

**PRESUPUESTO
DE GASTOS
FISCALES 2011**

Presupuesto de Gastos Fiscales 2011.

Introducción.

En cumplimiento con el artículo 27 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2011¹, se entrega el Presupuesto de Gastos Fiscales 2011 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, y se publica este documento en la página de internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Este Presupuesto también se entrega a la Comisión Especial para Analizar el Presupuesto de Gastos Fiscales de la Cámara de Diputados.²

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 antes del 30 de junio de 2011, el Presupuesto de Gastos Fiscales.

El Presupuesto de Gastos Fiscales comprenderá al menos, en términos generales, 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.

Dicho presupuesto deberá contener los montos referidos estimados para el ejercicio fiscal de 2012 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, y
- V. Los beneficios sociales y económicos asociados a los gastos fiscales.

...”

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

El Presupuesto de Gastos Fiscales 2011 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 2012 corresponden únicamente a la tendencia de cada disposición, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año. En el Presupuesto de Gastos Fiscales se presentan los montos estimados, para los ejercicios fiscales de 2011 y 2012 de los impuestos federales.³ Los impuestos considerados son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales⁴, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales.

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

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

⁴ Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto sobre Automóviles Nuevos e Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (Tenencia).

1. Función, definición y medición de Gastos Fiscales.

1.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

El Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia tributaria que ya han sido legislados, y su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna.⁵

1.2 Definición de los Gastos Fiscales.

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

Los gastos fiscales se han definido en la literatura y en la práctica por los países que los utilizan como aquellos tratamientos de carácter impositivo que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos, que significan una disminución en la recaudación tributaria, y que dan lugar a la aplicación de regímenes de excepción. La definición de qué considerar gastos fiscales, puede ser tomada en forma directa como todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones, que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política económica.⁶ Esta definición podría incorporar otras medidas, como son la aplicación de tasas diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales y de deducciones más favorables, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

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

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

De acuerdo con el documento *“Tax Expenditures in OECD Countries”* (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En Estados Unidos los gastos fiscales son definidos en el *“Congressional Budget and Impoundment Control Act”* de 1974, como pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones fiscales que permiten exclusiones, exenciones o deducciones del ingreso o que se derivan de un crédito especial, una tasa preferencial o permiten el diferimiento de las obligaciones fiscales.⁷

Para determinar los conceptos que generan gastos fiscales, es necesario definir la base gravable y la tasa que forman parte de la estructura “normal” del 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 “normal”.

La base gravable de los impuestos directos, se conforma por todos aquellos ingresos que se considere deben ser sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta o no. Asimismo, en cuanto a la estructura “normal” del impuesto, deben precisarse los conceptos que formen parte de ésta o bien cuales pudieran ser considerados como tratamientos diferenciales o de excepción, y que por lo tanto representan un gasto fiscal. En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, así como por el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros. La estructura “normal” de un impuesto varía entre países.⁸

Existen tres enfoques generales que utilizan los países para definir la estructura “normal”, o impuesto de referencia, que permita identificar los gastos fiscales.⁹ El primero

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

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

⁹ Estos enfoques fueron identificados en el documento *“Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes. An International Perspective”*, Craig y Allan (2001). Los enfoques han sido posteriormente retomados como parte del análisis sobre el tema de gastos fiscales realizado por diversas instituciones como el BID *“Los Presupuestos de Gastos*

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

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

i) Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE).

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

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

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

Tributarios Conceptos y Desafíos de Implementación” (2009) y la OCDE “*Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*” (2010).

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

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

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

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

v) *Impuestos especiales.*

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

El hecho de que los gastos fiscales se definan como desviaciones de la estructura “normal” de un impuesto, implica que su evolución no debe ser considerada como una medida del comportamiento de la recaudación, ya que ante una reforma en el marco

tributario, que afecte la estructura “normal” de cualquier gravamen, sería posible que al tiempo que se incrementara la recaudación esperada, aumentaran también los gastos fiscales. Tal es el caso por ejemplo de la reforma al ISR ya que con motivo de la nueva tasa y tarifa aplicables a partir de 2010, los gastos fiscales aumentaron, al mismo tiempo que también se incrementó su potencial recaudatorio.

1.3 Cobertura e información.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se incluyen el Impuesto sobre la Renta (ISR), tanto el empresarial como el de las personas físicas, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) y el Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos (Tenencia), así como los estímulos fiscales.¹⁰ 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); los Censos Económicos; la Cuenta Satélite de Turismo; la Encuesta Nacional de Ocupación y Empleo (ENOE); el Censo General de Población y Vivienda; todas

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

publicaciones del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); de anuarios y estadísticas del Banco de México (Banxico), del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), de la Comisión nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV); así como de cámaras y asociaciones empresariales. En la tercera sección se mencionan específicamente las fuentes de información que se utilizan para realizar cada una de las estimaciones que contiene este documento.

Para algunos conceptos del Presupuesto de Gastos Fiscales no se reporta estimación alguna ya que no se cuenta con la información necesaria para realizar su cálculo y obtener dicha información detallada de parte de los contribuyentes tendría un elevado costo de cumplimiento para éstos. Asimismo, algunos conceptos del Presupuesto de Gastos Fiscales sólo presentan estimación para uno de los dos ejercicios que contiene este reporte, ya que sólo están vigentes en un año, como por ejemplo los gastos fiscales de Tenencia.

1.4 Metodología de estimación.

Para la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales en México se utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual consiste en estimar el ingreso que se deja de percibir debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial. A través de este método sólo se obtienen aproximaciones respecto de los recursos que se podrían recaudar de suprimir un gasto fiscal, debido a que las estimaciones no consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratamientos diferenciales y las repercusiones en el resto de la economía.¹¹

¹¹ Otros métodos de estimación de los gastos fiscales son: 1) El método de gasto equivalente por medio del cual se busca estimar cuál sería el gasto necesario para intercambiar el tratamiento fiscal diferencial por un programa de gasto directo, es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio similar después de impuestos a los contribuyentes que aplican el tratamiento preferencial que se evalúa; y, 2) El método de ganancia de ingresos a través del cual se estima el incremento en ingresos que se podría esperar si un tratamiento preferencial fuera eliminado, y que tiene por característica considerar los posibles cambios en la conducta de los contribuyentes, así como los efectos secundarios ocasionados por la medida.

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

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

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

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

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

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

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

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

En consecuencia no se presentan en el Presupuesto de Gastos Fiscales cifras totales de gastos fiscales; sólo se reportan montos individuales debido a que estas estimaciones son de equilibrio parcial y no reflejan los cambios en el resto de las variables económicas ni

consideran cambios en la conducta de los contribuyentes. Por lo anterior, incorporar sumas es incorrecto ya que cada estimación de gasto fiscal no considera el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria de otro. Por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales, no implicaría una recuperación recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales. El análisis individual de los gastos fiscales es el que permite tener una idea clara de las áreas de oportunidad que existen en los impuestos federales, lo que es fundamental para el estudio del sistema impositivo.

Esta práctica no es privativa de México, de acuerdo con el documento del BID “*Los Presupuestos de Gastos Tributarios: Conceptos y Desafíos de Implementación*”, en países como Austria, Canadá, Francia, Reino Unido, Estados Unidos, Bélgica, Finlandia, Irlanda e Italia, no se presentan totales en sus reportes de gastos fiscales.

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

La agregación de las estimaciones de gastos fiscales puede llevar a conclusiones erróneas sobre la recaudación que se podría obtener de la eliminación de estos tratamientos. Lo anterior toda vez que las estimaciones se realizan en forma independiente, por lo que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales, no implicaría una recaudación similar a la suma de las estimaciones individuales. En particular, al incluir en este documento los gastos fiscales asociados al IETU, que es un impuesto mínimo del ISR que pagan las empresas y las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, o bien que reciben ingresos por arrendamiento, en particular es incorrecto realizar la suma de estas cantidades, toda vez que parte de la pérdida estimada por los gastos fiscales en el ISR cuando se analiza este impuesto por separado, no se materializaría en una pérdida efectiva de recaudación, ya que cuando un contribuyente paga el IETU, este impuesto limita la pérdida recaudatoria por el trato diferencial en el ISR.

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

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

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

A su vez, dentro de cada impuesto se identifican los datos 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.

Los tipos de tratamientos que se identifican en cada uno de los impuestos son los siguientes: deducciones, exenciones, tasas reducidas y regímenes sectoriales o especiales, diferimientos, facilidades administrativas y créditos fiscales. En ocasiones algunos rubros de gastos pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, los relativos a la deducción inmediata de los contribuyentes del sector primario que corresponden a un diferimiento, pero también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial.

2.1. Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE) e Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

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 (SUPE). Por su parte, considerando que el IETU es un impuesto mínimo definitivo que trabaja en conjunto con el ISRE, a continuación se presentan los resultados de las estimaciones de los tratamientos diferenciales por tipo de gasto fiscal para ambos impuestos.

a) Deducciones.

En el cuadro 2.1.1 se presentan las deducciones que reducen el valor de la base gravable del ISRE, ordenadas de mayor a menor monto. En conjunto las tres primeras deducciones para 2012: de las inversiones realizadas en automóviles, del estímulo de fomento al primer empleo, y de las cuotas obreras pagadas al IMSS por los patrones, representan el 83% del monto del gasto fiscal por deducciones del ISRE.

La deducción de la inversión en automóviles, así como de los consumos en restaurantes, en estricto sentido no representan una desviación de la estructura “normal” del impuesto, ya que se trata de erogaciones que son necesarias para el desarrollo de las

actividades empresariales. No obstante, se han incorporado en el Presupuesto de Gastos Fiscales en la medida en que es complicado establecer mecanismos de control para identificar sólo aquéllas que corresponden al desarrollo de las actividades empresariales.¹³

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

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	19,602	19,393	0.1376	0.1263
Automóviles hasta por \$175,000	9,005	9,518	0.0632	0.0620
Deducción adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	5,652	4,567	0.0397	0.0297
Cuotas obreras pagadas por los patrones al IMSS	1,952	2,103	0.0137	0.0137
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,496	1,612	0.0105	0.0105
Del 25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes ^{2/}	670	702	0.0047	0.0046
12.5% del consumo en restaurantes	556	599	0.0039	0.0039
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{3/4/}	271	292	0.0019	0.0019
Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes ^{5/}	0	0	0.0000	0.0000

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

2/ El IMSS ha informado que entre 2004 y el primer trimestre de 2011 se emitieron 139 certificados de discapacidad.

3/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

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

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

El cuadro 2.1.2 presenta los gastos fiscales del IETU que disminuyen la base gravable de este impuesto de mayor a menor monto. La deducción de la inversión en automóviles en 2012 representa 77% del gasto del IETU en materia de deducciones.

