



SHCP

SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO

==

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES

2015

==

CONTENIDO

I. INTRODUCCIÓN	2
II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES	4
II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales	4
II.2 Definición de los gastos fiscales	5
II.3 Cobertura e información	8
II.4 Metodología de estimación	10
II.5 Tipos de tratamientos diferenciales	12
III. RESULTADOS DE LA ESTIMACIÓN DE LOS GASTOS FISCALES, ANÁLISIS SECTORIAL Y DE INCIDENCIA	15
III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	15
III.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	30
III.3 Impuesto al Valor Agregado	39
III.4 Impuestos Especiales	43
III.5 Estímulos Fiscales	45
IV. DESCRIPCIÓN DE LOS CONCEPTOS, FUENTES DE INFORMACIÓN Y REFERENCIAS LEGALES	51
IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	51
IV.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	63
IV.3 Impuesto al Valor Agregado	73
IV.4 Impuestos Especiales	78
IV.5 Estímulos Fiscales	79
V. REFERENCIAS	92
ANEXO 1	94

PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2015

I. INTRODUCCIÓN

En cumplimiento con lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el Ejercicio Fiscal de 2015, se entrega el Presupuesto de Gastos Fiscales 2015 a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública y al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados, así como a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores. Asimismo, se publica este documento en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De acuerdo con el citado artículo 25, el Presupuesto de Gastos Fiscales debe comprender los montos que deja de recaudar el erario federal por concepto de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, en los impuestos establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. El Presupuesto de Gastos Fiscales 2015 presenta los montos estimados para los ejercicios fiscales de 2015 y 2016.¹

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene las estimaciones de las pérdidas recaudatorias causadas por los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes, por lo que las estimaciones para 2016 corresponden a lo establecido actualmente para cada disposición, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año.

Los impuestos incluidos en las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 2015 son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas en materia tributaria establecidas en diversos Decretos Presidenciales.²

En el Presupuesto de Gastos Fiscales únicamente se presentan los montos estimados totales por tipo de tratamiento fiscal preferencial. Para su correcta interpretación, es indispensable considerar que la suma de los montos correspondientes a los distintos tratamientos individuales no representa una estimación adecuada de la recaudación

¹ En la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se pueden consultar los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por esta dependencia a partir de 2002.

² Los impuestos especiales considerados son el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN).

adicional que se obtendría si todos los tratamientos fueran eliminados. Ello se debe a que la estimación del monto correspondiente a cada tratamiento supone que el resto de los tratamientos permanecen sin cambios. De esa manera, se excluyen posibles interacciones entre distintos tratamientos y efectos de equilibrio general, los cuales en ocasiones pueden llegar a ser significativos. No obstante lo anterior, se presenta en el anexo 1 un cuadro síntesis de los gastos fiscales, si bien por las razones mencionadas, la suma de los mismos diferiría del incremento en ingresos que se observaría en caso de eliminar en su totalidad las disposiciones que les dan origen.

Como se observa en el cuadro síntesis (anexo 1), los montos de gastos fiscales que se reportan en este documento muestran una variación reducida respecto a los reportados en el año anterior, lo cual es consistente con la estabilidad del marco tributario en el mismo periodo. Las variaciones más significativas se observan en los regímenes especiales o sectoriales del ISR de personas físicas, en el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) de combustibles, que se presenta en los impuestos especiales, y en los estímulos fiscales.

En el caso del ISR de personas físicas el incremento se debe principalmente al gasto fiscal del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), que refleja el elevado dinamismo con el que los contribuyentes se han adherido al régimen. Considerando que los descuentos que se otorgan en el RIF son temporales y decrecientes, es previsible que el gasto fiscal estimado por este concepto disminuya en los próximos años conforme se reduzcan los descuentos en el pago de impuestos para sus participantes.

Sobresale por otra parte la eliminación del gasto fiscal por concepto del IEPS de combustibles, la cual se debe a que no se registrará un IEPS negativo en el periodo, por lo que no habrá un gasto fiscal asociado. En un resultado cercanamente relacionado, se observa un incremento de los gastos fiscales asociados a estímulos, explicado por la aplicación del acreditamiento del IEPS de diésel, el cual se activa cuando el impuesto registra tasas positivas.

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

II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES

II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales

El sistema tributario es el principal instrumento con que cuenta el Estado para obtener recursos para financiar el gasto público y así proveer a la sociedad los bienes y servicios que valora y demanda. Sin embargo, este sistema no sólo se utiliza como un instrumento de recaudación, sino que a través de la estructura impositiva se persiguen otros objetivos, como disminuir la desigualdad en la distribución del ingreso, mejorar el bienestar de los individuos de ciertos grupos, fomentar la inversión y la generación de empleos, así como apoyar a sectores específicos, entre otros.

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

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

Como se precisa en el apartado de metodología de estimación, la suma de los gastos fiscales asociados a cada tratamiento no puede considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se obtendría de eliminar todos los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales. Lo anterior se debe a que se trata de estimaciones de equilibrio parcial realizadas de forma independiente, por lo que no toman en cuenta las interacciones entre distintos tratamientos, las repercusiones en el resto de la economía ni el cambio que se daría en el comportamiento de los contribuyentes.

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

Los montos reportados en el Presupuesto de Gastos Fiscales, a diferencia de los recursos contenidos en un Presupuesto de Egresos convencional, corresponden a estimaciones de ingresos que el erario deja de percibir por la autoaplicación por 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.

