



SHCP

SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO

==

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2013

==

— CONTENIDO —

I. INTRODUCCIÓN	2
II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES	5
II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales	5
II.2 Definición de los gastos fiscales	7
II.3 Cobertura e información	11
II.4 Metodología de estimación	12
II.5 Tipos de tratamientos diferenciales	15
III. RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES, ANÁLISIS SECTORIAL Y DE INCIDENCIA	18
III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	18
III.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	37
III.3 Impuesto al Valor Agregado	42
III.4 Impuestos Especiales	46
III.5 Estímulos Fiscales	49
IV. DESCRIPCIÓN DE LOS CONCEPTOS, FUENTES DE INFORMACIÓN Y REFERENCIAS LEGALES	55
IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	55
IV.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	70
IV.3 Impuesto al Valor Agregado	84
IV.4 Impuestos Especiales	89
IV.5 Estímulos Fiscales	90
V. REFERENCIAS	100
ANEXOS	103
1. Cuadro Síntesis	103
2. Impuesto Empresarial a Tasa Única	104

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2013

I. INTRODUCCIÓN

En cumplimiento con el artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el Ejercicio Fiscal de 2013, se entrega el Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública, al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores. Asimismo, se publica este documento en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público¹.

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

¹ “Artículo 27. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá publicar en su página de Internet y entregar a las comisiones de Hacienda y Crédito Público y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de dicho órgano legislativo y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores a más tardar el 30 de junio de 2013, el Presupuesto de Gastos Fiscales.

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

El presupuesto a que se refiere el párrafo anterior deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2014 en los siguientes términos:

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

...”

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se presentan los montos estimados para los ejercicios fiscales de 2013 y 2014 de los impuestos federales². El Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 contiene los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes, por lo que las estimaciones para 2014 corresponden únicamente a lo establecido actualmente para cada disposición, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año. De esta manera, las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, Lic. Enrique Peña Nieto, en el marco del Pacto por México.

Los impuestos considerados en las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales³.

Debido a que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) es un impuesto mínimo y de control del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE), en sentido estricto el IETU no puede dar lugar a gastos fiscales adicionales a los que se observan en el ISRE. Incluso la recaudación del IETU representa una reducción de los gastos fiscales del ISRE, ya que el IETU reduce el gasto fiscal de este impuesto y, por tanto, una medición más precisa del gasto fiscal del ISRE requiere que se reste la recaudación asociada al IETU. Si bien en el anexo 2 se presentan las estimaciones correspondientes a los tratamientos preferenciales del IETU, es importante recalcar que los tratamientos que reducen la eficacia del IETU sólo se constituirían en gastos fiscales en caso de que el IETU fuese un impuesto independiente, en lugar de ser un impuesto mínimo y de control.

² En la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede consultar la serie de los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por esta dependencia a partir de 2002.

³ Los impuestos especiales considerados son el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

En el Presupuesto de Gastos Fiscales únicamente se presentan los montos por tipo de tratamiento fiscal preferencial. Para su correcta interpretación, es indispensable considerar que la suma de los montos correspondientes a los distintos tratamientos individuales no representa una estimación adecuada de la recaudación adicional que se obtendría si todos los tratamientos fueran eliminados. Ello se debe a que la estimación del monto correspondiente a cada tratamiento supone que el resto de los tratamientos permanecen inafectados. De esa manera, se excluyen posibles interacciones entre distintos tratamientos, así como efectos de equilibrio general, que en ocasiones pueden llegar a ser significativos. No obstante lo anterior, se presenta en el anexo 1 un cuadro síntesis de los distintos gastos fiscales, si bien por las razones mencionadas, la suma de los mismos diferiría del incremento en ingresos que se observaría en caso de eliminarlos en su totalidad.

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

II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES

II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales

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

El concepto de gastos fiscales se refiere a los apoyos indirectos generalmente autoaplicativos otorgados por el Gobierno a sectores de la economía o de contribuyentes, mediante el marco tributario. Así, los gastos fiscales no implican una erogación de recursos o ingresos previamente obtenidos, sino que permiten a los contribuyentes beneficiarios disminuir, evitar o diferir el pago de impuestos. Conforme a ello, los gastos fiscales se originan por la existencia de tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de cada uno de los impuestos, por lo que la determinación de los gastos fiscales implica, primero, identificar dichos tratamientos.

El Presupuesto de Gastos Fiscales permite identificar los beneficios impositivos que se otorgan por medio del marco tributario y estimar su impacto sobre los ingresos tributarios. De esta manera, la medición de los gastos fiscales contribuye a la evaluación del sistema tributario. De forma general el Presupuesto de Gastos Fiscales permite conocer las características de cada uno de los impuestos y aquellas áreas que podrían incrementar el potencial recaudatorio y la eficiencia de los distintos gravámenes.

Como se precisa en el apartado de metodología de estimación, la suma de los gastos fiscales asociados a cada tratamiento no puede considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se obtendría de eliminar todos los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales. Lo anterior

se debe a que se trata de estimaciones de equilibrio parcial realizadas de forma independiente, por lo que no toman en cuenta las repercusiones en el resto de la economía ni consideran el cambio que se daría en el comportamiento de los contribuyentes.

Diferencia entre el Presupuesto de Egresos y el Presupuesto de Gastos Fiscales

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 deja de percibir 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.

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

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

El Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia tributaria que ya han sido legislados, y su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna⁴.

II.2 Definición de los gastos fiscales

La elaboración de presupuestos de gastos fiscales es una práctica internacional que comenzó a finales de la década de 1960 y principios de la década de 1970. Mientras que en Alemania se elabora desde 1967 y en los Estados Unidos de América desde 1974, la práctica se generalizó entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a fines de la década de 1970 y principios de la década de 1980. No en todos los países que elaboran presupuestos de gastos fiscales existe una obligación legal para ello. De 21 países revisados en el documento de la OCDE *“Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation”* (2010), los gobiernos estaban obligados a generar un reporte de gastos fiscales en 14 países.

El concepto de gasto fiscal se ha definido como aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que significa una disminución en la recaudación tributaria, y que da lugar a la aplicación de un régimen de excepción. La definición de gastos fiscales incluye todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica. La definición también incorpora otras medidas, como la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

⁴ En la tercera sección de este documento se presentan las referencias legales que dan origen y sustento a cada gasto fiscal.

De acuerdo con el documento “*Tax Expenditures in OECD Countries*” (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En los Estados Unidos de América 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 fiscales⁵.

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

La base gravable de los impuestos directos se conforma por todos aquellos ingresos sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta. Similarmente, en cuanto a la estructura “normal” del impuesto, deben precisarse los conceptos que formen parte de ésta o bien cuáles pudieran ser considerados como tratamientos diferenciales o de excepción. En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros⁶.

⁵ Citado por el Joint Economic Committee en el documento “*Tax Expenditures: A Review and Analysis*” (1999).

⁶ En el documento “*Tax Expenditures Recent Experiences*” publicado por la OCDE (1996), se señala que en general la estructura normal de un impuesto incluye la tasa o tarifa, las normas contables, las deducciones, las facilidades administrativas, así como las disposiciones relacionadas con obligaciones fiscales internacionales, entre otras. Documentos más recientes sobre gastos fiscales publicados por el Banco Mundial, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y la OCDE hacen referencia a esta definición de la estructura normal de un impuesto.

Existen tres enfoques generales utilizados a nivel internacional para definir la estructura “normal” o impuesto de referencia, que permita identificar los gastos fiscales⁷. El primero es el enfoque conceptual, basado en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice. El segundo enfoque es el legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir el impuesto de referencia, identificando como gastos fiscales a las desviaciones que representan las disposiciones particulares con respecto a las generales. El tercer enfoque, que es el menos utilizado, es el del subsidio análogo, por medio del cual se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco tributario que sean análogos a un subsidio directo.

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

Impuesto sobre la Renta Empresarial

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

⁷ Estos enfoques fueron identificados en el documento *“Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes. An International Perspective”*, Craig y Allan (2001). Los enfoques han sido posteriormente retomados como parte del análisis sobre el tema de gastos fiscales realizado por diversas instituciones como el BID *“Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”* (2009) y la OCDE *“Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation”* (2010).

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

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

Impuesto al Valor Agregado

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

Impuestos especiales

En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa ad-valorem y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de los impuestos selectivos al consumo, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, evitando su acumulación, aun cuando sólo se aplique en una etapa.

Una de las implicaciones de que los gastos fiscales se definan como desviaciones de la estructura “normal” de un impuesto es que su evolución no debe ser considerada como una medida del comportamiento de la recaudación, ya que ante una reforma en el marco tributario que afecte la estructura “normal” de un gravamen, sería posible que al tiempo que se incrementara la recaudación esperada, aumentaran también los gastos fiscales. Tal es el caso por ejemplo del incremento en la tasa del IVA a partir de 2010, ya que los gastos fiscales aumentaron, al mismo tiempo que se incrementó el potencial recaudatorio.

II.3 Cobertura e información

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se incluyen el ISR, tanto el empresarial como el de las personas físicas, el IVA, el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), así como los estímulos fiscales⁸. Por otra parte, no se incluyen gastos fiscales del Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), ya que se trata de un impuesto de aplicación general que no contiene tratos de excepción. Los gastos fiscales que se estiman son los derivados de las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal, así como los que se originan en Decretos Presidenciales.

La información a partir de la cual se realizan las estimaciones del valor de los gastos fiscales proviene de las declaraciones de impuestos y dictámenes que para efectos fiscales presentan los contribuyentes. La información más reciente disponible de las declaraciones anuales e informativas, así como la de los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes, fue proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para la estimación de algunos conceptos de gastos fiscales, para la cual no existe información fiscal, se utilizan otras fuentes de información como: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH); el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y la Cuenta Satélite de Turismo, todas publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); de estadísticas del Banco de México; del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV); de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF); de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR); de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como de cámaras y asociaciones empresariales. En la tercera sección del documento se mencionan específicamente las fuentes de información que se utilizan para realizar cada una de las estimaciones presentadas.

⁸ De la revisión de la experiencia internacional, se observa que la cobertura del Presupuesto de Gastos Fiscales no es homogénea entre los países. Sin embargo, en general se incluyen los impuestos directos, tanto corporativo como individual; los impuestos indirectos y al capital.

Para algunos conceptos no se reporta estimación alguna, ya que no se cuenta con la información de tipo fiscal o de otra naturaleza para realizar su cálculo. Obtener la información necesaria de parte de los contribuyentes tendría un elevado costo de cumplimiento de las disposiciones tributarias para éstos, elevando los costos de cumplimiento de las disposiciones tributarias. Asimismo, en algunos conceptos sólo se presenta una estimación para uno de los dos ejercicios que contiene este reporte, ya que sólo están vigentes en un año.

II.4 Metodología de estimación

Para la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales en México se utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual consiste en estimar el ingreso que se deja de percibir debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial. Los resultados obtenidos con este método son aproximaciones respecto de los recursos que se podrían recaudar de suprimir un gasto fiscal, debido a que las estimaciones no consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratamientos diferenciales ni las repercusiones en el resto de la economía⁹.

Entre los países que elaboran presupuestos de gastos fiscales sobre los que se tiene conocimiento, todos utilizan el método de pérdida de ingresos. De una muestra de 22 países analizados en un documento publicado por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en todos se utiliza el método de pérdida de ingresos para estimar los gastos fiscales¹⁰.

⁹ Otros métodos de estimación de los gastos fiscales son: (1) el método de gasto equivalente por medio del cual se busca estimar cuál sería el gasto necesario para sustituir el tratamiento fiscal diferencial por un programa de gasto directo, es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio similar después de impuestos a los 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.

¹⁰ *Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación* (2009), Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt. En el documento se consideran 14 países de la OCDE, Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido y 8 de América Latina, Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Perú y México.

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

Obtención directa desde las estadísticas de ingresos: Para algunos gastos fiscales, en particular para los créditos, los contribuyentes deben reportar información en sus declaraciones fiscales, la cual se almacena en bases de datos de las que se puede obtener la información del gasto fiscal. En este caso, la estimación del gasto fiscal corresponde al saldo de dicho concepto.

Estimaciones con estadísticas agregadas: Consiste en realizar operaciones aritméticas sobre estadísticas a nivel agregado, como las de cuentas nacionales o información de las declaraciones fiscales de los contribuyentes.

Modelos de simulación agregada: Esta metodología es similar a la anterior, ya que se utilizan estadísticas agregadas de fuentes tributarias, así como de cuentas nacionales y encuestas, entre otras. La diferencia radica en que esta forma de cálculo requiere de un mayor nivel de desglose o apertura de las estadísticas agregadas, así como la aplicación de operaciones matemáticas de mayor complejidad.

Modelos de microsimulación: Estos modelos analizan datos de las declaraciones fiscales de los contribuyentes a nivel individual, complementándolas en ocasiones con fuentes alternativas, como son encuestas o estados financieros de las empresas. En algunos casos se utiliza el universo de contribuyentes, en tanto que en otros se trabaja con muestras estadísticamente representativas. Esta metodología consiste en la reestimación de los impuestos a pagar por cada contribuyente haciendo la simulación de modificaciones en la legislación fiscal. El gasto fiscal se estima como la diferencia entre la recaudación con la simulación de cambios en la legislación fiscal y la recaudación sin modificaciones.

Considerando que el método de estimación utilizado en el Presupuesto de Gastos Fiscales es el de pérdida de ingresos, las estimaciones muestran la renuncia recaudatoria que se presenta en un año, dada la política fiscal aplicada en dicho año, sin considerar los efectos que tal política tendría en ejercicios futuros. Esta precisión adquiere especial relevancia cuando se trata de gastos fiscales que permiten diferir o postergar el pago de impuestos. Así, en el caso de los tratamientos fiscales que representan un diferimiento, las estimaciones presentadas típicamente serían superiores a los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.

Como se mencionó, el Presupuesto de Gastos Fiscales en muchas ocasiones descansa en una serie de indicadores de carácter no fiscal, en la medida en que no se cuenta con suficiente información de origen fiscal para realizar las estimaciones. Por lo anterior, la estimación del gasto fiscal es un marco de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria de los distintos tratamientos diferenciales de forma individual. La suma de los montos de dichos tratamientos es sólo una aproximación de la dimensión de la pérdida fiscal derivada de éstos y no es una estimación del potencial recaudatorio de eliminar todos los tratamientos.