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	5,515	5,835	0.0387	0.0380
Automóviles hasta por \$175,000	4,275	4,499	0.0300	0.0293
Donativos no onerosos ni remunerativos en los términos de la LISR	770	829	0.0054	0.0054
12.5% del consumo en restaurantes	356	384	0.0025	0.0025
Pagos por el uso o goce de automóviles hasta por \$250 diarios por vehículo ^{2/}	114	123	0.0008	0.0008

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

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

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

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

Se presenta un análisis por sector económico de las estimaciones de 2012 de las deducciones de las que se cuenta con información¹⁴, para identificar que sectores se benefician de éstas. Las estimaciones se realizaron principalmente con base en las declaraciones de los contribuyentes. Para este análisis sólo se consideran aquellos

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

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 encuentran relacionados en los cuadros 2.1.3, 2.1.4, 2.1.5 y 2.1.7. Los montos de estas estimaciones por sector económico no corresponden al gasto fiscal de todas las deducciones, ya que no se dispone de información para realizar este ejercicio.

El cuadro I presenta los montos estimados para 2012 de los gastos fiscales por las deducciones de automóviles, donativos, adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad y consumo en restaurantes, clasificados por sector económico. Para distribuir los gastos fiscales de 2012 por sector económico se utilizó la información que sobre estos beneficios se obtuvo de las declaraciones anuales y los dictámenes fiscales de los contribuyentes correspondientes a 2009. En el caso de la deducción adicional para los patrones que empleen a trabajadores de 65 años o más y a personas con discapacidad, se utiliza la distribución de los trabajadores por sector económico de acuerdo con estadísticas de la ENOE y de los Censos Generales de Población y Vivienda del INEGI.

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

Cuadro I. Gastos Fiscales 2012 de deducciones seleccionadas clasificados por sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes	Consumo en restaurantes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	27	15	41	2
Minería	119	81	7	10
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	10	0.3	6	1
Construcción	672	32	51	48
Industrias manufactureras	1,402	366	205	128
Comercio al por mayor	1,055	176	21	80
Comercio al por menor	1,249	275	86	55
Transportes, correos y almacenamiento	259	35	39	11
Información en medios masivos	112	67	8	10
Servicios financieros y de seguros	953	266	6	17
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	1,809	65	5	10
Servicios profesionales, científicos y técnicos	372	34	24	90
Dirección de corporativos y empresas	6	11	1	5
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	717	73	35	82
Servicios educativos	9	2	36	1
Servicios de salud y de asistencia social	50	19	21	4
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	22	18	8	5
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	56	8	38	8
Otros servicios excepto actividades del gobierno	189	19	52	22
Actividad pendiente de aclaración	430	50	12	8
Total	9,518	1,612	702	599

Nota: El total puede no coincidir debido al uso de redondeos.

Cuadro II. Gastos Fiscales 2012 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes	Consumo en restaurantes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0076%	0.0042%	0.0115%	0.0006%
Minería	0.0079%	0.0054%	0.0005%	0.0007%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0015%	0.0000%	0.0009%	0.0002%
Construcción	0.0658%	0.0031%	0.0050%	0.0047%
Industrias manufactureras	0.0211%	0.0055%	0.0031%	0.0019%
Comercio al por mayor	0.0187%	0.0031%	0.0004%	0.0014%
Comercio al por menor	0.0316%	0.0069%	0.0022%	0.0014%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0365%	0.0049%	0.0055%	0.0015%
Información en medios masivos	0.0168%	0.0100%	0.0012%	0.0015%
Servicios financieros y de seguros	0.0367%	0.0102%	0.0002%	0.0007%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.3544%	0.0127%	0.0010%	0.0020%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0398%	0.0036%	0.0026%	0.0096%
Dirección de corporativos y empresas	0.0043%	0.0079%	0.0007%	0.0036%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0351%	0.0036%	0.0017%	0.0040%
Servicios educativos	0.0064%	0.0014%	0.0254%	0.0007%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0093%	0.0036%	0.0039%	0.0007%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0319%	0.0261%	0.0116%	0.0072%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0379%	0.0054%	0.0257%	0.0054%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0602%	0.0060%	0.0166%	0.0070%
Actividad pendiente de aclaración	0.0626%	0.0073%	0.0017%	0.0012%
Promedio ponderado	0.0322%	0.0055%	0.0024%	0.0020%

b) Exenciones.

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	13,307	14,337	0.0934	0.0934
Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias	10,590	11,410	0.0743	0.0743
Exención parcial del ISR para maquiladoras al estimar la utilidad fiscal como el 3% del valor total de los activos o del monto total de los costos y gastos de operación y reducción de la base al excluir los inventarios ^{2/}	2,717	2,927	0.0191	0.0191

^{1/} Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

^{2/} Otorgado mediante Decreto Presidencial.

c) Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales.

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

En el cuadro 2.1.4 se presentan los gastos fiscales que forman parte del régimen sectorial del sector primario en el ISRE, que incluye la exención de 20 S.M.A. que es aplicable por cada socio o integrante, así como la reducción de 30% en el pago del ISR que beneficia a este sector.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	1,283	1,382	0.0090	0.0090
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.	898	967	0.0063	0.0063
b. Reducción de 30% del ISR	385	415	0.0027	0.0027

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

En el caso del IETU, la exención de los ingresos provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que se encuentren exentos del pago del ISR significa una pérdida recaudatoria de 1,840 y 1,983 mdp en 2011 y 2012, respectivamente. Estos montos son equivalentes a 0.0129% del PIB. Estas estimaciones reflejan el ajuste correspondiente a que el gasto fiscal únicamente se materializa cuando el contribuyente en virtud del tratamiento diferencial paga un menor monto total de impuestos.

La estimación del gasto fiscal de la exención en el IETU incluye la exención de hasta 40 S.M.A. que se otorga a las personas físicas con actividades empresariales del sector primario, mientras que en el ISR ésta se presenta en el cuadro 2.2.3 del ISR de Personas Físicas. Esta situación explica que el dato reportado en el ISR sea menor que el del IETU (967 mdp y 1,983 mdp en 2012, respectivamente), aun cuando la tasa aplicable en el ISR es mayor que la del IETU.

d) Diferimientos.

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

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

La estimación que se presenta se debe interpretar como una aproximación de la recaudación que se podría obtener en el año en que se elimina este beneficio; efecto que se revertiría en el futuro como resultado de las mayores deducciones que harían los contribuyentes en los siguientes años al no haber aplicado la deducción en forma inmediata y continuar aplicando la deducción en línea recta. El cuadro 2.1.5 muestra que los diferimientos que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE son la deducción inmediata de las inversiones y la deducción por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones.

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	63,481	68,395	0.4455	0.4455
Deducción inmediata de inversiones de activos fijos	28,041	30,212	0.1968	0.1968
Deducción por aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones ^{2/}	16,444	17,717	0.1154	0.1154
Régimen de consolidación fiscal	11,072	11,930	0.0777	0.0777
Contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre	3,349	3,608	0.0235	0.0235
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	3,078	3,316	0.0216	0.0216
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{3/}	271	292	0.0019	0.0019
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	2,209	2,379	0.0155	0.0155
a. Deducción inmediata de inversiones de activo fijo	1,710	1,842	0.0120	0.0120
b. Deducción de inversiones en el régimen intermedio ^{3/}	342	368	0.0024	0.0024
c. Deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas	157	169	0.0011	0.0011
De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran ^{4/}	2,081	2,242	0.0146	0.0146
Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables ^{3/}	271	292	0.0019	0.0019
Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes al acceso y uso de las mismas ^{3/}	14	15	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

2/ La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de "Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales". Si se considerara también a organismos y empresas del sector público la estimación se incrementaría a 25,593 y 27,575 mdp en 2011 y 2012, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.1796% del PIB.

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

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

El cuadro III presenta la distribución de los montos estimados por sector para 2012 de los gastos fiscales que significan un diferimiento que son de aplicación general y que dada la información fiscal pueden ser distribuidos por sector económico.

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

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

Cuadro III. Gastos Fiscales 2012 por Diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Deducción Inmediata	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	62	2	0.2	0
Minería	2,711	1,288	1	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	94	181	258	0
Construcción	1,577	118	15	0.3
Industrias manufactureras	7,723	3,557	5	5
Comercio al por mayor	1,618	493	1	1
Comercio al por menor	6,114	327	4	3
Transportes, correos y almacenamiento	693	753	0.1	0.2
Información en medios masivos	2,241	3,765	2	0
Servicios financieros y de seguros	396	3,033	0.4	2
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	3,535	352	0.5	0.2
Servicios profesionales, científicos y técnicos	195	982	1	0.2
Dirección de corporativos y empresas	2	141	0	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	1,255	1,971	3	0.4
Servicios educativos	5	263	0	0
Servicios de salud y de asistencia social	58	83	0	0.2
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	242	14	0.2	0.1
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	773	15	0.3	1
Otros servicios excepto actividades del gobierno	121	195	3	0.1
Actividad pendiente de aclaración	798	184	0	0.1
Total	30,212	17,717	292	15

Nota: El total puede no coincidir debido al uso de redondeos.

Cuadro IV. Gastos Fiscales 2012 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Deducción Inmediata	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	0.0174%	0.0006%	0.0001%	0.0000%
Minería	0.1808%	0.0859%	0.0001%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0143%	0.0275%	0.0392%	0.0000%
Construcción	0.1545%	0.0116%	0.0015%	0.0000%
Industrias manufactureras	0.1160%	0.0534%	0.0001%	0.0001%
Comercio al por mayor	0.0287%	0.0087%	0.0000%	0.0000%
Comercio al por menor	0.1545%	0.0083%	0.0001%	0.0001%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0976%	0.1061%	0.0000%	0.0000%
Información en medios masivos	0.3352%	0.5631%	0.0003%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0152%	0.1167%	0.0000%	0.0001%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.6925%	0.0690%	0.0001%	0.0000%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0209%	0.1050%	0.0001%	0.0000%
Dirección de corporativos y empresas	0.0014%	0.1011%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0614%	0.0964%	0.0001%	0.0000%
Servicios educativos	0.0035%	0.1858%	0.0000%	0.0000%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0108%	0.0155%	0.0000%	0.0000%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.3504%	0.0203%	0.0003%	0.0001%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.5227%	0.0101%	0.0002%	0.0007%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0385%	0.0621%	0.0010%	0.0000%
Actividad pendiente de aclaración	0.1162%	0.0268%	0.0000%	0.0000%
Promedio ponderado	0.1023%	0.0600%	0.0010%	0.0001%

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

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	14,378	15,492	0.1009	0.1009
Consolidación fiscal	12,298	13,250	0.0863	0.0863
Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero	1,964	2,116	0.0138	0.0138
Deducción de las reservas catastróficas por parte de instituciones de seguros	116	126	0.0008	0.0008

^{1/} Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

e) Facilidades administrativas.

