejercicio en el que se adquieran y en los tres ejercicios inmediatos siguientes hasta agotarlo, siempre que los terrenos hubieran sido utilizados para actividades agrícolas o ganaderas y se continúen empleando exclusivamente para los mismos fines durante dicho periodo (Fracción LXXXVI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2002).

A partir de la información de los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010, obtenida del dictamen fiscal de estados financieros, de la declaración anual y en el caso de 2010 también de la información alternativa al dictamen aplicables a los contribuyentes del régimen simplificado, se estima el valor de la deducción inmediata de inversiones de activo fijo y de la deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp anuales, distinguiendo a los contribuyentes del sector autotransporte terrestre de carga y pasaje, de aquéllos que se ubican en agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Para estimar la deducción de terrenos dedicados a actividades agrícolas y ganaderas, se utilizó información de la declaración del ejercicio de personas morales del régimen simplificado, así como de los dictámenes fiscales para el mismo régimen simplificado para los años de 2007, 2008, 2009 y 2010. Para 2010 también se obtiene de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

Deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en el que los adquieran.

Pese a que en la LISR se cambió el esquema de la deducción de compras por el del costo de lo vendido, se mantuvo un tratamiento diferencial para los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios. Este tratamiento consiste en la deducción del costo de adquisición de sus terrenos en el ejercicio en que los adquieran (Artículo 225 de la LISR).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de los estados financieros de empresas inmobiliarias enlistadas en la BMV de los ejercicios de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables.

Se permite deducir el 100% de las inversiones en maquinaria y equipo utilizado para la generación de energía proveniente de fuentes renovables, tales como la energía solar, la energía eólica, la energía hidráulica, la energía de los océanos, la energía geotérmica y la energía proveniente de la biomasa o de los residuos. Esta deducción permite al contribuyente obtener un beneficio superior al que obtendría de aplicar la deducción en línea recta o de forma inmediata (Fracción XII del Artículo 40 de la LISR).

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración del ejercicio de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que beneficien a personas con capacidades diferentes.

Se permite deducir el 100% de las inversiones para las adaptaciones que se realicen a las instalaciones del contribuyente, siempre que éstas impliquen adiciones o mejoras a su activo fijo y tengan por fin facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de sus instalaciones. Esta deducción permite al contribuyente obtener un beneficio superior al que obtendría de aplicar la deducción en línea recta o de forma inmediata (Fracción XIII del Artículo 40 de la LISR).

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Consolidación fiscal.

Las empresas controladas pueden acreditar en contra del IETU el total del ISR entregado a la controladora, independientemente de si éste es efectivamente enterado al fisco por la controladora; por ello, a diferencia de otros contribuyentes, las empresas que consolidan pueden acreditar un ISR mayor al que efectivamente pagaron (Artículos 12 al 14 de la LIETU).

Para realizar la estimación de este gasto fiscal, se utilizó la información presentada por los contribuyentes en las declaraciones anuales y en los dictámenes fiscales correspondientes al ejercicio fiscal de 2010.

Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero.

En sustitución de la deducción de las pérdidas por créditos incobrables, para el ISR las instituciones de crédito pueden deducir el monto de las reservas preventivas globales que se constituyan o se incrementen en los términos del artículo 76 de la Ley de Instituciones de Crédito. En el caso del IETU dichas instituciones sólo pueden realizar la deducción de sus reservas respecto de los créditos calificados como de riesgo tipo C, D y E de acuerdo con los criterios establecidos por la CNBV.

Con este tratamiento el contribuyente puede efectuar una deducción por adelantado al momento en que se constituyen las reservas, y sin la certeza de que estos créditos de alto riesgo de incumplimiento de pago se vuelvan incobrables. Este tratamiento consiste en un diferimiento del impuesto, ya que al disminuir las reservas el contribuyente debe acumular el monto disminuido (Fracción IX del Artículo 5 de la LIETU).

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información presentada para 2010 por los contribuyentes tanto en dictámenes fiscales como en la declaración anual de personas morales.

Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros.

Las instituciones de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremoto y otros riesgos catastróficos, pueden deducir para el IETU la creación o incremento de estas reservas en la parte que exceda a los intereses reales (Tercer párrafo de la Fracción V del Artículo 5 de la LIETU). Este tratamiento permite adelantar la deducción de los pagos por los riesgos asegurados, aun cuando estos riesgos no lleguen a realizarse.

Para realizar la estimación se utilizó información de la CNSF presentada por las instituciones de seguros.

e) Facilidades Administrativas.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Sector primario.

Los contribuyentes del sector primario pueden deducir, con comprobantes simplificados hasta el 16% del total de ingresos propios, por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores (Regla 1.2. de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes del sector para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010 en la declaración de personas morales del régimen simplificado, en los dictámenes fiscales y en el caso de 2010 en la información alternativa al dictamen de este régimen.

Sectores de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo.

Estos contribuyentes pueden deducir hasta el 9% de sus ingresos propios, sin documentación que reúna requisitos fiscales, con un pago de 16% por concepto de ISR (Reglas 2.2. y 3.3. de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación para los ejercicios fiscales 2007, 2008, 2009 y 2010. En particular se empleó información de las actividades “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra”, “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados”, “otro autotransporte foráneo de carga especializado”, así como

una parte de la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros". La información se obtuvo de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado y en 2010 de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

Para el ejercicio fiscal de 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Sector de autotransporte terrestre de carga federal.

Los contribuyentes de este sector pueden deducir con comprobantes simplificados, los gastos por concepto de maniobras en los siguientes montos: \$45.53 por tonelada de carga o metro cúbico; \$75.92 por tonelada de paquetería, y \$182.24 por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso. También pueden deducir con comprobantes simplificados \$113.90 por concepto de viáticos diarios de la tripulación, así como \$0.61 por kilómetro recorrido por refacciones y reparaciones menores (Regla 2.2. de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Para estimar el valor de esta deducción se utilizó información de la estructura de gastos de una empresa tipo del sector, así como de las declaraciones anuales y dictámenes fiscales de contribuyentes de los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010. Para 2010 también se utilizó de la información alternativa al dictamen. En particular, se obtuvo la información de las actividades "autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración", "otro autotransporte foráneo de carga general", "servicio de mudanzas", "autotransporte foráneo con refrigeración", "autotransporte foráneo de madera y sus derivados" y "otro autotransporte foráneo de carga especializado".

Para el ejercicio fiscal de 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.

Estos contribuyentes pueden deducir 6% de sus ingresos propios, por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, con comprobantes simplificados (Regla 3.3. de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010 de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado y para 2010 también en la información alternativa al dictamen del régimen simplificado. La estimación considera las siguientes actividades: “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra” y parte correspondiente de "otro transporte terrestre de pasajeros".

Para el ejercicio fiscal de 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano.