El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene la evaluación monetaria de la pérdida recaudatoria generada por los tratamientos fiscales diferenciales y no representa un programa para realizar gastos en una serie de actividades, sectores o regiones, como ocurre con el Presupuesto de Egresos de la Federación. El objetivo de este reporte es presentar una cuantificación de las pérdidas recaudatorias asociadas a los gastos fiscales vigentes.

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

El Presupuesto de Gastos Fiscales presenta la estimación de los efectos de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos en materia tributaria que ya han sido legislados, y su presentación no tiene consecuencia jurídica alguna.³

II.2 Definición de los gastos fiscales

La elaboración de presupuestos de gastos fiscales es una práctica internacional que comenzó a finales de la década de 1960 y principios de la década de 1970. Mientras que en Alemania se elabora desde 1967 y en los Estados Unidos de América desde 1974, la práctica se generalizó entre los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) a fines de la década de 1970 y principios de la década de 1980. No en todos los países que elaboran presupuestos de gastos fiscales existe una obligación legal para ello. De 21 países analizados por la OCDE (2010), en 14 casos los gobiernos están obligados a generar un reporte de gastos fiscales.⁴ En México se elabora este Presupuesto a partir de 2002 por disposición legal.

El concepto de gasto fiscal se ha definido como aquel tratamiento de carácter impositivo que se desvía de la estructura “normal” de los impuestos, que da lugar a un régimen de excepción y que implica una renuncia de recaudación tributaria. La definición de gastos

³ En la tercera sección de este documento se presentan las referencias legales que dan origen y sustento a cada tratamiento diferencial que representa un gasto fiscal.

⁴ OECD, “*Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*” (2010).

fiscales incluye todas aquellas exenciones, reducciones y desgravaciones que se desvían de la estructura “normal” de cualquier gravamen, constituyendo un régimen impositivo favorable para cierto tipo de ingresos o sectores de la economía y que tienen objetivos extra fiscales o de política pública. La definición incorpora medidas como la aplicación de tasas y esquemas de deducción diferenciales, el otorgamiento de créditos fiscales, así como esquemas que permiten el diferimiento del pago de los impuestos o que otorgan alguna facilidad administrativa, entre otras.

Una implicación de lo anterior es que las medidas que afectan la estructura “normal” de un impuesto tienen un efecto sobre el gasto fiscal asociado a los tratamientos excepcionales que existen en ese impuesto.

De acuerdo con el documento “*Tax Expenditures in OECD Countries*” (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En los Estados Unidos de América los gastos fiscales son definidos en el “*Congressional Budget and Impoundment Control Act*” de 1974, como pérdidas de ingresos atribuibles a las disposiciones fiscales que permiten exclusiones, exenciones o deducciones del ingreso o que se derivan de un crédito especial, una tasa preferencial o permiten el diferimiento de las obligaciones fiscales.⁵

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

En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros.⁶

En línea con lo anterior, variaciones en el tamaño de la base de un impuesto pueden resultar en cambios en los gastos fiscales incluso en ausencia de modificaciones a las características del impuesto. Por ejemplo, un incremento en un tipo de ingreso exento de

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

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

un impuesto directo causa que el gasto fiscal de esa exención crezca aun si la estructura del impuesto no sufre cambios de ningún tipo.

Existen tres enfoques generales utilizados a nivel internacional para definir la estructura “normal” o impuesto de referencia, que permita identificar los gastos fiscales.⁷ El primero es el enfoque conceptual, basado en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice. El segundo enfoque es el legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir el impuesto de referencia, identificando como gastos fiscales a las desviaciones que representan las disposiciones particulares con respecto a las generales. El tercer enfoque, que es el menos utilizado, es el del subsidio análogo, por medio del cual se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco tributario que sean análogos a un subsidio directo.

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

Impuesto sobre la Renta Empresarial

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

Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

La estructura “normal” consiste en un esquema global de ingresos, que obliga a la acumulación de todos los ingresos netos independientemente de su naturaleza y los grava con una tarifa progresiva; con un esquema cedular para los ingresos por actividades empresariales que fueron previamente gravados.

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

Impuesto al Valor Agregado

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

Impuestos especiales

En los impuestos especiales se considera que la estructura “normal” es la que se aplica con una tasa ad-valorem y/o cuota específica sobre una base amplia sin excepciones por tipo de bien o de servicio. En el caso de los impuestos selectivos al consumo de tipo ad-valorem, el efecto del gravamen debe ser equivalente al de gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización, evitando su acumulación, aun cuando sólo se aplique en una etapa (como por ejemplo el IEPS ad-valorem de tabacos labrados, cuya base es el precio al detallista). En el caso de impuestos selectivos al consumo de tipo específico, dado que se aplican en una sola etapa sobre una unidad física (por ejemplo, litros o gramos) esta condición no es necesaria (como por ejemplo el IEPS de cuota específica por cigarro o gramos de tabaco o el IEPS de bebidas saborizadas con azúcares calóricos añadidos por litros de bebida). Ello se debe a que la aplicación de los impuestos especiales de tipo específico tiene como finalidad gravar el consumo de los bienes, independientemente del valor de éstos.

Una de las implicaciones de que los gastos fiscales se definan como desviaciones de la estructura “normal” de un impuesto es que su evolución no debe ser considerada como una medida del comportamiento de la recaudación en el mismo ejercicio ni a través de varios años, ya que es posible que una reforma en el marco tributario que afecte la estructura “normal” de un gravamen, y que incluso incrementara la recaudación, genere también un aumento de los gastos fiscales. Adicionalmente, las variaciones en la base gravable de un impuesto producidas por causas ajenas al marco tributario (como pueden ser, por ejemplo, el crecimiento elevado de un tipo de ingreso o de consumo sujetos a un tratamiento especial) afectan la magnitud de los gastos fiscales.