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

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2011	2012	2011	2012
	11,673	12,529	0.0819	0.0816
Sector primario. Deducción de 16% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	7,553	8,137	0.0530	0.0530
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 9% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR ^{3/}	1,454	1,520	0.0102	0.0099
Sector de autotransporte terrestre de carga federal. Deducción sin requisitos fiscales de gastos por concepto de:				
1) Maniobras:				
i. Por tonelada de carga o metro cúbico \$45.53				
ii. Por tonelada en paquetería \$75.92				
iii. Por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso \$182.24				
2) Viáticos de la tripulación por día \$113.90				
3) Refacciones y reparaciones menores \$0.61 por km. recorrido	1,240	1,336	0.0087	0.0087
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 12% del total de ingresos propios, sin requisitos fiscales por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores	713	768	0.0050	0.0050
Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 6% del total de ingresos	713	768	0.0050	0.0050

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2011	2012	2011	2012
propios, sin requisitos fiscales por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores				
Régimen de Maquiladoras	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ La Resolución de Facilidades Administrativas para 2011 se publicó el 2 de febrero en el Diario Oficial de la Federación, y tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2011.

2/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

3/ Para el primer semestre de 2011 el porcentaje de deducción aplicable es de 9.5%, disminuyendo a 9% a partir de julio.

f) Créditos fiscales.

El cuadro 2.1.8 presenta todas aquellas disposiciones que permiten reducir el importe del IETU a pagar a través de la aplicación de créditos fiscales, algunos de los cuales son permanentes y otros temporales.

El acreditamiento de aportaciones de seguridad social (29,433 mdp de 2012), representa 70% del gasto total de los créditos del IETU. Este acreditamiento se otorga de forma permanente en este impuesto.

El cuadro 2.1.8 presenta los diversos créditos temporales que se aplican contra el IETU, los cuales se otorgaron como parte de un periodo de transición, para dar efectos fiscales a situaciones de los contribuyentes vigentes antes de la entrada en vigor de este impuesto. Por ejemplo, se dieron efectos fiscales por el nivel de inventarios, el importe de las pérdidas pendientes de amortizar derivadas de inversiones, o las inversiones realizadas con anterioridad. Los créditos temporales representan en 2012 el 30% del gasto total de los créditos del IETU.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	42,054	42,131	0.2951	0.2744
Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social	27,318	29,433	0.1917	0.1917
Crédito fiscal por el saldo pendiente a deducir de las inversiones adquiridas desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, aplicable sobre el 5% de este saldo cada año, durante 10 años	7,239	7,800	0.0508	0.0508
Crédito fiscal por el inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2007, aplicables sobre el 6% del inventario de cada año, durante 10 años ^{2/}	3,620	3,900	0.0254	0.0254
Crédito fiscal para empresas que lleven a cabo operaciones de maquila en los términos del decreto del 1 de noviembre de 2006 ^{2/}	2,908	N.A.	0.0204	N.A.
Crédito fiscal por las pérdidas pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008 para efectos del ISR, generadas en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 y 2007, por las erogaciones en inversiones de activo fijo por las que se haya aplicado la deducción inmediata o total ^{2/}	727	783	0.0051	0.0051
Crédito fiscal para los contribuyentes del régimen simplificado que para efectos del ISR tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 1 de enero de 2008, derivadas del cambio de régimen a que se refiere el Artículo Segundo, fracción XVI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2002 ^{2/}	171	184	0.0012	0.0012
Crédito fiscal por enajenaciones a plazo, que para efectos del ISR se hayan acumulado, otorgado por la parte del precio cobrado en el ejercicio, efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008 ^{2/}	71	31	0.0005	0.0002

N.A. No aplica.

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

g) Subsidio para el empleo.

Por su importancia y características particulares se reporta por separado el subsidio para el empleo (SUPE), por medio del cual se permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios por hasta aproximadamente 4.1 salarios mínimos (S.M.)¹⁶ reducir su impuesto a pagar. Incluso, los asalariados de ingresos menores a 2.7 S.M., para los que el SUPE es mayor que su impuesto determinado, obtienen un incremento en su ingreso por este subsidio en un monto equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

Este subsidio, antes llamado crédito al salario, originalmente se estableció con el fin de mejorar el ingreso de los trabajadores. No obstante, se clasifica como un gasto fiscal del ISRE, ya que si bien pretende apoyar el ingreso de los asalariados de menores recursos, en la práctica ha significado también un beneficio para las empresas, al financiar el fisco parte de los ingresos de sus trabajadores.¹⁷ Se estima que este subsidio representa un gasto fiscal de 30,661 y 33,026 mdp para 2011 y 2012, respectivamente (0.2152% del PIB).¹⁸

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

¹⁶ Se considera el salario mínimo vigente en 2011 para la zona geográfica "A" de 59.82 pesos diarios.

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

¹⁸ Si se incluyera el SUPE correspondiente al sector de actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales, el gasto fiscal ascendería a 32,752 y 35,283 mdp para 2011 y 2012, respectivamente (0.2298% del PIB).

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

Un análisis general de la oferta y demanda del mercado laboral conduce a concluir que en los niveles salariales bajos, la oferta es muy elástica mientras que la demanda tiende a ser relativamente inelástica. Lo anterior se explica porque a niveles bajos de salario existe un mayor número de trabajadores sustitutos, debido a que los trabajadores de estratos de ingresos superiores pueden desempeñar labores menos calificadas, en este sentido su 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 otra parte, un análisis de la distribución del SUPE por sector económico muestra que las manufacturas, servicios de apoyo a los negocios y comercio al por menor concentran 17.2 miles de millones de pesos (mmp), es decir 52% del total, favoreciendo a 5.7 millones de trabajadores. El sector manufacturero absorbe 20% del SUPE, y lo distribuye entre 2.1 millones de asalariados. El sector servicios de apoyo a los negocios beneficia con el SUPE a 2.4 millones de trabajadores, con un monto equivalente al 20% del SUPE. En el caso del comercio al por menor el subsidio equivale a 12% y beneficia a 1.2 millones de empleados. Las empresas que ofrecen servicios educativos aplican 4% del SUPE beneficiando a 387,466 trabajadores. (Cuadro V).

Cuadro V. Gasto Fiscal 2012 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	329,857	921	2.8%
Minería	48,326	169	0.5%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	34,246	77	0.2%
Construcción	846,205	1,873	5.7%
Industrias manufactureras	2,105,119	6,679	20.2%
Comercio al por mayor	632,865	1,965	6.0%
Comercio al por menor	1,237,125	3,977	12.0%
Transportes, correos y almacenamiento	301,440	983	3.0%
Información en medios masivos	75,700	230	0.7%
Servicios financieros y de seguros	164,864	568	1.7%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	179,980	522	1.6%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	721,546	1,950	5.9%
Dirección de corporativos y empresas	5,860	15	0.0%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	2,373,520	6,587	19.9%
Servicios educativos	387,466	1,397	4.2%
Servicios de salud y de asistencia social	394,571	1,551	4.7%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	32,710	107	0.3%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	194,757	645	2.0%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	453,265	1,413	4.3%
Actividad pendiente de aclaración	445,948	1,397	4.2%
Total	10,965,368	33,026	100%

Nota: El total puede no coincidir debido al uso de redondeos.

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

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

a) Deducciones.

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	22,733	23,560	0.1595	0.1534
Gastos de seguridad social				
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	3,876	4,176	0.0272	0.0272
Primas de seguros de gastos médicos	1,311	1,413	0.0092	0.0092
Gastos de funerales	57	61	0.0004	0.0004
Gastos de asistencia social				
Donativos no onerosos ni remunerativos	442	476	0.0031	0.0031
Gastos relacionados al ahorro				
Intereses reales de créditos hipotecarios	3,306	3,562	0.0232	0.0232
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	200	215	0.0014	0.0014

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
Aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, sin que excedan de 5 salarios mínimos anuales (S.M.A.) y de 10% de los ingresos acumulables	71	77	0.0005	0.0005
Gastos relacionados con la educación				
Colegiaturas ^{2/3/}	13,441	13,549	0.0943	0.0882
Gastos de transportación escolar	29	31	0.0002	0.0002

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

3/ La estimación para el gasto fiscal de colegiaturas corresponde a la que se hizo pública con motivo de la publicación del “Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos”, publicado en el DOF el 15 de febrero de 2011.

b) Exenciones.

A través de este tratamiento preferencial 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 remunerativos que se otorgan a los ingresos que perciben los trabajadores. El cuadro 2.2.2 muestra los gastos de este tipo de mayor a menor monto. Los gastos fiscales que significan una mayor pérdida de ingresos son la exención a las jubilaciones, los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, así como los correspondientes a otros ingresos por salarios y los provenientes de cajas y fondos de ahorro. En 2012 estos cuatro conceptos representan 52% de los gastos fiscales por exenciones en el ISR de personas físicas.

Por otra parte, el cuadro 2.2.2 muestra otros ingresos exentos no relacionados con sueldos y salarios. La pérdida recaudatoria asociada más significativa de este tipo de ingresos es la exención a los ingresos por enajenación de casa habitación, así como a los

ingresos derivados de intereses que perciben las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES), las cuales en 2012 representan 33% de las exenciones del ISR de personas físicas.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	97,985	105,548	0.6875	0.6874
Ingresos exentos por salarios	65,021	70,031	0.4562	0.4561
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	22,119	23,832	0.1552	0.1552
Prestaciones de previsión social ^{2/}	12,326	13,281	0.0865	0.0865
Otros ingresos por salarios ^{3/}	8,415	9,059	0.0591	0.0590
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	8,086	8,705	0.0567	0.0567
Otros pagos por separación ^{4/}	4,821	5,190	0.0338	0.0338
Gratificación anual (aguinaldo)	4,058	4,376	0.0285	0.0285
Horas extras	1,937	2,088	0.0136	0.0136
Prima vacacional	1,386	1,489	0.0097	0.0097
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	675	722	0.0047	0.0047
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	581	629	0.0041	0.0041
Prima dominical	445	476	0.0031	0.0031
Reembolso de gastos médicos	172	184	0.0012	0.0012
Otros ingresos exentos	32,964	35,517	0.2313	0.2313
Enajenación de casa habitación	20,349	21,925	0.1428	0.1428
Ingresos exentos por intereses que perciben las SIEFORES	11,556	12,451	0.0811	0.0811
Intereses	1,016	1,095	0.0071	0.0071
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.	855	921	0.0060	0.0060
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.	161	174	0.0011	0.0011

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	29	31	0.0002	0.0002
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A. ^{5/}	14	15	0.0001	0.0001
Rentas congeladas ^{6/}	0	0	0.0000	0.0000
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Enajenación de acciones en bolsa de valores	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

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

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

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

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

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

c) Regímenes especiales o sectoriales.

En esta categoría se incluyen tres regímenes especiales: El régimen de base de efectivo para las personas físicas con actividades empresariales que pueden efectuar deducciones similares a las que realizan las empresas. El régimen del sector primario que consiste en exentar un monto de ingresos de las personas físicas que obtienen ingresos exclusivamente de actividades del sector primario. 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 general.²⁰ Las estimaciones de estos conceptos se presentan en el cuadro 2.2.3.