Los contribuyentes de este sector pueden deducir, con comprobantes simplificados hasta el 12% de sus ingresos propios por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores (Regla 4.2. de la RFA de 2012 publicada en el DOF el 31 de enero de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010 en su declaración anual o dictamen fiscal y en el caso de 2010 en la información

alternativa al dictamen del régimen simplificado. En particular, se obtuvo la información de aquellos contribuyentes cuyo registro de actividades es de “autotransporte local de materiales para la construcción”, “autotransporte local de materiales y residuos peligrosos”, “autotransporte foráneo de materiales para la construcción”, “autotransporte foráneo de materiales y residuos peligrosos”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en automóviles colectivos de ruta fija”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en trolebuses y trenes ligeros”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en metro”, “transporte de pasajeros en taxis de sitio”, “transporte de pasajeros en taxis de ruleteo”, “transporte escolar y de personal”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en autobuses”, así como de algunos contribuyentes con la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros".

Para el ejercicio fiscal de 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008, 2009 y 2010, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Régimen de maquiladoras.

No se considera que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en México por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado con el país de residencia de éste un tratado para evitar la doble imposición y se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 216-Bis de la LISR (Penúltimo y último párrafos del Artículo 2 y Artículo 216-Bis de la LISR).

f) Créditos Fiscales.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social.

Se otorga un crédito fiscal a los contribuyentes sujetos al IETU por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México. El crédito consiste en multiplicar el monto de estas aportaciones pagadas en el ejercicio fiscal por el factor de 0.175 (Penúltimo párrafo de los Artículos 8 y 10 de la LIETU).

Crédito fiscal por el saldo pendiente de deducir de las inversiones adquiridas desde enero de 1998 y hasta diciembre de 2007.

Los contribuyentes pueden aplicar un crédito fiscal contra el IETU, por el saldo pendiente de deducir que tuvieron al 1 de enero de 2008 de las inversiones que adquirieron desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007.

Para estimar el crédito al cual tienen derecho los contribuyentes este saldo se multiplica por el factor de 0.175, aplicando el 5% de este resultado en el año. El crédito calculado conforme al método descrito puede ser aplicado en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008, en contra del IETU (Artículo Sexto Transitorio de la LIETU).

Mediante este tratamiento se otorga un beneficio por el saldo pendiente de las inversiones hechas con anterioridad a la entrada en vigor del IETU, lo que disminuye el impuesto del contribuyente, y representa un beneficio adicional a la deducción de la inversión conforme ésta es pagada.

Crédito fiscal por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007.

Se otorga mediante Decreto Presidencial un estímulo fiscal a las personas morales, por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tuvieran al 31 de diciembre de 2007, cuyo costo de lo vendido fuese deducible para los efectos de la LISR. Este estímulo consiste en un crédito fiscal que pueden aplicar contra el IETU.

Para calcular el monto del estímulo, el importe del inventario al 31 de diciembre de 2007 se multiplica por el factor de 0.175, aplicando el 6% cada año durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008, contra el IETU del ejercicio que se trate (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

El crédito por inventarios permite la deducción del inventario que se tenía antes de la entrada en vigor de esta ley, lo que representa un beneficio adicional a la deducción de las compras conforme se pagan, como sucede en el IETU.

Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila.

Las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila que tributen conforme al artículo 216-Bis de la LISR, es decir que determinen su utilidad fiscal como un porcentaje sobre el valor de los activos utilizados en la operación o bien sobre el monto total de sus costos y gastos de operación, pueden acreditar contra el IETU del ejercicio a cargo del contribuyente, un monto equivalente al resultado que se obtenga de restar a la suma del IETU del ejercicio a cargo y del ISR propio del ejercicio, el monto que se obtenga de multiplicar el factor de 0.175 por la utilidad fiscal que se hubiese obtenido de calcularla conforme al artículo 216-Bis de la LISR (Artículo Quinto del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007 y Artículo Primero del Decreto Presidencial del 12 de octubre de 2011).

Crédito fiscal por las pérdidas pendientes de disminuir a partir de 2008 para efectos del ISR, generadas en 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se haya aplicado la deducción inmediata o total.

Los contribuyentes obligados al pago del IETU, que tuvieran pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para los efectos del ISR, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata o total de la inversión²⁸, pueden aplicar un crédito fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008. Este crédito es equivalente al 5% de la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.175 por el monto que resulte menor de comparar la deducción inmediata ajustada, la deducción ajustada de las inversiones²⁹ o la deducción de terrenos contra las pérdidas fiscales generadas en cada uno de estos ejercicios (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

Crédito fiscal para los contribuyentes del régimen simplificado que para efectos del ISR tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2008.

Los contribuyentes del régimen simplificado que para efectos del ISR hubieran tenido pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2008, derivadas del cambio de régimen a que se refiere la fracción XVI del artículo segundo, de las Disposiciones Transitorias de la LISR para 2002, pueden aplicar un crédito fiscal en cada uno de los siguientes diez ejercicios fiscales a partir de 2008 contra el IETU del ejercicio de que se trate. El crédito es equivalente al 5% del resultado de multiplicar el factor de 0.175 por el monto de la pérdida fiscal pendiente de disminuir (Artículo Tercero del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

²⁸ Este beneficio se aplica por la deducción inmediata de inversiones de activo fijo realizadas conforme al artículo 220 de la LISR, la deducción de inversiones en los términos del artículo 136 y la deducción de terrenos de acuerdo al artículo 225 de la misma ley.

²⁹ El monto de la deducción inmediata ajustada y el monto de la deducción ajustada de las inversiones, es la diferencia que resulta entre el monto de la deducción inmediata o el monto de la deducción de las inversiones que se haya tomado en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio fiscal de haber aplicado la deducción en línea recta de acuerdo al tipo de bien de que se trate.

Crédito fiscal por enajenaciones a plazo, que para efectos del ISR se hayan acumulado, por la parte del precio cobrado en el ejercicio, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008.

Los contribuyentes que efectúen enajenaciones a plazo y que para los efectos del ISR hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio, pueden aplicar un crédito fiscal contra el IETU, por las contraprestaciones que a partir del ejercicio fiscal de 2008 efectivamente se cobren por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008.

El crédito se determina multiplicando el monto de estas contraprestaciones que efectivamente se cobre en el ejercicio por un factor equivalente a la tasa del impuesto de 0.175. La estimación del gasto fiscal relacionado con este tratamiento disminuye cada año, toda vez que la mayor parte del acreditamiento se habría aplicado ya en 2008 conforme las enajenaciones a plazo fueron cubiertas (Artículo Cuarto del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

Para estimar el valor de los citados créditos establecidos en los artículos transitorios de la LIETU o en el Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007, así como del crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social, se utilizó información de una base de datos de contribuyentes que presentaron información del IETU para el ejercicio 2011.

g) Subsidio para el empleo.

En 2008 el legislativo aprobó la sustitución del crédito al salario por el subsidio para el empleo, con la finalidad de que los trabajadores de menores ingresos continuaran obteniendo el beneficio del crédito al salario (Artículo Octavo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre

Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el DOF del 1 de octubre de 2007).

El aumento en el ingreso disponible de los trabajadores que se logra con el subsidio para el empleo, resulta del impuesto negativo que reciben los trabajadores de ingresos más bajos y de la desgravación que se otorga a los trabajadores con ingresos de hasta 3.9 S.M. mediante una disminución de su ISR a pagar. Se considera que el gasto fiscal que implica el subsidio para el empleo, es un beneficio a favor de los empleadores, debido a que éste les ha permitido aumentar los salarios a sus trabajadores en un monto equivalente a dicho beneficio, con cargo a los ingresos del Gobierno Federal.