II.3 Cobertura e información

En el Presupuesto de Gastos Fiscales se incluyen el ISR, tanto empresarial como de personas físicas, el IVA, el IEPS y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), así

como los estímulos fiscales.⁸ 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, así como de otras fuentes complementarias de información cuando ello es necesario. La información más reciente disponible de las declaraciones anuales e informativas, así como 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 los que no existen datos fiscales, se utilizan otras fuentes de información como: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH); el Sistema de Cuentas Nacionales de México (SCNM) y la Cuenta Satélite de Turismo, todas publicadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI); estadísticas del Banco de México; del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS); de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR); de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), así como de cámaras y asociaciones empresariales. En la tercera sección del documento se mencionan específicamente las fuentes de información que se utilizan para realizar cada una de las estimaciones presentadas.⁹

En este documento no se reporta la estimación de los gastos fiscales asociados a ciertos conceptos, ya que no se cuenta con la información, de tipo fiscal o de otra naturaleza, necesaria para realizar su cálculo.¹⁰ Solicitar directamente la información necesaria a los contribuyentes con el fin de realizar el cálculo correspondiente conllevaría un elevado costo de cumplimiento de las disposiciones tributarias para las personas y empresas.

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

⁹ La información necesaria para estimar los gastos fiscales se produce con rezago. Por lo tanto, la variación en las bases gravables utilizadas en versiones del Presupuesto de Gastos Fiscales publicadas en años distintos no refleja la evolución de las bases entre los dos años de publicación. Por ejemplo, la información utilizada en el Presupuesto de Gastos Fiscales 2014 para la mayor parte de los ingresos personales exentos se obtiene de declaraciones fiscales correspondientes a 2012, en tanto que la versión actual utiliza declaraciones correspondientes a 2013. Por lo tanto, la comparación de la base gravable utilizada en las dos versiones del documento refleja la evolución de los ingresos exentos en el periodo 2012-2013, considerando el régimen fiscal aplicable en los ejercicios fiscales de 2014 y 2015, respectivamente. Las estimaciones también pueden reflejar cambios metodológicos y diferencias de reporte de las fuentes utilizadas.

¹⁰ Éstos incluyen el régimen de maquiladoras en la sección de facilidades del ISRE; y las exenciones por rentas congeladas y enajenación de derechos parcelarios en el ISR de Personas Físicas. Adicionalmente, en el apartado de estímulos fiscales, en los estímulos a la renovación y sustitución vehicular los subrubros correspondientes a los vehículos destinados al transporte urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, son reportados como N.D. al no contarse con información que permita realizar su estimación.

Asimismo, para algunos conceptos sólo se presenta estimación para uno de los dos ejercicios que cubre este reporte, ya que sólo están vigentes en un año.¹¹

II.4 Metodología de estimación

Para la estimación del Presupuesto de Gastos Fiscales en México se utiliza el método de pérdida de ingresos, el cual consiste en estimar el monto de recursos que deja de percibir el erario debido a la aplicación de un tratamiento fiscal diferencial. Los resultados obtenidos con este método son sólo aproximaciones de la cantidad de recursos que se podrían recaudar de suprimir las disposiciones que dan origen a un gasto fiscal, debido a que las estimaciones no consideran las variaciones en la conducta de los contribuyentes por la eliminación de los tratamientos diferenciales ni las repercusiones en el resto de la economía.¹²

Entre los países que elaboran presupuestos de gastos fiscales de los que se tiene conocimiento, todos utilizan el método de pérdida de ingresos. De una muestra de 22 países analizados por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en todos se utiliza dicho método para estimar los gastos fiscales.¹³

La estimación de los gastos fiscales con el método de pérdida de ingresos se puede realizar a través de diversas formas de cálculo, dependiendo 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, que se almacena en bases de datos de las que se puede obtener la

¹¹El estímulo fiscal por la deducción inmediata al 100% de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo que se realicen en las zonas afectadas por las lluvias en el Estado de Baja California Sur, está vigente hasta el 30 de junio de 2015, por lo que en 2016 se reporta como N.A.

¹² Otros métodos de estimación de los gastos fiscales son: (1) el método de gasto equivalente, por medio del cual se busca estimar cuál sería el gasto necesario para sustituir el tratamiento fiscal diferencial por un programa de gasto directo, es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio neto de impuestos similar 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.

¹³ *Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación* (2009), Luiz Villela, Andrea Lemgruber y Michael Jorratt. En el documento se consideran 14 países de la OCDE (Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Holanda, Irlanda, Italia, Portugal y Reino Unido) y 8 de América Latina (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Perú y México).

información del gasto fiscal. En este caso, la estimación del gasto fiscal corresponde al monto reportado por dicho concepto.

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

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

Con esta forma de cálculo se estiman los gastos fiscales mediante la construcción de dos o más escenarios con información agregada, en los que se aplican las reglas del régimen tributario vigente con el tratamiento preferencial que se está evaluando y las reglas de un régimen tributario hipotético que represente la estructura normal del impuesto. En estos casos, el gasto fiscal se determina comparando ambos resultados. Se incluyen en esta forma de cálculo aquellos gastos fiscales para los que se usa una muestra con el fin de simular el valor de un gasto fiscal para el universo de contribuyentes.