²⁰ A estos contribuyentes no se les permite emitir facturas para evitar que se generen actividades indebidas como la emisión de facturas por operaciones no realizadas, que podrían ser aprovechadas por contribuyentes que tributen conforme a las disposiciones generales para disminuir su base gravable, sin que representen un incremento en el pago de impuestos de los REPECOS.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	2,931	3,143	0.0205	0.0204
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales ^{2/}	1,430	1,525	0.0100	0.0099
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Exención hasta por 40 S.M.A. ^{3/}	788	850	0.0055	0.0055
Régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS) sujetos a una cuota fija ^{4/}	713	768	0.0050	0.0050

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

2/ Se consideran gastos fiscales para las personas físicas las deducciones señaladas en el cuadro 2.1.1 correspondiente al ISRE, así como las presentadas en el cuadro 2.1.5, en la medida en que dichas deducciones sean aplicadas por personas físicas con actividades empresariales y profesionales. La estimación incluye las siguientes deducciones: inmediata de inversiones de activos fijos, por consumo en restaurantes, por la adquisición de automóviles hasta por 175 mil pesos y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes correspondientes a actividades empresariales y profesionales. Los gastos fiscales que significan un diferimiento sólo representan 33.6% del monto total reportado en 2012, por lo que este tratamiento no se reporta en la sección de diferimientos.

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

4/ Este gasto se incrementa respecto al reportado en 2010, debido a que para este año se utiliza la recaudación observada en el ISR del régimen, de acuerdo con estadísticas publicadas por la SHCP, las cuales corresponden a la información de la recaudación que realizan las entidades federativas. Para el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2010 se utilizaba una estimación basada en el dato de la recaudación total del REPECO, misma que resultó superior al dato observado. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión. Como la evasión promedio de este sector se estima es superior a 90% ("Evasión Global de los Impuestos, Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios no Petrolero", ITESM) el potencial recaudatorio de este régimen es considerablemente superior al monto del gasto fiscal reportado.

d) Diferimientos.

En el ISR de personas físicas se incluye como diferimiento a la deducción de las inversiones como gasto en lugar del esquema de depreciación en línea recta, que efectúan los contribuyentes del régimen intermedio, así como la de compras en lugar del costo de lo vendido. La estimación de la deducción de las inversiones asciende a 2,166 y 2,334 mdp para 2011 y 2012, respectivamente (0.0152% del PIB). Esta estimación no incluye la renuncia recaudatoria asociada de permitir la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido ya que no se cuenta con información que permita estimar dicho monto.

2.3. Impuesto al Valor Agregado.

El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales: el régimen de exención y el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones y la tasa de la región fronteriza). Las exenciones representan 20% del gasto fiscal asociado al IVA y las tasas reducidas el 80% restante.

a) Exenciones.

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2011	2012	2011	2012
	43,506	46,875	0.3053	0.3053
Servicios de enseñanza	22,188	23,906	0.1557	0.1557
Vivienda ^{3/}	15,404	16,597	0.1081	0.1081
Servicios profesionales de medicina	2,750	2,963	0.0193	0.0193
Servicio de transporte público terrestre de personas	2,209	2,380	0.0155	0.0155
Espectáculos públicos	955	1,029	0.0067	0.0067

1/ Se utiliza la ENIGH de 2008 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

2/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

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

b) Tasas reducidas.

El cuadro 2.3.2 muestra que el tratamiento diferencial en 2012 de la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos representa 75% del total de las tasas reducidas, seguido de las medicinas (7%) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4%). La tasa reducida de la región fronteriza representa 8% del total del gasto fiscal de tasas reducidas.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2011	2012	2011	2012
Tasas reducidas	175,492	189,080	1.2315	1.2315
Tasa cero	161,455	173,957	1.1330	1.1330
Alimentos ^{3/}	131,985	142,205	0.9262	0.9262
Medicinas	13,110	14,125	0.0920	0.0920
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	7,724	8,322	0.0542	0.0542
Libros, periódicos y revistas	4,760	5,128	0.0334	0.0334
Otros productos	3,406	3,670	0.0239	0.0239
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias	470	507	0.0033	0.0033
Régimen de maquiladoras	0	0	0.0000	0.0000
Tasa de 11% en la región fronteriza	14,037	15,123	0.0985	0.0985
El resto de la región fronteriza ^{4/}	7,325	7,892	0.0514	0.0514
Baja California	4,446	4,790	0.0312	0.0312
Quintana Roo	1,425	1,535	0.0100	0.0100
Baja California Sur	841	906	0.0059	0.0059

1/ Se utiliza la ENIGH de 2008 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

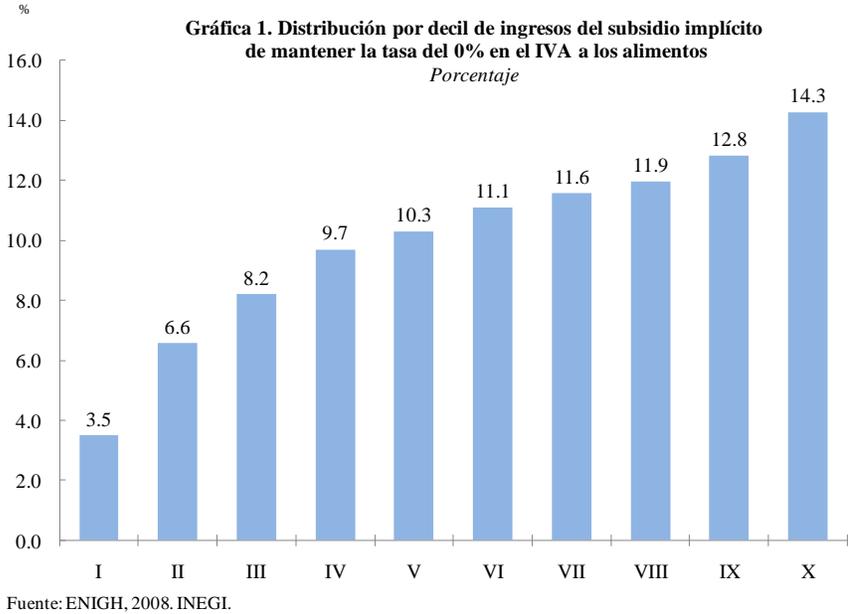
2/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

3/ Se incluye el gasto fiscal por el estímulo del 100% del IVA por la importación o enajenación de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores a 10 litros, entre otros, asciende a 0.0416% del PIB.

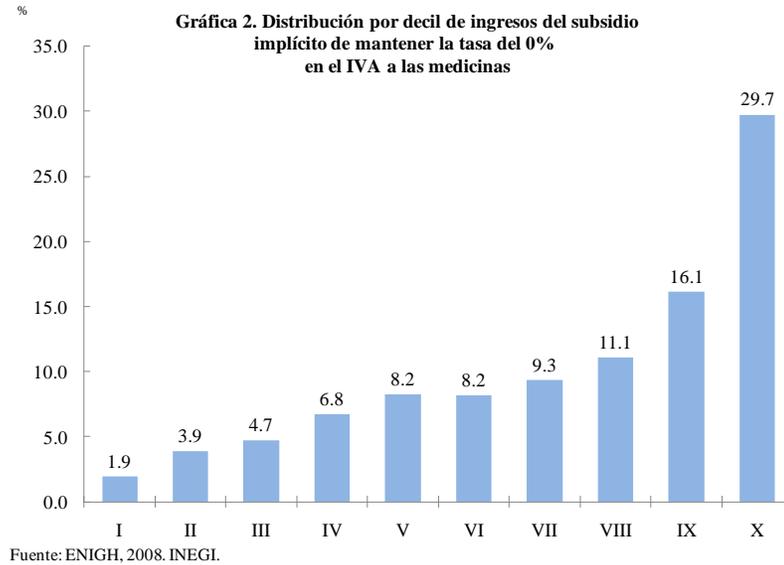
4/ Incluye los municipios de Sonora, Chihuahua, Nuevo León, Coahuila, Tamaulipas, Campeche, Tabasco y Chiapas, que se ubican en la región fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la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

La aplicación de la tasa cero y las exenciones en el IVA representan un subsidio tributario para todos los hogares con independencia de su nivel de ingresos, ya que su aplicación se otorga en forma generalizada.

El gasto fiscal en el IVA de mayor relevancia es el régimen de tasa cero, ya que su aplicación a conceptos como alimentos y medicinas, entre otros, equivale a 1.13% del PIB (174 mmp para el 2012). El subsidio implícito que significa la aplicación de la tasa cero a los alimentos asciende a 0.93% del PIB (142 mmp para el 2012) y como se aprecia en la gráfica 1, los hogares del menor decil de ingresos reciben una menor proporción del subsidio.



El gasto fiscal asociado a la tasa reducida en medicinas asciende a 14 mmp para el 2012 (0.09% del PIB) y como se aprecia en la gráfica 2, los hogares del menor decil de ingresos reciben una menor proporción del subsidio.



2.4. Impuestos Especiales.

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

Considerando que la reforma fiscal que entró en vigor en 2008, derogó el impuesto de la Tenencia Federal a partir de 2012, en el presente Presupuesto de Gastos Fiscales únicamente se incluyen las estimaciones de los tratamientos diferenciales de este impuesto correspondientes al ejercicio fiscal de 2011.

a) Exenciones.

En el IEPS se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y rural, así como en ciertos casos los servicios de internet, en tanto que en el impuesto sobre automóviles nuevos se exenta total y parcialmente a los automóviles con un precio sin IVA de hasta

186,733 y 236,528 pesos, respectivamente. El cuadro 2.4.1 presenta las estimaciones del gasto fiscal de estas exenciones.

Cuadro 2.4.1 Gastos Fiscales por Exenciones en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
	4,557	4,910	0.0320	0.0320
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	2,878	3,101	0.0202	0.0202
a. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	1,610	1,735	0.0113	0.0113
b. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	1,268	1,366	0.0089	0.0089
Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a automóviles	1,679	1,809	0.0118	0.0118
a. Con valor de hasta \$186,733 (exención del 100%)	1,030	1,110	0.0072	0.0072
b. Con valor de \$186,733 y hasta \$236,528 (exención del 50%)	649	699	0.0046	0.0046

^{1/} Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

b) Tasas reducidas.

En la Tenencia se grava con la tasa cero a los automóviles eléctricos nuevos y eléctricos nuevos, que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno. Se estima que este gasto fiscal representa una pérdida de recaudación equivalente a 4 mdp en 2011 (0.00003% del PIB).

