

**PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2010**

Presupuesto de Gastos Fiscales 2010

A. Introducción

En el artículo 28 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2010, se establece la obligación para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de publicar en su página de Internet y entregar 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 antes del 30 de junio de 2010, el Presupuesto de Gastos Fiscales. De acuerdo con esta disposición, este presupuesto 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. Asimismo, dicho artículo señala que el Presupuesto de Gastos Fiscales deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2011 desglosado por impuesto y por cada uno de los rubros que la ley respectiva contemple.¹

En cumplimiento de esta disposición, se elabora el Presupuesto de Gastos Fiscales para los años de 2010 y 2011, informe en el que se presentan los tratamientos que se desvían de la estructura normal de los impuestos federales, sin considerar cambios en las disposiciones fiscales vigentes, por lo que las estimaciones para 2011 corresponden únicamente a la tendencia inercial de cada disposición fiscal, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año. 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 especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales, las cuales de acuerdo con su naturaleza, son clasificadas según el tipo de gasto fiscal al que correspondan.

Es importante destacar que este informe también se entrega a la Comisión Especial para Analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales de la Cámara de Diputados, la cual se integró por medio del *“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, y cuyo objeto, establecido en el citado acuerdo, es “revisar la estructura y composición del presupuesto

¹ La elaboración de Presupuestos de Gastos Fiscales no es una práctica internacional reciente. En Alemania se elabora desde 1967, en tanto que a fines de la década de los setentas y principios de los ochentas, se generalizó esta práctica entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), aunque no en todos los países que lo elaboran existe una obligación legal para ello. De acuerdo con el documento *“Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación”* publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) 2009, de 19 países de la OCDE y América Latina de los que se cuenta con información, en 12 los Gobiernos se encuentran obligados a preparar un reporte de gastos fiscales. En México se presenta desde 2002 y al igual que en el resto de los países que elaboran el Presupuesto de Gastos Fiscales, el presente informe se entrega al Poder Legislativo como un elemento para el análisis del sistema tributario.

de gastos fiscales para identificar y corregir la estructura fiscal que, en forma equitativa y proporcional, incremente los recursos tributarios”.

El informe, además de esta introducción, se organiza en 3 secciones. En la primera se presenta la definición de los gastos fiscales, así como un análisis general sobre las principales características de la medición de los gastos fiscales en México; posteriormente, en la segunda sección se presentan los resultados de las estimaciones obtenidos para cada uno de los conceptos para los que se dispone de información, identificando el tipo de gasto fiscal e impuesto al que corresponden; mientras que en la tercera sección se presenta la descripción de los gastos fiscales que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales, así como las fuentes de información que se utilizan para su estimación.

Función del Presupuesto 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 de 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 a distintos grupos de contribuyentes a través 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 a través del 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 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 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. Es conveniente señalar que, como más adelante se precisa en la sección de método, 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.

Es importante señalar que 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 renuncias recaudatorias, lo cual 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 del costo recaudatorio generado 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.

Otra consecuencia de la naturaleza autoaplicativa de las disposiciones tributarias, es que el monto de los gastos fiscales depende de la realización de los actos o actividades que le 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 alguna.²

Por otra parte, es importante señalar que el informe de Presupuesto de Gastos Fiscales sólo muestra el costo de los tratamientos diferenciales, pero no constituye una evaluación de los beneficios del propio gasto fiscal, ni de su efectividad en el logro de sus objetivos.

B. Definición y medición 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 significan una disminución en la recaudación tributaria, y 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 actividad y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica.³

² En la sección D de este documento se presentan las referencias legales que dan origen y sustento a cada gasto fiscal.

³ La definición del término gastos fiscales varía entre los países que actualmente estiman su costo.

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 otros.⁴ Sobre este tema es importante señalar que de acuerdo con el documento *“Tax Expenditures in OECD Countries”*, los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos.

Para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir el ingreso gravable y la tasa que forman parte de la estructura normal del impuesto. Una vez que ésta se precisa, los gastos fiscales se identifican como aquellos elementos que afectan la base gravable o el impuesto determinado y que se alejan de su estructura normal.

La base gravable de los impuestos directos o al ingreso, 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 diferenciados 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.

La estructura normal de un impuesto está constituida por los tratamientos generales en materia de 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 países.⁵

Para efectos de la elaboración del Presupuesto de Gastos Fiscales se utilizan como referencia las siguientes definiciones:

i) Impuesto sobre la Renta Empresarial

Se considera que la estructura normal del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE) es aquella que se aplica bajo el principio de renta mundial, es decir, obliga a acumular los ingresos sin importar el país donde se generen, evita la doble tributación internacional, grava a 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.

⁴ 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 fiscales. Citado por el Joint Economic Committee en el documento *“Tax Expenditures: A Review and Analysis”*.

⁵ 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 BID y la OCDE, hacen referencia a esta definición de la estructura normal del impuesto.

ii) *Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas*

Se considera que la estructura normal consiste en un esquema global de ingresos, mediante el cual se obliga a la acumulación de todos los ingresos independientemente de su naturaleza, de base amplia, sin excepciones y con una tarifa progresiva.⁶

iii) *Impuesto Empresarial a Tasa Única*

En virtud de que se trata de un impuesto directo complementario del ISR, se considera que su estructura normal consiste en un esquema global de ingresos con una base amplia y tasa uniforme, en el cual se permite la deducción de los pagos no factoriales que se realizan para desarrollar las actividades empresariales, siempre que estén debidamente comprobadas y que quien reciba el pago esté afecto a este impuesto (principio de simetría). Como el impuesto busca no distorsionar el costo del capital, se permite la deducción del 100% de las inversiones en activos nuevos conforme éstas son pagadas.

iv) *Impuesto al Valor Agregado*

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, que se aplica sobre una base amplia y con una tasa uniforme, sin excepciones, que otorga la tasa cero sólo a las exportaciones y el régimen de exención a un número reducido de actos o actividades de sectores que por dificultades técnicas no pueden ser gravados o que por tratarse de conceptos de ahorro, deben ser excluidos de este impuesto.

v) *Impuestos Especiales*

En los impuestos especiales o selectivos al consumo, se considera que la estructura normal consiste en la aplicación de una tasa ad-valorem y/o cuota específica, sobre una base amplia sin excepciones, cuyo efecto equivale a gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, aun cuando sólo se aplique en una etapa.

Es importante destacar que el hecho de que los gastos fiscales se definan como los tratamientos tributarios que se desvían 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 importante en el marco tributario, que afecte la estructura normal de cualquier gravamen, sería posible que al tiempo que, por ejemplo, se incrementara la recaudación esperada, también lo hicieran los gastos fiscales, derivado de una nueva definición de la estructura normal del impuesto. Un ejemplo de esta situación, se presenta en el caso del ISR, ya que con motivo de la nueva tasa y tarifa

⁶ A partir de 2011 los intereses se gravarán mediante un régimen cedular, que se considera parte de la estructura normal del impuesto para dicho año.

aplicables en 2010, los gastos fiscales aumentan, al mismo tiempo que también se incrementa su potencial recaudatorio.

Cobertura

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se incluyen todos los gravámenes federales, siendo los más importantes el ISR, tanto el relativo a las empresas como a las personas físicas y el IVA. Asimismo, este informe comprende al IETU, al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), al Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y al Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (ISTUV), así como a los estímulos fiscales.⁷

No se incorporan gastos fiscales relativos al Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), en virtud de que este impuesto es de aplicación general y no contiene tratos de excepción.

Método

Para la estimación de los gastos fiscales, se utiliza el método de pérdida de ingresos, sobre una base de devengado, 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 podría 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; sin embargo, por ser el método de estimación más sencillo, es el que se aplica de manera generalizada.⁸

Así, todos los países de los que se tiene conocimiento que elaboran presupuestos de gastos fiscales, utilizan para su estimación 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”*, 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).

Asimismo, es adecuado destacar que las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 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 futuros ejercicios. Esta precisión adquiere especial relevancia cuando se trata de gastos fiscales que permiten diferir o postergar el pago de impuestos.

⁷ 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 empresarial como de personas físicas; los impuestos indirectos y al capital.

⁸ 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 intercambiar 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 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.

Conviene también resaltar que la estimación del 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, toda vez que obtener dicha información detallada tendría un elevado costo de cumplimiento para el contribuyente. 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.

De igual forma, es importante mencionar que las sumas de los montos de los tratamientos diferenciales son sólo una aproximación de la dimensión de la pérdida fiscal derivada de dichos tratamientos y no son equivalentes a su potencial recaudatorio.

Por lo anterior, no se presentan en este informe las cifras totales de gastos fiscales, reportando los montos individuales que permiten al analista efectuar, en su caso, las acumulaciones que considere apropiadas de acuerdo con el estudio que desee realizar. El análisis individual de los 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.

Información

La información a partir de la cual se realizan las estimaciones del valor de los gastos fiscales, proviene principalmente de las declaraciones de pago e informativas de impuestos y dictámenes que para efectos fiscales presentan los contribuyentes. En otros casos, como se mencionó, debido a la falta de información fiscal es necesario recurrir a fuentes externas, tales como las del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), o bien a información proporcionada por algunas instancias de Gobierno, entre otras.

Sobre la información de carácter fiscal se utiliza la más reciente disponible de las declaraciones de pago anuales e informativas, así como la de los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes, la cual fue proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).⁹

C. Resultados

Como se ha mencionado anteriormente la agregación de las estimaciones de gastos fiscales puede llevar a la obtención de 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.