En consecuencia, en este documento no se presentan cifras totales de gastos fiscales. Sólo se reportan montos individuales debido a que las estimaciones son de equilibrio parcial y no reflejan los cambios en el resto de las variables económicas ni consideran cambios en la conducta de los contribuyentes. Dado lo anterior, incorporar sumas resultaría incorrecto ya que cada estimación de gasto fiscal no considera el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria de otro. Así, la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales no implicaría una recuperación recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales.

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

II.5 Tipos de tratamientos diferenciales

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

Las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el nivel del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente. Finalmente, las facilidades administrativas que se incluyen en este presupuesto se desvían de la estructura “normal” del impuesto, ya que constituyen excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base.

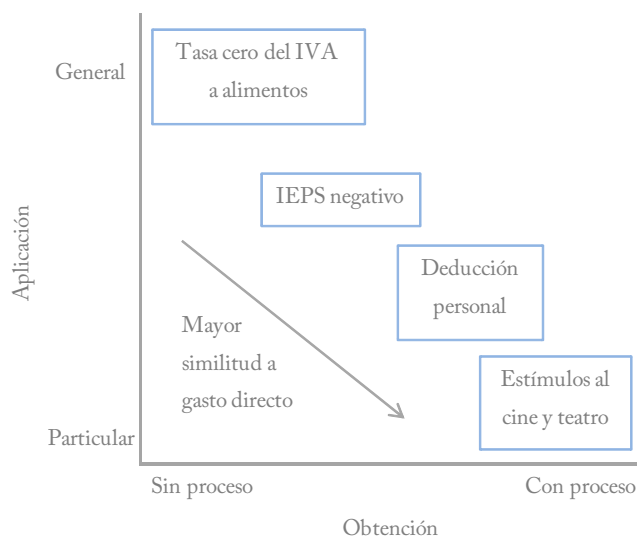
En ocasiones algunos gastos fiscales pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, los relativos a la deducción inmediata de los contribuyentes del sector primario corresponden a un diferimiento, pero también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial, o incluso como una deducción.

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

También se pueden clasificar los tratamientos diferenciales de acuerdo al proceso necesario para su obtención, ya que en algunos casos se requiere un proceso o trámite específico y en otros la aplicación es automática. Ejemplos de tratamientos diferenciales que requieren un trámite específico son los

estímulos fiscales para el cine o el teatro que se otorgan en el ISR, en tanto que un tratamiento diferencial que no requiere trámite alguno, es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA.

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



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

Esta clasificación permite acotar muchas de las discusiones que, en ocasiones, de manera incorrecta se generan en relación a los gastos fiscales.

Un gasto fiscal es más parecido a un gasto directo (a través de un Presupuesto de Egresos), entre más particular sea su aplicación y entre más procesos requiera su obtención. En línea con lo anterior, evaluaciones costo-beneficio como las que se aplican a algunos rubros de gasto directo, tienen mayor sentido tratándose de gastos fiscales más parecidos a los de la parte derecha inferior de la gráfica 1 (i.e. estímulos al cine y teatro).

Por otra parte, no tiene ningún sentido hablar de una “aprobación anual” de los gastos fiscales cuando todos ellos resultan de disposiciones legales que fueron previamente aprobadas por el Congreso. En el caso de los gastos fiscales que se ubican en la parte derecha inferior de la gráfica (i.e. estímulos al cine y al teatro), los procesos necesarios para su aplicación siguen procedimientos previamente establecidos en diversas disposiciones legales.

III. RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES, ANÁLISIS SECTORIAL Y DE INCIDENCIA

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

- III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial.
- III.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.
- III.3 Impuesto al Valor Agregado.
- III.4 Impuestos Especiales.
- III.5 Estímulos Fiscales.

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

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

Por todo lo anterior, el presente Presupuesto de Gastos Fiscales no contiene las cantidades totales por impuesto o de todos los rubros de tratamientos diferenciales del sistema tributario, si bien en el anexo 1 se incluye un cuadro síntesis.

III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

Las disposiciones fiscales del ISRE contemplan la aplicación de tratamientos diferenciales de diversa naturaleza: deducciones, exenciones, tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales, diferimientos y

facilidades administrativas, así como el subsidio para el empleo. A continuación se presentan los resultados de las estimaciones de los tratamientos diferenciales del ISRE por tipo de gasto fiscal. Considerando que el IETU es un impuesto mínimo que trabaja en conjunto con el ISRE y que por tanto no tiene gastos fiscales asociados, los resultados correspondientes se presentan en el anexo 2. Es pertinente mencionar que la existencia de un impuesto mínimo y de control para el ISR, como es el IETU, implica que los gastos fiscales del ISRE estén sobreestimados, al no considerarse la recuperación recaudatoria que se da a través del impuesto mínimo.

a) Deducciones

En el cuadro 3.1.1 se presentan las deducciones que reducen el valor de la base gravable del ISRE, ordenadas descendientemente por su monto. En conjunto, las tres primeras deducciones para 2014: de las inversiones realizadas en automóviles, de los donativos otorgados a donatarias autorizadas y de las cuotas obreras pagadas al IMSS por los patrones, se estima representarán el 88% del monto del gasto fiscal total por deducciones del ISRE.

Las deducciones de la inversión en automóviles y de los consumos en restaurantes, en estricto sentido no representan una desviación de la estructura “normal” del impuesto, ya que en cierto grado pueden ser erogaciones que son necesarias para el desarrollo de las actividades empresariales. No obstante, se han incorporado en el Presupuesto de Gastos Fiscales con el fin de presentar un análisis lo más completo posible y considerando que es complicado establecer mecanismos de control para identificar la parte de estas deducciones que corresponde exclusivamente al desarrollo de las actividades empresariales¹¹.

¹¹ No existe una práctica generalizada a nivel internacional sobre cuáles tratamientos se deben reportar en los presupuestos de gastos fiscales. Por ejemplo, aun cuando no es común el reporte de este tipo de tratamientos como gastos fiscales, en Canadá se reporta un gasto fiscal por concepto de comidas de negocios. En este informe se integran estas estimaciones para enriquecer la información que ofrece este documento.

Cuadro 3.1.1 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Deducciones	16,426	17,099	0.0989	0.0957
Automóviles hasta por \$175,000	11,342	11,798	0.0683	0.0660
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,926	2,002	0.0116	0.0112
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	1,191	1,244	0.0072	0.0070
Deducción adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	783	815	0.0047	0.0046
12.5% del consumo en restaurantes	565	590	0.0034	0.0033
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{3/4/}	453	471	0.0027	0.0026
Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes ^{3/5/}	166	179	0.0010	0.0010

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 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/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

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

5/ Los patrones que contraten a personas con capacidades diferentes pueden optar por obtener el beneficio de la deducción del 25% del salario de sus trabajadores o del 100% del impuesto que pagan éstos. En la práctica se considera que el costo recaudatorio del segundo tratamiento se aproxima a cero, toda vez que el beneficio de deducir 25% del salario en prácticamente todos los casos es superior. De acuerdo al IMSS entre 2004 y el primer trimestre de 2013 se emitieron 200 certificados de discapacidad.

A continuación se presenta un análisis por sector económico de las deducciones del ISRE para las que se cuenta con información, con el fin de identificar qué sectores se benefician de éstas¹². Para este análisis sólo se consideran aquellos tratamientos diferenciales que se otorgan en forma general.

Adicionalmente, en el ISRE existen tratamientos de distintos tipos que se relacionan directamente con sectores específicos, como el sector primario, el transporte, las maquiladoras o la construcción, los cuales se presentan más adelante¹³.

El cuadro I presenta los montos estimados para 2014 de los gastos fiscales por las deducciones de automóviles, donativos, cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS, adicional para el fomento al primer empleo, consumo en restaurantes y adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad, clasificados por sector económico. Para distribuir los gastos fiscales por sector económico se utilizó información de las declaraciones anuales de los contribuyentes correspondientes a 2009, 2010 y 2011, complementada en algunos casos con información de dictámenes fiscales¹⁴.

Para permitir dimensionar la importancia de los gastos fiscales en relación a los ingresos de cada sector, el cuadro II muestra por sector económico la deducción de los conceptos mencionados como porcentaje del valor de sus ingresos totales. Es necesario señalar que, en sentido estricto, estas estimaciones difieren de las del resto del documento, expresadas como porcentaje del PIB total de la economía, pues los ingresos totales de un sector tienden a ser considerablemente mayores a su base gravable, su valor agregado, o el PIB sectorial.

¹² La clasificación sectorial utilizada en este documento corresponde a la del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN).

¹³ No se presentan las estimaciones del gasto fiscal por sector económico de todas las deducciones, ya que no se dispone de información para realizar este ejercicio.

¹⁴ Para la deducción adicional para el fomento al primer empleo sólo se utiliza información de 2011 y para la deducción adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad se utiliza información de 2010 y 2011.

Cuadro I. Gastos Fiscales 2014 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	Adicional para el fomento al primer empleo	Consumo en restaurantes	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	30	21	2	31	2	1
Minería	132	58	19	4	8	0.1
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	12	1	23	0.1	1	0
Construcción	810	50	11	43	75	1
Industrias manufactureras	1,653	499	101	42	127	8
Comercio al por mayor	1,366	244	21	138	72	58
Comercio al por menor	1,448	375	16	328	50	94
Transportes, correos y almacenamiento	349	35	35	46	11	1
Información en medios masivos	164	93	151	2	15	1
Servicios financieros y de seguros	1,425	215	113	15	13	0
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,264	70	5	17	10	0.4
Servicios profesionales, científicos y técnicos	471	48	49	37	70	2
Dirección de corporativos y empresas	11	17	0.1	0.1	5	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	862	122	103	27	83	4
Servicios educativos	9	8	212	3	1	0.3
Servicios de salud y de asistencia social	57	20	135	26	3	7
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	26	17	7	3	9	0
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	67	14	1	4	5	0
Otros servicios excepto actividades del gobierno	208	37	22	19	17	1
Actividad pendiente de aclaración	435	57	217	30	13	0
Total	11,798	2,002	1,244	815	590	179

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro II. Gastos Fiscales 2014 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	Adicional para el fomento al primer empleo	Consumo en restaurantes	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0071%	0.0050%	0.0005%	0.0073%	0.0005%	0.0002%
Minería	0.0283%	0.0124%	0.0041%	0.0009%	0.0017%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0024%	0.0002%	0.0045%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Construcción	0.0700%	0.0043%	0.0010%	0.0037%	0.0065%	0.0001%
Industrias manufactureras	0.0264%	0.0080%	0.0016%	0.0007%	0.0020%	0.0001%
Comercio al por mayor	0.0302%	0.0054%	0.0005%	0.0031%	0.0016%	0.0013%
Comercio al por menor	0.0316%	0.0082%	0.0003%	0.0072%	0.0011%	0.0021%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0442%	0.0044%	0.0044%	0.0058%	0.0014%	0.0001%
Información en medios masivos	0.0185%	0.0105%	0.0170%	0.0002%	0.0017%	0.0001%
Servicios financieros y de seguros	0.0545%	0.0082%	0.0043%	0.0006%	0.0005%	0.0000%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.3979%	0.0123%	0.0009%	0.0030%	0.0018%	0.0001%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0505%	0.0051%	0.0053%	0.0040%	0.0075%	0.0002%
Dirección de corporativos y empresas	0.0047%	0.0072%	0.0000%	0.0000%	0.0021%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0385%	0.0055%	0.0046%	0.0012%	0.0037%	0.0002%
Servicios educativos	0.0055%	0.0049%	0.1300%	0.0018%	0.0006%	0.0002%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0126%	0.0044%	0.0297%	0.0057%	0.0007%	0.0015%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0321%	0.0210%	0.0086%	0.0037%	0.0111%	0.0000%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0383%	0.0080%	0.0006%	0.0023%	0.0029%	0.0000%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0628%	0.0112%	0.0066%	0.0057%	0.0051%	0.0003%
Actividad pendiente de aclaración	0.0301%	0.0039%	0.0150%	0.0021%	0.0009%	0.0000%
Promedio ponderado	0.0409%	0.0069%	0.0043%	0.0028%	0.0020%	0.0006%

b) Exenciones

En el ISRE se aplican tratamientos diferenciales que dejan fuera del gravamen algunos rubros de ingresos, es decir, exentan parte de la renta gravable. El cuadro 3.1.2 muestra el gasto fiscal asociado a las exenciones del ISRE de los intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias, así como la exención parcial del pago del ISR a las maquiladoras con programa IMMEX.

Cuadro 3.1.2 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Exenciones	21,415	22,336	0.1289	0.1249
Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias	17,955	18,736	0.1081	0.1048
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 ^{3/}	3,460	3,600	0.0208	0.0201

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

c) Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales

En el ISR se aplica un régimen sectorial a las empresas y personas físicas dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Este régimen consiste en una exención y una reducción del impuesto, cuya aplicación conjunta da como resultado que el ISR de este sector económico sea menor que el del resto de los contribuyentes¹⁵.

En el cuadro 3.1.3 se presentan los gastos fiscales asociados al régimen sectorial del sector primario en el ISRE, que incluye la exención de 20 salarios mínimos anuales (S.M.A.) que es aplicable por cada socio o integrante, así como la reducción en el pago del ISR.

Cuadro 3.1.3 Gastos Fiscales por Regímenes Especiales o Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	1,777	1,841	0.0107	0.0103
a. Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante con un límite de 200 veces el salario mínimo general (S.M.G.) del D.F.	1,163	1,251	0.0070	0.0070
b. Reducción de 30% del ISR ^{3/}	614	590	0.0037	0.0033

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ Para 2014 la reducción aplicable es de 27.59%.

¹⁵ El tratamiento diferencial en materia de exención del sector primario se hizo extensivo en el IETU.

d) Diferimientos

Los tratamientos diferenciales del ISRE, ya sea a través de deducciones u otro tipo de medidas, que dan lugar al diferimiento del pago de impuestos, se presentan en esta categoría. Éstos tienen la característica común de ser pérdidas de ingresos en el ejercicio presente que se deberían recuperar en ejercicios futuros.