La estimación del gasto fiscal por el subsidio para el empleo se obtuvo utilizando información de la declaración informativa múltiple de 2010.

3.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

a) Deducciones.

En la LISR se establecen diversas deducciones personales, las cuales pueden ser aplicadas por las personas físicas en su declaración anual del ISR. Las deducciones que se reportan en este documento son las siguientes:

- ***Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios.*** Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. (Fracción I del Artículo 176 de la LISR).
- ***Primas de seguros de gastos médicos.*** Cuando se trate de seguros complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de

seguridad social, y siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge, o la persona con quien viva en concubinato o sus ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción VI del Artículo 176 de la LISR).

- ***Gastos de funerales.*** En la parte en que no excedan de 1 S.M.A. y sean efectuados para su cónyuge, o para la persona con quien viva en concubinato o ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción II del Artículo 176 de la LISR).
- ***Donativos no onerosos ni remunerativos.*** Que se otorguen a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios y a sus organismos descentralizados cuando sean no contribuyentes; a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; a las sociedades y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro, a las personas morales con fines no lucrativos; instituciones de asistencia o beneficencia; sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, o a la investigación científica o tecnológica, o que se dediquen exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat; a las asociaciones que otorguen becas, y a programas de escuela empresa.

Al igual que se señala en el ISRE, también pueden ser donatarias autorizadas aquellas a las que hace referencia el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2012.

A partir de 2008 los donativos sólo son deducibles por una cantidad que no exceda de 7% de los ingresos acumulables obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción (Fracción III del Artículo 176 de la LISR).

- ***Intereses reales pagados por créditos hipotecarios.*** Son deducibles los intereses reales pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con los integrantes del sistema financiero, siempre que el monto de crédito

otorgado no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión (UDIS) (Fracción IV del Artículo 176 de la LISR).

- **Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro; así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.** Siempre que el importe de los depósitos, pagos o adquisiciones no exceda en el año calendario de \$152,000 considerando todos los conceptos (Artículo 218 de la LISR).
- **Aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias.** El monto de la deducción está limitado: hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y que estas aportaciones no excedan de 5 S.M.A. (Fracción V del Artículo 176 de la LISR).
- **Colegiaturas.** Las personas físicas pueden deducir los pagos por servicios de enseñanza en los niveles comprendidos desde educación básica y hasta media superior, que realicen para sí, para su cónyuge o la persona con quien vivan en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. La deducción anual no puede exceder por estudiante de los siguientes montos (Artículos 1.12., 1.13. y 1.14. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Nivel educativo	Límite anual de deducción
Preescolar	\$14,200
Primaria	\$12,900
Secundaria	\$19,900
Profesional técnico	\$17,100
Bachillerato o equivalente	\$24,500

- ***Gastos de transportación escolar.*** Para descendientes en línea recta, cuando sea obligatorio en el área de residencia de la escuela o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura (Fracción VII del Artículo 176 de la LISR).

La estimación de los gastos fiscales de las deducciones personales que se reporta corresponde a las personas físicas que presentaron declaración anual con ingresos por sueldos y salarios, así como por actividades empresariales, arrendamiento, servicios profesionales independientes, intereses y enajenación y adquisición de bienes. La estimación se efectuó con la información de las declaraciones anuales de las personas físicas presentadas para los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Para realizar la estimación del gasto fiscal por colegiaturas se utiliza información de la matrícula de alumnos en escuelas privadas obtenida del Quinto Informe de Labores de la Secretaría de Educación Pública de 2011, así como los límites a la deducción que se establecen en el Artículo 1.14. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2011.

b) Exenciones.

Ingresos exentos por salarios.

En la LISR se establecen una serie de exenciones que se consideran gasto fiscal, aplicables a diversos ingresos que perciben los trabajadores, tales como:

- ***Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.*** Están exentas las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y las provenientes de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su monto diario no exceda de 15 S.M.

La exención aplica sobre la totalidad de pensiones y de haberes de retiro, independientemente de quien los pague, efectuándose la retención sobre el excedente.

El 25 de mayo de 2012 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el cual se amplió el monto exento de 9 a 15 veces el salario mínimo general. Esta medida entró en vigor a partir del siguiente día al de su publicación (Fracción III del Artículo 109 de la LISR).

- **Prestaciones de previsión social.** Por: a) subsidios por incapacidad; b) becas educacionales para trabajadores y/o sus hijos; c) guarderías infantiles; d) actividades culturales y deportivas y; e) otras de naturaleza análoga. Están exentas las prestaciones cuando la suma de los ingresos por salarios y estos conceptos no excedan de 7 S.M.A.; si se excede de 7 S.M.A., la exención se limita hasta 1 S.M.A. (Fracción VI y penúltimo párrafo del Artículo 109 de la LISR).
- **De cajas de ahorro y fondos de ahorro.** Se exentan los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad (Fracción VIII del Artículo 109 de la LISR).
- **Gratificación anual (aguinaldo).** Se exentan hasta 30 días de S.M.G. del área geográfica del trabajador, cuando se otorgue en forma general (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- **Horas extras.** Para un trabajador de salario mínimo se exenta el total de los ingresos de horas extras, siempre que éstas no excedan de 9 horas a la semana. Para el resto de los trabajadores, la exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 109 de la LISR).³⁰

³⁰ No se considera gasto fiscal la exención a las prestaciones distintas del salario que perciben los trabajadores con ingresos de 1 S.M., así como la exención de 9 horas a la semana por concepto de horas extras otorgada a dichos trabajadores.

- ***Prima vacacional.*** Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- ***Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.*** Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- ***Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.*** Se exentan las cuotas al IMSS a cargo de los trabajadores pagadas por el patrón (Fracción IX del Artículo 109 de la LISR).
- ***Prima dominical.*** Se exenta 1 S.M. por cada domingo laborado (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- ***Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.*** Están exentos siempre que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo (Fracción IV del Artículo 109 de la LISR).

Para algunos conceptos de exención se presenta información agrupada bajo el concepto “**otros ingresos por salarios**” por no permitir las fuentes fiscales presentar información por separado, entre estos se encuentran:

- ***Entrega de aportaciones al INFONAVIT o institutos de seguridad social.*** Se exenta la entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la LSS, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del SAR, prevista en la LISSSTE o del Fondo de la Vivienda para los miembros activos del Ejército, Fuerza Aérea y Armada previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad (Fracción VII del Artículo 109 de la LISR).

- ***Retiros por gastos de matrimonio o desempleo de la subcuenta de retiro.*** Se exentan los retiros efectuados de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez de la cuenta individual conforme a la LSS, por concepto de ayuda para gastos de matrimonio o desempleo (Fracción XXIII del Artículo 109 de la LISR).

Asimismo, en el rubro “**otros pagos por separación**” se presenta información agrupada del concepto:

- ***Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones.*** Están exentas hasta 90 veces el S.M. por cada año de contribución o servicio (Fracción X del Artículo 109 de la LISR).

Para efectuar la estimación de los gastos fiscales derivados de las anteriores exenciones, se utilizó la información, que reportaron los patrones en su declaración anual de sueldos y salarios de 2010.