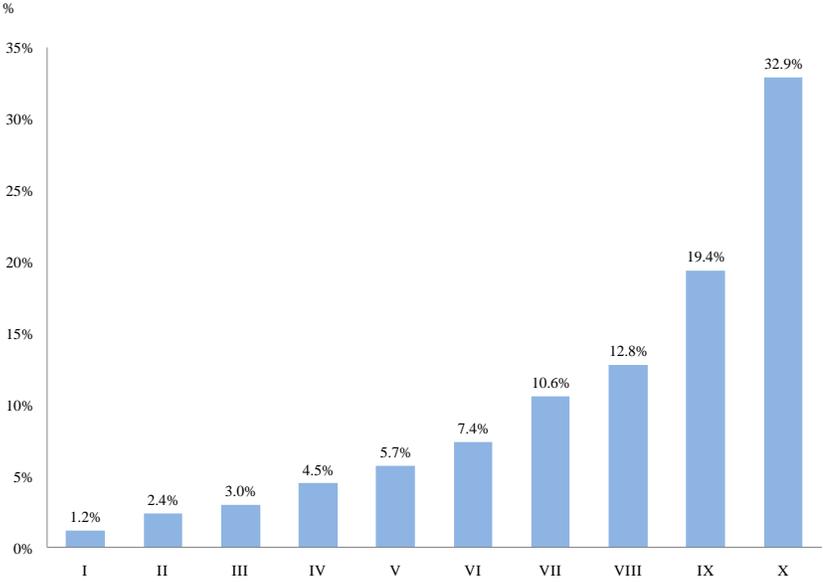
c) Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Enajenación de Gasolinas y Diesel.

Pese a que la aplicación del IEPS a los combustibles que implica un impuesto negativo en estricto sentido no es un gasto fiscal, porque se deriva de una política de precios públicos administrados, al igual que en otros años, se reporta el impuesto negativo que se genera cuando el precio de venta al público de las gasolinas y diesel es menor al precio de venta de PEMEX basado en la referencia en el mercado internacional relevante y los costos de transporte y almacenamiento. El impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diesel puede variar considerablemente, toda vez que éste depende de los precios internacionales de estos productos, que a su vez dependen del precio del petróleo crudo. La estimación de cierre para todo 2011 es de 169,000 mdp, mientras que para 2012 se estima un gasto fiscal de 130,412 mdp. La estimación para 2011 es mayor a lo presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2011 de 34,161 mdp. Este hecho se ha informado de manera detallada al Congreso de la Unión dando respuesta a los puntos de acuerdo del 1 de junio y del 8 de junio de este año.

Subsidiar de forma creciente las gasolinas crea distorsiones en nuestra economía. Dado que cerca del 40% de las gasolinas y del diesel se importa, y al tener un precio inferior al internacional significa comprar caro en el extranjero y vender barato en México. Incluso para el componente de gasolinas producido en México, el costo que enfrenta PEMEX Refinación por la producción de combustibles depende del precio de la materia prima (crudo), el cual está referenciado al mercado internacional. Por otro lado, el subsidio beneficia a la población de mayores ingresos. Este apoyo es regresivo ya que el 20% de la población de mayores ingresos absorbe más del 50% del monto del apoyo. Esto es así debido a que aunque la gasolina es ampliamente accesible para toda la población, en la práctica son las personas de mayores ingresos los que utilizan con mayor intensidad las gasolinas concentrando el consumo y por lo tanto el subsidio. Asimismo el beneficio de este subsidio a los combustibles puede estar beneficiando a los norteamericanos y guatemaltecos que crucen la frontera. El consumo per cápita de gasolinas en México es

superior al de los países europeos, como Italia, España, Alemania, Francia y Reino Unido y sólo inferior al consumo de Estados Unidos, Canadá, Venezuela, Arabia Saudita y los Emiratos Árabes.

**Gráfica 3. Distribución de la transferencia del IEPS de
gasolinas y diesel**
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2008.

2.5. Estímulos fiscales.

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

Cuadro 2.5.1 Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
Estímulos fiscales				
(Ley de Ingresos de la Federación o leyes fiscales)	5,782	6,175	0.0406	0.0402
ISR: Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera ^{2/}	5,097	5,465	0.0358	0.0356
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión productiva en la cinematografía nacional	500	500	0.0035	0.0033
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional	50	50	0.0004	0.0003
IEPS: Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	135	160	0.0009	0.0010
a. Acreditamiento del IEPS conforme al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF ^{2/ 3/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF ^{2/}	135	160	0.0009	0.0010
Impuesto sobre Automóviles Nuevos: Estímulo equivalente al total de este causado por la enajenación o importación de automóviles propulsados por baterías eléctricas recargables	0.4	0.4	0.000003	0.000003
IEPS: Acreditamiento del IEPS de diesel ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
a. Para los autotransportistas ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
b. Del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos ^{2/3/}	0	0	0.0000	0.0000
c. Marino especial para consumo final, utilizado como combustible en	0	0	0.0000	0.0000

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante ^{2/3/}				
Estímulos fiscales (Decretos Presidenciales)	5,326	2,525	0.0375	0.0165
Estímulo fiscal a las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en:	2,223	1,198	0.0156	0.0078
a. Acreditamiento del 60 y 30% para los ejercicios fiscales de 2011 y 2012, 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 2011 y 2012, cuando este último monto sea mayor	2,223	1,198	0.0156	0.0078
Estímulo fiscal a los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes de vehículos, que paguen la Tenencia, por la enajenación de vehículos nuevos a personas físicas cuyo valor no exceda de 250,000	1,294	N.A.	0.0091	N.A.
Estímulo fiscal a los contribuyentes personas morales, que realicen el pago de la Tenencia, correspondiente a vehículos nuevos	651	N.A.	0.0046	N.A.
Estímulo a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones para modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje	554	597	0.0039	0.0039
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	426	459	0.0030	0.0030
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	128	138	0.0009	0.0009
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	314	338	0.0022	0.0022

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
residente en México				
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. ^{4/}	143	154	0.0010	0.0010
a. Deducción inmediata al 100% en inversiones en bienes inmuebles ^{5/}	143	154	0.0010	0.0010
b. Costo de al menos 40% del precio del inmueble enajenado para su restauración o rehabilitación	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
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.	108	116	0.0008	0.0008
Beneficio fiscal a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, consistente en una deducción del 100% de forma inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo realizadas entre el 5 de marzo de 2008 y el 31 de diciembre de 2012, en centros productivos que empleen al menos 50 trabajadores que se ubiquen en localidades de alta y muy alta marginación, cuya población no exceda de 50 mil habitantes ^{5/}	25	107	0.0002	0.0007
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	14	15	0.0001	0.0001
Acreditamiento del IEPS de gasolinas de vehículos del autotransporte público federal de pasajeros o de carga, y el transporte privado de carga, a través de carreteras o caminos ^{3/}	0	0	0.0000	0.0000
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 de 80% del pago del ISR por los ingresos por arrendamiento de remolques o semiremolques importados de manera temporal hasta por un mes	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2011	2012	2011	2012
No se considera enajenación la aportación de bienes inmuebles a fideicomisos cuya única actividad sea la construcción o adquisición de inmuebles, incluso cuando su uso o goce sea concedido a un tercero, o al mismo fideicomitente aun cuando la renta que deduzca exceda de 12% anual del valor fiscal del inmueble ^{5/}	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante programas gubernamentales para reubicar a las personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Estímulo a las personas físicas residentes en la franja fronteriza que califiquen como REPECOS consistente en que podrán pagar el ISR por los ingresos que obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, aplicando la tasa establecida en el artículo 138 de la LISR	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D.: No Disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 14,250,200 mdp para 2011 y de 15,353,600 mdp para 2012, consistentes con el crecimiento económico de 4.3% para 2011 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 7 de abril de 2011.

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

3/ Considerando los precios internacionales actuales de este combustible, así como sus precios futuros, se estima que en 2011 y 2012 no se determinaría impuesto a cargo y por lo tanto el valor de este acreditamiento sería cero.

4/ La estimación del gasto fiscal de la deducción inmediata de las inversiones efectuadas en las zonas beneficiadas, se obtiene a partir de las estimaciones o datos históricos de la inversión realizada por empresas, proporcionados por los Gobiernos de las localidades consideradas, así como con información de la deducción de inversiones de las personas físicas obtenida de las declaraciones anuales. Los Gobiernos de Mérida, Oaxaca, Puebla y Veracruz proveyeron información para realizar esta estimación. El Gobierno del Distrito Federal señaló que en los ejercicios de 2009 y 2010 no se llevaron a cabo gestiones para el otorgamiento de estímulos fiscales dentro del corredor Centro Histórico perímetros A y B.

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

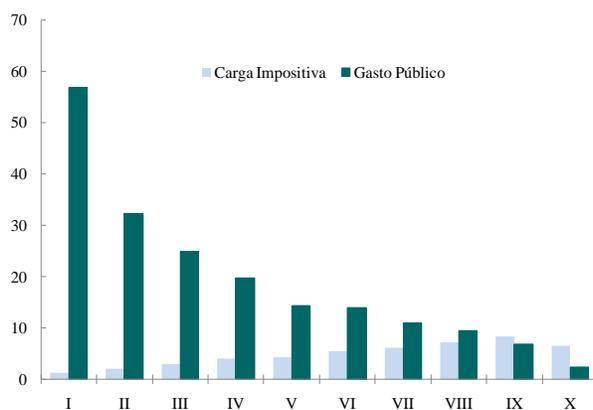
6/ El costo recaudatorio del beneficio fiscal de calcular el ISR con base en la utilidad fiscal que resulte de multiplicar el valor de los activos totales o el monto total de los costos y gastos de operación por el 3%, que se otorga mediante Decreto a los contribuyentes que destinen mercancías al Recinto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

Los Gastos Fiscales y su impacto en la distribución del ingreso.

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

Como se ha observado en estudios anteriores²¹ el gasto público destinado a cubrir las necesidades de la población ya sea en materia educativa o bien a través del Programa Oportunidades mediante transferencias monetarias, es progresivo, ya que una importante proporción beneficia a las personas de los primeros deciles de ingreso. La gráfica siguiente muestra el efecto redistributivo positivo de la política fiscal, a través de comparar las distribuciones de las contribuciones al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo²², por deciles poblacionales.

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



Fuente: "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2008" SHCP.

²¹ "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2008" SHCP.

²² Es el ingreso antes de impuestos y transferencias gubernamentales.

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

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

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

a) Deducciones.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Automóviles hasta por \$175,000.

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

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

Adicionalmente, las personas morales pueden obtener un crédito fiscal equivalente a la diferencia entre la Tenencia correspondiente a un vehículo con valor de \$175,000 y la que se obtenga al considerar el precio de la unidad, limitando éste a un valor de \$250,000. Este beneficio se presenta por separado en el apartado de estímulos fiscales.

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 o dictámenes fiscales de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.

Deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo.

Los patrones que contraten a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, además de deducir sus salarios, pueden aplicar una deducción adicional en el ISR equivalente en 2011 a aproximadamente 93% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo (monto máximo).

Los contribuyentes pueden obtener este beneficio por los puestos de nueva creación que generen durante 2011, 2012 y 2013, y que los mantenga existentes por un periodo máximo de 36 meses a partir de la creación del puesto, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. A partir de 2012 el monto máximo de la deducción adicional disminuye en un 25% (Artículos 230 y 232 de la LISR y 2 y 3 Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 31 de diciembre de 2010).

Para realizar la estimación del gasto fiscal de la deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo se utilizó la información del número de cotizantes que reporta el IMSS para el periodo de diciembre de 2010 a mayo de 2011, por grupo de salario base de cotización clasificado en múltiplos de salario mínimo.

Cuotas obreras pagadas por patrones al IMSS.

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

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

Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas.