La estimación de los gastos fiscales muestra la pérdida recaudatoria de un año, dada la política fiscal vigente, sin considerar los efectos en futuros ejercicios. Así, la deducción inmediata de activos fijos se calcula como la pérdida recaudatoria que se presenta en el año en que se produce el diferimiento, sin considerar que en el futuro se revierta dicho diferimiento debido a que no será posible tomar la deducción en línea recta por aquellos activos que ya hubieran sido deducidos en forma inmediata¹⁶. Por lo anterior, las estimaciones de los diferimientos no son equivalentes a los recursos permanentes que se podrían obtener por su eliminación.

El cuadro 3.1.4 muestra que los diferimientos que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE son la deducción inmediata de las inversiones de activos fijos, el régimen de consolidación fiscal y la deducción de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones.

¹⁶ En otros países se aplican enfoques distintos para la estimación de los diferimientos. De acuerdo con el documento del BID (2009), “*Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*”, un método difundido para la estimación consiste en calcular la cantidad que se posterga en el periodo neta de las recuperaciones o cantidades que por ejemplo se dejarían de deducir en el año correspondientes a actos realizados en años anteriores, pudiéndose también utilizar un método de valor presente, por el cual se estiman las diferencias de recaudación que se producirían en el futuro a causa de los diferimientos originados en el periodo analizado y posteriormente se calcula el valor presente de ese perfil de flujos.

Cuadro 3.1.4 Gastos Fiscales por Diferimientos en el Impuesto sobre la Renta Empresarial

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Diferimientos	51,634	53,844	0.3109	0.3011
Deducción inmediata de inversiones de activos fijos	27,179	28,272	0.1637	0.1581
Régimen de consolidación fiscal	9,554	9,942	0.0575	0.0556
Deducción por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones ^{3/}	6,979	7,264	0.0420	0.0406
Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre	3,836	4,004	0.0231	0.0224
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	3,554	3,718	0.0214	0.0208
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{4/}	282	286	0.0017	0.0016
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	2,890	3,110	0.0174	0.0174
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	2,242	2,413	0.0135	0.0135
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{4/}	399	429	0.0024	0.0024
c. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas	249	268	0.0015	0.0015
De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran ^{5/}	747	787	0.0045	0.0044
Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables ^{4/}	432	447	0.0026	0.0025

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes al acceso y uso de las mismas ^{4/}	17	18	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de "Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales". Si se considerara también a organismos y empresas del sector público la estimación se incrementaría a 20,096 y 20,916 mdp en 2013 y 2014, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.1210 y 0.1170% del PIB para dichos años.

4/ Al permitir la deducción de las inversiones como gasto del ejercicio o al 100%, parte del gasto fiscal corresponde a un diferimiento del impuesto que para el contribuyente se compensa en futuros ejercicios fiscales. El gasto fiscal que no es diferimiento, corresponde a la deducción en exceso respecto a la que resultaría de aplicar la tasa de deducción inmediata correspondiente. La estimación incluye ambos componentes.

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

El cuadro III presenta la distribución de los montos estimados por sector para 2014 de los gastos fiscales que significan un diferimiento de aplicación general y que, dada la información fiscal, pueden ser distribuidos por sector económico. Dichos conceptos incluyen la deducción inmediata, de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables y de adaptaciones a instalaciones para personas con capacidades diferentes.

Por otra parte, existen gastos fiscales que generan diferimientos en el pago de contribuciones que se asocian directamente a determinados sectores económicos. Entre éstos se encuentran la deducción inmediata o como gasto en el régimen simplificado que benefician a contribuyentes del sector primario

y del autotransporte terrestre de carga y pasaje, la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias, así como la de terrenos para desarrolladores inmobiliarios¹⁷.

Para permitir dimensionar los montos en relación con el tamaño del sector, el cuadro IV muestra los gastos fiscales por diferimientos por sector económico como proporción de sus ingresos totales. Como se mencionó anteriormente, estas estimaciones no son estrictamente comparables con las del resto del documento, pues los ingresos totales de un sector tienden a ser significativamente mayores a la base gravable o al PIB sectorial.

¹⁷ La deducción como gasto en el régimen simplificado para estos sectores es accesible para los contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp.

Cuadro III. Gastos Fiscales 2014 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Deducción Inmediata	Deducción por aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	69	1	0.3	0
Minería	2,293	91	1	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	158	125	332	0
Construcción	1,840	81	57	0.4
Industrias manufactureras	8,258	1,558	21	4
Comercio al por mayor	1,393	233	18	1
Comercio al por menor	5,256	159	5	3
Transportes, correos y almacenamiento	816	70	0.1	0.1
Información en medios masivos	3,079	65	2	0.2
Servicios financieros y de seguros	306	2,413	0.3	2
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,677	168	3	0.5
Servicios profesionales, científicos y técnicos	250	569	1	0.4
Dirección de corporativos y empresas	4	98	0	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	600	1,365	2	3
Servicios educativos	4	17	0	0
Servicios de salud y de asistencia social	85	13	0.2	0.2
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	196	6	0.4	0.1
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	374	10	1	1
Otros servicios excepto actividades del gobierno	121	111	2	0.4
Actividad pendiente de aclaración	493	111	1	1
Total	28,272	7,264	447	18

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro IV. Gastos Fiscales 2014 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Deducción Inmediata	Deducción por aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0164%	0.0002%	0.0001%	0.0000%
Minería	0.4919%	0.0195%	0.0002%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0312%	0.0247%	0.0656%	0.0000%
Construcción	0.1590%	0.0070%	0.0049%	0.0000%
Industrias manufactureras	0.1319%	0.0249%	0.0003%	0.0001%
Comercio al por mayor	0.0308%	0.0051%	0.0004%	0.0000%
Comercio al por menor	0.1147%	0.0035%	0.0001%	0.0001%
Transportes, correos y almacenamiento	0.1034%	0.0089%	0.0000%	0.0000%
Información en medios masivos	0.3476%	0.0073%	0.0002%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0117%	0.0923%	0.0000%	0.0001%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.4705%	0.0295%	0.0005%	0.0001%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0268%	0.0610%	0.0001%	0.0000%
Dirección de corporativos y empresas	0.0017%	0.0417%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0268%	0.0610%	0.0001%	0.0001%
Servicios educativos	0.0025%	0.0104%	0.0000%	0.0000%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0187%	0.0029%	0.0000%	0.0000%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.2416%	0.0074%	0.0005%	0.0001%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.2139%	0.0057%	0.0006%	0.0006%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0366%	0.0335%	0.0006%	0.0001%
Actividad pendiente de aclaración	0.0341%	0.0077%	0.0001%	0.0001%
Promedio ponderado	0.0981%	0.0252%	0.0016%	0.0001%

e) Facilidades administrativas

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

Entre las facilidades administrativas, se encuentra la de no considerar que un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en el país derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila. Sin embargo, no se cuenta con información para estimar los gastos fiscales asociados.

El cuadro 3.1.5 presenta los gastos fiscales asociados a las facilidades administrativas del ISRE aplicables por el sector primario y por los autotransportistas de carga y pasaje.

Cuadro 3.1.5 Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas en el Impuesto sobre la Renta

Concepto	Empresarial ^{1/}		% del PIB ^{2/}	
	MDP			
	2013	2014 ^{3/}	2013	2014 ^{3/}
Facilidades administrativas	12,788	13,569	0.0770	0.0759
Sector primario. Deducción de 14% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	8,902	9,582	0.0536	0.0536
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR	1,312	1,305	0.0079	0.0073

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2013

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2013	2014 ^{3/}	2013	2014 ^{3/}
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	996	1,037	0.0060	0.0058
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				
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 5% 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				
	897	930	0.0054	0.0052
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 10% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores				
	681	715	0.0041	0.0040
Régimen de Maquiladoras	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ La Resolución de Facilidades Administrativas para 2013 se publicó el 30 de noviembre de 2012 en el Diario Oficial de la Federación.

2/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

f) Subsidio para el empleo

El gasto fiscal asociado al subsidio para el empleo, por medio del cual se permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios por hasta aproximadamente 3.7 salarios mínimos (S.M.)¹⁸ reducir su impuesto a pagar, se reporta por separado por su importancia y características particulares.

A causa del subsidio para el empleo, los asalariados con ingresos menores a 2.5 S.M., para los que el subsidio es mayor que el impuesto determinado, obtienen un incremento en su ingreso en un monto equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

Este subsidio, antes llamado crédito al salario, originalmente se estableció con el fin de mejorar el ingreso de los trabajadores. No obstante, existen razones para pensar que el subsidio para el empleo también beneficia a las empresas reduciendo el costo laboral que pagan.

A partir de las elasticidades de oferta y demanda se puede medir la incidencia de los impuestos o subsidios, es decir, sobre quién recae la mayor parte de un impuesto o subsidio¹⁹. Entre más inelástica sea la demanda (oferta), mayor parte del impuesto o subsidio recaerá sobre ésta. Si en un mercado la demanda es más inelástica que la oferta, el impuesto o subsidio recaerá en mayor medida sobre los demandantes que sobre los oferentes. Lo opuesto sucede cuando la oferta es más inelástica que la demanda.

Un análisis general de la oferta y demanda del mercado laboral conduce a concluir que en los niveles salariales bajos, la oferta laboral es muy elástica mientras que la demanda tiende a ser relativamente inelástica. Lo anterior, se explica porque a niveles bajos de salario existe un mayor número de

¹⁸ Se considera el salario mínimo vigente en 2013 para la zona geográfica "A" de 64.76 pesos diarios.

¹⁹ La elasticidad indica el grado de reacción de una variable ante cambios en otra variable. Si la elasticidad en valor absoluto es menor que 1, entonces se dice que el bien en cuestión tiene una demanda (oferta) inelástica, es decir, reacciona menos que proporcionalmente ante un cambio en la otra variable. Por el contrario, si la elasticidad, en valor absoluto, es mayor que 1, el bien enfrenta una demanda (oferta) elástica, lo que indica que reacciona en mayor medida que el cambio que experimenta la otra variable.

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

En respuesta a las consideraciones anteriores, el subsidio para el empleo se clasifica como un gasto fiscal del ISRE, ya que si bien pretende apoyar el ingreso de los asalariados de menores recursos, en la práctica ha significado también un beneficio para las empresas, al financiar el fisco parte de los ingresos de sus trabajadores²⁰. Se estima que este subsidio representa un gasto fiscal de 40,526 y 43,622 mdp para 2013 y 2014, respectivamente (0.2440% del PIB)²¹.

Por otra parte, un análisis de la distribución del subsidio para el empleo por sector económico muestra que los servicios de apoyo a los negocios, manufacturas y comercio al por menor se estima concentren 22.9 miles de millones de pesos (mmp), es decir, 53% del total, favoreciendo a 8.6 millones de trabajadores. El sector servicios de apoyo a los negocios concentraría un monto equivalente al 22% del subsidio para el empleo, con lo que beneficiaría a 3.9 millones de trabajadores. El sector manufacturero absorbería 19% del subsidio para el empleo, y lo distribuiría entre 3.0 millones de asalariados. En el caso del comercio al por menor el subsidio se estima equivalga a 12% y beneficiaría a 1.7 millones de empleados (Cuadro V)²².

²⁰ Este criterio se ha mantenido desde el primer Presupuesto de Gastos Fiscales que se presentó al Congreso de la Unión en 2002. En dicho año el gasto se registró bajo el rubro crédito al salario.

²¹ Si se incluyera el subsidio para el empleo correspondiente al sector de actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales, el gasto fiscal ascendería a 42,941 y 46,222 mdp para 2013 y 2014, respectivamente (0.2586% del PIB).

²² Las estimaciones de la distribución del número de trabajadores por sector receptor del subsidio para el empleo no son estrictamente comparables con las presentadas en años anteriores, a causa de mejoras en la calidad de la información y las metodologías de cálculo.

Cuadro V. Gasto Fiscal 2014 del Subsidio para el Empleo y número de trabajadores beneficiados clasificado por sector económico

Sector Económico	Número de trabajadores beneficiados con el subsidio	Subsidio para el empleo (mdp)	Participación del subsidio para el empleo
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	604,804	1,743	4.0%
Minería	65,914	200	0.5%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	30,275	104	0.2%
Construcción	1,271,392	2,632	6.0%
Industrias manufactureras	2,998,271	8,448	19.4%
Comercio al por mayor	901,295	2,530	5.8%
Comercio al por menor	1,699,912	5,045	11.6%
Transportes, correos y almacenamiento	397,341	1,187	2.7%
Información en medios masivos	97,736	302	0.7%
Servicios financieros y de seguros	200,298	657	1.5%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	300,558	663	1.5%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	1,631,492	3,961	9.1%
Dirección de corporativos y empresas	16,750	37	0.1%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	3,871,326	9,422	21.6%
Servicios educativos	526,755	1,753	4.0%
Servicios de salud y de asistencia social	381,533	1,359	3.1%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	59,165	162	0.4%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	326,174	977	2.2%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	612,588	1,736	4.0%
Actividad pendiente de aclaración	230,898	705	1.6%
Total	16,224,477	43,622	100.0%

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

III.2. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Las disposiciones fiscales del ISR de personas físicas contemplan diversos tipos de tratamientos diferenciales, incluyendo: deducciones, exenciones, regímenes especiales o sectoriales y diferimientos.

a) Deducciones

El cuadro 3.2.1 presenta las estimaciones de los gastos fiscales por las distintas deducciones personales que pueden realizar los contribuyentes, las cuales se clasifican en cuatro categorías: las deducciones asociadas a gastos de seguridad social; de asistencia social; relacionadas con el ahorro y las relativas a los servicios educativos.

Cuadro 3.2.1 Gastos Fiscales por Deducciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Deducciones personales	13,186	13,729	0.0794	0.0768
Gastos de seguridad social				
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	4,169	4,326	0.0251	0.0242
Primas de seguros de gastos médicos	1,727	1,806	0.0104	0.0101
Gastos de funerales	66	72	0.0004	0.0004
Gastos de asistencia social				
Donativos no onerosos ni remunerativos	498	518	0.0030	0.0029
Gastos relacionados al ahorro				
Intereses reales de créditos hipotecarios	4,551	4,737	0.0274	0.0265
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	249	268	0.0015	0.0015

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Aportaciones de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como aportaciones realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias ^{3/}	116	107	0.0007	0.0006
Gastos relacionados con la educación				
Colegiaturas ^{4/}	1,760	1,841	0.0106	0.0103
Gastos de transportación escolar	50	54	0.0003	0.0003

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ El monto de la deducción está limitado al mínimo entre 10% de los ingresos acumulables o 5 S.M.A.