Adicionalmente, al incluir en este informe los gastos fiscales asociados al IETU, que es un impuesto mínimo del ISR que pagan las empresas y las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, o bien que reciben ingresos por arrendamiento, en

⁹ Es importante mencionar que con objeto de lograr que este informe contenga la mayor información posible, se incorporó la estimación de algunos conceptos, que si bien en el pasado se relacionaban, no presentaban estimación alguna, así como algunos otros que dan lugar a gastos fiscales contenidos en las disposiciones fiscales.

particular es incorrecto realizar la suma de estas cantidades, toda vez que por ejemplo parte del costo estimado por los gastos fiscales en el ISR cuando se analiza este impuesto por separado, no se materializaría en una pérdida efectiva de recaudación, ya que en la medida en que dicho contribuyente deba pagar el IETU, este impuesto limita el costo recaudatorio por el trato diferencial en el ISR.

Así, por los diversos comentarios emitidos con anterioridad, el presente informe de gastos fiscales no contiene las cantidades totales por impuesto o de todos los rubros de tratamientos diferenciales del sistema tributario.

Atendiendo a la distinta naturaleza de los tratamientos impositivos contenidos en el sistema impositivo, en este reporte se presentan los gastos fiscales clasificados por tipo de gasto fiscal y por tipo de impuesto al que corresponden, lo cual facilita y enriquece el análisis en materia de gastos fiscales al agrupar los tratamientos que tienen características similares en cuanto a su forma de operación o cuyas estimaciones comparten una misma interpretación.

Así, como se ha señalado los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tratamientos diferenciales, tasas reducidas, diferimientos o créditos fiscales. Asimismo, algunos pueden tomar la forma de facilidades administrativas o incluso de impuestos negativos, es decir, de mecanismos tributarios que en lugar de producir una recaudación dan como resultado un costo fiscal mayor al beneficio recaudatorio que se obtiene por un impuesto de aplicación general o para un grupo de contribuyentes en particular.

En esta sección se presentan las estimaciones correspondientes a cada tipo de gasto fiscal, identificando al impuesto al que corresponden. Es importante señalar que dichas categorías pretenden reflejar las distintas características de los gastos fiscales, aun cuando algunos rubros de gasto fiscal pueden clasificarse en más de una categoría, como por ejemplo los relativos a la deducción en forma inmediata de los contribuyentes del sector agropecuario que corresponde a un diferimiento, pero también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial.

Asimismo, es adecuado señalar que existen dos tratamientos que por sus características particulares, así como por su importancia en términos del monto estimado de la pérdida recaudatoria, se presentan en forma individual; estos son el subsidio para el empleo y el IEPS negativo por la enajenación de gasolinas y diesel.

1. Deducciones

Las deducciones se otorgan principalmente en el ISR tanto empresarial como de personas físicas, y permiten disminuir la base gravable. Un ejemplo de este tipo de gastos fiscales es la deducción de donativos, los cuales si bien pueden dar lugar a un beneficio social, parte de dicho beneficio está a cargo del erario, en la medida en que se perciben menos impuestos de parte de quienes realizan los donativos.

Respecto a la deducción asociada a la inversión en automóviles, así como a los consumos de restaurantes, aun cuando en estricto sentido no representan una desviación

de la estructura normal del impuesto, ya que parte de dichas erogaciones se deriva o se realiza como consecuencia de la actividad empresarial, se han incorporado en el Presupuesto de Gastos Fiscales en la medida en que es difícil establecer un control sobre las erogaciones en estos rubros, para identificar sólo aquéllas que corresponden al desarrollo de las actividades empresariales.¹⁰

Cuadro 1.1 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	14,130.5	14,086.8	0.1083	0.0998
12.5% del consumo en restaurantes	691.3	747.8	0.0053	0.0053
Automóviles hasta por \$175,000.00	9,404.8	8,987.7	0.0721	0.0637
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250.00 diarios por vehículo ^{2/ 3/}	240.2	254.0	0.0018	0.0018
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,278.3	1,382.7	0.0098	0.0098
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	2,100.1	2,271.6	0.0161	0.0161
Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes ^{4/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes	415.8	443.0	0.0032	0.0031

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

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

4/ El IMSS ha informado que entre 2004 y el primer trimestre de 2010 se emitieron 131 certificados de discapacidad. 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 mayor.

Las deducciones autorizadas para las personas morales se estima representan un gasto fiscal en 2010 por un monto de 14,130.5 millones de pesos (mdp); ahora bien, si en lugar de calcular su valor con la tasa de 30% vigente en 2010, se estimaran con la tasa que se aplicó en 2009 (28%), el gasto fiscal asociado a estas medidas disminuiría a 13,188.5 mdp, por lo que se puede afirmar que el aumento de tasa implica un incremento del gasto fiscal de las deducciones de las personas morales de 942.0 mdp, lo que representa aproximadamente 6.7% del costo total.

En este caso en particular es adecuado aclarar que el incremento en la pérdida recaudatoria estimada de los gastos fiscales como resultado del aumento en la tasa del impuesto que se aprobó para este año, no significa una disminución en la recaudación esperada por este impuesto, por el contrario el incremento en la tasa se prevé tiene un efecto recaudatorio positivo, aunque al cambiar la referencia utilizada para medir los gastos fiscales del ISRE, éstos también se incrementan como resultado del aumento en la tasa del impuesto.

¹⁰ En materia de qué tratamientos se deben reportar en los Presupuestos de Gastos Fiscales no existe una práctica generalizada a nivel internacional. 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. Es importante señalar que en este informe se integran estas estimaciones por considerar que enriquecen la información que ofrece este documento.

Algunas de las deducciones que por diversos conceptos se presentan en el ISRE, también se reportan como deducciones en el IETU, debido a la naturaleza de impuesto mínimo y de control que tiene este último gravamen respecto del primero. En este caso, únicamente se reporta el gasto fiscal que se materializa como consecuencia de la deducción por dichos conceptos, en la medida en que el contribuyente no siempre enfrenta la carga mínima que representa el IETU.

Es importante volver a resaltar que en el caso particular de los gastos fiscales del ISRE y del IETU, no pueden agregarse, toda vez que la interacción de ambos impuestos puede dar como resultado que la eliminación de un trato preferencial genere una recaudación distinta a la estimada.

Cuadro 1.2 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	5,687.3	5,601.5	0.0436	0.0397
12.5% del consumo en restaurantes	443.5	479.7	0.0034	0.0034
Automóviles hasta por \$175,000.00	4,448.1	4,261.1	0.0341	0.0302
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250.00 diarios por vehículo ^{2/}	104.4	112.9	0.0008	0.0008
Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR	691.3	747.8	0.0053	0.0053

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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.

Por otra parte, es adecuado señalar que durante 2010 los contribuyentes todavía pueden aplicar la deducción adicional de las erogaciones en inversiones nuevas de activo fijo realizadas en el último cuatrimestre de 2007, disposición que se otorgó mediante el Artículo Quinto Transitorio de la Ley del IETU y que permite efectuar la deducción de la tercera parte del monto invertido en cada uno de los primeros tres años de operación de este impuesto, es decir durante 2008, 2009 y 2010, no siendo aplicable a partir de 2011. Esta deducción significa un gasto fiscal en 2010 equivalente a 12,574.6 mdp (0.0964% del PIB).

En cuanto a las deducciones personales permitidas en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (ISRPF), por conceptos tales como gastos médicos mayores, o primas de seguros de gastos médicos, entre otros, se incorporan las estimaciones en el informe de gastos fiscales, a fin de estimar el sacrificio fiscal o renuncia recaudatoria a que dan lugar, y no porque se considere que estrictamente sean un tratamiento diferencial.

Cuadro 1.3 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	5,749.5	6,219.0	0.0441	0.0441
Gastos de transportación escolar	29.1	31.5	0.0002	0.0002
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	3,861.8	4,177.1	0.0296	0.0296
Gastos de funerales	59.9	64.8	0.0005	0.0005
Donativos no onerosos ni remunerativos	411.6	445.2	0.0032	0.0032
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 \$152,000.00	186.5	201.8	0.0014	0.0014
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 salarios mínimos anuales (S.M.A.) y de 10% de los ingresos acumulables	56.5	61.1	0.0004	0.0004
Primas de seguros de gastos médicos	1,144.1	1,237.5	0.0088	0.0088

^{1/} Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

Considerando el ajuste de la tarifa del ISRPF que se aprobó para el ejercicio fiscal de 2010, el monto estimado por las deducciones personales equivalente a 5,749.5 mdp en 2010, es superior en 383.3 mdp al que se habría estimado utilizando la tarifa del impuesto vigente en 2009, cantidad que representa alrededor de 6.7% del monto reportado.

A fin de ofrecer más y mejor información a los usuarios del informe del Presupuesto de Gastos Fiscales, para este año se realizan estimaciones del costo asociado a algunos tratamientos establecidos en el marco tributario.

Un ejemplo de ello, es la deducción personal de los intereses reales por créditos hipotecarios, cuyo costo en 2010 se estima en 2,806.7 mdp (0.0215% del PIB). Sobre este particular, se considera que se justifica la inclusión de este tratamiento como gasto fiscal, ya que permite una deducción por la adquisición de un activo, la vivienda propia, cuyo rendimiento, que sería la renta imputada por su uso, no se encuentra gravado. Así, si bien el no gravamen de la renta imputada no se considera una desviación de la estructura normal del ISRPF, otorgar una deducción por este activo no gravado sí representa una desviación de la misma, que da origen a un gasto fiscal.