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

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

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

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

Para estimar este concepto se utilizó la información que por donativos reportaron en promedio las personas morales de los regímenes general y simplificado en su declaración anual, así como de dictámenes fiscales, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008 y 2009.

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

En el Decreto Presidencial del 8 de marzo de 2007 se establece que el patrón que contrate a personas que tengan 65 años o más de edad, o personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental, auditiva o de lenguaje en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o se trate de invidentes, pueden deducir de sus ingresos acumulables, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad. Es importante señalar que los contribuyentes que apliquen este beneficio por la contratación de personas con discapacidad, no pueden realizar la deducción del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes a que se refiere el artículo 222 de la LISR (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 8 de marzo de 2007).

El gasto fiscal por este estímulo fue calculado a partir de la información sobre el número de trabajadores discapacitados obtenida del Censo de Población y Vivienda 2010 del INEGI, así como del número de trabajadores de 65 años o más empleados en el sector privado al cuarto trimestre de 2009 obtenida de la ENOE del INEGI.

12.5% de los consumos en restaurantes.

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

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

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

Las personas morales, así como las físicas con actividades empresariales que realicen pagos por el uso o goce temporal de automóviles, en lugar de efectuar la deducción hasta por la cantidad señalada en la Fracción XIII del artículo 32 de la LISR (\$165 diarios) pueden deducir hasta \$250 diarios por vehículo (Artículo Cuarto del Decreto Presidencial del 23 de abril de 2003).

La estimación se realizó con información de los Censos Económicos 2009, del propio sector, así como de la evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM).

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

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

trabajadores que sea retenido y enterado, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este mismo instituto el certificado de discapacidad (Artículo 222 de la LISR). De acuerdo con informes proporcionados por el IMSS entre 2004 y el primer trimestre de 2011 se emitieron 139 certificados de discapacidad.

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

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Automóviles hasta por \$175,000.

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

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

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

En la LIETU se permite la deducción de los donativos no onerosos ni remunerativos en los términos y límites que se establecen en la LISR (Artículo 5, Fracción VIII de la LIETU y el Artículo 31 Fracción I 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 los contribuyentes 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 2006, 2007, 2008 y 2009.

12.5% del consumo en restaurantes.

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

La estimación utiliza información de la deducción por el consumo en restaurantes de la declaración anual de personas morales del régimen general correspondientes a los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009, 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 Cuarto del Decreto Presidencial del 23 de abril de 2003 y Fracciones I del Artículo 5 y IV del Artículo 6 de la LIETU).

Se considera un gasto fiscal ya que es equivalente a la deducción de automóviles, sólo que en este caso tratándose de vehículos arrendados. Para realizar la estimación se utilizó información de los Censos Económicos de 2009, del propio sector, así como de la evasión estimada para 2008 del ISR de personas morales en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*, elaborado por el ITESM.

b) Exenciones.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

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

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

Para efectuar el cálculo del referido gasto fiscal, en el caso de los partidos políticos se utilizó información del Informe Anual sobre el origen y destino de los recursos de cada partido político correspondiente al año de 2009, del Instituto Federal Electoral (IFE), para las Entidades Federativas y los Municipios se utilizó información del documento Finanzas Públicas Estatales y Municipales de México, publicado por el INEGI y para los organismos descentralizados se obtuvo información de sus estados de resultados consultados en sus páginas electrónicas.

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

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

Para realizar la estimación de este gasto fiscal, se utilizó información de declaraciones anuales y de los dictámenes fiscales, sobre la utilidad fiscal calculada de conformidad con lo señalado en la fracción II, del artículo 216-Bis de la LISR y la que resulta de aplicar el estímulo en el ejercicio fiscal de 2009.

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

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

Las siguientes disposiciones aplicables al sector primario se consideran gastos fiscales:²³

- 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

²³ Adicionalmente, se consideran gastos fiscales la deducción inmediata de activos fijos, la deducción de éstos como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, cuando se opte por tributar en el régimen intermedio, así como la deducción anticipada de terrenos dedicados a actividades agrícolas o ganaderas. Las estimaciones para estos conceptos se presentan en la sección de diferimientos.

S.M.A. del D.F. Cabe señalar que este límite no aplica a ejidos y comunidades (Artículo 81 de la LISR).

- ii) *Reducción de 30% del ISR.* Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, pueden reducir el impuesto sobre la renta en 30% (Artículo 81 de la LISR y Segundo, Fracción I, inciso d) de las Disposiciones de Vigencia Temporal de 2010 de la LISR).²⁴

Para la estimación de la exención de 20 S.M.A. por cada socio o integrante, se utilizó información de 2007, 2008 y 2009 de las declaraciones anuales, así como de los dictámenes fiscales del régimen simplificado. Para la reducción del ISR en 30%, se partió de la información presentada en el Informe Trimestral sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2010.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

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

En la LIETU se establece que no se paga este impuesto por los ingresos que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, que estén exentos del pago del ISR en los mismos términos y límites que se establecen en la Ley de dicho impuesto (Artículos 81, último párrafo y 109 Fracción XXVII de la Ley del ISR). Por lo anterior, en el IETU se otorga una exención por un monto de 40 y 20 S.M.A. de la zona geográfica del contribuyente por cada socio o integrante, para personas físicas y personas morales, respectivamente, aplicando para estas últimas un límite de 200 S.M.A. del D.F., el cual no aplica a ejidos y comunidades (Artículo 4, Fracción IV de la Ley del IETU).

²⁴ Se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a estas actividades, cuando al menos 90% de sus ingresos provienen de las mismas, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o terrenos de su propiedad que hayan estado afectos a su actividad (Artículo 80, Fracción I de la LISR).

Se utilizó información de la ENIGH para el año 2008, para el caso de las personas físicas, así como información de dictámenes fiscales, y de declaraciones anuales de personas morales del régimen simplificado de los ejercicios fiscales de 2007, 2008 y 2009 para las personas morales. Para realizar la estimación se aplicó un ajuste por evasión para la parte correspondiente a personas físicas por utilizarse información no fiscal, considerando la tasa de evasión para personas físicas con actividades empresariales distintas a REPECOS, presentada en el documento “*Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero*”, elaborado por el ITESM.

d) Diferimientos.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Deducción inmediata de inversiones de activos fijos.

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

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

Para la estimación se utilizó información de la declaración del ejercicio de las personas morales del régimen general, para los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008 y 2009. En el caso de 2006, la información se complementa con los dictámenes fiscales

general, de controladoras y controladas, de instituciones de crédito, de instituciones de seguros y fianzas, de intermediarios financieros no bancarios, de casas de cambio, de casas de bolsa y de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero.

Aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones.

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

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

El gasto fiscal por este concepto, se estimó como el impuesto que corresponde 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 2006, 2007, 2008 y 2009.

Régimen de consolidación fiscal.

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

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

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

La estimación se realizó partiendo de las cifras extraídas de las declaraciones anuales de 2009, y de los dictámenes fiscales de los contribuyentes para el mismo año. Esta estimación no incluye el efecto de los dividendos contables.

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

A 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), se les permite realizar la deducción inmediata de las inversiones, así como la deducción de éstas como gastos para contribuyentes con ingresos de hasta 10 mdp, cuando hayan optado por tributar en el régimen intermedio, con la excepción del equipo de transporte (Artículos 81, 124, 125, Fracción III, 133, Fracción XII, 136 y 220 de la LISR).

Asimismo, para los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas y ganaderas, mediante disposición transitoria de 2002 se establece que el monto erogado para la

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

A partir de la información correspondiente a los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, obtenida del dictamen fiscal de estados financieros y de la declaración anual 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, distinguiendo a los contribuyentes del sector autotransporte terrestre de carga y pasaje, de aquéllos que se ubican en agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Para estimar la deducción de terrenos dedicados a actividades agrícolas y ganaderas, se utilizó información de la declaración del ejercicio de personas morales del régimen simplificado, así como de los dictámenes fiscales para el mismo régimen simplificado para los años de 2006, 2007, 2008 y 2009.

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

Pese a que en la Ley del ISR se cambió el esquema de la deducción de compras por la del costo de lo vendido, se mantuvo un tratamiento preferencial a los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, consistente en la deducción del costo de adquisición de sus terrenos en el ejercicio en el que los adquieran (Artículo 225 de la LISR).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de los estados financieros de empresas inmobiliarias enlistadas en la BMV de los ejercicios de 2006, 2007, 2008 y 2009.

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

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

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

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

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

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

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Consolidación fiscal.

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

Para realizar la estimación de este gasto fiscal, se utilizó la información presentada por los contribuyentes en las declaraciones anuales y en los dictámenes fiscales correspondientes al ejercicio fiscal de 2009.

Deducción de reservas preventivas globales para instituciones del sector financiero.

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

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

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información presentada para 2009 por los contribuyentes tanto en dictámenes fiscales como en la declaración anual de

personas morales.

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

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

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

e) Facilidades Administrativas.

Impuesto sobre la Renta Empresarial.

Sector primario.

Los contribuyentes del sector primario pueden deducir, con comprobantes simplificados hasta el 16% del total de ingresos propios, por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores (Regla 1.2 de la Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] de 2011 publicada en el DOF el 2 de febrero de 2011).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes del sector en la declaración de personas morales del régimen simplificado, así como de los dictámenes fiscales para este régimen, para los ejercicios fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009.

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

Se considera que estos contribuyentes pueden deducir hasta el 9%²⁵ 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 2011 publicada en el DOF el 2 de febrero de 2011).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación para los ejercicios fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009. En particular se obtuvo la información de las actividades “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra”, “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados”, “otro autotransporte foráneo de carga especializado”, así como una parte de la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros" de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado.

Para los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Sector de autotransporte terrestre de carga federal.

Los contribuyentes de este sector pueden deducir con comprobantes simplificados, los gastos por concepto de maniobras en los siguientes montos: \$45.53 por tonelada de carga o metro cúbico; \$75.92 por tonelada de paquetería, y \$182.24 por tonelada en objetos voluminosos y/o de gran peso. También pueden deducir con comprobantes simplificados \$113.90 por concepto de viáticos diarios de la tripulación, así como \$0.61 por kilómetro recorrido por refacciones y reparaciones menores (Regla 2.2 de la RFA de 2011 publicada

²⁵ En el primer semestre de 2011 podrán aplicar una deducción de 9.5% de sus ingresos propios en lugar del 9%.

en el DOF el 2 de febrero de 2011).

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 2006, 2007, 2008 y 2009. En particular se obtuvo la información de las actividades “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados” y “otro autotransporte foráneo de carga especializado”.