Modelos de microsimulación: Estos modelos analizan datos de las declaraciones fiscales de los contribuyentes a nivel individual, así como de fuentes alternativas, como son encuestas o estados financieros de las empresas. Los cálculos se realizan a nivel individual, es decir por contribuyente o bien por hogar o perceptor en el caso de las encuestas de hogares, de acuerdo a la disponibilidad de la información. 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 aplicando las reglas del régimen fiscal hipotético que permitan reflejar la estructura normal del impuesto. El gasto fiscal se estima como la diferencia entre la recaudación que se obtiene con la simulación de cambios en la legislación fiscal y la recaudación correspondiente al régimen vigente con tratamientos preferenciales.

Considerando que el método de estimación utilizado en el Presupuesto de Gastos Fiscales es el de pérdida de ingresos, las estimaciones muestran la renuncia recaudatoria que se presenta en un año, dada la política fiscal aplicada en dicho año, sin considerar los efectos que tal política tendrá en ejercicios futuros.

Como se mencionó, el cálculo de algunos gastos fiscales se elabora utilizando una serie de indicadores de carácter no fiscal cuando no se cuenta con suficiente información de origen fiscal para realizar las estimaciones. Por lo anterior, la estimación del gasto fiscal representa un punto de referencia de la magnitud que alcanza la pérdida recaudatoria de los distintos tratamientos diferenciales de forma individual.

Por otra parte, las estimaciones de cada gasto fiscal 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. En consecuencia, en este documento no se presentan cifras totales de gastos fiscales, sólo se reportan montos individuales. Incorporar sumas resultaría incorrecto, ya que cada estimación de gasto fiscal no considera el efecto que la eliminación de un tratamiento tendría en la pérdida recaudatoria asociada a los demás. Como se mencionó, la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales no implicaría una recuperación recaudatoria similar a la suma de las estimaciones individuales.

Cabe señalar que la ausencia de importes totales no es una práctica particular de México. De acuerdo con el BID (2009), países como Austria, Canadá, Francia, Reino Unido, Estados Unidos, Bélgica, Finlandia, Irlanda e Italia no presentan totales en sus reportes de gastos fiscales.¹⁴ Ello obedece justamente al tipo de consideraciones mencionadas.

II.5 Tipos de tratamientos diferenciales

Como se mencionó anteriormente, de acuerdo con la OCDE (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: a) deducciones, b) exenciones, c) tasas reducidas, d) diferimientos y e) créditos fiscales. Adicionalmente, existen regímenes sectoriales que implican una pérdida recaudatoria y facilidades administrativas que tienen el mismo efecto.

Las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el monto del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente. Los regímenes sectoriales pueden afectar todos los componentes de la estructura de un impuesto. Finalmente, las facilidades administrativas que se incluyen en este presupuesto se desvían de la estructura “normal” del impuesto, ya que constituyen

¹⁴ BID, “Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación” (2009).

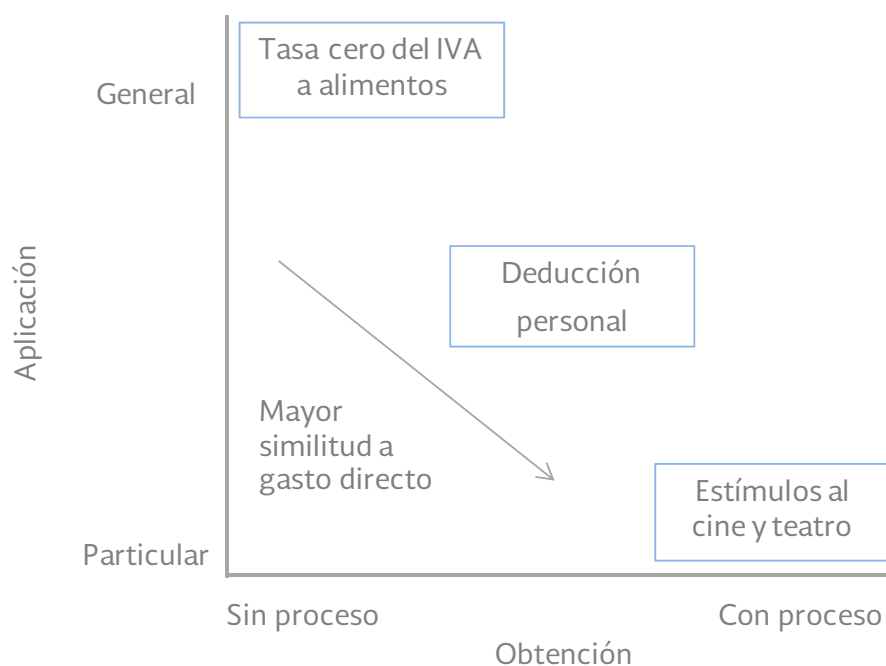
excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base.

En ocasiones algunos gastos fiscales pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, a los contribuyentes del sector primario o del sector de autotransporte se les otorgan facilidades administrativas que también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial, o incluso como una deducción.

De acuerdo con los objetivos del análisis que se pretende realizar, los gastos fiscales pueden clasificarse de acuerdo a distintos criterios y enfoques. Por ejemplo, los gastos fiscales se pueden clasificar con base en la forma de aplicación del trato diferencial, dependiendo de si son relativamente generales o si sólo aplican para un sector o grupo de contribuyentes. Un ejemplo de un gasto fiscal general es la aplicación de la tasa cero a los alimentos en el IVA, que beneficia a todos los consumidores. Un gasto fiscal de aplicación particular es la reducción del ISR para los contribuyentes del sector primario.