En ocasiones los estímulos fiscales otorgados operan como deducciones, como es el caso de la deducción adicional del 5% del costo de lo vendido para los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud. Se estima que este tratamiento fiscal tiene un costo en 2010 de 13.0 mdp (0.0001% del PIB).

Adicionalmente, otro gasto fiscal cuyo efecto es similar al de una deducción es el que se otorga para el rescate de diversas zonas de monumentos o centros históricos, consistente en permitir considerar como costo de adquisición, al momento de efectuar la enajenación de un inmueble, al menos 40% del precio del inmueble enajenado para su restauración o

rehabilitación; sin embargo en virtud de la falta de información al respecto no se presenta la estimación correspondiente.¹¹

2. Exenciones

A través de las exenciones, 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 ISRPF destacan diversos conceptos remunerativos que se otorgan a los ingresos que perciben los trabajadores. Entre los conceptos de este tipo de gastos, los rubros que muestran una mayor pérdida de ingresos son la exención a los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social; de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro; así como de cajas y fondos de ahorro.

Por otra parte, como otros ingresos exentos se clasifican aquellas medidas que implican el no gravar algún tipo o monto de ingreso, pero que no se relacionan con los sueldos y salarios, como puede ser la exención a los ingresos por enajenación de casa habitación.

Cuadro 2.1 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ¹¹	
	2010	2011	2010	2011
Ingresos exentos por salarios	51,862.6	56,084.5	0.3975	0.3975
Horas extras	2,082.0	2,257.5	0.0160	0.0160
Prima dominical	433.8	465.6	0.0033	0.0033
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	8,288.9	8,959.4	0.0635	0.0635
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	703.0	761.9	0.0054	0.0054
Gratificación anual (aguinaldo)	3,869.3	4,190.5	0.0297	0.0297
Prima vacacional	1,305.7	1,410.9	0.0100	0.0100
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	642.5	691.4	0.0049	0.0049
Prestaciones de previsión social ^{2/}	12,292.7	13,291.0	0.0942	0.0942
Reembolso de gastos médicos	164.4	183.4	0.0013	0.0013
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	11,560.8	12,500.8	0.0886	0.0886
Otros pagos por separación ^{3/}	4,075.3	4,402.1	0.0312	0.0312
Otros ingresos por salarios ^{4/}	6,444.2	6,970.0	0.0494	0.0494
Otros ingresos exentos	12,625.4	13,657.8	0.0968	0.0968
Rentas congeladas ^{5/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Enajenación de casa habitación	11,730.7	12,684.3	0.0899	0.0899
Intereses	855.6	931.2	0.0066	0.0066
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.	821.8	888.9	0.0063	0.0063
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.	33.8	42.3	0.0003	0.0003

Continúa...

¹¹ Zonas de monumentos históricos de las ciudades de Mérida, México, Morelia, Oaxaca de Juárez, Veracruz, Mazatlán y Puebla de Zaragoza.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	26.1	28.2	0.0002	0.0002
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A. ^{6/}	13.0	14.1	0.0001	0.0001

Finaliza

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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/ Incluye primas de antigüedad e indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, entre otros conceptos.

4/ Se incluyen entregas de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social, así como retiros por gastos de matrimonio o desempleo de la subcuenta de retiro, entre otros conceptos.

5/ 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.

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

Para la estimación de los gastos relativos a los ingresos exentos de personas físicas se utiliza la tarifa vigente en 2010, la cual tiene una tasa marginal máxima de 30%; sin embargo, si se considera que en 2009 la tarifa de personas físicas tenía otras tasas marginales, se observa que dicho ajuste representa un incremento en el gasto fiscal de alrededor de 3,110.6 mdp.

En materia de exenciones para personas físicas, en 2010 se incorpora el cálculo por concepto de la exención a los intereses que perciben las Sociedades de Inversión Especializadas de Fondos para el Retiro (SIEFORES), tratamiento que se considera es un gasto fiscal del ISRPF, toda vez que estas instituciones son “transparentes” en términos fiscales, ya que el beneficio de la exención lo reciben las personas físicas que invierten sus recursos a través de dichas sociedades. Se estima que el costo de esta exención en 2010 asciende a 9,845.9 mdp (0.0755% del PIB).

En este mismo sentido, en el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2010 se estima el costo de la exención de los intereses que reciben los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, y las donatarias, quienes a diferencia de otras personas morales con fines no lucrativos están exentos del pago del ISR sobre los intereses que perciben. Se estima que en 2010 el costo de esta exención es de 10,134.8 mdp (0.0777% del PIB). Este tratamiento corresponde a un gasto fiscal en el ISRE.

Existen dos exenciones en el ISRPF que se consideran gastos fiscales y que, sin embargo debido a la falta de información adecuada no es posible estimar su costo recaudatorio. Una de éstas es la exención que se otorga por los ingresos derivados de la enajenación de derechos parcelarios, cuando se trata de la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros. El otro tratamiento es la exención de 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, excepto 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.

Por otra parte en el IVA, el tratamiento de exención que se otorga tanto a la enajenación como al arrendamiento y crédito hipotecario de casa habitación, junto con la exención a la prestación de servicios de enseñanza y médicos, son los gastos fiscales que implican un mayor monto.

Cuadro 2.2 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado ^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2010	2011	2010	2011
Exentos	38,845.6	42,017.4	0.2978	0.2978
Servicios médicos	2,452.3	2,652.5	0.0188	0.0188
Servicios de enseñanza	19,801.1	21,417.9	0.1518	0.1518
Servicio de transporte público terrestre de personas	1,969.7	2,130.5	0.0151	0.0151
Espectáculos públicos	860.9	931.2	0.0066	0.0066
Vivienda ^{3/}	13,761.6	14,885.3	0.1055	0.1055

1/ Se utilizó la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) de 2008 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 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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.

El incremento en la tasa general del IVA registrado en 2010, al pasar de 15 a 16%, tiene un efecto en la estimación del gasto fiscal del tratamiento de exención que se aplica a ciertos bienes y servicios en este impuesto. Este efecto se estima representa un monto superior en 3,065.4 mdp a aquél que se habría reportado con la tasa del IVA de 2009 (15%).

En los impuestos especiales también se otorgan exenciones, como en el IEPS en donde se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y rural, así como los servicios de internet, o en el ISAN en donde se exenta total o parcialmente a los vehículos con un precio sin IVA de hasta 226,755.19 pesos.

Cuadro 2.3 Gastos Fiscales por Exenciones en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	6,186.5	6,673.7	0.0473	0.0473
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	5,028.0	5,432.1	0.0385	0.0385
a. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	638.7	691.4	0.0049	0.0049
b. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	4,389.3	4,740.7	0.0336	0.0336
Exención del ISAN a vehículos	1,158.5	1,241.6	0.0088	0.0088
a. Con valor de hasta \$179,017.26 (exención del 100%)	826.4	888.9	0.0063	0.0063
b. Con valor de \$179,017.27 y hasta \$226,755.19 (exención del 50%)	332.1	352.7	0.0025	0.0025

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

Algunos estímulos fiscales otorgados pueden tomar la forma de exenciones, como es el caso de la exención en el IVA a la enajenación de locales comerciales para promover la reubicación de comerciantes ambulantes en plazas comerciales o la exención del 80% del pago del ISR por los ingresos de arrendamiento de remolques o semiremolques importados de manera temporal hasta por un mes. Para ambos rubros no se presenta la estimación correspondiente debido a la falta de información para su cálculo.

3. Tasas reducidas y regímenes sectoriales

En este apartado se presenta la estimación de los gastos fiscales derivados de las tasas reducidas y regímenes sectoriales. En ocasiones el beneficio tributario que se otorga a cierto tipo de actividades o de contribuyentes, sólo consiste en la aplicación de tasas reducidas o menores respecto al nivel de la tasa general; sin embargo, en algunos casos, las tasas reducidas forman parte de los esquemas o regímenes sectoriales que se otorgan a algunos sectores de contribuyentes o tipo de actividades.

En el primer caso, en el IVA se encuentra la aplicación de la tasa cero y la tasa de 11% en la región fronteriza, siendo el monto más significativo el estimado por la aplicación de la de tasa cero a alimentos, el cual asciende a 117,893.5 mdp, y que representa el 82.5% del total del gasto fiscal por la tasa cero.

Cuadro 3.1 Gastos Fiscales por Tasas Reducidas en el Impuesto al Valor Agregado^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2010	2011	2010	2011
Tasa cero	142,938.3	154,609.7	1.0958	1.0958
Alimentos ^{3/}	117,893.5	127,519.9	0.9038	0.9038
Medicinas	10,539.7	11,400.3	0.0808	0.0808
Libros, periódicos y revistas	4,252.4	4,599.6	0.0326	0.0326
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	6,887.3	7,449.7	0.0528	0.0528
Otros productos	3,052.3	3,301.6	0.0234	0.0234
Régimen de maquiladoras	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias	313.1	338.6	0.0024	0.0024
Tasa de 11% en la región fronteriza	15,653.0	16,931.1	0.1200	0.1200
Baja California	4,748.1	5,135.8	0.0364	0.0364
Baja California Sur	600.0	649.0	0.0046	0.0046
Quintana Roo	1,604.4	1,735.4	0.0123	0.0123
El resto	8,700.5	9,410.9	0.0667	0.0667

1/ Se utiliza la ENIGH de 2008 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 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ 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 0.0405% del PIB.