Para los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

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

Los contribuyentes de este sector pueden deducir, con comprobantes simplificados hasta el 12% de sus ingresos propios por concepto de pagos a trabajadores eventuales, sueldos o salarios del operador del vehículo, personal de tripulación y macheteros, gastos por maniobras, refacciones de medio uso y reparaciones menores (Regla 4.2 de la RFA de 2011 publicada en el DOF el 2 de febrero de 2011).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados en su declaración anual o dictamen fiscal del régimen simplificado por los contribuyentes para los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008 y 2009. En particular, se obtuvo la información de aquellos contribuyentes cuyas actividades declaradas son las de “autotransporte local de materiales para la construcción”, “autotransporte local de materiales y residuos peligrosos”, “autotransporte foráneo de materiales para la construcción”, “autotransporte foráneo de materiales y residuos peligrosos”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en automóviles colectivos de ruta fija”, “transporte de

pasajeros urbano y suburbano en trolebuses y trenes ligeros”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en metro”, “transporte de pasajeros en taxis de sitio”, “transporte de pasajeros en taxis de ruleteo”, “transporte escolar y de personal”, “transporte de pasajeros urbano y suburbano en autobuses”, así como de algunos contribuyentes con la actividad "otro transporte terrestre de pasajeros".

Para los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Sector de autotransporte terrestre foráneo de pasaje y turismo.

Estos contribuyentes pueden deducir 6% de sus ingresos propios, por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores, con comprobantes simplificados (Regla 3.3 de la RFA de 2011 publicada en el DOF el 2 de febrero de 2011).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios nacionales y de exportación para los ejercicios fiscales 2006, 2007, 2008 y 2009 de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado. La estimación considera las siguientes actividades: “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra” y parte correspondiente de "otro transporte terrestre de pasajeros".

Para los ejercicios fiscales de 2006 y 2007 las estadísticas del SAT presentan una clasificación de actividades diferente a la que se utiliza para los ejercicios fiscales de 2008 y 2009, por lo que se consideran las actividades equivalentes.

Régimen de maquiladoras.

No se considera que un residente en el extranjero tiene un EP en el país, derivado de las

relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en México por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado con el país de residencia de éste un tratado para evitar la doble imposición y se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 216-Bis de la LISR (Artículos 2 y 216-Bis de la LISR).

f) Créditos Fiscales.

Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social.

A los contribuyentes sujetos a este impuesto se les otorga un crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social a su cargo pagadas en México, consistente en multiplicar el monto de estas aportaciones pagadas en el ejercicio fiscal por el factor de 0.175 (Penúltimo párrafo de los Artículos 8 y 10 de la LIETU).

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

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

Para estimar el crédito al cual tienen derecho los contribuyentes este saldo se multiplica por el factor de 0.175, siendo aplicable en el año un porcentaje igual al 5% de este resultado. El crédito calculado conforme al método descrito puede ser aplicado en cada

ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008, en contra del IETU (Artículo Sexto Transitorio de la LIETU).

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

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

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

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

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

Crédito fiscal 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).

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 inversión²⁶, pueden aplicar un crédito fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir de 2008, equivalente al 5% de la cantidad que resulte de multiplicar el factor de 0.175 por el monto que resulte menor de comparar la deducción inmediata ajustada, la deducción ajustada de las inversiones²⁷ o la deducción de terrenos contra las pérdidas fiscales generadas en cada uno de estos ejercicios (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007).

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

Los contribuyentes del régimen simplificado que para efectos del ISR hubieran tenido

²⁶ 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.

²⁷ 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.

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

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

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

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

Para estimar el valor de los citados créditos establecidos en los artículos transitorios de la LIETU o en el Decreto Presidencial del 5 de noviembre de 2007, así como el crédito fiscal por las aportaciones de seguridad social, se utilizó información de una base de datos de contribuyentes que presentaron información del IETU para el ejercicio 2009.

g) Subsidio para el empleo.

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

El aumento en el ingreso disponible de los trabajadores que se logra con el subsidio para el empleo, resulta del impuesto negativo que reciben los trabajadores de ingresos más bajos y de la desgravación que se otorga a los trabajadores de ingresos de hasta 4.1 S.M. mediante una disminución de su ISR a pagar. Se considera que el gasto fiscal que se deriva del SUPE, 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 SUPE se obtuvo utilizando información de la declaración informativa múltiple de 2009.

3.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

a) Deducciones.

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

- **Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios.** Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 salario mínimo anual (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, así como 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.

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

- ***Intereses reales pagados por créditos hipotecarios.*** Son deducibles los intereses reales pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a casa habitación contratados con los integrantes del sistema financiero, siempre que el monto de crédito otorgado no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión (UDIS) (Fracción IV del Artículo 176 de la LISR).
- ***Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro; así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.*** Siempre que el importe de los depósitos, pagos o adquisiciones no exceda en el año calendario de \$152,000 considerando todos los conceptos (Artículo 218 de la LISR).
- ***Aportaciones complementarias de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias.*** El monto de la deducción es de hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y estas aportaciones no deben exceder de 5 S.M.A. (Fracción V del Artículo 176 de la LISR).
- ***Colegiaturas.*** Las personas físicas pueden obtener la deducción de los pagos por servicios de enseñanza en los niveles comprendidos desde educación básica y hasta media superior, que realicen para sí, para su cónyuge o la persona con quien vivan en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 salario mínimo anual (S.M.A.). Esta deducción no puede exceder por estudiante de los siguientes niveles (Decreto Presidencial del 15 de febrero de 2011).

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

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

La estimación de los gastos fiscales de las deducciones personales que se reporta corresponde a los contribuyentes personas físicas que presentaron declaración anual con ingresos por sueldos y salarios, así como por actividades empresariales, arrendamiento, servicios profesionales independientes, intereses y enajenación y adquisición de bienes. La estimación se efectuó con la información de las declaraciones anuales de las personas físicas presentadas para los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008 y 2009.

Para realizar la estimación del gasto fiscal por colegiaturas se utiliza información de la matrícula de alumnos en escuelas privadas obtenida del Anexo Estadístico del Cuarto Informe de Gobierno de la Presidencia de la República de 2010, así como los límites a la deducción que se establecen en el Artículo Tercero del Decreto Presidencial del 15 de febrero de 2011.

b) Exenciones.

Ingresos exentos por salarios.

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

- **Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.** Están exentas las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro y las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la

subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y las provenientes de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE), en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, siempre que su monto diario no exceda de 9 S.M.

La exención aplica sobre la totalidad de pensiones y de haberes de retiro, independientemente de quien los pague, efectuándose la retención sobre el excedente (Fracción III del Artículo 109 de la LISR).

- ***Prestaciones de previsión social.*** Por: a) subsidios por incapacidad; b) becas educacionales para trabajadores y/o sus hijos; c) guarderías infantiles; d) actividades culturales y deportivas y; e) otras de naturaleza análoga. Están exentas las prestaciones cuando la suma de los ingresos por salarios y estos conceptos no excedan de 7 S.M.A.; si se excede de 7 S.M.A., la exención es de hasta 1 S.M.A. (Fracción VI del Artículo 109 de la LISR y penúltimo párrafo).
- ***De cajas de ahorro y fondos de ahorro.*** Se exentan los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, cuando reúnan los requisitos de deducibilidad (Fracción VIII del Artículo 109 de la LISR).
- ***Gratificación anual (aguinaldo).*** Se exentan hasta el equivalente a un S.M.G. del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando se otorguen en forma general (Fracción XI del Artículo 109 de la LISR).
- ***Horas extras.*** La exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 109 de la LISR).²⁸

²⁸ No se considera gasto fiscal la exención a las prestaciones distintas del salario que perciben los trabajadores con ingresos de 1 S.M., así como la exención de 9 horas a la semana por concepto de horas extras otorgada a dichos trabajadores.

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

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

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

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

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

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

Para efectuar la estimación de los gastos fiscales derivados de las anteriores exenciones, se utilizó la información, que reportaron los patrones en su declaración anual de sueldos y salarios de 2009.

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 que estimar el costo de eliminar todas las exenciones a la vez no es igual a la suma de las estimaciones de cada concepto por separado. Así, los gastos fiscales que se reportan por estos conceptos se deben considerar como una aproximación que permite observar la magnitud de las exenciones que contiene la LISR, y no como un potencial recaudatorio.

En el caso particular de la exención por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, la estimación se realizó utilizando información de la ENIGH 2008 y considerando una tasa de evasión de 15% para asalariados, obtenida del estudio “*Evasión Global de Impuestos:*

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

Otros ingresos exentos.

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

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

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

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

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

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

Para el cálculo de los ingresos exentos por intereses que reciben las SIEFORES, se utilizó información de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR) correspondiente al ejercicio fiscal 2010, así como las tasas de Udibonos reportadas por el Banxico en 2010.

En el caso del gasto fiscal por exentar los intereses pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no sea superior a 5 S.M.A., se utilizó para la estimación información sobre los montos de recursos en cuentas de cheques por rangos presentada en los Indicadores Económicos y Financieros del Banco de México.

Para la estimación del cálculo relativo al gasto fiscal por exentar los intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A., se consideró información de 2010 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.

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

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

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales.

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

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

inmediato anterior sus ingresos no hubiesen excedido de \$1,079,912 (Artículo 124 de la LISR y regla I.3.12.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal [RMF] para 2010). El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículo 177 de la LISR).

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

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

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

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

dictámenes fiscales.

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

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

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

Se realizó la estimación de la exención por hasta 40 S.M.A. con información estadística no fiscal del INEGI, utilizando el ingreso neto reportado por actividades del sector primario en la ENIGH de 2008 a partir del cual se obtiene el ingreso bruto (antes de impuestos), y aplicando la tarifa del impuesto y la tabla del subsidio para el empleo de las personas físicas. Asimismo, en el cálculo se consideró la tasa de evasión para 2008 de personas físicas con actividades empresariales y profesionales distintas a las del REPECO, presentada en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*, elaborado por el ITESM.

Régimen de pequeños contribuyentes (REPECO).

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

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

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

Para estimar este gasto fiscal se utilizó como base la ENIGH 2008, así como la recaudación observada de los contribuyentes del REPECO obtenida de estadísticas sobre “Desagregación de otros incentivos económicos de enero a diciembre de 2010” 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 el Centro de Estudios Estratégicos del ITESM en el documento *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*.

d) Diferimientos.

Régimen intermedio.

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

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

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

3.3 Impuesto al valor agregado.

a) Exenciones.

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

siguientes:

Bienes y servicios exentos

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

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

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

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

2008. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCN y de la estructura del gasto por tipo de producto que reporta la ENIGH, excluyendo conceptos como el autoconsumo, el pago en especie y la renta imputada.

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

Tasas reducidas.

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

Bienes y servicios sujetos a tasa cero

b. Actividad
Exportación
Exportadores indirectos
<i>Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)</i>
Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule
Jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, entre otros
Ixtle, palma y lechuguilla
Medicinas de patente
Productos destinados a la alimentación
Hielo y agua no gaseosa ni compuesta
Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial ^{1/}
Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas
Invernaderos hidropónicos y su equipo, así como equipo de irrigación
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, con contenido de 80% de dicho material
Libros, periódicos y revistas
<i>Prestación de servicios (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA)</i>
Servicios prestados a agricultores o ganaderos ^{2/}
Suministro de agua potable para uso doméstico
Servicios de hotelería y conexos a extranjeros para conferencias, convenciones, exportaciones o ferias
Servicios de “call center”

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

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

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

Conceptos no considerados como gastos fiscales en el IVA

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

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

En el IVA se aplica la tasa de 11% a los actos o actividades, por los que se debe pagar el impuesto, que realicen los residentes en la región fronteriza, siempre que la entrega material de los bienes o la prestación del servicio se lleve a cabo en la citada región.²⁹

²⁹ 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.