El gasto fiscal de cada concepto se estimó para cada uno de los trabajadores como la diferencia entre el ISR que resultaría de acumular a sus demás ingresos cada concepto exento en forma individual y el ISR reportado en las declaraciones informativas de salarios.

Si la estimación se hubiera efectuado acumulando todos los conceptos de remuneración de los trabajadores exentos al resto de sus ingresos, se alcanzarían tasas del impuesto distintas a las que se aplican de acumular por separado cada concepto exento. Por lo anterior, el costo estimado de eliminar todas las exenciones a la vez no es igual a la suma de las estimaciones de cada concepto por separado. Así, los gastos fiscales que se reportan por estos conceptos se deben considerar como una aproximación que permite observar la magnitud de las exenciones que contiene la LISR, y no como un potencial recaudatorio.

En el caso particular de la exención por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, la estimación se realizó utilizando información de la ENIGH 2010 y considerando una tasa de evasión de 15% para asalariados, obtenida del estudio “*Evasión Global de Impuestos:*

Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicio no Petrolero”, elaborado por el ITESM.

Otros ingresos exentos.

Existen otras exenciones en la LISR que se otorgan a las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento de inmuebles, venta de bienes inmuebles y muebles, intereses, cobros de sumas aseguradas, enajenación de acciones en bolsa de valores, entre otros. Dichas exenciones se muestran a continuación:

- ***Intereses que perciben las SIEFORES.*** Las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES) no son contribuyentes del ISR. Conforme al artículo 94 de la LISR, están exentos los ingresos que perciben por intereses las SIEFORES. Considerando que se trata de instituciones “transparentes” en términos fiscales, el beneficio de esta exención lo reciben las personas que invierten sus recursos a través de éstas (Artículos 93 y 94 de la LISR).
- ***Enajenación de casa habitación.*** Los ingresos por la enajenación de casa habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de un millón quinientas mil UDIS y la transmisión se formalice ante fedatario público. Lo anterior siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores no se hubiese enajenado otra casa habitación por la que se hubiera obtenido este beneficio fiscal (Inciso a), Fracción XV del Artículo 109 de la LISR).
- ***Intereses.*** Se encuentran exentos los ingresos por intereses.
 - a) *Pagados por instituciones de crédito* por cuentas de cheques, para el pago de sueldos y salarios, pensiones, haberes de retiro o depósitos de ahorro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F. (Inciso a), Fracción XVI del Artículo 109 de la LISR).

- b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F. (Inciso b), Fracción XVI del Artículo 109 de la LISR).
- **Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos.** Los ingresos por premios por concursos científicos, literarios o artísticos, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos (Fracción XX del Artículo 109 de la LISR).
 - **Derechos de autor.** Están exentos hasta 20 S.M.A. por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas; o bien por la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida por dichos ingresos, el comprobante respectivo (Fracción XXVIII del Artículo 109 de la LISR).
 - **Rentas congeladas.** Los ingresos derivados de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fracción XIV del Artículo 109 de la LISR).
 - **Enajenación de derechos parcelarios o comuneros.** Los ingresos por la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre que sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y se realice en los términos de la legislación de la materia (Fracción XXV del Artículo 109 de la LISR).
 - **Enajenación de acciones en bolsa de valores.** Están exentos los ingresos derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o de acciones emitidas

por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores, siempre que cumplan con ciertos requisitos.

Dicha exención no aplica cuando se trata de la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora y se enajene dicho 10% o más en un periodo inferior a veinticuatro meses. Tampoco se paga el ISR por los ingresos que deriven de la enajenación de acciones o títulos que representen acciones emitidas por sociedades mexicanas, en bolsas de valores ubicadas en mercados de amplia bursatilidad de países con los que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, siempre que se cumpla con ciertos requisitos (Fracción XXVI del Artículo 109 de la LISR).

Para el cálculo de los ingresos exentos por intereses que reciben las SIEFORES, se utilizó información de la CONSAR correspondiente al ejercicio fiscal 2011, así como las tasas de Udibonos reportadas por el Banxico en 2011.

Para estimar el gasto fiscal por la enajenación de casa habitación se utilizó información para el ejercicio fiscal de 2010 y 2011 sobre los ingresos exentos reportados por los notarios públicos en la “Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios”.

En el caso del gasto fiscal por exentar los intereses pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no sea superior a 5 S.M.A., se utilizó para la estimación información de la distribución de la captación de la banca comercial por instrumentos de 2011, de las estadísticas del sistema financiero publicadas por el Banxico.

Para la estimación del cálculo relativo al gasto fiscal por exentar los intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A., se consideró información de 2011 de los saldos promedios por inversiones en títulos gubernamentales y

privados, así como de la tasa de interés ponderada de los mismos, obtenida de los indicadores del sistema financiero que publica el Banxico.

El gasto fiscal por la exención de premios por concursos científicos, literarios o artísticos se estimó con base en la información reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas físicas de 2007, 2008, 2009 y 2010 sobre los ingresos exentos por premios recibidos.

El gasto fiscal por exentar los derechos de autor hasta por 20 S.M.A; se estima con información del concepto "Alquiler de marcas, patentes y derechos de autor" de las ENIGH's de 2004, 2006, 2008 y 2010, publicadas por el INEGI, así como información para el periodo de 2008 a 2011 proveniente del Instituto Nacional del Derecho de Autor (INDAUTOR) y del Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI). Para esta estimación se realizó un ajuste por evasión, considerando la tasa para personas con actividades empresariales y servicios profesionales, distintas a los REPECOS del estudio "*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicio no Petrolero*".

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales.

Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Las personas físicas con actividades empresariales y profesionales tributan conforme a este régimen que opera sobre una base de efectivo, efectuando la deducción de las inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos en línea recta (Fracción IV del Artículo 123 y Artículo 124 de la LISR) o de manera inmediata (Artículo 220 de la LISR). Los contribuyentes que únicamente presten servicios profesionales pueden deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos (no aplicando para automóviles, terrenos y construcciones), siempre que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubiesen excedido de

\$1,210,690 (Artículo 124 de la LISR y regla I.3.12.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal [RMF] para 2012). El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículo 177 de la LISR).

Los gastos fiscales que se derivan de la aplicación del régimen de base de efectivo corresponden a la deducción de compras y gastos, y a la deducción inmediata de las inversiones.

En este régimen (y en el intermedio que se menciona posteriormente) también se aplica el criterio de que algunas de las deducciones a que tienen derecho los contribuyentes, y que son un espejo del régimen general del ISRE, se consideran gastos fiscales como son:

- a. Aportaciones no obligatorias a los fondos de pensiones y jubilaciones (Fracción VII del Artículo 29 de la LISR).
- b. 12.5% de los consumos en restaurantes (Fracción XX del Artículo 32 de la LISR).
- c. Automóviles hasta por \$175,000 (Fracción II del Artículo 42 de la LISR).
- d. Pagos por el uso o goce de vehículos hasta por \$250 diarios por vehículo (Artículo 1.15. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).
- e. Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS (sin incluir las de trabajadores de salario mínimo) (Fracción VIII del Artículo 29 de la LISR).
- f. Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas que no exceda de 7% de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior (Fracción I del Artículo 31 de la LISR).
- g. 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes (Artículo 222 de la LISR).
- h. 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes (Artículo 1.7. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).
- i. Deducción en el ejercicio de las inversiones en adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de las mismas (Fracción XIII del Artículo 40 de la LISR).