En el caso del IVA, el incremento de la tasa general del impuesto de 15 a 16%, explica un costo recaudatorio de 11,218.0 mdp en 2010 tratándose de la tasa cero, cifra que representa poco menos de 8% del gasto fiscal reportado por este concepto. Es adecuado resaltar que el incremento en la tasa aplicada en la región fronteriza no tiene en principio un efecto en el monto estimado del gasto fiscal, toda vez que la brecha entre la tasa que se paga en dicha región y el resto del país se mantiene en 5 puntos de tasa.

Es importante señalar, como se hizo en el caso del ISR, que un incremento en el monto reportado de gastos fiscales del IVA, debido al aumento de la tasa general, no significa una caída en la recaudación. En 2010 el monto estimado de gastos fiscales refleja el efecto del incremento en la tasa del impuesto, así como la actualización de las fuentes de información que se utilizan para su estimación.

Por otra parte, en el ISTUV se grava con la tasa cero a los automóviles eléctricos y eléctricos nuevos, que además cuente con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno. Se estima que esta disposición tiene un costo en 2010 de 3.7 mdp (0.00003% del PIB).

En el ISR se aplica un esquema o régimen sectorial a los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, dentro del cual se otorga tanto una exención como una reducción del impuesto, a las empresas y a las personas físicas. La aplicación conjunta de estos beneficios, que integra el régimen sectorial, da como resultado que implícitamente el ISR de este sector económico sea menor que para el resto de los contribuyentes. Cabe señalar que en el IETU también se otorga el tratamiento preferencial en materia de exención al sector primario (ver cuadro 3.4).

Cuadro 3.2 Gastos Fiscales por Regímenes Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	7,338.7	7,943.5	0.0563	0.0563
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	4,839.4	5,234.5	0.0371	0.0371
a. Reducción de 30% del ISR	4,069.8	4,402.1	0.0312	0.0312
b. 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.	769.6	832.4	0.0059	0.0059
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/}	2,499.3	2,709.0	0.0192	0.0192

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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.

En el caso de los regímenes sectoriales en el ISRE, si se efectúan las estimaciones considerando la tasa y disposiciones vigentes en 2009, el monto del gasto fiscal asociado a éstos sería de 6,711.2 mdp en 2010, por lo que el cambio en la tasa del impuesto explica 627.5 mdp del costo de estas medidas.

Por otra parte, dentro de la categoría de regímenes sectoriales se incluye el Régimen de Pequeños Contribuyentes, conocido como REPECOS, por medio del cual se establecen disposiciones especiales para el cálculo y pago de impuestos de los contribuyentes, personas físicas con actividades empresariales e ingresos de hasta 2 mdp en el ejercicio inmediato anterior, que sólo realizan operaciones con el público en general.

Cuadro 3.3 Gastos Fiscales por Regímenes Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	2,599.1	2,726.8	0.0199	0.0193
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales ^{2/}	1,477.3	1,513.4	0.0113	0.0107
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención hasta por 40 S.M.A. ^{3/}	730.5	790.1	0.0056	0.0056
Régimen de pequeños contribuyentes sujetos a una cuota fija ^{4/}	391.3	423.3	0.0030	0.0030

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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 1.1 correspondiente al ISRE, así como las presentadas en el cuadro 4.1, 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 correspondientes a actividades empresariales y profesionales. La deducción inmediata representa un diferimiento, pero al representar ésta el 28.4% del monto total reportado en 2010, no se reporta este tratamiento en la sección de diferimientos.

3/ Se consideran adicionalmente como gasto fiscal para las personas físicas los conceptos señalados en los cuadros 3.3 y 4.1 para los contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura.

4/ El gasto fiscal por este concepto se reduce respecto al reportado el año anterior, debido al efecto combinado de la menor actividad económica de 2009 y la mayor tasa de evasión promedio estimada para este régimen (93.96%) correspondiente al periodo 2000-2008 según los datos reportados por el Centro de Estudios Estratégicos del Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM) en el documento "Evasión Global del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio No Petrolero". Asimismo, la recaudación observada que reportan las entidades federativas en una sola cuota fija para 2009, se ajustó en 44.6%, que representa la recaudación correspondiente al sistema renta (ISR-IETU-IDE), respecto del total recaudado por el sistema renta e IVA.

Al ser considerada en el ISRE la exención que beneficia al sector agropecuario como un tratamiento especial, se da a la exención correspondiente al IETU la misma clasificación.

Cuadro 3.4 Gastos Fiscales por Regímenes Sectoriales en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
Exención de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que se encuentren exentos del pago del ISR ^{2/}	1,744.7	1,887.2	0.0134	0.0134

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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.

De igual forma, se considera un régimen sectorial el estímulo fiscal que se otorga a los contribuyentes que por sus ingresos califican como REPECOS, y que enajenen mercancías de procedencia extranjera y son residentes en la franja fronteriza, a los que se permite tributar pagando la tasa aplicable en el régimen de pequeños contribuyentes. No se presenta una estimación para este gasto fiscal por no contarse con información adecuada para este fin.

4. Diferimientos

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

Como se señaló previamente, la estimación de los gastos fiscales pretende mostrar la pérdida 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 futuros ejercicios. Así, la aplicación de 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 reviertan estos diferimientos, debido a que no es posible tomar la deducción en línea recta por aquellos activos que ya hubieran sido deducidos en forma inmediata.

Lo anterior implica que si bien el gasto fiscal busca reflejar la pérdida en el año, de las políticas fiscales que se aplican en el mismo, en el caso de los tratamientos fiscales que dan lugar a diferimientos, las estimaciones no son equivalentes a los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.¹²

No obstante lo señalado, la estimación que se presenta sí tiene una interpretación importante, ya que es una aproximación de la recaudación que se podría obtener en el año en que se elimina este beneficio, 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.

Entre los tratamientos especiales que dan lugar a un diferimiento que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE están la deducción inmediata y las aportaciones a fondos de pensiones, que se estima representan una pérdida de ingresos de 27,305.9 mdp (0.2093% del PIB) y 24,392.7 mdp (0.1870% del PIB), respectivamente.

Cuadro 4.1 Gastos Fiscales por Diferimientos en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	68,872.7	73,946.7	0.5280	0.5241
Régimen de consolidación fiscal	10,638.9	10,958.1	0.0816	0.0777
Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre	2,243.6	2,426.8	0.0172	0.0172
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	2,034.9	2,201.1	0.0156	0.0156
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{2/}	208.7	225.7	0.0016	0.0016
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	2,113.2	2,285.6	0.0162	0.0162
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	1,721.8	1,862.4	0.0132	0.0132
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{2/}	195.7	211.6	0.0015	0.0015
c. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias	195.7	211.6	0.0015	0.0015
De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran ^{3/}	2,178.4	2,356.3	0.0167	0.0167

Continúa...

¹² En otros países se aplican enfoques distintos para la estimación de los diferimientos. De acuerdo con el documento "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.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
Deducción inmediata de inversiones de activos fijos	27,305.9	29,535.5	0.2093	0.2093
Deducciones por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones ^{4/}	24,392.7	26,384.4	0.1870	0.1870

Finaliza

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ 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.

3/ 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.

4/ Entre 2006 y 2008 los organismos subsidiarios de Petróleos Mexicanos (PEMEX) que no son sujetos del ISR, pero que en cambio calculan el impuesto sobre los rendimientos petroleros que es similar al primero, realizaron aproximadamente la mitad de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones.

El monto estimado para el total de diferimientos fiscales en el ISRE, que se calcula en 2010 equivale a 68,872.7 mdp, disminuiría a 64,220.8 mdp si se utilizara para su determinación la tasa del ISRE y el porcentaje de reducción aplicable para los contribuyentes del sector primario que estuvieron vigentes en 2009, por lo que el cambio de tasa explica un costo recaudatorio de 4,651.9 mdp.

En materia de diferimientos para 2010 se realiza la estimación de tres conceptos que no habían sido considerados. Dos de estos tratamientos consisten en la deducción en el ejercicio al 100% de las inversiones en maquinaria y equipo para la generación de energía eléctrica proveniente de fuentes renovables, así como de las adaptaciones a instalaciones que faciliten a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de las mismas; se estima que dichos conceptos significan un costo recaudatorio en 2010 de 195.7 y 26.1 mdp, respectivamente (0.0015 y 0.0002% del PIB).

En el ISRPF se considera gasto fiscal la deducción de las inversiones como gasto que efectúan los contribuyentes del régimen intermedio, así como la de compras en lugar del costo de lo vendido. La estimación que se presenta para este concepto incluye sólo la deducción de las inversiones. Se estima que la deducción de inversiones representa un gasto de 1,761.0 mdp en 2010 (0.0135% del PIB).

En cuanto al gasto fiscal por diferimientos en el IETU destaca el relativo al acreditamiento del ISR que efectúan las empresas controladas, en contra de su IETU causado, del total de ISR enterado a la controladora, independientemente de si ésta realizó un pago efectivo por el total de dicho impuesto.

Cuadro 4.2 Gastos Fiscales por Diferimientos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	13,594.5	14,701.9	0.1042	0.1042
Consolidación fiscal	11,257.1	12,176.3	0.0863	0.0863
Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero	2,196.7	2,370.4	0.0168	0.0168
Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros	140.7	155.2	0.0011	0.0011

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

Por otra parte, en materia de estímulos fiscales que dan lugar al diferimiento del pago de impuestos, se encuentran las siguientes disposiciones:

- El estímulo fiscal que se otorga para el rescate de las zonas de monumentos históricos de diversas ciudades del país, que consiste en la deducción inmediata al 100% de las inversiones en bienes inmuebles. Se estima que el gasto fiscal de las inversiones realizadas en las ciudades de Mérida, Morelia, Oaxaca de Juárez, y en el Puerto y Ciudad de Veracruz, es de 142.8 mdp en 2010 (0.0011% del PIB).