4/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

b) Exenciones

A través de este tratamiento diferencial se deja fuera del alcance del gravamen algún ingreso, acto o actividad, que conforme a la estructura “normal” debería ser objeto del impuesto. En el ISR de personas físicas destaca la exención que se aplica a diversos conceptos laborales remunerativos que forman parte de los ingresos que perciben los trabajadores. El cuadro 3.2.2 muestra los gastos fiscales de este tipo, descendientemente por su monto. Los gastos fiscales que significan una mayor pérdida de ingresos son la exención a las jubilaciones, los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, los correspondientes a otros ingresos por salarios y los provenientes de cajas y fondos de ahorro. En 2014 estos cuatro conceptos se estima representarán 57% de los gastos fiscales por exenciones en el ISR de personas físicas.

El cuadro 3.2.2 también muestra los gastos fiscales asociados a otros ingresos exentos, no relacionados con sueldos y salarios. La pérdida recaudatoria más significativa asociada a este tipo de ingresos proviene de la exención a los ingresos derivados de intereses que perciben las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES), así como la de los ingresos por enajenación de casa habitación, las cuales en conjunto en 2014 se estima representarán 25% de las exenciones totales del ISR de personas físicas.

Cuadro 3.2.2 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Ingresos exentos	114,745	120,452	0.6911	0.6738
Ingresos exentos por salarios	82,667	87,027	0.4979	0.4868
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	27,828	29,394	0.1676	0.1644
Prestaciones de previsión social ^{3/}	15,696	16,500	0.0945	0.0923
Otros ingresos por salarios ^{4/}	12,824	13,443	0.0772	0.0752
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	9,371	9,814	0.0564	0.0549
Gratificación anual (aguinaldo)	6,425	6,793	0.0387	0.0380
Otros pagos por separación ^{5/}	3,164	3,307	0.0191	0.0185
Horas extras	3,005	3,182	0.0181	0.0178
Prima vacacional	1,919	2,020	0.0116	0.0113
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	946	1,001	0.0057	0.0056
Prima dominical	690	733	0.0042	0.0041
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	628	661	0.0038	0.0037
Reembolso de gastos médicos	171	179	0.0010	0.0010
Otros ingresos exentos	32,078	33,425	0.1932	0.1870
Ingresos exentos por intereses que perciben las SIEFORES	16,660	17,335	0.1003	0.0970
Enajenación de casa habitación	12,788	13,300	0.0770	0.0744
Intereses	2,139	2,293	0.0129	0.0128
a. Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F.	1,877	2,020	0.0113	0.0113
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.	262	273	0.0016	0.0015

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Enajenación de acciones en bolsa de valores	358	372	0.0022	0.0021
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A. ^{6/}	100	89	0.0006	0.0005
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	33	36	0.0002	0.0002
Rentas congeladas ^{7/}	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

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

4/ Se incluyen conceptos que no tienen un renglón específico para su reporte, como pueden ser los ingresos en servicios.

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

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.

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

c) Regímenes especiales o sectoriales

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

operaciones con el público en general²³. Las estimaciones de los gastos fiscales por estos conceptos se presentan en el cuadro 3.2.3.

Cuadro 3.2.3 Gastos Fiscales por Regímenes Especiales o Sectoriales en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Regímenes especiales o sectoriales	5,551	5,896	0.0334	0.0330
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales ^{3/}	1,998	2,077	0.0120	0.0116
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención hasta por 40 S.M.A. ^{4/}	2,823	3,057	0.0170	0.0171
Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) sujetos a una cuota fija ^{5/}	730	762	0.0044	0.0043

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ Se consideran los gastos fiscales para las personas físicas por las siguientes deducciones: inmediata de inversiones de activos fijos, por consumo en restaurantes, por la adquisición de automóviles hasta por 175 mil pesos, por un 25% adicional al salario de adultos mayores y personas con capacidades diferentes y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. La deducción inmediata y la de adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes, que se incluyen en este monto, son diferimientos del impuesto y se estima representan en conjunto un gasto fiscal para 2014 por 558 mdp, monto que representa 26.9% del total reportado en 2014.

4/ En esta categoría se encuentran los tratamientos para las personas físicas dedicadas a la agricultura, ganadería, pesca y silvicultura, por los conceptos siguientes: reducción de 30% del ISR, deducción inmediata o como gasto de las inversiones de activo fijo, deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas y exención por hasta 40 S.M.A. La estimación sólo incluye este último tratamiento.

5/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión. Se ha estimado que la evasión promedio de este sector es superior a 90% (*"Evasión Global de los Impuestos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petrolero"*, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey).

²³ A estos contribuyentes no se les permite emitir facturas para evitar que se generen actividades indebidas como la emisión de facturas por operaciones no realizadas, que podrían ser aprovechadas por contribuyentes que tributen conforme a las disposiciones generales para disminuir su base gravable, sin que representen un incremento en el pago de impuestos de los REPECOS.

d) Diferimientos

En los gastos fiscales por diferimientos en el ISR de personas físicas se encuentran los derivados de la deducción de inversiones como gasto, en lugar de su depreciación en línea recta, que efectúan los contribuyentes del régimen intermedio. La estimación del gasto fiscal por la deducción de las inversiones asciende a 2,724 y 2,825 mdp para 2013 y 2014, respectivamente (0.0164 y 0.0158% del PIB)²⁴.

III.3. Impuesto al Valor Agregado

El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales: (1) el régimen de exención y (2) el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones y la tasa de la región fronteriza). En 2014 se estima que las exenciones representarán 18% del gasto fiscal asociado al IVA y las tasas reducidas el 82% restante.

a) Exenciones

El cuadro 3.3.1 muestra la estimación del gasto fiscal del régimen de exención en el IVA. Las exenciones que representan las mayores renunciaciones recaudatorias se derivan de la prestación de servicios de enseñanza, así como de la enajenación de casa habitación (incluyendo arrendamiento y pago de intereses de créditos hipotecarios).

²⁴ Existe otro diferimiento para el cual no se cuenta con información, la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido, razón por la cual la estimación no incluye la renuncia recaudatoria asociada a este tratamiento.

Cuadro 3.3.1 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2013	2014 ^{3/}	2013	2014 ^{3/}
Exentos	45,987	49,501	0.2769	0.2769
Servicios de enseñanza	22,670	24,402	0.1365	0.1365
Vivienda ^{4/}	17,156	18,467	0.1033	0.1033
Servicios profesionales de medicina	2,591	2,789	0.0156	0.0156
Servicio de transporte público terrestre de personas	2,524	2,717	0.0152	0.0152
Espectáculos públicos	1,046	1,126	0.0063	0.0063

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

2/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

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

b) Tasas reducidas

En cuanto a los gastos fiscales asociados a las tasas reducidas, el cuadro 3.3.2 muestra que en 2014 la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos se estima representará 78% del total, seguido de las medicinas (7%) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4%). La tasa reducida de la región fronteriza se estima representará 8% del total de tasas reducidas.

Cuadro 3.3.2 Gastos Fiscales por Tasas Reducidas en el Impuesto al Valor Agregado^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2013	2014 ^{3/}	2013	2014 ^{3/}
Tasas reducidas	205,175	220,850	1.2354	1.2354
Tasa cero	189,248	203,706	1.1395	1.1395
Alimentos ^{4/}	159,021	171,170	0.9575	0.9575
Medicinas	13,785	14,838	0.0830	0.0830
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	8,503	9,153	0.0512	0.0512

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2013

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2013	2014 ^{3/}	2013	2014 ^{3/}
Libros, periódicos y revistas	5,547	5,971	0.0334	0.0334
Otros productos	2,392	2,574	0.0144	0.0144
Tasa de 11% en la región fronteriza	15,927	17,144	0.0959	0.0959
Baja California	5,032	5,417	0.0303	0.0303
Quintana Roo	1,611	1,734	0.0097	0.0097
Baja California Sur	947	1,019	0.0057	0.0057
Resto de la región fronteriza ^{5/}	8,337	8,974	0.0502	0.0502

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

2/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

3/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

4/ Incluye el gasto fiscal por el estímulo del 100% del IVA por la importación o enajenación de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores a 10 litros, y similares, el cual se estima ascenderá a 6,975 mdp de 2013, es decir, 0.042% del PIB.

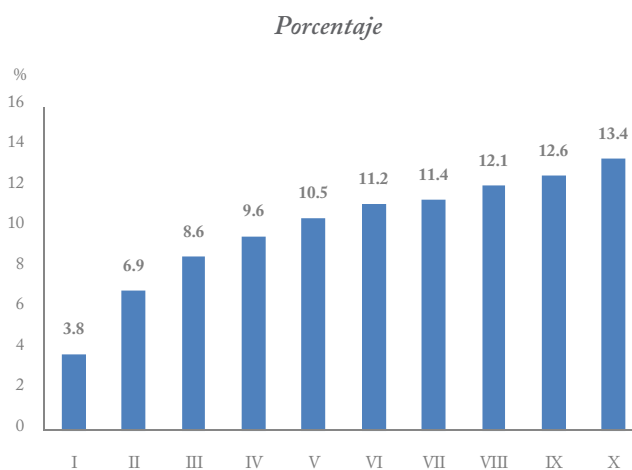
5/ Incluye los municipios de Sonora, Chihuahua, Nuevo León, Coahuila, Tamaulipas, Campeche, Tabasco y Chiapas, que se ubican en la región fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la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

Por otra parte, la aplicación de la tasa cero a la prestación de servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias es una desviación de la concepción original de la exportación, en la medida en que los bienes y servicios son consumidos en territorio nacional por parte de residentes en el extranjero que ingresan al país para participar en convenciones. Se estima que este tratamiento implica un gasto fiscal de 581 y 626 mdp en 2013 y 2014, respectivamente (0.0035% del PIB).

La aplicación de la tasa cero y las exenciones en el IVA representan una transferencia tributaria para todos los hogares con independencia de su nivel de ingresos, ya que su aplicación se otorga en forma

generalizada. El gasto fiscal en el IVA de mayor relevancia es el régimen de tasa cero, ya que su aplicación a conceptos como alimentos y medicinas, entre otros, se estima será equivalente a 1.14% del PIB (204 mmp para el 2014). A continuación se presenta la distribución por deciles de ingreso de los beneficios del gasto fiscal por la tasa cero a alimentos. Como se aprecia en la gráfica 2, los hogares del primer decil de ingresos son los que reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los del decil más alto concentran la mayor parte de la transferencia. Ello obedece a que los hogares más ricos tienen un mayor gasto en alimentos.

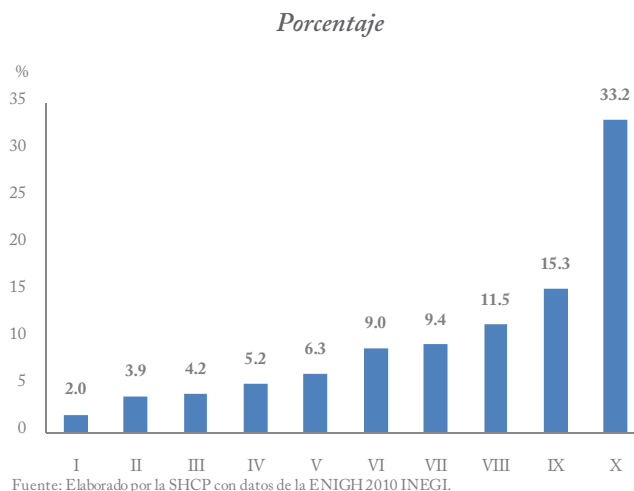
Gráfica 2. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la tasa de 0% a los alimentos



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

El gasto fiscal asociado a la tasa reducida en medicinas se estima ascenderá a 15 mmp para el 2014 (0.08% del PIB). Como se aprecia en la gráfica 3, los hogares del primer decil de ingresos reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los hogares del último decil reciben la mayor proporción.

Gráfica 3. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la tasa de 0% a las medicinas



III.4. Impuestos Especiales

Los impuestos especiales del sistema impositivo federal que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales son el impuesto especial sobre producción y servicios y el impuesto sobre automóviles nuevos.

Exenciones

En el IEPS se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y fija rural, así como en ciertos casos los servicios de Internet, en tanto que en el ISAN se exenta total y parcialmente a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 201,289 y 254,966 pesos, respectivamente. El cuadro 3.4.1 presenta las estimaciones del gasto fiscal de estas exenciones.

Cuadro 3.4.1 Gastos Fiscales por Exenciones en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Exenciones	5,608	6,036	0.0337	0.0337
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	3,156	3,397	0.0190	0.0190
a. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	1,661	1,788	0.0100	0.0100
b. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	1,495	1,609	0.0090	0.0090
Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a automóviles	2,452	2,639	0.0147	0.0147
a. Con valor de hasta \$201,289 (exención del 100%)	2,000	2,153	0.0120	0.0120
b. Con valor de \$201,289 y hasta \$254,966 (exención del 50%)	452	486	0.0027	0.0027

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

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

En los casos en que el monto del IEPS a las gasolinas y diesel resulta negativo, el artículo 7, fracción II, párrafo quinto de la Ley de Ingresos de la Federación, establece que Petróleos Mexicanos (PEMEX) podrá disminuir el monto que resulte de dicho IEPS negativo de otras contribuciones a su cargo, como son el IVA y el Derecho Ordinario sobre Hidrocarburos. Esta reducción en la recaudación constituye un gasto fiscal.

Desde el punto de vista legal, el único beneficiario de este gasto fiscal es PEMEX, quien puede reducir su carga fiscal en un monto equivalente al IEPS negativo. Sin embargo, indirectamente los consumidores de gasolina reciben un beneficio toda vez que el impuesto negativo se deriva de un

diferencial entre el precio de referencia y el precio que se paga en México. En este documento se reporta el monto y la incidencia sobre los consumidores del apoyo que se deriva del impuesto negativo. Como se mencionó, el impuesto negativo se genera cuando el precio de venta al público de las gasolinas y diesel es menor al precio de venta de PEMEX, el cual a su vez está basado en la referencia en el mercado internacional relevante y los costos de transporte y almacenamiento. El impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diesel puede variar considerablemente, toda vez que depende de los precios internacionales de estos productos, que a su vez dependen del precio del petróleo crudo, y de la paridad cambiaria.