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

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



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

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

Un gasto fiscal es más parecido a un gasto directo (realizado a través de un Presupuesto de Egresos), entre más particular sea su aplicación y entre más procesos requiera su obtención. En línea con lo anterior, evaluaciones costo-beneficio como las que se aplican a algunos rubros de gasto directo, son más pertinentes tratándose de gastos fiscales más parecidos a los de la región inferior derecha de la gráfica 1.

Es necesario recalcar que no existe un criterio único para clasificar los tratamientos preferenciales y por lo tanto no es adecuado establecer a priori para cada gasto fiscal si es de aplicación general o específica, debido a la naturaleza de los gastos fiscales y la diversidad de perspectivas en las que se puede centrar su estudio. Así, dependiendo del tipo de análisis que se pretenda realizar puede resultar más útil una clasificación que otra. Por lo anterior, en este documento no se incluyen clasificaciones de cada gasto fiscal; sólo se presentan por tipo de tratamiento y sector económico beneficiario, cuando la información lo permite. No obstante ello, esta presentación permite que los usuarios de este documento realicen la clasificación que mejor se ajuste a las necesidades y objetivo de sus análisis.

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

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

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

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

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

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

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

III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

Las disposiciones fiscales del ISRE contemplan la aplicación de tratamientos diferenciales de diversa naturaleza incluyendo: deducciones, exenciones, tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales, diferimientos y facilidades administrativas, así como el subsidio para el empleo. A continuación se presentan los resultados de las estimaciones de los costos recaudatorios de los tratamientos diferenciales del ISRE por tipo de gasto fiscal.

a) Deducciones

En el cuadro 3.1.1 se presentan las deducciones que reducen la base gravable del ISRE, ordenadas descendientemente por su monto.

Sobresale la deducción por adquisición de automóviles, que representa el 77% del gasto fiscal total por deducciones, así como la de donativos que concentra un 15% adicional del total.

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

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Deducciones	13,815	14,846	0.0760	0.0760
Adquisición de automóviles	10,689	11,485	0.0588	0.0588
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	2,072	2,227	0.0114	0.0114
Consumo en restaurantes	436	469	0.0024	0.0024
Adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	364	391	0.0020	0.0020
Arrendamiento de automóviles	127	137	0.0007	0.0007
Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes ^{2/3/}	127	137	0.0007	0.0007

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH).

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

3/ Los patrones que contraten a personas con capacidades diferentes pueden optar por obtener el beneficio de la deducción del 25% del salario de sus trabajadores o del 100% del impuesto que pagan éstos. En la práctica se considera que el costo recaudatorio del segundo tratamiento se aproxima a cero, toda vez que el beneficio de deducir 25% del salario en prácticamente todos los casos es superior. De acuerdo al IMSS entre 2004 y el primer trimestre de 2015 se emitieron 260 certificados de discapacidad.

A continuación se presenta un análisis por sector económico de los gastos fiscales asociados a las deducciones del ISRE para las que se cuenta con información, con el fin de identificar qué sectores se benefician de éstos.¹⁵ Para este análisis sólo se consideran aquellos tratamientos diferenciales que se otorgan en forma general. Adicionalmente, en el ISRE existen tratamientos de distintos tipos que se relacionan directamente con sectores específicos, como el sector primario, el transporte, las maquiladoras o la construcción, los cuales se presentan en los apartados correspondientes más adelante.

El cuadro I presenta los montos estimados para 2016 de los gastos fiscales por las deducciones de automóviles, donativos, consumo en restaurantes, adicional para el fomento al primer empleo, arrendamiento de automóviles y adicional por el empleo de

¹⁵ La clasificación sectorial utilizada en este documento corresponde a la del Sistema de Clasificación Industrial de América del Norte (SCIAN). No se presentan las estimaciones del gasto fiscal por sector económico de todas las deducciones, ya que no se dispone de información para realizar este ejercicio.

adultos mayores o con capacidades diferentes, clasificados por sector económico. Para distribuir los gastos fiscales por sector económico se utilizó información de las declaraciones anuales de los contribuyentes correspondientes a 2010, 2011, 2012 y 2013, complementada en algunos casos con información de dictámenes fiscales.¹⁶

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

¹⁶ Para la deducción adicional para el fomento al primer empleo sólo se utiliza información de 2013, y en el caso de arrendamiento de automóviles de 2012 y 2013.

Cuadro I. Gastos Fiscales 2016 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Consumos en restaurantes	Adicional para el fomento al primer empleo	Arrendamiento de automóviles	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	25	25	1	104	0	0.4
Minería	163	54	7	3	0.1	0.1
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	13	3	1	0	1	0.1
Construcción	741	51	53	10	3	15
Industrias manufactureras	1,445	532	120	22	11	18
Comercio al por mayor	1,288	270	56	42	7	28
Comercio al por menor	1,305	410	34	24	6	49
Transportes, correos y almacenamiento	330	51	9	5	15	1
Información en medios masivos	167	117	11	85	49	0.3
Servicios financieros y de seguros	1,736	226	10	1	4	0.3
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,321	72	9	15	4	0.3
Servicios profesionales, científicos y técnicos	470	58	54	8	20	4
Dirección de corporativos y empresas	16	47	3	2	0	0.3
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	899	163	66	27	14	8
Servicios educativos	8	6	1	0.4	0	1
Servicios de salud y de asistencia social	49	19	2	0.4	0.1	4
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	23	12	8	0.1	0.1	0
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	61	19	4	37	2	0.1
Otros servicios excepto actividades del gobierno	163	31	11	1	1	6
Actividad pendiente de aclaración	263	60	9	2	1	0.3
Total	11,485	2,227	469	391	137	137