Este estímulo fiscal también aplica para las ciudades de México, Mazatlán y Puebla de Zaragoza; sin embargo, la citada estimación no incluye las inversiones efectuadas en dichas localidades toda vez que éstas no proporcionaron la información para este fin.

- El beneficio fiscal que se otorga 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. Se estima que este estímulo fiscal tiene un costo de 185.4 mdp en 2010 (0.0014% del PIB).

De igual forma se contempla como un gasto fiscal que genera un diferimiento, el tratamiento por medio del cual se permite no considerar que existe enajenación cuando un contribuyente aporte bienes inmuebles a fideicomisos cuya única actividad sea la construcción o adquisición de inmuebles, aun cuando su uso o goce sea concedido a un tercero o al mismo fideicomitente. No se cuenta con información adecuada para calcular este gasto fiscal, pero se estima que el costo es bajo toda vez que a la fecha no se ha dado el desarrollo esperado de ese tipo de fideicomisos.

5. Créditos fiscales

En este grupo de gastos fiscales se presentan todas aquellas disposiciones que permiten reducir el importe del impuesto a pagar a través de la aplicación de créditos fiscales. En particular destacan los diversos créditos contra el IETU, que se otorgaron fundamentalmente como parte del periodo de transición, a través de los cuales se dio efectos fiscales a algunas situaciones particulares de los contribuyentes vigentes antes de la entrada en vigor de este impuesto, como lo es el nivel de sus inventarios, el importe de las pérdidas pendientes de amortizar derivadas de inversiones, o las inversiones realizadas con anterioridad.

Dentro de este grupo, destaca el monto estimado por la aplicación del crédito por concepto de aportaciones de seguridad social, el cual en términos de renuncia de ingresos se ubica en 25,136.2 mdp (0.1927% del PIB), y que a diferencia del resto de los créditos que se presentan, tiene una vigencia permanente.

Cuadro 5.1 Gastos Fiscales por Créditos Fiscales en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	38,994.7	42,045.6	0.2989	0.2980
Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social	25,136.2	27,188.6	0.1927	0.1927
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	6,652.5	7,195.7	0.0510	0.0510
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/}	3,339.3	3,612.0	0.0256	0.0256
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/}	665.3	719.6	0.0051	0.0051
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/}	156.5	169.3	0.0012	0.0012
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/}	188.2	70.5	0.0014	0.0005
Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del decreto del 1 de noviembre de 2006 ^{2/}	2,856.7	3,089.9	0.0219	0.0219

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, 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.

En adición a los créditos en el IETU, que se otorgan principalmente como parte de un periodo de transición, existen diversas disposiciones que no se encuentran establecidas en el cuerpo de las leyes de los propios impuestos, pero tienen por efecto reducir el importe de los impuestos a pagar. En particular existen diversos estímulos fiscales que se han otorgado ya sea en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el Ejercicio Fiscal de 2010 o mediante Decreto Presidencial operan como créditos fiscales.

Cuadro 5.2 Gastos Fiscales por Créditos Fiscales en los Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
	8,287.3	7,837.7	0.0635	0.0555
Acreditamiento del IEPS de diesel para los autotransportistas, del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos y del diesel marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante ^{2/ 3/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	51.5	57.4	0.0004	0.0004
a. Acreditamiento del IEPS conforme al inciso A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF ^{2/3/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo con el inciso A, fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF ^{3/}	51.5	57.4	0.0004	0.0004
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 ^{2/3/}	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera ^{3/}	4,728.1	5,064.8	0.0362	0.0359
Estímulo equivalente al total del ISAN causado por la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables	0.4	0.4	0.000003	0.000003
Estímulo fiscal 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 SMGA ^{4/}	130.4	141.1	0.0010	0.0010
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 ^{4/}				
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	555.1	606.7	0.0043	0.0043
b. Vehículos nuevos destinados al transporte de 15 pasajeros o más, así como plataformas o chasis para éstos				
c. Estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en que recibe el vehículo usado				
Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional	500.0	500.0	0.0038	0.0035
Estímulo fiscal 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, cuyo uso temporal sea otorgado por residentes en el extranjero, siempre que mediante contrato se establezca que el monto del ISR que cause será cubierto por el residente en México ^{4/}	339.1	366.8	0.0026	0.0026

Continúa...

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2010	2011	2010	2011
Estímulo fiscal a los contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, para ser objeto de elaboración, transformación o reparación ^{4/}	52.2	56.4	0.0004	0.0004
Estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en un acreditamiento del 60 y 30% para los ejercicios fiscales de 2010 y 2011, 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 2010 y 2011, cuando este último monto sea mayor ^{4/5/}	1,930.5	1,044.1	0.0148	0.0074

Finaliza

1/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Considerando los precios internacionales actuales de este combustible, así como sus precios futuros, se estima que en 2010 y 2011 no se determinaría impuesto a cargo y por lo tanto el valor de este acreditamiento sería cero.

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

4/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

5/ La estimación del gasto fiscal por el estímulo otorgado a las Entidades Federativas, Municipios y a las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, se basa en la información de aquellas Entidades y Municipios que durante 2009 celebraron convenios con el Gobierno Federal para acogerse a los beneficios del Decreto del 5 de diciembre de 2008.

6. Facilidades administrativas

Se consideran facilidades administrativas aquellos tratamientos que representan una renuncia recaudatoria al permitir la deducción de erogaciones del contribuyente sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales.

Este beneficio se considera un gasto fiscal puesto que permite deducir gastos sin comprobantes, afectando 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, por lo que con este tratamiento preferencial el sistema tributario pierde su simetría.

Respecto a la diferencia entre el gasto fiscal estimado y el impacto recaudatorio de eliminar el tratamiento diferencial, cabe señalar que para este tipo de gastos fiscales en caso de ser eliminados, el monto estimado como gasto fiscal no corresponde a la recaudación que se obtendría, toda vez que al no contar con el beneficio, los contribuyentes se verían obligados a obtener facturas por sus gastos.

Este tipo de facilidades administrativas sólo son aplicables para efectos del ISR, por los contribuyentes del sector primario y los que prestan los servicios de autotransporte de carga y de pasaje.

Cuadro 6. Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas en el Impuesto sobre la Renta Empresarial ^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2010	2011	2010	2011
	11,961.6	12,938.2	0.0917	0.0917
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	1,604.4	1,735.4	0.0123	0.0123
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 7% 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	547.9	592.6	0.0042	0.0042
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 10% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con una retención de 16% por ISR	1,682.7	1,820.1	0.0129	0.0129
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 15% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	730.5	790.1	0.0056	0.0056
Sector primario. Deducción de 18% 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	7,396.1	8,000.0	0.0567	0.0567

1/ Las facilidades administrativas para 2010, se publicaron el 16 de junio en el Diario Oficial de la Federación (DOF) con vigencia hasta el 30 de abril de 2011 y no implicaron modificaciones en materia de gastos fiscales respecto a las publicadas en 2009.

2/ Se utilizó un PIB de 13,044,200 mdp para 2010 y de 14,109,300 mdp para 2011, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

De estimarse el gasto fiscal de las facilidades administrativas con una tasa de 28%, en lugar de la vigente de 30%, el costo total de esta medida en 2010 sería menor en 1,008.8 mdp, cantidad que representa aproximadamente 8% del costo total asociado a este gasto fiscal.

Otro tratamiento que también se considera implica una facilidad administrativa es el régimen de maquiladoras en el ISRE, toda vez que no se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente (EP) en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila.

7. Impuesto especial sobre producción y servicios a la enajenación de gasolinas y diesel

En este apartado se reporta el gasto fiscal (o impuesto negativo) que se genera cuando el precio interno 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.

Se estima que el gasto fiscal correspondiente al IEPS negativo por la enajenación de gasolinas y diesel asciende a 67,348.2 mdp (0.5163% del PIB) y a 54,355.1 mdp (0.3852% del PIB), en 2010 y 2011, respectivamente.

Es importante señalar que el monto del 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.

Por ejemplo, si para el resto del año se presentara el escenario de precios internacionales de los combustibles observado durante 2009, el IEPS negativo en 2010 sería de 58,514.7 mdp, en tanto que si se mantuvieran constantes los precios de referencia internacionales y el tipo de cambio observados durante la primera parte del mes de junio de 2010 para el resto del año, el IEPS negativo sería de 64,033.4 mdp.

Por otra parte, si las referencias internacionales disminuyeran 10% durante el segundo semestre de 2010, respecto de los niveles de precios futuros esperados, el IEPS negativo en este año disminuiría en 19,951.0 mdp; es decir, se ubicaría en 47,397.2 mdp; y si se redujera 20%, el IEPS negativo disminuiría en 39,902.0 mdp, alcanzando un monto de 27,446.2 mdp.

Por otro lado, para que en julio de 2010 se alcance un monto de IEPS igual a cero, las referencias internacionales tendrían que bajar en ese mes en aproximadamente 13%. De mantenerse esta reducción en el nivel de las referencias durante el resto del año, se obtendría un IEPS cercano a cero en el segundo semestre. Esto es, se obtendría en el año un monto de IEPS negativo de 36,888.3 mdp.

8. 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 salarios mínimos (S.M.) reducir su impuesto a pagar, obteniendo incluso los asalariados de menores ingresos, para los que el subsidio para el empleo es mayor que su impuesto a pagar, un incremento en su ingreso equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

Es importante señalar que a pesar de que este beneficio pretende apoyar el ingreso de las personas 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. Por esta razón se considera que el subsidio para el empleo es un gasto fiscal que debe clasificarse dentro del ISRE.