En la estimación se incluye el costo en particular de las siguientes deducciones: deducción inmediata de inversiones, de consumos en restaurantes, por automóviles hasta por \$175,000 y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. Para realizar las estimaciones se utilizó información de declaraciones anuales y dictámenes fiscales.

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Las disposiciones aplicables a este sector de contribuyentes que se consideran gastos fiscales son las siguientes:

- a. Deducción de compras y gastos (Artículos 123 y 125 de la LISR).
- b. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo (Artículo 220 de la LISR).
- c. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, con excepción del equipo de transporte (Artículo 136 de la LISR).
- d. Reducción de 30 y 27.59% del ISR en 2012 y 2013, respectivamente (Penúltimo párrafo del Artículo 81, Artículo 130 de la LISR e inciso d) de las Fracciones I y II del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de 2010 de la LISR).
- e. Exención por hasta 40 S.M.A. (Fracción XXVII del Artículo 109 de la LISR).
- f. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias (Fracción LXXXVI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2002).

Se realizó la estimación de la exención de hasta 40 S.M.A. con información estadística no fiscal del INEGI, utilizando el ingreso neto reportado por actividades del sector primario en la ENIGH de 2010 a partir del cual se obtiene el ingreso bruto (antes de impuestos), y aplicando la tarifa del impuesto y la tabla del subsidio para el empleo de las personas físicas. Asimismo, en el cálculo se consideró la tasa de evasión para 2008 de personas físicas con actividades empresariales y profesionales distintas a las del REPECO,

presentada en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*, elaborado por el ITESM.

Régimen de pequeños contribuyentes (REPECO).

Las personas físicas con actividades empresariales que realicen operaciones con el público en general con ingresos de hasta 2 mdp incluyendo ingresos por intereses, pueden tributar conforme a este esquema, el cual consiste en aplicar la tasa establecida en el artículo 138 de la LISR del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a 4 veces el S.M.G. del área geográfica del contribuyente elevado al mes (Artículos 137 y 138 de la LISR).

Conforme al último párrafo de la fracción VI del artículo 139 de la LISR, las Entidades Federativas que celebren convenio con la Federación para la administración del impuesto de los contribuyentes del REPECO pueden estimar el ingreso gravable del contribuyente y establecer cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo.

Por lo anterior, y considerando que en la práctica los contribuyentes del REPECO pagan con base en el sistema de cuotas fijas, el gasto fiscal estimado corresponde a la diferencia entre el ISR que pagarían de sujetarse al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, y el que se obtiene de aplicar las cuotas fijas establecidas por las Entidades Federativas.

Para estimar este gasto fiscal se utilizó como base la ENIGH 2010, así como la recaudación observada de ISR de los contribuyentes del REPECO obtenida de estadísticas sobre “Desagregación de otros incentivos económicos de enero a diciembre de 2011” publicada en la página de Internet de la SHCP. Para esta estimación se realiza un ajuste de acuerdo con la evasión promedio estimada para este régimen por distintos estudios presentados por instituciones académicas como *“Medición de la evasión Fiscal en México”* elaborado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM, *“Evasión*

fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas” del Colegio de México y los documentos “*Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*” y “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*” elaborados por el Centro de Estudios Estratégicos del ITESM

d) Diferimientos.

Régimen intermedio.

Las personas físicas con actividades empresariales, con ingresos de hasta 4 mdp, pueden tributar conforme al régimen intermedio, que opera sobre un esquema de base de efectivo, efectuando la deducción de las inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos conforme se paguen, excepto tratándose de automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques. El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículos 134, 136 y 177 de la LISR).

Como se señaló en el caso de las personas morales y físicas que tributan en el régimen de base de efectivo, los gastos fiscales derivados de este régimen corresponden a la deducción de compras y gastos, así como de la deducción de las inversiones, esta última en el régimen intermedio se efectúa conforme se pague, es decir al 100%.

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de la deducción de inversiones presentada por los contribuyentes del régimen intermedio en las declaraciones anuales de 2008, 2009 y 2010.

3.3 Impuesto al valor agregado.

a) Exenciones.

En el IVA se otorgan una serie de excepciones que además de complicar la administración del impuesto, reducen su capacidad para generar ingresos. Los regímenes de excepción establecidos en la LIVA son la tasa reducida, la tasa cero y las exenciones, los cuales implican un gasto fiscal en la medida en que se traducen en una reducción impositiva para los bienes y servicios sujetos a dichos esquemas. Los bienes y servicios exentos son los siguientes:

Bienes y servicios exentos

Actividad
<i>Enajenación (Artículo 9 de la LIVA)</i>
Suelo y casa habitación
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material
Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas
Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito
<i>Prestación de servicios (Artículo 15 de la LIVA)</i>
Transporte público terrestre de personas (excepto por ferrocarril)
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente (EP) en el país
Comisiones e intereses de créditos hipotecarios para adquisición de casa habitación
Comisiones cobradas por las Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES)
Los prestados en forma gratuita
Seguros de vida y aseguramiento contra riesgo agropecuario
Enseñanza
Servicios profesionales de medicina
Derechos de autor
Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos
Intereses que reciba o pague el sistema financiero
Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR
Intereses de valores gubernamentales
Operaciones financieras derivadas
Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del D.F., o de los Gobiernos estatales o municipales
Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos
Espectáculos públicos
<i>Uso o goce temporal (Artículo 20 de la LIVA)</i>
De casa habitación
De fincas agrícolas o ganaderas
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

Para estimar el monto de los gastos fiscales en el IVA, se consideró que para algunos conceptos no podría ser modificado su régimen fiscal debido a su dificultad para ser sujetos de este impuesto o porque éstos son considerados conceptos de ahorro más que de consumo.

Para efectuar la estimación del gasto fiscal, se supuso que los bienes y servicios se sujetarían a la tasa general de 16% del IVA, sin considerar cambio alguno en la eficiencia administrativa de este impuesto.

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH de 2010. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCNM y de la estructura del gasto por tipo de producto que reporta la ENIGH, excluyendo conceptos como el autoconsumo, el pago en especie y la renta imputada.

De esta forma el gasto fiscal en el IVA por concepto de exenciones, corresponde a la recaudación que se obtendría de aplicar la tasa general al valor de los bienes y servicios exentos mencionados en el cuadro anterior, en la última etapa de comercialización.

b) Tasas reducidas.

Los bienes y servicios sujetos a tasa cero son los siguientes:

Bienes y servicios sujetos a tasa cero

Actividad
Exportación
Exportadores indirectos
<i>Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)</i>
Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule
Jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, entre otros
Ixtle, palma y lechuguilla
Medicinas de patente
Productos destinados a la alimentación
Hielo y agua no gaseosa ni compuesta
Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial ^{1/}
Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas
Invernaderos hidropónicos y su equipo, así como equipo de irrigación
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, con contenido de 80% de dicho material

Actividad
Libros, periódicos y revistas
<i>Prestación de servicios (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA)</i>
Servicios prestados a agricultores o ganaderos ^{2/}
Suministro de agua potable para uso doméstico
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para conferencias, convenciones, exportaciones o ferias
Servicios de “call center”

1/ Tractores para accionar implementos agrícolas a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores; motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvadoras para rociar o esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola; sembradoras; ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras; abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; así como motosierras manuales de cadena.