En 2012, el precio promedio de venta al público de las gasolinas y el diesel fue menor al precio productor de PEMEX, lo que implicó que la tasa de este impuesto fuera negativa, propiciando un traslado indirecto de recursos hacia el consumidor final de 222,751 mdp²⁵. Por otra parte, durante el periodo enero-abril de 2013 el importe de este impuesto fue negativo en 42,248 mdp²⁶. Este monto se aproxima al presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2013, de 48,895 mdp, debido a la evolución que mostraron en los primeros meses de 2013 el precio del petróleo y el tipo de cambio de nuestra moneda. Con base en la trayectoria observada de este impuesto negativo, la estimación de cierre para todo 2013 es de 91,206 mdp (0.5492% del PIB), mientras que para 2014 se estima un gasto fiscal de 35,699 mdp (0.1997% del PIB).

Es oportuno señalar que el apoyo al precio de las gasolinas y del diesel causa distorsiones en nuestra economía, pues se generan incentivos para el consumo de un bien con externalidades negativas de contaminación y congestión.

Por otro lado, la distribución de este apoyo entre las familias mexicanas es regresiva ya que el 20% de la población de mayores ingresos absorbe más del 57% del monto total, en tanto que el 20% de la población de menores ingresos obtiene el 3.2% del total. Lo anterior se debe a que son las personas de mayores ingresos quienes utilizan con mayor intensidad los combustibles automotrices, concentrando el consumo y, por lo tanto, el apoyo.

²⁵ Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2012.

²⁶ Información Mensual de Finanzas Públicas y Deuda Pública, SHCP, enero-abril de 2013.

Cuadro VI. Distribución de la transferencia del IEPS
de gasolinas y diesel a los hogares

Decil	%
I	1.4%
II	1.8%
III	2.6%
IV	3.9%
V	5.1%
VI	6.2%
VII	9.2%
VIII	12.4%
IX	18.3%
X	39.1%

El apoyo además deriva en un consumo excesivo: el consumo per cápita de gasolinas en México es superior al de países latinoamericanos con un PIB per cápita similar como Argentina, Brasil y Chile, e incluso mayor al de países europeos como Alemania, España, Francia, Italia, y Reino Unido.

III.5. Estímulos Fiscales

En términos generales un estímulo fiscal es una medida de carácter tributario por medio de la cual los contribuyentes o un grupo de éstos obtienen un beneficio, que busca promover o “estimular” una conducta o una actividad. De tal forma, todos los gastos fiscales podrían considerarse también estímulos fiscales. En esta sección se presentan los estímulos fiscales que tienen su origen en la Ley de Ingresos de la Federación, en Decretos Presidenciales o bien en el Título VII “De los Estímulos Fiscales” de la Ley del ISR²⁷.

El cuadro 3.5.1 muestra los gastos fiscales asociados a estímulos fiscales, los cuales pueden ser diseñados como deducciones o bien como créditos fiscales, y en ocasiones representar únicamente un diferimiento

²⁷ Algunos gastos fiscales que podrían ubicarse en esta sección, como la deducción de colegiaturas, se reportan en las secciones correspondientes a los impuestos que disminuyen, con el fin de ubicarlos junto con otros gastos fiscales con efectos similares sobre la recaudación.

del impuesto. La mayoría de los estímulos fiscales que se reportan a continuación consisten en créditos fiscales.

Cuadro 3.5.1 Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Estímulos fiscales	14,090.3	9,849.3	0.0848	0.0551
Ley de Ingresos de la Federación o Leyes fiscales	2,998.3	3,185.3	0.0180	0.0178
ISR: Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera ^{3/}	1,860	2,002	0.0112	0.0112
ISR: Estímulo fiscal a los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles, consistente en diferir el pago de su impuesto	588	633	0.0035	0.0035
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional	500	500	0.0030	0.0028
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional	50	50	0.0003	0.0003
ISAN: Estímulo equivalente al total del impuesto causado por la enajenación o importación de automóviles propulsados por baterías eléctricas recargables	0.3	0.3	0.000002	0.000002
IEPS: Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	0	0	0.0000	0.0000
a. Acreditamiento del IEPS conforme al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF ^{3/4/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF ^{3/}	0	0	0.0000	0.0000

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2013

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
IEPS: Acreditamiento del IEPS de diesel ^{3/4/}	0	0	0.0000	0.0000
a. Para los autottransportistas ^{3/4/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos ^{3/4/}	0	0	0.0000	0.0000
c. Marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante ^{3/4/}	0	0	0.0000	0.0000
Decretos Presidenciales	11,092	6,664	0.0668	0.0373
Estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en:	9,682	5,220	0.0583	0.0292
a. Acreditamiento del 60 y 30% para los ejercicios fiscales de 2013 y 2014, 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 2013 y 2014, cuando este último monto sea mayor	9,682	5,220	0.0583	0.0292
Estímulo a los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones para modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje	826	819	0.0050	0.0046
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	635	635	0.0038	0.0036
b. Vehículos nuevos destinados al transporte urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, así como plataformas o chasis para éstos	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
c. Estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en el que se recibe el vehículo usado	191	184	0.0012	0.0010

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2013

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Estímulo consistente en un crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, siempre que mediante contrato se establezca que el monto del ISR que se cause será cubierto por el residente en México	415	447	0.0025	0.0025
Estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G.A.	102	106	0.0006	0.0006
Estímulo para el rescate de las zonas de monumentos históricos de las Ciudades de Mazatlán, Sinaloa; Mérida, Yucatán; México, Distrito Federal; Morelia, Michoacán; Oaxaca de Juárez, Oaxaca; Puebla de Zaragoza, Puebla y Veracruz, Veracruz.	50	54	0.0003	0.0003
a. Deducción inmediata al 100% en inversiones en bienes inmuebles ^{5/}	50	54	0.0003	0.0003
b. Costo de al menos 40% del precio del inmueble enajenado para su restauración o rehabilitación	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud	17	18	0.0001	0.0001
Estímulo a contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico, para ser objeto de elaboración, transformación o reparación ^{6/}	0	0	0.0000	0.0000
Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante programas gubernamentales para reubicar a las personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública ^{7/}	0	0	0.0000	0.0000

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Exención de 80% del pago del ISR por los ingresos por arrendamiento de remolques o semirremolques importados de manera temporal hasta por un mes	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Estímulo a las personas físicas residentes en la franja fronteriza que califiquen como REPECOS consistente en que podrán pagar el ISR por los ingresos que obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, aplicando la tasa establecida en el artículo 138 de la LISR	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D.: No Disponible.

- 1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.
- 2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.
- 3/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realiza un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.
- 4/ Considerando los precios internacionales actuales de este combustible, así como sus precios futuros, se estima que en 2013 y 2014 no se determinaría impuesto a cargo y por lo tanto el valor de este acreditamiento sería cero.
- 5/ Estos tratamientos se clasifican como diferimientos. Es pertinente señalar que al permitir la deducción de las inversiones como gasto del ejercicio, parte del gasto fiscal corresponde a un diferimiento del impuesto que se compensa para el contribuyente 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.
- 6/ El costo recaudatorio del beneficio fiscal de calcular el ISR con base en la utilidad fiscal que resulte de multiplicar el valor de los activos totales o el monto total de los costos y gastos de operación por el 3%, que se otorga mediante Decreto a los contribuyentes que destinen mercancías al Recinto Fiscal Estratégico, no se reporta debido a que estos contribuyentes (tres empresas) operan también al amparo de un programa IMMEX, por lo que son considerados dentro del gasto fiscal de maquiladoras. De esta forma se evita duplicar este gasto fiscal.
- 7/ A partir de la información proporcionada por 27 Entidades Federativas sobre la aplicación de programas de reordenamiento del comercio ambulante con venta de locales comerciales, se identificó que dichas entidades no cuentan con programas vigentes en esta materia.

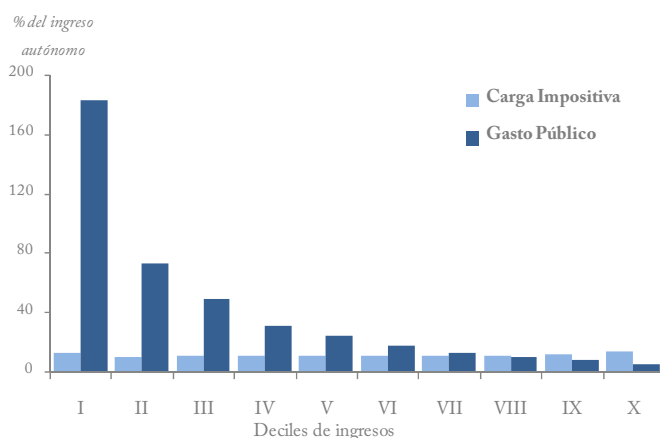
Los gastos fiscales y su impacto en la distribución del ingreso

Si bien los tratamientos diferenciales contenidos en las disposiciones tributarias que dan lugar a un gasto fiscal benefician a sectores específicos a través de un menor pago de impuestos, también

representan un límite para mejorar la distribución del ingreso entre la población. La disminución en la recaudación causada por los gastos fiscales cancela la posibilidad de expandir los programas de gasto social, los cuales son una herramienta importante con que cuenta el Estado para mejorar la distribución de la riqueza.

Como se ha observado en estudios anteriores, el gasto público en su conjunto es progresivo, ya que una importante proporción beneficia a las personas de los primeros deciles de ingreso a través de programas como Oportunidades, que otorga transferencias monetarias, o del financiamiento de los servicios públicos de educación y salud²⁸. La gráfica 4 muestra el efecto redistributivo neto de la política fiscal, a través de comparar las distribuciones de las contribuciones al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo, por deciles poblacionales²⁹. La gráfica muestra, por una parte, que la política fiscal en su conjunto es netamente progresiva, así como que el gasto es una herramienta más eficiente para realizar tareas de redistribución.

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



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

²⁸ "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2010" SHCP.

²⁹ El ingreso autónomo es el ingreso antes de impuestos y transferencias gubernamentales.

IV. DESCRIPCIÓN DE LOS CONCEPTOS, FUENTES DE INFORMACIÓN Y REFERENCIAS LEGALES

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

IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

a) Deducciones

Automóviles hasta por \$175,000

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

La estimación del gasto fiscal por la deducción de la inversión en automóviles se realizó considerando información de las adquisiciones de automóviles reportadas por los contribuyentes en sus declaraciones anuales de los ejercicios 2008, 2009, 2010 y 2011.

Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas

Son deducibles los donativos otorgados a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios, así como a sus organismos descentralizados que sean considerados no contribuyentes; a las fundaciones, patronatos y demás entidades, cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; a las sociedades y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, así como a las que promuevan entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.

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

Conforme a lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013, también se consideran como instituciones de beneficencia para efectos del artículo 95 de la LISR, a las de asistencia social, conforme a lo establecido en la Ley Sobre el Sistema Nacional de Asistencia Social y en la Ley General de Salud; a las cívicas enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; a brindar apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas; a la promoción de la equidad de género; a realizar aportaciones de servicios para la atención de grupos sociales con discapacidad; a la promoción del deporte; al apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como a la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; a la promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; al fomento de acciones para mejorar la economía popular; a la participación en acciones de protección civil; a la prestación de servicios de apoyo para la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y a la promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

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).

Para estimar este concepto se utilizó la información de donativos que reportaron las personas morales de los regímenes general y simplificado en su declaración anual, y en los dictámenes fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011, así como en los formatos alternativos al dictamen para los últimos dos años.

Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS

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

Para estimar este concepto se utilizó la información reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de sueldos y salarios del ejercicio fiscal de 2011, sin considerar las contribuciones a cargo de los trabajadores del salario mínimo que por ley deben ser cubiertas por el patrón.

Deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo

Los patrones que contraten a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, además de deducir sus salarios, pueden aplicar en 2013 una deducción adicional en el ISR equivalente a aproximadamente el 70% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo (monto máximo)³⁰.

³⁰ El porcentaje de la deducción adicional se calcula de acuerdo con lo establecido en los Artículos 230 de la LISR y Tercero Transitorio para 2011. Con este estímulo, la deducción del salario de estos trabajadores prácticamente se duplica (\$0.93) y a partir del segundo año se reduce a 75%, lo que significa una deducción adicional por cada peso de nómina de estos trabajadores de \$0.70. Lo anterior se obtiene de la siguiente manera: el cociente que resulta de dividir el costo del salario de estos trabajadores neto de deducción del ISR entre la tasa del ISR, se multiplica por un factor de 0.4. El producto obtenido se multiplica por 0.75, ya que a partir del segundo año de aplicación (2012), este estímulo se reduce en 25%. $[(((1-t)/t)^*.4)*.75]$, donde $t=30\%$.

Los contribuyentes pueden obtener este beneficio por los puestos de nueva creación que generen durante 2011, 2012 y 2013, y que se mantengan existentes por un periodo de por lo menos 36 meses a partir de la creación del puesto, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. A partir de 2012 el monto máximo de la deducción adicional disminuyó en un 25% (Artículos del 229 al 238 de la LISR y Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 31 de diciembre de 2010).

Para realizar la estimación del gasto fiscal de la deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo se utilizó la información para el ejercicio fiscal 2011 de declaraciones y dictámenes fiscales, así como la información alternativa al dictamen.

12.5% de los consumos en restaurantes

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

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información del consumo en restaurantes de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

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

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

La estimación se realizó con información de la Cuenta Satélite de Turismo de México 2007-2011 que publica el INEGI, así como el porcentaje de participación de los servicios de alquiler de automóviles en el valor bruto de la producción para 2011, que proporcionó dicho instituto. También se empleó la tasa de evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*, elaborado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM).

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

El patrón que contrate a personas que tengan 65 años o más de edad, o personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o se trate de invidentes, pueden deducir de sus ingresos acumulables, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a dichas personas, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad. Los contribuyentes que apliquen este beneficio no pueden realizar la deducción del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes a que se refiere el artículo 222 de la LISR (Artículo 1.7. del Decreto Presidencial del 30 de marzo de 2012).