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro II. Gastos Fiscales 2016 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Consumos en restaurantes	Adicional para el fomento al primer empleo	Arrendamiento de automóviles	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0051%	0.0051%	0.0002%	0.0213%	0.0000%	0.0001%
Minería	0.0296%	0.0098%	0.0013%	0.0005%	0.0000%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0025%	0.0006%	0.0002%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Construcción	0.0567%	0.0039%	0.0041%	0.0008%	0.0002%	0.0011%
Industrias manufactureras	0.0206%	0.0076%	0.0017%	0.0003%	0.0002%	0.0003%
Comercio al por mayor	0.0312%	0.0065%	0.0014%	0.0010%	0.0002%	0.0007%
Comercio al por menor	0.0267%	0.0084%	0.0007%	0.0005%	0.0001%	0.0010%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0376%	0.0058%	0.0010%	0.0006%	0.0017%	0.0001%
Información en medios masivos	0.0165%	0.0115%	0.0011%	0.0084%	0.0048%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0589%	0.0077%	0.0003%	0.0000%	0.0001%	0.0000%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.3772%	0.0117%	0.0015%	0.0024%	0.0007%	0.0000%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0437%	0.0054%	0.0050%	0.0007%	0.0019%	0.0004%
Dirección de corporativos y empresas	0.0043%	0.0126%	0.0008%	0.0006%	0.0000%	0.0001%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0383%	0.0069%	0.0028%	0.0011%	0.0006%	0.0003%
Servicios educativos	0.0046%	0.0034%	0.0006%	0.0002%	0.0000%	0.0006%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0092%	0.0036%	0.0004%	0.0001%	0.0000%	0.0008%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0238%	0.0124%	0.0083%	0.0001%	0.0001%	0.0000%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0287%	0.0089%	0.0019%	0.0174%	0.0009%	0.0000%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0523%	0.0099%	0.0035%	0.0003%	0.0003%	0.0019%
Actividad pendiente de aclaración	0.0193%	0.0044%	0.0007%	0.0001%	0.0001%	0.0000%
Promedio ponderado	0.0372%	0.0072%	0.0015%	0.0013%	0.0004%	0.0004%

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 potencialmente gravable. El cuadro 3.1.2 muestra el gasto fiscal asociado a las exenciones del ISRE de los intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Exenciones	8,784	9,438	0.0483	0.0483
Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias	8,784	9,438	0.0483	0.0483

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

c) Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales

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

En el cuadro 3.1.3 se presentan los gastos fiscales del ISRE asociados al régimen del sector primario, que incluye la exención de 20 salarios mínimos anuales (S.M.A.) aplicable por cada socio o integrante, así como la reducción en el pago del ISR. La reducción se aplica sobre el ingreso excedente a la exención hasta un monto de 423 S.M.A. ó 4,230 S.M.A. para sociedades de productores, así como para personas morales constituidas por socios o asociados personas físicas.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales	4,109	4,414	0.0226	0.0226
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	4,109	4,414	0.0226	0.0226
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.	3,309	3,555	0.0182	0.0182
b. Reducción de 30% del ISR para ingresos superiores al nivel de exención pero inferiores a 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año ^{2/}	800	859	0.0044	0.0044

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

2/ Las sociedades y asociaciones de productores, así como las demás personas morales, integradas exclusivamente por personas físicas, cuyos ingresos en el ejercicio, por cada socio, sean superiores a 20 veces el S.M.A. pero sin exceder de 423 S.M.A., y sin que a la sociedad o asociación en su conjunto tenga ingresos que excedan de 4,230 S.M.A. obtienen el beneficio de la exención y reducción del impuesto; los ingresos que exceden de 4,230 S.M.A. pagan el ISR sin reducción.

d) Diferimientos

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

La estimación de los gastos fiscales muestra la pérdida recaudatoria para un año, dada la política fiscal vigente, sin considerar los efectos en ejercicios futuros. Así, por ejemplo, la deducción al 100% en el ejercicio de inversiones en maquinaria y equipo para la generación de energía con fuentes renovables, o en adaptaciones a las instalaciones que faciliten su uso por parte de personas con discapacidad, se calculan como la pérdida recaudatoria que se presenta en el año en que se produce el diferimiento, sin considerar que en el futuro se revierta dicho diferimiento debido a que no será posible tomar la parte correspondiente de la deducción en línea recta por aquellos activos que ya hubieran sido deducidos totalmente.¹⁷

¹⁷ En distintos países se aplican diferentes enfoques para la estimación de los gastos fiscales asociados a diferimientos. De acuerdo con el documento del BID (2009) "Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación", un método difundido para la estimación consiste en calcular la cantidad que se posterga en el periodo, neta de las recuperaciones o cantidades que se dejarían de deducir en el año

El cuadro 3.1.4 muestra que los diferimientos que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE son la deducción parcial de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones y el régimen opcional para grupos de sociedades. Estos beneficios tributarios representan alrededor de 65% del total diferido.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Diferimientos	10,032	10,777	0.0552	0.0552
Deducción del 53% del total de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones ^{2/}	4,051	4,352	0.0223	0.0223
Régimen opcional para grupos de sociedades	2,498	2,684	0.0137	0.0137
Régimen de consolidación fiscal (empresas que se encuentran en el plazo de 5 años desde su entrada)	1,174	1,261	0.0065	0.0065
Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre 20 y 423 S.M.A., y en el caso de sociedades o asociaciones de productores, y demás personas morales, con ingresos hasta 4,230 S.M.A.	1,073	1,152	0.0059	0.0059
Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente	618	664	0.0034	0.0034
Deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran ^{3/}	527	566	0.0029	0.0029
Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de las mismas	91	98	0.0005	0.0005

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

2/ La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de "Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales". Si se considerara también a organismos y empresas del sector público la estimación se incrementaría a 13,799 y 14,826 mdp en 2015 y 2016, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.0759% del PIB para dichos años.