2/ Perforación de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, captura y extracción de especies marinas y de agua dulce; de molienda o trituración de maíz o trigo; de pasteurización de leche; los prestados a invernaderos hidropónicos; de desepite de algodón en rama; de sacrificio de ganado y aves de corral, así como de reaseguro.

Como se ha señalado previamente, para algunos conceptos no podría ser modificado su régimen fiscal debido a su dificultad para ser sujetos de este impuesto o porque éstos son considerados conceptos de ahorro más que de consumo. Entre los conceptos que se encuentran exentos o que se gravan a tasa cero y no son considerados gastos fiscales se encuentran:

Conceptos no considerados como gastos fiscales en el IVA

Actividad
Exportación
Exportación en general
Exportadores indirectos
Servicios de “call center”
<i>Enajenación</i>
Suelo
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas y ornamentales, con contenido de 80% de dicho material
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material
Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas
Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito
<i>Prestación de servicios</i>
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin EP en el país
Comisiones cobradas por las AFORES
Los prestados en forma gratuita
Seguros de vida
Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos
Intereses que reciba o pague el sistema financiero
Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR
Intereses de valores gubernamentales
Operaciones financieras derivadas
Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable
<i>Uso o goce temporal</i>
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

La exportación de bienes o servicios, como los de “call center”, no se considera gasto fiscal, toda vez que gravar con la tasa cero a las exportaciones y con la general las importaciones es parte de la estructura normal del impuesto y es una práctica internacional en materia de IVA. Esta estructura permite mantener la competitividad de los productos mexicanos en otros mercados, evitando un doble gravamen a los mismos.

En el IVA se aplica la tasa de 11% a los actos o actividades, por los que se debe pagar el impuesto, que realicen los residentes en la región fronteriza, siempre que la entrega material de los bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en la citada región.³¹

Al igual que para la exenciones, para efectuar la estimación del gasto fiscal, se supuso que los bienes y servicios se sujetarían a la tasa general de 16% del IVA, sin considerar cambio alguno en la eficiencia administrativa de este impuesto.

En el caso de la estimación del valor de la tasa cero a servicios de hotelería y conexos a extranjeros que participan en congresos, convenciones, exposiciones o ferias, se utilizó una metodología paralela que analiza el consumo del turismo receptivo con carácter de negocios por concepto de hospedaje, información publicada en el SCNM, Cuenta Satélite de Turismo de México, 2005-2010.

³¹ Conforme al artículo 2 de la LIVA se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros (km) paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los Municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 km al oeste del Municipio de Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 km, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

3.4 Impuestos Especiales.

a) Exenciones.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones a los servicios de Internet, telefonía pública y fija rural.

Los servicios que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones, están gravados con el IEPS con una tasa de 3%. Están exentos de este impuesto los servicios de acceso a Internet a través de una red fija o móvil, de telefonía fija rural (en poblaciones de hasta 5,000 habitantes) y de telefonía pública (Incisos a), b) y d), Fracción IV del Artículo 8 de la LIEPS).

Estas exenciones implican un gasto fiscal, el cual fue calculado a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector. Para el cálculo de los servicios de Internet se utiliza información de los ejercicios fiscales de 2010 y 2011, mientras que para telefonía pública y fija rural se utiliza información correspondiente al ejercicio de 2011.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a vehículos.

Se otorga una exención del 100% del Impuesto sobre Automóviles Nuevos para vehículos con valor de hasta \$193,231 (\$224,148 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$193,231 y \$244,760 (\$283,921 con IVA) (Fracción II del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos [LISAN] y Anexo 15 de la RMF para 2012).

Para realizar esta estimación se utilizó información del Sistema de Declaraciones Informativas, así como información del sector.

b) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Enajenación de Gasolinas y Diesel.

Impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diesel.

El IEPS por la enajenación de gasolinas y diesel se calcula considerando precios de referencia internacional (Artículo 2-A de la Ley del IEPS).

Se considera un gasto fiscal porque cuando se presenta un IEPS negativo para estos combustibles, el consumidor se beneficia con un precio menor que el internacional y porque implica una menor recaudación ya que para financiar este apoyo se permite a Pemex disminuir su costo de las contribuciones que paga al Gobierno Federal.

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de los precios futuros de los combustibles, así como de los volúmenes de venta del Programa Operativo Anual de Pemex (POA) 2012.

3.5 Estímulos Fiscales.

Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre público y privado de personas o de carga que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota. Este estímulo consiste en permitir el acreditamiento de hasta el 50% del total de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota, contra el ISR (Fracción V, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional.

Se otorga a los contribuyentes del ISR, y consiste en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, contra el ISR que tengan a su cargo. Este estímulo no puede exceder de 10% del ISR a su cargo en el ejercicio inmediato anterior. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 500 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 20 mdp por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción cinematográfica (Artículo 226 de la LISR y Artículo 1.8. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional.

Los contribuyentes del ISR pueden aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que aporten a proyectos de inversión en la producción teatral nacional, contra el ISR que tengan a su cargo, en el ejercicio o en los pagos provisionales. Este estímulo no puede exceder de 10% del ISR a su cargo en el ejercicio inmediato anterior. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 50 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 2 mdp por cada contribuyente y proyecto de inversión en la producción teatral (Artículo 226-Bis de la LISR).

Acreditamiento del IEPS de diesel al sector agropecuario y silvícola.

Al igual que para otros sectores, para el agropecuario y silvícola se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

Opcionalmente, las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias y silvícolas pueden acreditar contra el ISR, un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel, incluido el IVA, por el factor de 0.355, en

lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral 1 de la fracción II y fracción I del apartado A del artículo 16 de la LIF (Numeral 2, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

Estímulo equivalente al total de Impuesto sobre Automóviles Nuevos causado por la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables.

Se concede un estímulo fiscal a los contribuyentes que enajenen al público en general o que importen definitivamente en términos de la Ley Aduanera automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, o que además cuenten con motor de combustión interna o accionado por hidrógeno. Este estímulo consiste en el monto total del impuesto que hubieren causado (Fracción I, Apartado B del Artículo 16 de la LIF de 2012).

Acreditamiento del IEPS del diesel para:

a) Autotransportistas.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte público y privado de personas o de carga, y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del combustible. El crédito se puede aplicar en contra del ISR (Fracción IV, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

b) Su consumo final utilizado en maquinaria en general, excepto vehículos.

Se otorga un estímulo fiscal a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su consumo final, siempre que éste se utilice en maquinaria en general, exceptuando a los vehículos. Esta medida aplica también para vehículos marinos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

c) De diesel marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante.

Se permite a los contribuyentes que adquieran diesel marino especial para su consumo final y que sea utilizado como combustible en embarcaciones destinadas a las actividades propias de la marina mercante, acreditar el IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado durante 2012, por la enajenación de diesel marino especial, contra el ISR que tengan a su cargo o las retenciones efectuadas a terceros por este impuesto (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2012).