El gasto fiscal por el subsidio para el empleo en el ISRE se estima asciende a 30,635.2 mdp (0.2349% del PIB) y 33,142.7 mdp (0.2349% del PIB), para 2010 y 2011, respectivamente.

D. Descripción de los conceptos

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

1. Deducciones

Impuesto sobre la renta empresarial

12.5% de los consumos en restaurantes

Se permite la deducción de los consumos en restaurantes de hasta 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 XX del Artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]).

En el ejercicio fiscal de 2002 los contribuyentes tenían la posibilidad de deducir 50% de estos gastos, pero debido a la dificultad para distinguir los consumos personales de los de negocios, este porcentaje se disminuyó para 2003 a 25%, y a 12.5% a partir de 2007, lo que permite disminuir la pérdida de recursos derivada de esta deducción.

Para estimarlo se utilizó información del consumo en restaurantes de la forma fiscal 18 "Declaración del Ejercicio. Personas Morales" para los ejercicios fiscales de 2007 y 2008.

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 LISR).

La problemática que se presenta en los gastos de restaurantes es similar a la de los automóviles, ya que es difícil determinar la proporción de las inversiones en automóviles que corresponde a fines personales o de negocios. Establecer una deducción de hasta \$175,000 por las inversiones en automóviles, sin restricción alguna, genera un gasto fiscal. En 2002 el límite aplicable para la deducción era de \$200,000, mismo que a partir de 2003 se modificó a \$300,000 y se disminuyó en 2007 a \$175,000.

La estimación se realizó considerando información de las adquisiciones de automóviles reportadas por los contribuyentes en sus declaraciones anuales o dictámenes fiscales de los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

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 Cuarto del Decreto Presidencial del 23 de abril de 2003).

Para realizar la estimación se utilizó información del Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM), Cuenta Satélite de Turismo en México 2004, 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).

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; 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, y para promover 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.

Asimismo, 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, así como a las dedicadas a la protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, así como 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; a las asociaciones que otorguen becas, y a programas de escuela empresa.

A partir del 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 en promedio las personas morales en las formas fiscales 18 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales” y 20 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales del Régimen Simplificado”, así como de dictámenes fiscales, correspondientes a los ejercicios de 2005, 2006, 2007 y 2008.

Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS

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

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

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 ochenta por ciento 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. De acuerdo con informes proporcionados por el IMSS entre 2004 y el primer trimestre de 2010 se emitieron 131 certificados de discapacidad (Artículo 222 de la LISR).

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

En el Decreto Presidencial del 8 de marzo de 2007 se establece que 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 ochenta por ciento o más de la capacidad normal o se trate de invidentes, pueden deducir de sus ingresos, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado, 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. Es importante señalar que los contribuyentes que apliquen este beneficio por la contratación de personas con discapacidad, no pueden realizar la deducción del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 8 de marzo de 2007).

El gasto fiscal por este estímulo fue calculado a partir de la información sobre el número de trabajadores discapacitados empleados en el sector privado, obtenida del XII Censo General de Población y Vivienda 2000 del INEGI, así como del número de trabajadores de 65 años o más empleados en el sector privado al cuarto trimestre de 2009 obtenida de la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE), INEGI.

Impuesto empresarial a tasa única

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 IV del Artículo 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única [LIETU] y fracción XX del Artículo 32 de la LISR).

Para estimarlo se utilizó información sobre la deducción por el consumo en restaurantes de la forma fiscal 18 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales” correspondientes a los ejercicios fiscales de 2007 y 2008, así como de estadísticas del sector restaurantero.

Automóviles hasta por \$175,000

Se permite la deducción tanto a personas morales como físicas con actividades empresariales de la compra con los límites establecidos en la LISR. Por lo anterior, se permite la deducción de las inversiones en automóviles hasta por un monto de \$175,000 (Fracción IV del Artículo 6 de la LIETU y fracción II del Artículo 42 de la LISR).

Para estimar este concepto se utilizó información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones y dictámenes fiscales de las adquisiciones de automóviles en los ejercicios fiscales de 2006, 2007 y 2008.

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

De igual forma que el consumo en restaurantes y la adquisición de automóviles, 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 Cuarto del Decreto Presidencial del 23 de abril de 2003 y fracción 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 SCNM, Cuenta Satélite de Turismo en México 2004, 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.

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 (Artículo 5, fracción VIII de la LIETU).

La deducción de los donativos se limita por tanto a una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por los contribuyentes personas morales en el ejercicio inmediato anterior a aquel 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 este concepto se utilizó información de donativos de las formas fiscales 18 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales”, 13 “Declaración del Ejercicio. Personas Físicas” y 20 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales del Régimen Simplificado”, así como de los dictámenes fiscales para los ejercicios de 2005, 2006, 2007 y 2008.

Deducción adicional durante un periodo de tres años por las inversiones nuevas de activo fijo realizadas en el tercer cuatrimestre de 2007

Mediante disposición transitoria se permite la deducción adicional por las inversiones nuevas efectivamente pagadas en el periodo del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, la cual se puede realizar en una tercera parte durante tres ejercicios fiscales a partir de 2008, terminando por tanto la aplicación de este beneficio en 2010 (Artículo Quinto Transitorio de la LIETU).

Mediante esta deducción se otorga un beneficio por las erogaciones realizadas antes de entrar en vigor la LIETU, el cual se otorgó con el fin de no desincentivar las inversiones en el periodo previo a la entrada en vigor de la Ley, aun cuando en el impuesto no se deberían dar efectos retroactivos. Esta deducción no es aplicable a partir de 2011.

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de una base de datos de contribuyentes que presentaron la declaración anual, y en particular los conceptos referentes al IETU, para el ejercicio fiscal de 2009.

Impuesto sobre la renta de personas físicas

Deducciones personales autorizadas

En la LISR se establecen diversas deducciones personales, las cuales pueden ser aplicadas por los contribuyentes personas físicas en su declaración anual del ISR. Las deducciones que se consideran gastos fiscales son las siguientes:

- ***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).

- **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 salario mínimo anual (S.M.A.) (Fracción I 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, así como a sus organismos descentralizados; 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. A partir del 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).
- **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.** 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 es de hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y estas aportaciones no deben exceder de 5 S.M.A. (Fracción V 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 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).
- **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).

El gasto fiscal por las deducciones personales se estimó como el monto que resulta de aplicar la tasa marginal máxima de 30% al monto de las citadas deducciones.

La estimación de los gastos fiscales de las deducciones personales que se reporta corresponde a los contribuyentes 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 de 2005, 2006, 2007 y 2008.

Estímulos fiscales

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

Los contribuyentes que den 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, podrán 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. Lo anterior, 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 Primero del Decreto Presidencial del 26 de enero de 2005).

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

Cuándo se enajenen los bienes inmuebles ubicados en perímetros A y B del Centro Histórico de la Ciudad de México, 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 el perímetro único de la zona de monumentos históricos en la Ciudad de Morelia, Estado de Michoacán; 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; 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 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." y 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, 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 (Decretos

Presidenciales del 8 de octubre de 2001, del 4 de abril de 2002, del 5 de septiembre de 2005, Artículos Tercero y Cuarto del Decreto Presidencial del 12 de mayo de 2006 y Artículos del Décimo y Décimo Primero del Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006).

La estimación correspondiente a la deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a contribuyentes que donen 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.

2. Exenciones

Impuesto sobre la renta de personas físicas

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:

- **Horas extras.** 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).¹³
- **Prima dominical.** Se exenta 1 S.M. por cada domingo laborado (Fracción XI 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).
- **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).
- **Gratificación anual (aguinaldo).** Se exentan hasta el equivalente a un salario mínimo general (S.M.G.) del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando se otorguen en forma general (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- **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).

¹³ 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.

- **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 es de hasta 1 S.M.A. (Fracción VI del Artículo 109 de la LISR y penúltimo párrafo).
- **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).
- **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 Ley del Seguro Social (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 9 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 (Fracción III 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 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).

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 2008.

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.

Cabe señalar que 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 que estimar el costo 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.

Otros ingresos exentos

Existen otras exenciones en la LISR que se otorgan a los contribuyentes 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:

- **Rentas congeladas.** Los ingresos derivados de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fracción XIV del Artículo 109 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, pensiones, haberes de retiro y 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).
- **Intereses que perciben las SIEFORES.** Las SIEFORES no son contribuyentes del ISR, no estando gravadas como se señala en el Artículo 94 de la LISR, por los ingresos que perciben por intereses. 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 las mismas (Artículos 93 y 94 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 pagará 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 estimar el gasto fiscal por la enajenación de casa habitación se utilizó información de los ingresos exentos reportados por los notarios públicos para el primer trimestre de 2010 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 sobre los montos de recursos en cuentas de cheques por rangos presentada en los Indicadores Económicos y Financieros del Banco de México.

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 la información contenida en los anuarios estadísticos publicados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) correspondiente a los años de 2008 y 2009.

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 y 2008 sobre los ingresos exentos por premios recibidos.

Por otra parte, para estimar el gasto fiscal por exentar los derechos de autor hasta por 20 S.M.A; se utilizó información del concepto "Alquiler de marcas, patentes y derechos de autor" de las ENIGHs de 2004, 2006 y 2008, publicadas por el INEGI, así como información para el año de 2009 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"*.

Por último, para el cálculo de los ingresos exentos por intereses que reciben las SIEFORES, se utilizó información de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), con datos a septiembre de 2009.