El gasto fiscal por este estímulo fue calculado a partir de la información que reportaron las personas morales de los regímenes general y simplificado en su declaración anual de 2010 y 2011.

Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes

La LISR establece que el patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o a invidentes, puede deducir de sus ingresos, un monto equivalente al 100% del ISR de estos trabajadores que sea retenido y enterado,

siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad (Artículo 222 de la LISR).

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

b) Exenciones

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

El artículo 93 de la LISR establece que las personas morales con fines no lucrativos no serán contribuyentes del ISR; sin embargo, en el artículo 94 se señala que sí deberán pagar el impuesto cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, intereses y obtención de premios. No obstante lo anterior, están exentos de esta obligación los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados y las donatarias autorizadas, tal como se establece en el artículo 58, fracción I y en el artículo 102 de la misma Ley (Artículos 58, 93, 94 y 102 de la LISR).

Para efectuar el cálculo de este gasto fiscal se utilizó la siguiente información: en el caso de los partidos políticos, el Informe Anual sobre el origen y destino de los recursos de cada partido político correspondiente al año de 2011, del Instituto Federal Electoral (IFE); para las Entidades Federativas y Municipios, el Sistema de Cuentas Nacionales, Gobiernos Estatales y Locales, publicado por el INEGI; para las donatarias, la información de la declaración anual del ejercicio 2011 de personas morales no contribuyentes, y para los organismos descentralizados, los estados de resultados consultados en sus páginas electrónicas del año 2011.

Exención parcial del ISR para maquiladoras con programa IMMEX

Se exime parcialmente del pago del ISR a las maquiladoras con programa IMMEX, por una cantidad equivalente a la diferencia entre el 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 y el ISR correspondiente a la cantidad mayor entre el 6.9% del valor total de los activos utilizados en la operación de maquila y el 6.5% sobre el monto total de costos y gastos de operación (Artículo Décimo Primero del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003, penúltimo y último párrafos del Artículo 2 y Artículo 216-Bis de la LISR).

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de las declaraciones anuales de 2011 sobre las reducciones para maquiladoras, que refleja el monto que estas empresas tomaron como estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de 2011.

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura

Las siguientes disposiciones aplicables al sector primario se consideran gastos fiscales³¹:

- i) Exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante. Las personas morales dedicadas a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas sujetas al régimen simplificado no pagan el ISR por un monto de 20 S.M.A. del área geográfica del contribuyente por cada socio o integrante, sin que la exención total exceda de 200 S.M.A. del D.F. Este límite no aplica para ejidos y comunidades ni para sociedades cooperativas pesqueras o silvícolas que cuenten con concesión o

³¹Adicionalmente, se consideran gastos fiscales la deducción inmediata de activos fijos, la deducción de éstos como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, cuando se opte por tributar en el régimen intermedio, así como la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas. Las estimaciones para estos conceptos se presentan en la sección de diferimientos.

permiso del Gobierno Federal para explotar los recursos marinos o silvícolas, siempre que los socios o asociados dejen de aplicar en lo individual la exención que les corresponde hasta por 20 S.M.A. (Último párrafo del Artículo 81 de la LISR y Regla 1.11. de la Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

- ii) *Reducción de 30 y 27.59% del ISR.* Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, pueden reducir el impuesto sobre la renta 30% en 2013 y 27.59% en 2014, lo que equivale a pagar una tasa de 21% en ambos años (Penúltimo párrafo del Artículo 81, inciso d), Fracciones I y II del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de 2010 de la LISR, e inciso d), numeral 6, Fracción I del Artículo 21 de la LIF 2013)³².

Para la estimación de los gastos fiscales asociados a estos conceptos se utilizó información para 2008, 2009, 2010 y 2011 de las declaraciones anuales y de los dictámenes fiscales del régimen simplificado y en los casos de 2010 y 2011 también de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

d) Diferimientos

Deducción inmediata de inversiones de activos fijos

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

³² 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 activos fijos y terrenos de su propiedad que hayan estado afectos a su actividad (Fracción I del Artículo 80 de la LISR).

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

Para la estimación se utilizó información de la declaración de las personas morales del régimen general, para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

Régimen de consolidación fiscal

Las empresas pertenecientes a un mismo grupo económico, denominadas controladas y controladoras, consolidan sus resultados fiscales. La controladora determina el resultado fiscal de manera consolidada. Las empresas que opten por la consolidación fiscal tienen un plazo forzoso de permanencia en el régimen de al menos 5 ejercicios y hasta en tanto no se presente ante el Servicio de Administración Tributaria aviso para dejar de consolidar o bien se deje de cumplir algún requisito para continuar en el régimen (Artículos 64 al 78 de la LISR).

El régimen de consolidación implica un gasto fiscal temporal debido a que permite diferir el ISR, al compensar las pérdidas de unas o más empresas del grupo contra las utilidades de otra u otras, así como los dividendos contables que se distribuyen dentro de las empresas del grupo que consolida, sin el pago del impuesto sobre la utilidad que da lugar al dividendo.

El ISR diferido en el ejercicio por las pérdidas se recuperará a más tardar en el sexto ejercicio posterior, ya que las empresas están obligadas a enterar los saldos actualizados del impuesto diferido por el grupo y que aún no hubieran sido enterados al fisco, una vez transcurridos cinco años de consolidación. Asimismo, la pérdida recaudatoria de no gravar los dividendos contables se recuperará hasta que disminuya la sociedad controladora su participación accionaria en la sociedad controlada; se desincorpore una sociedad controlada o se desconsolide el grupo, lo que da lugar a la recaudación del ISR por los dividendos.

La estimación se realizó con información de los dictámenes fiscales de los contribuyentes para el ejercicio fiscal de 2011. Esta estimación no incluye el efecto de los dividendos contables.

Aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones

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

El régimen implica un gasto fiscal, ya que permite anticipar una deducción en el ISRE por los pagos de pensiones en el futuro a los trabajadores.

El gasto fiscal por este concepto se estimó como el impuesto que corresponde a las aportaciones al fondo de pensiones, utilizando la información de aportaciones presentada en los dictámenes fiscales, así como en las declaraciones anuales, para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011, y en el caso de 2010 y 2011 también en la información alternativa al dictamen.

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

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

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

A partir de la información de los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011, obtenida del dictamen fiscal de estados financieros, de la declaración anual y en el caso de 2010 y 2011 también de la información alternativa al dictamen aplicables a los contribuyentes del régimen simplificado, se estima el valor de la deducción inmediata de inversiones de activo fijo y de la deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp anuales, distinguiendo a los contribuyentes del sector autotransporte terrestre de carga y pasaje, de aquéllos que se ubican en agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Para estimar la deducción de terrenos dedicados a actividades agrícolas y ganaderas, se utilizó información de la declaración de personas morales del régimen simplificado, así como de los dictámenes fiscales para el mismo régimen simplificado para los años de 2008, 2009, 2010 y 2011. Para 2010 y 2011 también se utilizó la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

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

La LISR permite a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, la deducción del costo de adquisición de sus terrenos en el ejercicio en que los adquieren (Artículo 225 de la LISR)³³.

³³ Para el resto de los contribuyentes en el régimen general la adquisición de terrenos no es deducible al momento de su compra, se considera su costo hasta la determinación de la ganancia por la venta del terreno.

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de los estados financieros de empresas inmobiliarias enlistadas en la BMV de los ejercicios de 2008, 2009, 2010 y 2011.

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

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

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

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

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

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

e) Facilidades administrativas

Sector primario

Los contribuyentes del sector primario pueden deducir, con comprobantes simplificados, hasta el 14% 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 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes del sector para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011 en la declaración de personas morales del régimen simplificado, en los dictámenes fiscales y en el caso de 2010 y 2011 también en la información alternativa al dictamen de este régimen.

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

Estos contribuyentes pueden deducir hasta el 8% de sus ingresos propios, sin documentación que reúna requisitos fiscales, con un pago de 16% por concepto de ISR (Reglas 2.2. y 3.3. de la RFA de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2013).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011, referente a las actividades “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra”, “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados”, “otro autotransporte foráneo de carga especializado”, así como una parte de la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros". La información se obtuvo de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado y en 2010 y 2011 también de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

Sector de autotransporte terrestre de carga federal

Los contribuyentes de este sector pueden deducir con comprobantes simplificados, los gastos por concepto de maniobras en los siguientes montos: \$45.53 por tonelada de carga o metro cúbico; \$75.92 por tonelada de paquetería, y \$182.24 por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso. También pueden deducir con comprobantes simplificados \$113.90 por concepto de viáticos diarios de la tripulación, así como \$0.61 por kilómetro recorrido por refacciones y reparaciones menores (Regla 2.2. de la RFA de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

Para estimar el valor de esta deducción se utilizó información de la estructura de gastos de una empresa tipo del sector, así como de las declaraciones anuales y dictámenes fiscales de contribuyentes de los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011. Para 2010 y 2011 también se utilizó la información alternativa al dictamen. La estimación considera las actividades “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados” y “otro autotransporte foráneo de carga especializado”.

Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo

Estos contribuyentes pueden deducir 5% de sus ingresos propios, por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, con comprobantes simplificados (Regla 3.3. de la RFA de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011 de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado y para 2010 y 2011 también la información alternativa al dictamen del régimen simplificado. La estimación considera las siguientes actividades: “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra” y parte correspondiente de “otro transporte terrestre de pasajeros”.

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

Los contribuyentes de este sector pueden deducir, con comprobantes simplificados hasta el 10% de sus ingresos propios por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores (Regla 4.2. de la RFA de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011 en su declaración anual o dictamen fiscal y en el caso de 2010 y 2011 también en la información alternativa al dictamen del régimen simplificado. Se utilizó la información de aquellos contribuyentes cuyo registro de actividades es de “autotransporte local de materiales para la construcción”, “autotransporte local de materiales y residuos peligrosos”, “autotransporte foráneo de materiales para la construcción”, “autotransporte foráneo de materiales y residuos peligrosos”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en automóviles colectivos de ruta fija”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en trolebuses y trenes ligeros”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en metro”, “transporte de pasajeros en taxis de sitio”, “transporte de pasajeros en taxis de ruleteo”, “transporte escolar y de personal”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en autobuses”, así como de algunos contribuyentes con la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros".

Régimen de maquiladoras

No se considera que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en México por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado con el país de residencia de éste

un tratado para evitar la doble imposición y se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 216-Bis de la LISR (Penúltimo y último párrafos del Artículo 2 y Artículo 216-Bis de la LISR).

f) Subsidio para el empleo

En 2008 el legislativo aprobó la sustitución del crédito al salario por el subsidio para el empleo, con la finalidad de que los trabajadores de menores ingresos continuaran obteniendo el beneficio del crédito al salario (Artículo Octavo del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el Subsidio para el Empleo, publicado en el DOF el 1 de octubre de 2007).

El aumento en el ingreso disponible de los trabajadores que se logra con el subsidio para el empleo, resulta del impuesto negativo que reciben los trabajadores de ingresos más bajos y de la desgravación que se otorga a los trabajadores con ingresos de hasta 3.7 S.M. mediante una disminución de su ISR a pagar. Se considera que el gasto fiscal que implica el subsidio para el empleo es un beneficio a favor de los empleadores, debido a que éste les ha permitido aumentar los salarios a sus trabajadores en un monto equivalente a dicho beneficio, con cargo a los ingresos del Gobierno Federal.

La estimación del gasto fiscal por el subsidio para el empleo se obtuvo utilizando información de la declaración informativa múltiple de 2011.

IV.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

a) Deducciones

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

- *Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios.* Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que las personas distintas al contribuyente no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. (Fracción I del Artículo 176 de la LISR).
- *Primas de seguros de gastos médicos.* Cuando se trate de seguros complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, y siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge, o la persona con quien viva en concubinato o sus ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción VI del Artículo 176 de la LISR).
- *Gastos de funerales.* En la parte en que no excedan de 1 S.M.A. y sean efectuados para su cónyuge, o para la persona con quien viva en concubinato o ascendientes o descendientes en línea recta (Fracción II del Artículo 176 de la LISR).
- *Donativos no onerosos ni remunerativos.* Que se otorguen a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios y a sus organismos descentralizados cuando sean no contribuyentes; a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; a las sociedades y asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro, a las personas morales con fines no lucrativos; instituciones de asistencia o beneficencia; sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, o a la investigación científica o tecnológica, o que se dediquen exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat; a las asociaciones que otorguen becas, y a programas de escuela empresa. Como se señala respecto al ISRE, también pueden ser donatarias autorizadas aquellas a las que hace referencia el artículo 21 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013.

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

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

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

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

La estimación de los gastos fiscales de las deducciones personales se realizó con información de las personas físicas que presentaron declaración anual con ingresos por sueldos y salarios, así como por actividades empresariales, arrendamiento, servicios profesionales independientes, intereses y enajenación y adquisición de bienes. En la estimación se emplearon las declaraciones anuales de las personas físicas presentadas para los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011. Para la estimación del gasto fiscal por colegiaturas se utilizó información del ejercicio fiscal 2012.

b) Exenciones

Ingresos exentos por salarios

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

- *Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.* Están exentas las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y las provenientes de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) prevista en la Ley del Instituto

de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su monto diario no exceda de 15 S.M. La exención aplica sobre la totalidad de pensiones y de haberes de retiro, independientemente de quien los pague, efectuándose la retención sobre el excedente.

- *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 excede de 7 S.M.A., la exención se limita hasta 1 S.M.A. (Fracción VI y penúltimo párrafo del Artículo 109 de la LISR).
- *De cajas de ahorro y fondos de ahorro.* Se exentan los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, cuando reúnan una serie de requisitos legales (Fracción VIII del Artículo 109 de la LISR).
- *Gratificación anual (aguinaldo).* Se exentan hasta 30 días de S.M.G. del área geográfica del trabajador, cuando se otorgue en forma general (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- *Horas extras.* Para un trabajador de salario mínimo se exenta el total de los ingresos de horas extras, siempre que éstas no excedan de 9 horas a la semana. Para el resto de los trabajadores, la exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 109 de la LISR). 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, dado que la ley no permite gravarlos³⁴.
- *Prima vacacional.* Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).