Estímulo fiscal a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados.

Se otorga un estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados. Este estímulo consisten en un acreditamiento por el 60%, para el ejercicio fiscal de 2012 (30% para 2013), del excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del ISR enterado a cargo de sus trabajadores correspondiente al ejercicio fiscal de 2007 y el ISR a cargo de sus trabajadores que corresponda enterar en el mes que se trate del ejercicio fiscal de 2012 (o 2013), cuando este último monto sea mayor (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de diciembre de 2008 y Artículo 9 de la LIF de 2012).

Estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones con el fin de modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados, residentes en el país, que enajenen tractocamiones tipo quinta

rueda, camiones unitarios de 2 o 3 ejes, o autobuses integrales y convencionales con capacidad de más de 30 asientos de fábrica, nuevos o con una antigüedad no mayor a 6 años, así como chasises y plataformas para éstos, siempre que reciban a cuenta del precio de enajenación otro vehículo con más de 10 años de antigüedad.

También se otorga un estímulo por la enajenación de vehículos nuevos destinados al transporte de 15 pasajeros o más, así como chasises y plataformas para éstos, siempre que se reciban a cuenta vehículos similares con una antigüedad de más de 8 años. Asimismo, a los adquirentes de los vehículos nuevos se les otorga un estímulo equivalente al ISR derivado de la acumulación del ingreso por la venta del vehículo usado incluyendo a los arrendatarios de un contrato de arrendamiento financiero (Artículo Décimo Quinto del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003, Decreto Presidencial del 12 de enero de 2005, Decreto Presidencial del 12 de mayo de 2006, Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006, Artículo Único del Decreto Presidencial del 4 de marzo de 2008 y Capítulo I.12.1. de la RMF para 2012).

Estímulo fiscal a los residentes en México, que utilicen aviones para ser explotados comercialmente.

Se otorga un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR, el cual será acreditable únicamente contra el ISR retenido por los contribuyentes residentes en México, que utilicen aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente para la transportación de pasajeros o de bienes, cuyo uso o goce temporal se otorgue por residentes en el extranjero sin EP en el país, siempre que en el contrato de arrendamiento se establezca que el ISR que se cause al aplicar la tasa de retención del 5% será cubierto por el residente en México (Artículo 188 de la LISR y Artículo 1.6. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Estímulo fiscal para trabajadores sindicalizados.

Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas que presten servicios personales subordinados consistente en una cantidad equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado excedan de una cantidad equivalente a siete veces el S.M.G., elevado al año. Este tratamiento diferencial sólo es aplicable a los trabajadores sindicalizados (Artículo Noveno del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003).

Estímulo para el rescate de las zonas de monumentos históricos de la Ciudad y Puerto de Mazatlán, Sinaloa; Ciudad de Mérida, Yucatán; México, D.F; Morelia, Michoacán; Ciudad de Oaxaca de Juárez, Oaxaca; Ciudad de Puebla de Zaragoza, Puebla y Ciudad y Puerto de Veracruz, Veracruz.

Los contribuyentes del ISR, personas morales del régimen general, personas físicas con actividades empresariales y profesionales o con ingresos por arrendamiento, pueden deducir en forma inmediata y hasta por el 100% las inversiones que efectúen en bienes inmuebles ubicados en el perímetro único de la zona de monumentos históricos de la Ciudad y Puerto de Mazatlán, en el municipio de Mazatlán, Estado de Sinaloa; en los perímetros A, B-1, B-2, B-3 y B-4 de la zona de monumentos históricos de la Ciudad de Mérida, Estado de Yucatán; en los perímetros A y B del Centro Histórico de la Ciudad de México; en el perímetro único de la zona de monumentos históricos en la Ciudad de Morelia, Estado de Michoacán; en el área urbana delimitada en el Artículo Primero del “Decreto por el que se declara zona de monumentos históricos de la Ciudad de Oaxaca de Juárez, Oax.”; en los perímetros A, B-1, B-2, B-3, y B-4 de la zona de monumentos históricos de la Ciudad de Puebla de Zaragoza, Estado de Puebla; y en los perímetros A y B de la zona de monumentos históricos en la Ciudad y Puerto de Veracruz, en el Municipio de Veracruz, Estado de Veracruz. Este beneficio también es aplicable por construcciones nuevas, reparaciones y adaptaciones a bienes inmuebles.

En el caso de enajenación de los bienes inmuebles ubicados en los perímetros antes mencionados, para restauración o rehabilitación, el enajenante puede considerar que el costo comprobado actualizado de adquisición del bien inmueble, después de efectuar las deducciones señaladas en la LISR, será cuando menos 40% del monto de la enajenación de que se trate (Artículos 1.9. y 1.10. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Beneficio fiscal a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, que realicen inversiones en localidades de alta y muy alta marginación, cuya población no exceda de 50 mil habitantes.

Se otorga un estímulo fiscal a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, que realicen inversiones en bienes nuevos de activo fijo entre el 5 de marzo de 2008 y el 31 de diciembre de 2012 en centros productivos que empleen al menos 50 trabajadores y se ubiquen en localidades de alta y muy alta marginación, cuya población no exceda de 50 mil habitantes. Este estímulo fiscal consiste en una deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo (Artículos Primero, Segundo y Noveno del Decreto Presidencial del 4 de marzo de 2008).

Estímulo fiscal para los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud.

Los contribuyentes que entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles de conformidad con la LISR y que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud, pueden efectuar una deducción adicional del 5% del costo de lo vendido que le hubiera correspondido a dichas mercancías, que efectivamente se donen y sean aprovechables para el consumo humano.

El beneficio aplica siempre y cuando el margen de utilidad bruta de las mercancías donadas en el ejercicio en el que se efectúe la donación hubiera sido igual o superior al 10%; cuando fuera menor, el por ciento de la deducción se reducirá al 50% del margen (Artículo 1.4. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Acreditamiento del IEPS de gasolinas de vehículos del autotransporte público federal de pasajeros o de carga, y el transporte privado de carga, a través de carreteras o caminos.

El estímulo consiste en el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de gasolinas. El acreditamiento se puede realizar en contra del ISR (Artículo Séptimo del Decreto Presidencial del 23 de abril de 2003).

El beneficio no es aplicable para aquellas enajenaciones que se efectúen en el municipio de Othón P. Blanco, Quintana Roo; en la franja fronteriza norte del país; en las estaciones de servicio que se ubiquen entre las líneas paralelas ubicadas a 20 y a 45 kilómetros de la línea divisoria internacional con los Estados Unidos, así como cuando las gasolinas que se enajenen no contengan los trazadores que se utilicen como medio de identificación de las gasolinas PEMEX Magna y PEMEX Premium.

Al no incorporar los combustibles trazadores químicos, los contribuyentes no pudieron hacer uso de este beneficio.

Estímulo fiscal a contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, para ser objeto de elaboración, transformación o reparación.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico para ser elaboradas, transformadas o reparadas. El estímulo consiste en una cantidad equivalente a la diferencia del ISR que resulte de calcular la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación en lugar de una cantidad que represente, al menos la cantidad mayor

entre el 6.9% del valor total de los activos utilizados en la operación de maquila y el 6.5% sobre el monto total de costos y gastos de operación (Artículo 216-Bis de la LISR, y Artículo 7 del Decreto Presidencial del 30 de noviembre de 2006).