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

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, quedando exentos de esta obligación los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, y las donatarias, como se establece en dicho artículo y en el artículo 102 de la misma ley (Artículos 93, 94 y 102 de la LISR). Esta exención corresponde al ISRE.

Para efectuar el cálculo del referido gasto fiscal, se consideró la información contenida en el SCNM para 2007 reportada por el INEGI.

Impuesto al valor agregado

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
Consulta médica
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, manteniendo sin cambio la eficiencia administrativa de este impuesto.

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH 2008. 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.

Impuesto especial sobre producción y servicios

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

A partir de 2010 se establece en la Ley del IEPS que se encuentran gravados con una tasa de 3% los servicios que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones, quedando exento de dicho gravamen 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.

Estas exenciones al no formar parte de la estructura normal del impuesto implican un gasto fiscal, el cual fue calculado a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector.

Impuesto sobre automóviles nuevos

Exención del ISAN a vehículos

Se otorga una exención del 100% del ISAN para vehículos con valor de hasta \$179,017.26 (\$205,869.85 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$179,017.27 y \$226,755.19 (\$260,768.47 con IVA) (Fracción II del Artículo 8 de la LISAN y Anexo 15 de la RMF para 2009).

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

Estímulos fiscales

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 Cuarto del Decreto Presidencial del 8 de diciembre de 2005).

Exención de 80% del pago del ISR por los ingresos por arrendamiento de remolques o semiremolques 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 Cuarto del Decreto Presidencial del 26 de enero de 2005).

3. Tasas reducidas y regímenes sectoriales

Impuesto al valor agregado

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

Bienes y servicios sujetos a tasa cero

Actividad
Exportación
Exportadores indirectos
Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)
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
Libros, periódicos y revistas
Prestación de servicios (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA)
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; 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 despepite 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"
Enajenación
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
Prestación de servicios
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin EP en el país

Continúa...

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

Finaliza

Es importante señalar que 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, lo que permite mantener la competitividad de los productos mexicanos en otros mercados, evitando un doble gravamen a los mismos.

Por otra parte, 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.¹⁴

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, manteniendo sin cambio la eficiencia administrativa de este impuesto.

Cabe señalar que 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, 2003-2006.

De esta forma el gasto fiscal en el IVA corresponde a la recaudación que se obtendría de aplicar la tasa general al valor de los bienes y servicios sujetos a la tasa cero, y de las operaciones realizadas en la región fronteriza.

¹⁴ 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.

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Tasa cero en el ISTUV a automóviles eléctricos

Para los automóviles eléctricos nuevos y automóviles con al menos dos años de antigüedad, así como para aquéllos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, el impuesto se calcula utilizando una tasa de 0%, en lugar de la tasa mínima de 3% establecida en la tarifa (Artículo 14-B de la LISTUV). Al calcular el impuesto de los vehículos usados con base en el impuesto del año anterior, tampoco se pagaría el impuesto de los vehículos de este tipo adquiridos como nuevos en el 2009.

Para estimar el gasto fiscal se partió de información de la importación de automóviles eléctricos, proporcionada por el SAT.

Adicionalmente, para los automóviles que no son nuevos el impuesto se calculó sobre la base de un impuesto estimado con una tasa de 0.16% en lugar de la tasa mínima de 3%.

Impuesto sobre la renta empresarial

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura

Las siguientes disposiciones aplicables al sector primario se consideran gastos fiscales:¹⁵

- i) Reducción de 30% del ISR. Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, pueden reducir el impuesto sobre la renta en 30% (Artículo 81 de la LISR).¹⁶
- ii) 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. Cabe señalar que este límite no aplica a ejidos y comunidades (Artículo 81 de la LISR).

Para la estimación de la exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante, se utilizó información de 2007 y 2008 de la forma fiscal 20, así como de los dictámenes fiscales del régimen simplificado, mientras que para la reducción del ISR en 30%, se partió de la información presentada en el Informe sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública de los años 2006, 2007, 2008 y 2009.

¹⁵ 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, así como la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias. Las estimaciones para estos conceptos se presentan en la sección de diferimientos.

¹⁶ 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 (Artículo 80, fracción I de la LISR).

Exención parcial del ISR para maquiladoras que no constituyen establecimiento permanente

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 y Artículo 216-Bis de la LISR).

Para realizar la estimación de este gasto fiscal, se utilizó información de declaraciones anuales sobre la utilidad fiscal declarada y los pagos del ISR realizados por estos contribuyentes en el ejercicio fiscal de 2008.

Impuesto sobre la renta de personas físicas

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

Las personas físicas con actividades empresariales y profesionales deben tributar 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 (Artículos 123 fracción IV y 124 de la LISR) o de manera inmediata (Artículo 220 de la LISR). Asimismo, 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 \$1,079,912.43 (Artículo 124 de la LISR y regla I.3.12.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2010). 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 son resultado de la deducción de compras y gastos, y de la deducción inmediata de las inversiones.

En este régimen (y en el intermedio que se menciona posteriormente) se aplica también el criterio de que algunas de las deducciones a que tienen derecho 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.
- b. 12.5% de los consumos en restaurantes.
- c. Automóviles hasta por \$175,000.
- d. Pagos por el uso o goce de vehículos hasta por \$250 diarios por vehículo.
- e. Cuotas obreras pagadas por patronos al IMSS (sin incluir las de trabajadores de salario mínimo).

- f. Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas que no exceda de 7% de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior.
- g. 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes.
- h. 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes.
- 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.

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 81 de la LISR).
- d. Reducción de 30% del ISR (Artículos 81 y 130 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 por 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 2008 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 sin incluir los 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).

Cabe señalar que conforme al último párrafo de la fracción VI del artículo 139 de la LISR, se establece que 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 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 2008, así como la recaudación observada de los contribuyentes del REPECO, ajustando la estimación de acuerdo con la evasión promedio estimada para este régimen por el Centro de Estudios Estratégicos del ITESM en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*.

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 personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas sujetas al régimen simplificado, que estén exentos del pago del ISR en los mismos términos y límites que se establecen en la Ley de dicho impuesto (Artículos 81, último párrafo y 109 fracción XXVII 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, aplicando para estas últimas un límite de 200 S.M.A. del D.F., el cual no aplica a ejidos y comunidades (Artículo 4, fracción IV de la Ley del IETU).

Para estimar este concepto se utilizó información de la ENIGH para el año 2008, para el caso de las personas físicas, así como información de dictámenes fiscales, y de declaraciones anuales de la forma fiscal 20 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales del Régimen Simplificado” de los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 para las personas morales. 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.

Estímulos fiscales

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”, podrán 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 Quinto del Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006).

4. Diferimientos

Impuesto sobre la renta empresarial

Régimen de consolidación fiscal

Las empresas pertenecientes a un mismo grupo económico, denominadas controladas, consolidan fiscalmente a través de su controladora, determinando el resultado fiscal de manera consolidada. Cuando se opta por este régimen, deben continuar cumpliendo sus obligaciones conforme al mismo 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 (100% de la 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 los mismos, 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 los datos acumulados del régimen de consolidación fiscal al cierre del ejercicio de 2007 con base en las cifras extraídas de los dictámenes fiscales del ejercicio de 2008. Esta estimación no incluye el efecto de los dividendos contables.

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura y al autotransporte

A los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y del autotransporte 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), se les permite realizar la deducción inmediata de las inversiones, así como la deducción de éstas como gastos para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, con la excepción del equipo de transporte (Artículos 81, 124, 136 y 220 de la LISR).

Asimismo, para los contribuyentes dedicados a actividades agropecuarias, 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 correspondiente a los ejercicios fiscales de 2005, 2006, 2007 y 2008, obtenida del Dictamen Fiscal de Estados Financieros aplicable 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, distinguiendo a los contribuyentes del sector autotransporte, de aquéllos que se ubican en agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Para estimar la deducción de terrenos dedicados a actividades agropecuarias, se utilizó información de la forma fiscal 20 "Declaración del ejercicio. Personas morales del régimen simplificado", así como de los dictámenes fiscales para el régimen simplificado para los años de 2005, 2006, 2007 y 2008.

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

Pese a que en la Ley del ISR se cambió el esquema de la deducción de compras por la del costo de lo vendido, se mantuvo un tratamiento preferencial a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, consistente 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 Bolsa Mexicana de Valores de los ejercicios de 2005, 2006, 2007 y 2008.

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).

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

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la forma fiscal 18 "Declaración del Ejercicio. Personas Morales", para los ejercicios fiscales de 2006, 2007 y 2008, así como, para 2006, de los dictámenes fiscales general, de controladoras y controladas, de instituciones de crédito, de instituciones de seguros y fianzas, de intermediarios financieros no bancarios, de casas de cambio, de casas de bolsa y de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

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 Ley, y a fondos de pensiones o jubilaciones complementarias a las que establece la 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 impuesto sobre la renta a las aportaciones, al rendimiento del fondo, o bien al retiro de los mismos. El régimen aplicado en México se considera un gasto fiscal al permitir 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 al promedio de 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 2005, 2006, 2007 y 2008.

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

Se permite deducir el 100% de las inversiones en maquinaria y equipo utilizado para la generación de energía eléctrica 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 forma fiscal 18 "Declaración del Ejercicio. Personas Morales" para los ejercicios fiscales de 2007 y 2008.

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 las mismas 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 forma fiscal 18 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales”, para los ejercicios fiscales de 2007 y 2008.

Impuesto sobre la renta de personas físicas

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 son resultado de 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 en la declaración anual de 2009.