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

En el caso de la estimación del valor de la tasa cero a servicios de hotelería y conexos a extranjeros que participan en congresos, convenciones, exposiciones o ferias, se utilizó una metodología paralela que analiza el consumo del turismo receptivo con carácter de negocios por concepto de hospedaje, información publicada en el SCNM, Cuenta Satélite de Turismo de México, 2005-2009.

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

3.4 Impuestos Especiales.

a) Exenciones.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

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

Se grava con el IEPS con una tasa de 3% los servicios que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones, quedando exento de dicho gravamen los servicios de acceso a Internet a través de una red fija o móvil, de telefonía fija rural (en poblaciones de hasta 5,000 habitantes) y de telefonía pública.

Estas exenciones implican un gasto fiscal, el cual fue calculado a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector correspondientes al ejercicio de 2010.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a vehículos.

Se otorga una exención del 100% del Impuesto sobre Automóviles Nuevos para vehículos con valor de hasta \$186,733 (\$216,610 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$186,733 y \$236,528 (\$274,373 con IVA) (Fracción II del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y Anexo 15 de la RMF para 2010).

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

b) Tasas reducidas.

Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

Tasa cero en la Tenencia a automóviles eléctricos.

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

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

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

c) 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.

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

3.5 Estímulos Fiscales.

Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera.

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

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

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

Acreditamiento del IEPS de diesel al sector agropecuario y silvícola.

Al igual que para otros sectores, para el agropecuario y silvícola se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos (Apartado A, fracción II, numeral 1 del Artículo 16 de la LIF de 2011).

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

lugar de aplicar lo dispuesto en el inciso A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF (Apartado A, fracción II, numeral 2 del Artículo 16 de la LIF de 2011).

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

Se concede a los contribuyentes que enajenen al público en general o que importen definitivamente en términos de la Ley Aduanera automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, o que además cuenten con motor de combustión interna o accionado por hidrógeno, y consiste en el monto total del impuesto que hubieren causado (Apartado B, fracción I del Artículo 16 de la LIF de 2011).

Acreditamiento del IEPS del diesel para:

a) Autotransportistas.

Se otorga a los contribuyentes que se dediquen al transporte público y privado de personas o de carga, y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación del combustible. El crédito se puede aplicar en contra del ISR (Apartado A, fracción IV del Artículo 16 de la LIF de 2011).

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

Se otorga a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS del diesel que adquieran para su consumo final, siempre que éste se utilice en maquinaria en general, exceptuando a los vehículos. Aplica también para vehículos marinos y vehículos terrestres de baja velocidad (Apartado A, fracción I del Artículo 16 de la LIF de 2011).

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 2011, por la enajenación de diesel marino especial, contra el ISR que tengan a su cargo o las retenciones efectuadas a terceros por este impuesto (Apartado A, Fracción I del Artículo 16 de la LIF de 2011).

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

Se otorga un estímulo fiscal a las Entidades Federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales del Distrito Federal, incluyendo a sus organismos descentralizados, consistente en un acreditamiento por el 60%, para el ejercicio fiscal de 2011 (30% para 2012), del excedente que resulte de comparar el promedio mensual del total del ISR enterado a cargo de sus trabajadores correspondiente al ejercicio fiscal de 2007 y el ISR a cargo de sus trabajadores que corresponda enterar en el mes que se trate del ejercicio de 2010, cuando este último monto sea mayor (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 5 de diciembre de 2008 y Artículo 9 de la LIF de 2011).

Estímulo fiscal a los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes de vehículos, que paguen la Tenencia, por la enajenación de vehículos nuevos a personas físicas cuyo valor no exceda de 250,000.

Los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes en el ramo de vehículos que opten por pagar la Tenencia respecto de los vehículos nuevos que enajenen a personas

físicas, podrán aplicar un crédito fiscal en contra de su ISR, equivalente al monto de la Tenencia que hayan pagado, siempre que dicho monto no sea superior al que resulte de calcular la Tenencia a una unidad con precio de \$250,000 (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 25 de junio de 2010).

Estímulo fiscal a los contribuyentes personas morales, que realicen el pago de la Tenencia, correspondiente a vehículos nuevos.

Las personas morales que realicen el pago de la Tenencia correspondiente a vehículos nuevos que tengan un valor mayor a \$175,000, podrán aplicar un crédito fiscal contra su ISR equivalente a la diferencia que resulte de restar de la tenencia pagada (limitada a la que se obtendría por un vehículo con valor de \$250,000), la Tenencia determinada considerando un valor del vehículo de \$175,000 (Artículo Segundo del Decreto Presidencial del 25 de junio de 2010).

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 adquirentes de los vehículos nuevos se les otorga un estímulo equivalente al ISR derivado de la acumulación del ingreso por la venta del vehículo usado incluyendo a los

arrendatarios de un contrato de arrendamiento financiero (Artículo Décimo Quinto del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003, Decreto Presidencial del 12 de enero de 2005, Decreto Presidencial del 12 de mayo de 2006, Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006, Artículo Único del Decreto Presidencial del 4 de marzo de 2008 y Capítulo I.13.1. de la RMF para 2010).

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

Se otorga un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR, el cual será acreditable únicamente contra el ISR retenido por los contribuyentes residentes en México, que utilicen aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente para la transportación de pasajeros o de bienes, cuyo uso o goce temporal se otorgue por residentes en el extranjero sin EP en el país, siempre que en el contrato de arrendamiento se establezca el ISR que se cause al aplicar la tasa de retención del 5% que será cubierto por el residente en México (Artículo 188 de la LISR y Artículo Primero del Decreto Presidencial del 29 de noviembre de 2006).

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

Los contribuyentes del ISR, personas morales del régimen general, personas físicas con actividades empresariales y profesionales o con ingresos por arrendamiento, pueden deducir en forma inmediata y hasta por el 100% las inversiones que efectúen en bienes inmuebles ubicados en 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 y B de la zona de monumentos históricos en la Ciudad y Puerto de Veracruz, en el Municipio de Veracruz, Estado de Veracruz; en los perímetros A, B-1, B-2, B-3 y B-4 de la zona de monumentos históricos de la Ciudad de Mérida, Estado de

Yucatán; en el perímetro único de la zona de monumentos históricos en la Ciudad de Morelia, Estado de Michoacán; en los perímetros A y B del Centro Histórico de la Ciudad de México; 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, y en los perímetros A, B-1, B-2, B-3, y B-4 de la zona de monumentos históricos de la Ciudad de Puebla de Zaragoza, Estado de Puebla; así como las reparaciones y adaptaciones a dichos inmuebles.

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

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).

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

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

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

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

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 Primero del Decreto Presidencial del 26 de enero de 2005).

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

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

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

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

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

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

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

Se exime del pago del 80% del ISR que hayan causado los contribuyentes por los ingresos por el arrendamiento de remolques o semirremolques, siempre que éstos sean importados de manera temporal hasta por un mes (Artículo Cuarto del Decreto Presidencial del 26 de enero de 2005).

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

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

Exención del IVA por la enajenación de locales comerciales.

Se exime a las personas morales y a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales del pago del IVA que se cause por la enajenación de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante Programas Gubernamentales, para reubicar a las personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública que estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (Artículo Cuarto del Decreto Presidencial del 8 de diciembre de 2005).

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

Las personas físicas residentes en la franja fronteriza de 20 Km. paralela a la línea divisoria internacional del norte del país, en los Estados de Baja California y Baja California Sur, y en los Municipios de Caborca y Cananea en Sonora, que cumplan con los requisitos establecidos para tributar en el “REPECO”, podrán pagar el ISR por los ingresos que obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, aplicando la tasa del 2% sobre estos ingresos (Artículos 137 y 138 de la LISR, y Artículo Quinto del Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006).

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

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

Para las estimaciones de los gastos fiscales de los créditos del IEPS del diesel y las gasolinas para diversos sectores, se consideró información de precios futuros de los combustibles, así como del consumo de los mismos de acuerdo con el Programa Operativo Anual de PEMEX de 2011. Las estimaciones relacionadas con los acreditamientos del IEPS por combustibles fueron ajustadas, en su caso, para eliminar el efecto de la evasión, utilizando las tasas estimadas de evasión más recientes, presentadas en el documento: *“Evasión Global de Impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicio no Petrolero”*, elaborado por el ITESM.

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

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

Para realizar el cálculo del estímulo fiscal a los fabricantes, ensambladores, distribuidores y comerciantes de vehículos, que paguen la Tenencia, por la enajenación de vehículos nuevos a personas físicas cuyo valor no exceda de \$250,000, se utiliza información del Sistema para la Consulta del ISAN y Tenencia de la SHCP, así como información del sector, y del estímulo que obtuvieron los contribuyentes por medio del Fondo PYME mediante mecanismos de gasto directo.

El estímulo fiscal a las personas morales que realicen el pago de la Tenencia, correspondiente a vehículos nuevos, se estimó utilizando información del Sistema para la Consulta del ISAN y Tenencia de la SHCP, e información del sector.

La estimación del estímulo para la modernización de la flota del autotransporte se basó en información de vehículos destruidos en 2010, con información proporcionada por el SAT.

Para estimar el crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, se utilizó información sobre la renta de equipo de vuelo de los estados de resultados de las empresas del sector, así como estadísticas de 2010 de la Dirección General de Aeronáutica Civil.

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

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

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

La estimación correspondiente a la deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud se basó en información del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos, así como de las declaraciones anuales de los ejercicios fiscales de 2006, 2007, 2008 y 2009.

Referencias.

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

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

Department of Finance Canada. *Tax Expenditures and Evaluations 2010*.

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

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

Loeza Manzanero, Carlos (coordinador); Escalante Semerena, R.; Ramírez Soltero, Yolanda C.; Michel Uribe, H.; Salazar Bueno F.; Arroyo Vargas, H. (2008) *Estudio de Evasión Fiscal Generada por el Transporte Terrestre*, Centro de Estudios Hacendarios-UNAM.

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

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

OCDE (1996) *Tax Expenditures Recent Experiences*.

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

Documentos Públicos del Gobierno Mexicano

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

Decretos Presidenciales, varios años.

Ley Aduanera. (2011).

Ley de Ingresos de la Federación. (2011).

Ley de Instituciones de Crédito. (2011).

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (2011).

Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única. (2011).

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. (2011).

Ley del Impuesto sobre la Renta. (2011).

Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos. (2011).

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado. (2011).

Ley del Seguro Social. (2011).

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. (2011).

Resolución de Facilidades Administrativas para 2011, publicada el 2 de febrero en el Diario Oficial de la Federación.

Resolución Miscelánea Fiscal 2010.

SHCP. Comunicado de Prensa 045/2011 del 7 de abril de 2011.