³⁴ El Artículo 123, apartado a, fracción VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

- *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).
- *Prima dominical.* Se exenta 1 S.M. por cada domingo laborado (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- *Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.* Se exentan las cuotas al IMSS a cargo de los trabajadores pagadas por el patrón (Fracción IX del Artículo 109 de la LISR).
- *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).

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 no se cuenta con información para su estimación. En este caso se encuentran los siguientes:

- *Entrega de aportaciones del 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 2011. El gasto fiscal de cada concepto se estimó para cada uno de los trabajadores como la diferencia entre el ISR que resultaría de acumular a sus demás ingresos cada concepto exento en forma individual y el ISR reportado en las declaraciones informativas de salarios.

Si la estimación se hubiera efectuado acumulando todos los conceptos de remuneración de los trabajadores exentos al resto de sus ingresos, se alcanzarían tasas del impuesto distintas a las que se aplican de acumular por separado cada concepto exento. Por lo anterior, el costo estimado de eliminar todas las exenciones a la vez no es igual a la suma de las estimaciones de cada concepto por separado.

En el caso particular de la exención por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, la estimación se realizó utilizando información de la ENIGH 2010 y considerando una tasa de evasión de 15% para asalariados, obtenida del estudio “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuestos Especiales Sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el ITESM.

Otros ingresos exentos

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

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

sociedades mexicanas, en bolsas de valores ubicadas en mercados de amplia bursatilidad de países con los que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, siempre que se cumpla con ciertos requisitos (Fracción XXVI del Artículo 109 de la LISR)³⁵.

- *Derechos de autor.* Están exentos hasta 20 S.M.A. los derechos 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 que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo (Fracción XXVIII 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).
- *Rentas congeladas.* Los ingresos derivados de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fracción XIV del Artículo 109 de la LISR).
- *Enajenación de derechos parcelarios o comuneros.* Los ingresos por la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre que sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y se realice en los términos de la legislación de la materia (Fracción XXV del Artículo 109 de la LISR).

³⁵ 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.

Para el cálculo de los ingresos exentos por intereses que reciben las SIEFORES, se utilizó información de la CONSAR correspondiente al ejercicio fiscal 2012, así como las tasas de Udibonos reportadas por el Banco de México para 2012.

Para estimar el gasto fiscal por la enajenación de casa habitación se utilizó información sobre los ingresos exentos reportados por los notarios públicos en la “Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios”, para los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012.

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 información de la distribución de la captación de la banca comercial por instrumentos de 2012, de las estadísticas del sistema financiero publicadas por el 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 información de los saldos promedios por inversiones en títulos gubernamentales y privados, así como de la tasa de interés ponderada de los mismos, obtenida de los indicadores del sistema financiero que publica el Banco de México para 2012.

Para la estimación del gasto fiscal por enajenación de acciones en bolsa de valores se consideró la información presentada en los anexos de la declaración anual de las personas físicas del ejercicio fiscal de 2011.

El gasto fiscal por exentar los derechos de autor hasta por 20 S.M.A.; se estima a partir de información de los ingresos exentos de personas físicas con actividades profesionales reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de 2009, 2010 y 2011.

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 2008, 2009, 2010 y 2011.

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales

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

Las personas físicas con actividades empresariales y profesionales tributan conforme a este régimen, que opera sobre una base de efectivo, efectuando la deducción de las inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos en línea recta (Fracción IV del Artículo 123 y Artículo 124 de la LISR) o de manera inmediata (Artículo 220 de la LISR). Los contribuyentes que únicamente prestan servicios profesionales pueden deducir las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos (con la excepción de automóviles, terrenos y construcciones), siempre que en el ejercicio inmediato anterior sus ingresos no hubiesen excedido de \$1,210,690 (Artículo 124 de la LISR y regla I.3.12.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal [RMF] para 2013). El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículo 177 de la LISR).

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

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

- a. Aportaciones no obligatorias a los fondos de pensiones y jubilaciones (Fracción VII del Artículo 29 de la LISR).
- b. 12.5% de los consumos en restaurantes (Fracción XX del Artículo 32 de la LISR).
- c. Automóviles hasta por \$175,000 (Fracción II del Artículo 42 de la LISR).

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

En la estimación se incluye el costo en particular de las siguientes deducciones: deducción inmediata de inversiones, de consumos en restaurantes, por automóviles hasta por \$175,000, del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. Para realizar las estimaciones se utilizó información de declaraciones anuales de 2008, 2009, 2010, 2011, salvo para la deducción del 25% de adultos mayores y discapacitados para la que sólo se utiliza información de 2010 y 2011

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 en lugar del costo de lo vendido (Artículos 123 y 125 de la LISR).

- b. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo (Artículo 220 de la LISR).
- c. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, con excepción del equipo de transporte (Artículo 136 de la LISR).
- d. Reducción de 30 y 27.59% del ISR en 2013 y 2014, respectivamente (Penúltimo párrafo del Artículo 81, Artículo 130 de la LISR e inciso d) de las Fracciones I y II del Artículo Segundo de las Disposiciones de Vigencia Temporal de 2010 de la LISR).
- e. Exención por hasta 40 S.M.A. (Fracción XXVII del Artículo 109 de la LISR).
- f. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agropecuarias (Fracción LXXXVI del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2002).

La estimación de la exención de hasta 40 S.M.A. se realizó con información de las declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales de 2009, 2010 y 2011.

Régimen de pequeños contribuyentes (REPECO)

Las personas físicas con actividades empresariales con ingresos anuales de hasta 2 mdp que realicen operaciones con el público en general³⁶ pueden tributar conforme a este esquema, el cual consiste en aplicar la tasa establecida en el artículo 138 de la LISR del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a 4 veces el S.M.G. del área geográfica del contribuyente elevado al mes (Artículos 137 y 138 de la LISR).

Conforme al último párrafo de la fracción VI del artículo 139 de la LISR, las Entidades Federativas que celebren convenio con la Federación para la administración del impuesto de los contribuyentes del REPECO pueden estimar el ingreso gravable del contribuyente y establecer cuotas fijas para cobrar el impuesto respectivo. Por lo anterior, y considerando que en la práctica los contribuyentes del REPECO pagan con base en el sistema de cuotas fijas, el gasto fiscal estimado corresponde a la diferencia entre el

³⁶ El límite de ingresos incluye aquéllos por intereses.

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 la ENIGH 2010, así como la recaudación observada de ISR de los contribuyentes del REPECO obtenida de estadísticas sobre “Desagregación de otros incentivos económicos de enero a diciembre de 2012” publicada en la página de Internet de la SHCP. Para esta estimación se realiza un ajuste de acuerdo con la evasión promedio estimada para este régimen por distintos estudios presentados por instituciones académicas incluyendo “*Medición de la evasión Fiscal en México*” elaborado por el Centro de Economía Aplicada y Políticas Públicas del ITAM, “*Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas*” del Colegio de México y los documentos “*Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*” y “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*” elaborados por el Centro de Estudios Estratégicos del ITESM.

d) Diferimientos

Régimen intermedio

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

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

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de la deducción de inversiones presentada por los contribuyentes del régimen intermedio en las declaraciones anuales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

IV.3 Impuesto al Valor Agregado

En el IVA se otorgan una serie de excepciones que reducen su capacidad para generar recaudación. 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.

a) Exenciones

Bienes y servicios exentos

Actividad
Enajenación (Artículo 9 de la LIVA)
Suelo y casa habitación
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general
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 (Artículo 15 de la LIVA)
Transporte público terrestre de personas (excepto por ferrocarril)
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente (EP) en el país
Comisiones e intereses de créditos hipotecarios para adquisición de casa habitación
Comisiones cobradas por las Administradoras de Fondos de Retiro (AFORES)
Los prestados en forma gratuita
Seguros de vida y aseguramiento contra riesgo agropecuario
Enseñanza
Servicios profesionales de medicina
Derechos de autor

Actividad
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
Uso o goce temporal (Artículo 20 de la LIVA)
De casa habitación
De fincas agrícolas o ganaderas
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

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

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH de 2010. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCNM y de la estructura del gasto por tipo de producto que se reporta en 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 en la última etapa de comercialización la tasa general del IVA al valor de los bienes y servicios exentos mencionados en el cuadro anterior, excepto ciertos conceptos.

Así, en la estimación se consideró que para algunos conceptos no podría ser modificado su tratamiento debido a que se trata de conceptos de ahorro más que de consumo. Los conceptos que se encuentran exentos y no son considerados gastos fiscales son:

Exenciones no consideradas como gastos fiscales en el IVA

Actividad
Enajenación
Suelo
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general
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
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
Uso o goce temporal
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

b) Tasas reducidas

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

Bienes y servicios sujetos a tasa cero

Actividad
Exportación
Exportadores indirectos
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

Actividad
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, en ventas que no sean al público en general
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; así como motosierras manuales de cadena.

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

Al igual que en el caso de las exenciones, se considera que el tratamiento de algunos conceptos gravados con la tasa del 0% no podría modificarse debido a que dichos conceptos son ahorro más que consumo. La exportación de bienes o servicios, como los de “call center”, no se considera gasto fiscal, toda vez que gravar con la tasa cero a las exportaciones y con la general las importaciones es parte de la estructura normal del impuesto y es una práctica internacional en materia de IVA. Esta estructura permite mantener la competitividad de los productos mexicanos en otros mercados, evitando un doble gravamen a éstos.

Los conceptos que se gravan a tasa cero y no son considerados gastos fiscales son los siguientes:

Tasas reducidas no consideradas como gastos fiscales en el IVA

Actividad
Exportación
Exportación en general
Exportadores indirectos
Servicios de “call center”
Enajenación
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas y ornamentales, con contenido de 80% de dicho material, en ventas que no sean al público en general

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, 2007-2011.

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 región³⁷.

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

³⁷ 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.

IV.4 Impuestos Especiales

Exenciones

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

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

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

Estas exenciones implican un gasto fiscal, el cual fue calculado a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector. Para el cálculo de los servicios de Internet se utiliza información de los ejercicios fiscales de 2010, 2011 y 2012, mientras que para telefonía pública y fija rural se utiliza información correspondiente a los ejercicios de 2011 y 2012.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Se otorga una exención del 100% del Impuesto sobre Automóviles Nuevos para vehículos con valor de hasta \$201,289 (\$233,495 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$201,289 y \$254,966 (\$295,761 con IVA) (Fracción II del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos [LISAN] y Anexo 15 de la RMF para 2013).

Para realizar esta estimación se utilizó información de las ventas de automóviles de 2012, proporcionada por la Asociación Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA) y los precios sin impuestos de los vehículos ligeros publicados por la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores (AMDA) en su página de Internet, así como del Sistema de Declaraciones Informativas.

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

Impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diesel

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

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

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de los precios futuros de los combustibles, de los volúmenes de venta del programa operativo anual de PEMEX 2013, así como del tipo de cambio estimado para cada año en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

IV.5 Estímulos Fiscales

Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre público y privado de personas o de carga que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota. Este estímulo consiste en permitir el acreditamiento de hasta el 50% del total de los gastos realizados en el pago de los

servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota, contra el ISR (Fracción V, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

Para estimar el costo del acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera, se utilizó información de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública correspondientes a los cuartos trimestres de 2009, 2010, 2011 y 2012.

Estímulo fiscal a los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles

Este estímulo consistente en diferir el pago del impuesto causado por la ganancia obtenida cuando se aporten bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles, toda vez que no se considera como enajenación (Artículos 223 y 224 de la LISR).

El gasto fiscal por este diferimiento fue estimado con información que los fideicomisos públicos (Fibras) presentaron al mercado de valores para 2011.

Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional

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

El gasto fiscal corresponde al monto máximo del estímulo establecido en la LISR.

Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional

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

El gasto fiscal corresponde al monto máximo del estímulo establecido en la LISR.

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

Se concede un estímulo fiscal a los contribuyentes que enajenen al público en general o que importen definitivamente en términos de la Ley Aduanera automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, o que además cuenten con motor de combustión interna o accionado por hidrógeno. Este estímulo consiste en el monto total del impuesto que hubieren causado (Fracción I, Apartado B del Artículo 16 de la LIF de 2013).

La estimación de este estímulo se basó en información proporcionada por la Administración General de Aduanas, así como información del sector respecto al incremento de las ventas, e información del índice nacional de precios al consumidor correspondiente a la adquisición de automóviles que publica el INEGI.

Acreditamiento del IEPS de diesel al sector agropecuario y silvícola

Para el sector agropecuario y silvícola se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su

consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

Opcionalmente, las personas que utilicen el diesel en las actividades agropecuarias y silvícolas pueden acreditar contra el ISR un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel, incluido el IVA, por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral 1 de la fracción II y fracción I del apartado A del artículo 16 de la LIF (Numeral 2, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

Ninguna de las variantes del estímulo es aplicable cuando la tasa para la enajenación del diesel, de acuerdo con el procedimiento que establece la fracción I del artículo 2-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, resulta negativa o igual a cero.

Para la estimación de este estímulo 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 de 2013.

Acreditamiento del IEPS del diesel para:

a) Autotransportistas

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte público y privado de personas o de carga, y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del combustible. El crédito se puede aplicar en contra del ISR (Fracción IV, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

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

Se otorga un estímulo fiscal a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su consumo final, siempre que éste se utilice en maquinaria en general, exceptuando a los vehículos. Esta medida aplica también para vehículos marinos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

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

Se permite a los contribuyentes que adquieran diesel marino especial para su consumo final y que sea utilizado como combustible en embarcaciones destinadas a las actividades propias de la marina mercante, acreditar el IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado durante 2013, por la enajenación de diesel marino especial, contra el ISR que tengan a su cargo o las retenciones efectuadas a terceros por este impuesto (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2013).

Para las estimaciones de los gastos fiscales de los créditos del IEPS del diesel 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 de 2013.

Estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados

Se otorga un estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados. Este estímulo consiste en un acreditamiento por el 60%, para el ejercicio fiscal de 2013 (30% para 2014), del excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del ISR enterado a cargo de sus trabajadores correspondiente al

ejercicio fiscal de 2007 y el ISR a cargo de sus trabajadores que corresponda enterar en el mes que se trate del ejercicio fiscal de 2013 (ó 2014), cuando este último monto sea mayor (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de diciembre de 2008 y Artículo 9 de la LIF de 2013).