Impuesto empresarial a tasa única

Consolidación fiscal

Se permite a las empresas controladas 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 lo que a diferencia de otros contribuyentes, las empresas que consolidan pueden acreditar un ISR mayor al que efectivamente pagaron (Artículos del 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 correspondientes al ejercicio fiscal de 2008.

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 podrán 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.

Mediante este tratamiento se permite al contribuyente tomar 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 2008 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 (Fracción V del Artículo 5 de la LIETU).

Mediante este tratamiento se permite adelantar la deducción de los pagos por los riesgos asegurados.

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información presentada para 2008 por los contribuyentes, tanto en dictámenes fiscales como en la declaración anual de personas morales.

Estímulos fiscales

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

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 los perímetros A y B del Centro Histórico de la Ciudad de México, 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 el perímetro único de la zona de monumentos históricos en la Ciudad de Morelia, Estado de Michoacán; 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; 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 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.” y 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; así como las reparaciones y adaptaciones a dichos inmuebles (Decretos Presidenciales del 8 de octubre de 2001, del 4 de abril de 2002, del 5 de septiembre de 2005, Artículos Tercero y Cuarto del Decreto Presidencial del 12 de mayo de 2006 y Artículos del Décimo y Décimo Primero del Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006).

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, consistente en una deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo (Artículo Segundo y Noveno del Decreto Presidencial del 4 de marzo de 2008).

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).

Para las estimaciones del estímulo a la inversión en los centros históricos, se utilizó información proporcionada por los Gobiernos de dichas localidades, utilizando en particular la información más reciente disponible.

Para estimar el gasto fiscal de la deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo en zonas marginadas, se utilizó información de los proyectos aprobados en el Acta de la Primera Sesión Ordinaria del Consejo Directivo del Programa para la Creación de Empleos en Zonas Marginadas, aprobado en noviembre de 2009.

5. Créditos fiscales

Impuesto empresarial a tasa única

Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social

A los contribuyentes sujetos a este impuesto se les otorga un crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, consistente 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, siendo aplicable en el año un porcentaje igual al 5% de este resultado. 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 la base gravable del contribuyente, y representa un beneficio adicional a la deducción de la inversión conforme la misma 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, consistente 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, pudiéndose acreditar un 6% en cada uno de los 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 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 inversión¹⁷, pueden aplicar un crédito fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008, 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 inversiones¹⁸ 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 el Artículo Segundo, fracción XVI 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, equivalente al 5% del resultado de multiplicar el factor por el monto de la pérdida fiscal pendiente de disminuir (Artículo Tercero del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

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

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).

¹⁷ 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.

¹⁸ 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 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).

Para estimar el valor de los diversos acreditamientos establecidos en los artículos transitorios de la LIETU o en el Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007, así como el 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 2009.

Estímulos fiscales

Acreditamiento del IEPS del diesel para los autotransportistas

Se otorga 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 acreditamiento se puede aplicar en contra del ISR (Inciso A, fracción IV del Artículo 16 de la LIF).

Acreditamiento del IEPS de diesel adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria en general, excepto vehículos

Se otorga 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. Aplica también para vehículos marinos y vehículos terrestres de baja velocidad (Inciso A, fracción I del Artículo 16 de la LIF).

Acreditamiento del IEPS 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 2010, por la enajenación de diesel marino especial, contra el ISR que tengan a su cargo o las retenciones efectuadas a terceros por este impuesto (Inciso A, Fracción I del Artículo 16 de la LIF).

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 (Inciso A, fracción II, numeral 1 del Artículo 16 de la LIF).

Opcionalmente, las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias y silvícolas podrán 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 inciso A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF (Inciso A, fracción II, numeral 2 del Artículo 16 de la LIF).

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.

Actualmente, los combustibles no tienen incorporados trazadores químicos, por lo que los contribuyentes no pueden hacer uso de este beneficio.

Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera

Se otorga, hasta en un 50% del gasto total erogado, a los contribuyentes que se dediquen al transporte público o privado de personas o de carga y que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, o al transporte doméstico público o privado efectuado por contribuyentes a través de carreteras o caminos del país. Este acreditamiento se puede aplicar en contra del ISR a cargo (Inciso A, fracción V del Artículo 16 de la LIF).

Estímulo equivalente al total de ISAN causado por la enajenación o importación de vehículos propulsados por baterías eléctricas recargables

Se concede 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, y consiste en el monto total del impuesto que hubieren causado (Inciso B, fracción I del Artículo 16 de la LIF).

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 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 chasis 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 chasis y plataformas para éstos, siempre que se reciban a cuenta vehículos similares con una antigüedad de más de 8 años. Asimismo, a los adquirientes 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.13.1. de la RMF para 2010).

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 podrá exceder de 10% del ISR a su cargo. 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).

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 el ISR que se cause al aplicar la tasa de retención del 5% que será cubierto por el residente en México (Artículo 188 de la LISR y Artículo Primero del Decreto Presidencial del 29 de noviembre de 2006).

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, que 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 el Artículo 7 del Decreto Presidencial del 30 de noviembre de 2006).

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, consistente en un acreditamiento por el 60%, para el ejercicio fiscal de 2010 (30% para 2011), 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 de 2010, cuando este último monto sea mayor (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de diciembre de 2008 y Artículo Noveno de la LIF 2010).

Para las estimaciones de los gastos fiscales derivados de permitir el acreditamiento 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 Programa Operativo Anual de PEMEX. 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.

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 y 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 nacional, el gasto fiscal corresponde al monto máximo del estímulo establecido en la LISR.

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.

Para estimar el gasto fiscal asociado al estímulo fiscal para trabajadores sindicalizados se utilizó información de la declaración informativa de sueldos y salarios de 2008 que presentan los patrones.

La estimación del estímulo para la modernización de la flota del autotransporte se basó en información de vehículos destruidos en 2009, así como de la evolución de la chatarrización en el primer cuatrimestre de 2010, de acuerdo con información de la Dirección General de Autotransporte Federal y de la Asociación Nacional de Productores de Autobuses, Camiones y Tractocamiones (ANPACT).

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 de los estados de resultados de las empresas del sector, así como estadísticas de la Dirección General de Aeronáutica Civil.

La estimación correspondiente al tratamiento preferencial que reciben los contribuyentes que destinan mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, se realizó con base en información de las empresas que hacen uso de esta figura.

6. Facilidades administrativas

Impuesto sobre la renta empresarial

Sector de autotransporte terrestre de carga federal

Los contribuyentes de este sector se benefician con la posibilidad de deducir sin requisitos fiscales, 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 sin requisitos fiscales \$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 Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] de 2010 publicada en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 16 de junio de 2010).

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 del sector.

Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo

Estos contribuyentes pueden deducir 7% de sus ingresos propios, por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, sin requisitos fiscales (Regla 3.3 de la RFA de 2010 publicada en el DOF el 16 de junio de 2010).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación de la rama de actividad “Servicio de Transporte Foráneo de Pasajeros en Autobús” en la forma fiscal 20 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales, Régimen Simplificado”, así como del dictamen fiscal para el régimen simplificado, para los ejercicios fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008.

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

Se considera que estos contribuyentes se benefician de la deducción del 10% de sus ingresos propios, sin requisitos fiscales, con una retención de 16% por concepto de ISR (Reglas 2.2 y 3.3 de la RFA de 2010 publicada en el DOF el 16 de junio de 2010).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación de las ramas de actividad “Servicio de Autotransporte de Mudanzas Local Foráneo, Servicio de Autotransporte de Carga de Productos Específicos, Servicio de Autotransporte en General Local Foráneo y Servicio de Transporte Foráneo de Pasajeros en Autobús de la forma fiscal 20 “Declaración del Ejercicio. Personas Morales, Régimen Simplificado”, así como del dictamen fiscal para el régimen simplificado, para los ejercicios fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008.

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

Los contribuyentes de este sector pueden deducir, sin requisitos fiscales, 15% de sus ingresos propios por concepto de 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 2010 publicada en el DOF el 16 de junio de 2010).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados en su declaración anual o dictamen fiscal del régimen simplificado por los contribuyentes cuyas actividades declaradas son las de “servicio de autotransporte de materiales de construcción, servicio de transporte urbano y suburbano de pasajeros, servicio de transporte en automóvil de ruleteo, servicio de transporte en automóvil de ruta fija, servicio de transporte en automóvil de sitio y turismo, y servicio de grúa para vehículos”, para los ejercicios fiscales de 2005, 2006, 2007 y 2008.

Sector primario

Los contribuyentes del sector primario pueden deducir, sin requisitos fiscales, 18% 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 2010 publicada en el DOF el 16 de junio de 2010).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes del sector en la declaración de personas morales del régimen simplificado, así como de los dictámenes fiscales para este régimen, para los ejercicios fiscales 2005, 2006, 2007 y 2008.

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 (Artículos 2 y 216-Bis de la LISR).

7. 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.

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de los precios futuros de los combustibles.

8. Subsidio para el empleo

Entre las reformas fiscales para 2008 el legislativo aprobó la integración de la tarifa del impuesto y la tabla del subsidio fiscal en una sola tarifa, así como sustituir el crédito al salario por el subsidio para el empleo, con la finalidad de que los trabajadores de menores ingresos continuaran obteniendo el beneficio otorgado por medio del crédito al salario (Artículo Octavo del Decreto Presidencial 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 de ingresos más elevados mediante una disminución de su ISR a pagar. Se considera que el gasto fiscal que se deriva del 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 forma fiscal 30 “Declaración Informativa Múltiple” de 2008.