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

El cuadro III presenta para 2016 la distribución por sector de los montos de los gastos fiscales que significan un diferimiento de aplicación general y que, dada la información

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 a lo largo del tiempo a causa de los diferimientos originados en el periodo analizado y posteriormente se calcula el valor presente de ese perfil de flujos.

fiscal, pueden ser distribuidos por sector económico. Dichos conceptos incluyen la deducción de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, de inversiones como gasto para contribuyentes medianos del sector primario, de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables, de terrenos para desarrolladores inmobiliarios y de adaptaciones a instalaciones para personas con capacidades diferentes.¹⁸

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

¹⁸ Debido a que la deducción al 100% de inversiones en sistemas de cogeneración de electricidad eficiente se incorporó hasta la nueva Ley del ISR, vigente desde 2014, la estimación no incluye esta medida, ya que aún no se cuenta con información fiscal para ello.

Cuadro III. Gastos Fiscales 2016 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Deducción de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes del sector primario	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable o sistemas de cogeneración	De terrenos para desarrolladores inmobiliarios	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	1	1,152	2	0	0
Minería	62	0	1	0	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	61	0	338	0	0
Construcción	41	0	109	566	1
Industrias manufactureras	529	0	74	0	7
Comercio al por mayor	98	0	35	0	12
Comercio al por menor	66	0	15	0	10
Transportes, correos y almacenamiento	37	0	1	0	0.3
Información en medios masivos	992	0	1	0	1
Servicios financieros y de seguros	1,038	0	1	0	21
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	38	0	4	0	2
Servicios profesionales, científicos y técnicos	289	0	5	0	19
Dirección de corporativos y empresas	180	0	0	0	0.1
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	810	0	4	0	13
Servicios educativos	6	0	0	0	0.1
Servicios de salud y de asistencia social	10	0	0.3	0	1
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	2	0	1	0	0.4
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	10	0	5	0	4
Otros servicios excepto actividades del gobierno	43	0	0.3	0	2
Actividad pendiente de aclaración	40	0	69	0	4
Total	4,352	1,152	664	566	98

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro IV. Gastos Fiscales 2016 por diferimientos seleccionados y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Deducción de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones	Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes del sector primario	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable o sistemas de cogeneración	De terrenos para desarrolladores inmobiliarios	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0002%	0.2357%	0.0004%	0.0000%	0.0000%
Minería	0.0112%	0.0000%	0.0002%	0.0000%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0118%	0.0000%	0.0652%	0.0000%	0.0000%
Construcción	0.0031%	0.0000%	0.0083%	0.0433%	0.0001%
Industrias manufactureras	0.0075%	0.0000%	0.0011%	0.0000%	0.0001%
Comercio al por mayor	0.0024%	0.0000%	0.0008%	0.0000%	0.0003%
Comercio al por menor	0.0014%	0.0000%	0.0003%	0.0000%	0.0002%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0042%	0.0000%	0.0001%	0.0000%	0.0000%
Información en medios masivos	0.0977%	0.0000%	0.0001%	0.0000%	0.0001%
Servicios financieros y de seguros	0.0352%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0007%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.0062%	0.0000%	0.0007%	0.0000%	0.0003%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0268%	0.0000%	0.0005%	0.0000%	0.0018%
Dirección de corporativos y empresas	0.0482%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0345%	0.0000%	0.0002%	0.0000%	0.0006%
Servicios educativos	0.0034%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0001%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0019%	0.0000%	0.0001%	0.0000%	0.0002%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0021%	0.0000%	0.0010%	0.0000%	0.0004%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0047%	0.0000%	0.0024%	0.0000%	0.0019%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0138%	0.0000%	0.0001%	0.0000%	0.0006%
Actividad pendiente de aclaración	0.0029%	0.0000%	0.0051%	0.0000%	0.0003%
Promedio ponderado	0.0141%	0.0037%	0.0022%	0.0018%	0.0003%

e) Facilidades administrativas

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

Por ejemplo, una facilidad administrativa consiste en permitir a los contribuyentes del sector primario la deducción, hasta un porcentaje de sus ingresos, de gastos como el pago de mano de obra de trabajadores eventuales del campo o la alimentación de ganado, incluso en los casos en que no obtengan el comprobante fiscal correspondiente.

El cuadro 3.1.5 presenta las estimaciones de los gastos fiscales de las facilidades administrativas del ISRE para los que se cuenta con información, los cuales son aplicables por el sector primario y por el de autotransporte de carga y pasaje.

Cuadro 3.1.5 Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas en el Impuesto sobre la Renta Empresarial^{1/}

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2015	2016	2015	2016
Facilidades administrativas	3,582	3,848	0.0197	0.0197
Sector de autotransporte terrestre	2,000	2,149	0.0110	0.0110
a. Sector de autotransporte terrestre de carga federal y foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR	1,673	1,797	0.0092	0.0092
b. Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR.	327	352	0.0018	0.0018
Sector primario. Deducción de 10% del total de ingresos propios con un límite de 800 mil pesos, por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores	1,582	1,699	0.0087	0.0087

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2015	2016	2015	2016
Régimen de Maquiladoras ^{3/}	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ La Resolución de Facilidades Administrativas para 2015 se publicó el 30 de diciembre de 2014 en el Diario Oficial de la Federación.