La estimación del estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, se basó en el estímulo que las entidades y municipios manifestaron haber aplicado en los registros de declaraciones y pagos, para los ejercicios de 2009, 2010, 2011 y 2012.

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

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados, residentes en el país, que enajenen tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 o 3 ejes, o autobuses integrales y convencionales con capacidad de más de 30 asientos de fábrica, nuevos o con una antigüedad no mayor a 6 años, así como 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.12.1. de la RMF para 2013).

La estimación del estímulo para la modernización de la flota del autotransporte se basó en información de vehículos destruidos en 2012 proporcionada por el SAT.

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

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

Para estimar este crédito fiscal se utilizó información sobre la renta de equipo de vuelo en 2008, 2009, 2010 y 2011 de los Reportes Anuales de 2010 y 2011 de Grupo Aeroméxico, así como estadísticas para los mismos años de la Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT).

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).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de la declaración informativa de sueldos y salarios de 2011 que presentan los patronos.

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

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

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

Para la estimación de este estímulo se utilizó información de declaraciones anuales de 2011 sobre la deducción de inversiones realizadas en centros históricos por las personas físicas y morales.

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

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

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

La estimación de esta deducción se basó en información del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos para los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, así como de las declaraciones anuales de los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

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

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que destinen mercancías al régimen de recinto fiscalizado estratégico para ser elaboradas, transformadas o reparadas. El estímulo consiste en una cantidad equivalente a la diferencia del ISR que resulte de calcular la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación y el ISR que resulte de calcular la utilidad fiscal como la cantidad mayor entre el 6.9% del valor total de los activos utilizados en la operación de maquila y el 6.5% sobre el monto total de costos y gastos de operación (Artículo 216-Bis de la LISR, y Artículo 7 del Decreto Presidencial del 30 de noviembre de 2006).

Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales

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

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

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

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

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

V. REFERENCIAS

Banco Mundial (2004), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies*.

Cantalá, David; Sempere, Jaime; y Sobarzo, Horacio (2005), *Evasión fiscal en el impuesto sobre la renta de personas físicas*, El Colegio de México.

Congreso de los Estados Unidos de América, *Congressional Budget and Impoundment Act of 1974*.

Craig, Jon; y Allan, William (2001), *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective*, publicado por el Fondo Monetario Internacional.

Department of Finance Canada. *Tax Expenditures and Evaluations 2011*.

Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; y Barajas, Sara (2010), *Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio No Petrolero*. Centro de Estudios Estratégicos del ITESM.

Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; Barajas Cortés, Sara; y Brown Del Rivero, Alfonso (2011), *Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*, Centro de Estudios Estratégicos del ITESM.

Joint Economic Committee, *Tax Expenditures: A Review and Analysis*, Agosto 1999.

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

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

OCDE (1996), *Tax Expenditures Recent Experiences*.

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

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

Documentos Públicos del Gobierno Mexicano

Decretos Presidenciales, varios años.

Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, Fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2013.

Ley Aduanera (2013).

Ley de Ingresos de la Federación (2013).

Ley de Instituciones de Crédito (2013).

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2013).

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (2013).

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (2013).

Ley del Impuesto sobre la Renta (2013).

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (2013).

Ley del Seguro Social (2013).

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (2013).

Resolución de Facilidades Administrativas para 2013.

Resolución Miscelánea Fiscal 2013.

ANEXO 1.

Cuadro Síntesis: Gastos Fiscales por Tipo de Tratamiento

Tipo de Tratamiento	Mdp		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
ISR de Empresas				
Deducciones	16,426	17,099	0.0989	0.0957
Exenciones	21,415	22,336	0.1289	0.1249
Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales	1,777	1,841	0.0107	0.0103
Diferimientos	51,634	53,844	0.3109	0.3011
Facilidades administrativas	12,788	13,569	0.0770	0.0759
Subsidio para el empleo	40,526	43,622	0.2440	0.2440
Recaudación del IETU^{3/}	-44,638	-48,053	-0.2688	-0.2688
ISR de Personas Físicas				
Deducciones	13,186	13,729	0.0794	0.0768
Exenciones	114,745	120,452	0.6911	0.6738
Regímenes especiales o sectoriales	5,551	5,896	0.0334	0.0330
Diferimientos	2,724	2,825	0.0164	0.0158
Impuesto al Valor Agregado				
Exenciones	45,987	49,501	0.2769	0.2769
Tasas reducidas	205,756	221,476	1.2389	1.2389
Impuestos Especiales^{4/}				
Exenciones	5,608	6,036	0.0337	0.0337
IEPS de combustibles	91,206	35,699	0.5492	0.1997
Estímulos Fiscales	14,090.3	9,849.3	0.0848	0.0551

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ Para 2013 corresponde a la proyección de la LIF, para 2014 supone que permanece constante como porcentaje del PIB respecto a 2013.

4/ Incluye el IEPS y el ISAN.

Nota: Las cantidades como por ciento del PIB pueden no coincidir debido al uso de redondeos.

ANEXO 2. TRATAMIENTOS PREFERENCIALES EN EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

El IETU, al ser un impuesto mínimo y de control del ISRE, no tiene asociados gastos fiscales adicionales. De hecho, los gastos fiscales del ISRE se encuentran sobreestimados en la medida en que no consideran la recuperación que la recaudación del IETU representa. A pesar de lo anterior, con objeto de presentar un análisis lo más completo posible del sistema impositivo, a continuación se muestran las estimaciones de los efectos recaudatorios de los tratamientos preferenciales del IETU. Sin embargo, éstos sólo se constituirían en gastos fiscales en el caso de que el IETU fuese un impuesto separado e independiente.

Los tratos preferenciales en el IETU se dividen en deducciones, regímenes sectoriales, diferimientos y créditos fiscales.

a) Deducciones

El cuadro A2.1 presenta los tratos preferenciales por deducciones que disminuyen la base gravable del IETU. La deducción de la inversión en automóviles en 2014 se estima representará 79% del efecto total por deducciones.

Cuadro A2.1 Tratamientos preferenciales por Deducciones en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Deducciones	7,490	8,190	0.0451	0.0458
Automóviles hasta por \$175,000	5,929	6,471	0.0357	0.0362
Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR	963	1,055	0.0058	0.0059
12.5% del consumo en restaurantes	382	429	0.0023	0.0024

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{3/}	216	235	0.0013	0.0013

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

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.

b) Regímenes sectoriales

La exención, para efectos del IETU, de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, que se encuentran exentos del pago del ISR significa una pérdida recaudatoria de 3,338 y 3,647 mdp en 2013 y 2014, respectivamente. Estos montos son equivalentes a 0.0201 y 0.0204% del PIB para dichos años³⁸.

c) Diferimientos

En el cuadro A2.2 se presentan los tratamientos preferenciales del IETU que implican un diferimiento. El mayor efecto se deriva del crédito del ISR que pueden efectuar las empresas controladas en contra del IETU propio. Dicho diferimiento se deriva de que se les permite a las empresas acreditar el ISR enterado a la controladora, independientemente de si ésta realizó efectivamente el pago total de dicho impuesto, o lo compensó conforme a lo dispuesto en el Régimen de Consolidación en el ISRE.

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

³⁸ La estimación del tratamiento preferencial de la exención en el IETU incluye la exención de hasta 40 S.M.A. que se otorga a las personas físicas con actividades empresariales del sector primario.

Cuadro A2.2 Tratamientos preferenciales por Diferimientos en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Diferimientos	8,888	9,330	0.0535	0.0521
Consolidación fiscal	6,722	6,994	0.0405	0.0391
Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero	1,831	1,971	0.0110	0.0110
Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros	335	365	0.0020	0.0020

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

d) Créditos fiscales

El cuadro A2.3 presenta el efecto de todas aquellas disposiciones que permiten reducir el importe del IETU a pagar a través de la aplicación de créditos fiscales, incluyendo tanto los permanentes como los temporales. El acreditamiento de aportaciones de seguridad social (36,558 mdp de 2014), que se otorga de forma permanente, se estima representará 77% del efecto total de los créditos del IETU.

En el cuadro también se presentan los diversos créditos temporales que se aplican contra el IETU. Éstos se otorgaron como parte del establecimiento de un periodo de transición, para dar efectos fiscales a situaciones de los contribuyentes vigentes antes de la entrada en vigor de este impuesto. Por ejemplo, se dieron efectos fiscales por el nivel de inventarios, el importe de las pérdidas derivadas de inversiones pendientes de amortizar, o las inversiones realizadas con anterioridad. Se estima que los créditos temporales representarán en 2014 el 23% del efecto total de los créditos del IETU.

Cuadro A2.3 Tratamientos preferenciales por Créditos Fiscales en el Impuesto Empresarial a Tasa Única

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Créditos	46,284	47,407	0.2787	0.2652
Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social	33,614	36,558	0.2024	0.2045
Crédito fiscal por el saldo pendiente a deducir de las inversiones adquiridas desde el 1 de enero de 1998 hasta el 31 de diciembre de 2007 ^{3/}	5,796	6,471	0.0349	0.0362
Crédito fiscal por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007 ^{4/5/}	3,039	3,397	0.0183	0.0190
Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del decreto del 1 de noviembre de 2006 ^{4/}	2,906	N.A.	0.0175	N.A.
Crédito fiscal por las pérdidas pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para efectos del ISR por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se haya aplicado la deducción inmediata o total ^{4/6/}	565	608	0.0034	0.0034
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 ^{4/7/}	332	358	0.0020	0.0020

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2013	2014 ^{2/}	2013	2014 ^{2/}
Crédito fiscal por enajenaciones a plazo, que para efectos del ISR se hayan acumulado, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008 ^{4/8/}	32	15	0.0002	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 16,607,900 mdp para 2013 y de 17,876,800 mdp para 2014 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la LFPRH.

2/ Las estimaciones para el ejercicio fiscal de 2014 no incorporan ningún efecto derivado de la reforma hacendaria que será propuesta por el Ejecutivo Federal.

3/ El crédito consiste en el 5% del saldo de las inversiones adquiridas al inicio del periodo de referencia. Se calcula cada año durante 10 años.

4/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

5/ El crédito consiste en el 6% del valor del inventario en la fecha señalada. Este crédito se calcula cada año durante 10 años.

6/ El crédito aplica por las pérdidas generadas en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007.

7/ El crédito aplica por las pérdidas pendientes de disminuir 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.

8/ Este crédito se otorga por la parte del precio que se cobre en el ejercicio.

Descripción de los conceptos, fuentes de información y referencias legales

La descripción de los conceptos, fuentes de información y referencias legales de los conceptos de los tratamientos preferenciales del IETU que se presentan en este anexo son los siguientes:

a) Deducciones

Automóviles hasta por \$175,000

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

Para estimar este concepto se utilizó información proporcionada por los contribuyentes en sus declaraciones de las adquisiciones de automóviles en los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR

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

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

Para estimar este concepto se utilizó información de donativos de las declaraciones anuales de personas morales del régimen general, de personas morales del régimen simplificado, de personas físicas con actividades empresariales, así como de los dictámenes fiscales para los ejercicios de 2008, 2009, 2010 y 2011, y de los formatos alternativos al dictamen para los últimos dos años.

12.5% del consumo en restaurantes

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

La estimación utiliza información de la deducción por el consumo en restaurantes de la declaración anual de personas morales del régimen general correspondientes a los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011, así como estadísticas del sector restaurantero.

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

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

Para realizar la estimación se utilizó información de la Cuenta Satélite de Turismo de México 2007-2011 que publica el INEGI, así como el porcentaje de participación de los servicios de alquiler de automóviles en el valor bruto de la producción para 2011, que proporcionó dicho instituto. También se empleó la tasa de evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el ITESM.

b) Regímenes sectoriales

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

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

(Fracción IV del Artículo 4 de la LIETU y Regla 1.11 de la RFA de 2013 publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2012).

Se utilizó información de las declaraciones anuales de los contribuyentes de los ejercicios fiscales de 2008, 2009, 2010 y 2011.

c) Diferimientos

Consolidación fiscal

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

Para realizar la estimación se utilizó la información presentada por los contribuyentes en las declaraciones anuales y en los dictámenes fiscales correspondientes al ejercicio fiscal de 2011.

Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero

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

Con este tratamiento el contribuyente puede efectuar una deducción por adelantado al momento en que se constituyen las reservas, y sin la certeza de que estos créditos de alto riesgo de incumplimiento de pago se vuelvan incobrables. Este tratamiento consiste en un diferimiento del impuesto, ya que al

disminuir las reservas el contribuyente debe acumular el monto disminuido (Fracción IX del Artículo 5 de la LIETU).

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

Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros

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

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

d) Créditos Fiscales

Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social

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

Crédito fiscal por el saldo pendiente de deducir de las inversiones adquiridas desde enero de 1998 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 hasta el 31 de diciembre de 2007.

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

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

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

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

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

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

Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila

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

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

Los contribuyentes obligados al pago del IETU, que tuvieran pérdidas fiscales pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para los efectos del ISR, generadas en cualquiera de los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se hubiera optado por efectuar la deducción inmediata o total de la inversión³⁹, pueden aplicar un crédito fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008. Este crédito es equivalente al 5% de la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.175 por el monto que resulte menor de comparar la deducción

³⁹ 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.

inmediata ajustada, la deducción ajustada de las inversiones⁴⁰ 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 hubieran tenido pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2008

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

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

Los contribuyentes que efectúen enajenaciones a plazo y que para los efectos del ISR hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio cobrado en el ejercicio, pueden aplicar un crédito fiscal contra el IETU, por las contraprestaciones que a partir del ejercicio fiscal de 2008 efectivamente se cobren por las enajenaciones a plazo efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008. El crédito se determina multiplicando el monto de estas contraprestaciones que efectivamente se cobre en el ejercicio por un factor equivalente a la tasa del impuesto de 0.175 (Artículo Cuarto del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

⁴⁰ 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.

Para estimar el valor de los citados créditos establecidos en los artículos transitorios de la LIETU o en el Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007, así como del crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social, se utilizó información de una base de datos de contribuyentes que presentaron información del IETU para el ejercicio 2012.