Exención de 80% del pago del ISR por los ingresos por arrendamiento de remolques o semirremolques importados de manera temporal hasta por un mes.

Se exime del pago del 80% del ISR que hayan causado los contribuyentes por los ingresos por el arrendamiento de remolques o semirremolques, siempre que éstos sean importados de manera temporal hasta por un mes (Artículo 1.5. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

No se considera enajenación la aportación de bienes inmuebles a fideicomisos cuya única actividad sea la construcción o adquisición de inmuebles.

Los contribuyentes que aporten bienes inmuebles a los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la LISR podrán considerar, que no hay enajenación del bien inmueble que aporten al fideicomiso, incluso cuando se otorgue su uso o goce a un tercero o al mismo fideicomitente, aun cuando en este último caso la renta que deduzcan exceda del 12% anual del valor fiscal del inmueble a que se refiere el citado precepto legal (Artículo Sexto del Decreto Presidencial del 26 de enero de 2005).

Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales.

Se exime a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales del pago del IVA que se cause por la enajenación de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante Programas Gubernamentales, para reubicar a las personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo 5.2. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Estímulo fiscal a personas físicas residentes en la franja fronteriza que califican como “REPECOS”.

Las personas físicas residentes en la franja fronteriza de 20 Km. paralela a la línea divisoria internacional del norte del país, en los Estados de Baja California y Baja California Sur, y en los Municipios de Caborca y Cananea en Sonora, que cumplan con los requisitos establecidos para tributar en el “REPECO”, pueden pagar el ISR por los ingresos que obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, aplicando la tasa del 2% sobre estos ingresos (Artículos 137 y 138 de la LISR, y Artículo 5.1. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

Para estimar el costo del acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera, se partió de estimaciones de ingresos para cada tramo carretero de la red propia de Caminos y Puentes Federales (CAPUFE), de la red del Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas (FARAC), de la red contratada, así como de la red estatal. Para esta estimación adicionalmente se consideró la tasa de evasión para el sector transporte terrestre presentada en el documento *“Estudio de Evasión Fiscal Generada por el Transporte Terrestre”* elaborado por la Universidad Nacional Autónoma de México.

En el caso del cálculo relativo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía y en la producción teatral nacional, el gasto fiscal corresponde al monto máximo del estímulo establecido en la LISR.

Para las estimaciones de los gastos fiscales de los créditos del IEPS del diesel y las gasolinas para diversos sectores, se consideró información de precios futuros de los combustibles, así como del consumo de los mismos de acuerdo con el POA de PEMEX de 2012. Las estimaciones relacionadas con los acreditamientos del IEPS por combustibles fueron ajustadas, en su caso, para eliminar el efecto de la evasión, utilizando las tasas estimadas de evasión más recientes, presentadas en el documento: *“Evasión Global de*

Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”, elaborado por el ITESM.

La estimación del estímulo a la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables se basó en información proporcionada por la Administración General de Aduanas.

La estimación del estímulo fiscal a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, se basó en el estímulo que las entidades y municipios manifestaron haber aplicado en los registros de declaraciones y pagos, para los ejercicios de 2009, 2010 y 2011.

La estimación del estímulo para la modernización de la flota del autotransporte se basó en información de vehículos destruidos en 2011, con información proporcionada por el SAT.

Para estimar el crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, se utilizó información sobre la renta de equipo de vuelo en 2008, 2009 y 2010 del Reporte Anual de 2010 de Grupo Aeroméxico, así como estadísticas para los mismos años de la Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT).

Para estimar el gasto fiscal del estímulo fiscal para trabajadores sindicalizados se utilizó información de la declaración informativa de sueldos y salarios de 2009 que presentan los patrones.

Para las estimaciones del estímulo a la inversión en los centros históricos, se utilizó información proporcionada por los Gobiernos de dichas localidades sobre las inversiones realizadas por las personas morales en dichas áreas, utilizando en particular la información más reciente disponible. Esta información se complementa con información de

declaraciones anuales de 2008, 2009 y 2010 sobre la deducción de inversiones realizadas en centros históricos por las personas físicas.

El gasto fiscal de la deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo en zonas marginadas, se hizo considerando información de los proyectos aprobados en las Actas de las Sesiones del Consejo Directivo del Programa para la Creación de Empleos en Zonas Marginadas de 2009, 2010 y 2011.

La estimación correspondiente a la deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a contribuyentes que donan bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud se basó en información del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos, así como de las declaraciones anuales de los ejercicios fiscales de 2007, 2008, 2009 y 2010.

Referencias.

- Cantalá, David; Sempere, Jaime; y Sobarzo, Horacio (2005) *Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas*, El Colegio de México.
- Congressional Budget and Impoundment Act of 1974, Congreso de los Estados Unidos de América.
- Craig, Jon; y Allan, William (2001), *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective*, publicado por el Fondo Monetario Internacional.
- Department of Finance Canada. *Tax Expenditures and Evaluations 2010*.
- Euromonitor International. *Car Rental – México 2010*.
- Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; y Barajas, Sara (2010) *Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio No Petrolero*. Centro de Estudios Estratégicos del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM).
- Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; Barajas Cortés, Sara; y Brown Del Rivero, Alfonso (2011) *Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*, Centro de Estudios Estratégicos del ITESM
- Joint Economic Committee, *Tax Expenditures: A Review and Analysis*. Agosto 1999.
- Loeza Manzareno, Carlos (coordinador); Escalante Semerena, R.; Ramírez Soltero, Yolanda C.; Michel Uribe, H.; Salazar Bueno F.; Arroyo Vargas, H. (2008) *Estudio de Evasión Fiscal Generada por el Transporte Terrestre*, Centro de Estudios Hacendarios-UNAM.

OCDE (2010) *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation* OECD Tax Policy Studies, No. 19.

OCDE (2010) *Tax Expenditures in OECD Countries*.

OCDE (1996) *Tax Expenditures Recent Experiences*.

Samaniego Breach, Ricardo; Endo Martínez, Anabel Mitsuko; Mendoza Montenegro, Vidal; y Zorrilla Mateos, Francisco Marcos (2006) *Medición de la Evasión Fiscal en México*, Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM

Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; y Jorratt, Michael (2009) *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*. Documento de trabajo del Banco Interamericano de Desarrollo BID # IDB-WP-131 (diciembre 2009).

Documentos Públicos del Gobierno Mexicano

Acuerdo de la Junta de Coordinación Política por el que se crea la Comisión para Analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales, publicado en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados el 6 de octubre de 2009.

Decretos Presidenciales, varios años.

Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, Fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2012.

Ley Aduanera. (2012).

Ley de Ingresos de la Federación. (2012).

Ley de Instituciones de Crédito. (2012).

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2012).

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. (2012).

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. (2012).

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2012).

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. (2012).

Ley del Seguro Social. (2012).

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. (2012).

Resolución de Facilidades Administrativas para 2012, publicada el 31 de enero de 2012 en el Diario Oficial de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal 2012.