2/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

3/ No se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente (EP) en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila. No se cuenta con información fiscal o de otra índole que permita realizar una estimación del monto del beneficio.

f) Subsidio para el empleo

El gasto fiscal asociado al subsidio para el empleo, por medio del cual se permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios de hasta aproximadamente 3.5 salarios mínimos (S.M.) reducir su impuesto a pagar, se reporta por separado por su importancia y características particulares.¹⁹

A causa del subsidio para el empleo, los asalariados con ingresos de hasta 2.3 S.M., para los que el subsidio es mayor que el impuesto que les corresponde, obtienen un incremento en su ingreso neto en un monto equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

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

A partir de las elasticidades de oferta y demanda se puede medir la incidencia de los impuestos o subsidios, es decir, sobre quién recae la mayor parte de un impuesto o subsidio.²⁰ Entre más inelástica sea la demanda (oferta), mayor parte del impuesto o subsidio recaerá sobre ésta. Si en un mercado la demanda es más inelástica que la oferta, el impuesto o subsidio recaerá en mayor medida sobre los demandantes que sobre los oferentes. Lo opuesto sucede cuando la oferta es más inelástica que la demanda.

¹⁹ Se considera el salario mínimo vigente en 2015 para la zona geográfica "A" de 70.10 pesos diarios.

²⁰ La elasticidad indica el grado de reacción de una variable ante cambios en otra variable. Si la elasticidad en valor absoluto es menor que 1, entonces reacciona menos que proporcionalmente ante un cambio en la otra variable. Por el contrario, si la elasticidad, en valor absoluto, es mayor que 1, reacciona en mayor medida que el cambio que experimenta la otra variable.

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

En respuesta a las consideraciones anteriores, el subsidio para el empleo se clasifica como un gasto fiscal del ISRE, ya que si bien pretende apoyar el ingreso de los asalariados de menores recursos, en la práctica ha significado también un beneficio para las empresas, al ser una vía por la que el fisco financia parte de los ingresos de los trabajadores de una empresa.²¹ Se estima que este subsidio representa un gasto fiscal de 42,813 y 46,001 millones de pesos (mdp) para 2015 y 2016, respectivamente (0.24% del PIB).²²

Por otra parte, un análisis de la distribución por sector del subsidio para el empleo muestra que los servicios de apoyo a los negocios, manufacturas, servicios profesionales, científicos y técnicos y comercio al por menor concentran 28,859 mdp, es decir 63% del total, favoreciendo a 11.5 millones de trabajadores. El sector servicios de apoyo a los negocios concentraría un monto equivalente al 20% del subsidio para el empleo, con lo que beneficiaría a 4.0 millones de trabajadores. El sector manufacturero absorbería 19% del subsidio para el empleo, y lo distribuiría entre 3.3 millones de asalariados. En el caso de los servicios profesionales, científicos y técnicos el subsidio se estima equivale a 12% del total y beneficiaría a 2.4 millones de empleados, mientras que el sector comercio al por menor concentra el 11% del beneficio total beneficiando a 1.8 millones de empleados (Cuadro V).

²¹ Este criterio se ha mantenido desde el primer Presupuesto de Gastos Fiscales, presentado al Congreso de la Unión en 2002. En dicho año el gasto se registró bajo el rubro crédito al salario.

²² Si se incluyera el subsidio para el empleo correspondiente al sector de actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales, el gasto fiscal ascendería a 45,258 y 48,618 mdp para 2015 y 2016, respectivamente (0.25% del PIB).

Cuadro V. Gasto Fiscal 2016 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	609,213	1,665	3.6%
Minería	75,288	242	0.5%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	54,845	215	0.5%
Construcción	1,316,234	2,681	5.8%
Industrias manufactureras	3,283,377	8,846	19.2%
Comercio al por mayor	987,781	2,639	5.7%
Comercio al por menor	1,838,863	5,250	11.4%
Transportes, correos y almacenamiento	429,927	1,290	2.8%
Información en medios masivos	130,363	366	0.8%
Servicios financieros y de seguros	237,209	724	1.6%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	229,160	588	1.3%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	2,361,630	5,479	11.9%
Dirección de corporativos y empresas	11,542	27	0.1%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	3,973,761	9,284	20.2%
Servicios educativos	588,180	1,970	4.3%
Servicios de salud y de asistencia social	352,986	1,224	2.7%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	58,213	163	0.4%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	442,384	1,245	2.7%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	582,350	1,670	3.6%
Actividad pendiente de aclaración	156,852	432	0.9%
Total	17,720,158	46,001	100.0%

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

III.2. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

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

a) Deducciones

El cuadro 3.2.1 presenta las estimaciones de los gastos fiscales para 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.

Las estimaciones incorporan el efecto del límite global a las deducciones, el cual excluye las colegiaturas y los donativos.²³

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Deducciones personales	11,218	12,053	0.0617	0.0617
Gastos de seguridad social				
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	2,654	2,852	0.0146	0.0146
Primas de seguros de gastos médicos	1,218	1,309	0.0067	0.0067
Gastos de funerales	55	59	0.0003	0.0003
Gastos de asistencia social				
Donativos no onerosos ni remunerativos	527	566	0.0029	0.0029
Gastos relacionados al ahorro				
Intereses reales de créditos hipotecarios	4,509	4,844	0.0248	0.0248
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	164	176	0.0009	0.0009
Aportaciones de retiro a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como aportaciones realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias	91	98	0.0005	0.0005

²³ El límite global es equivalente al mínimo entre 10% de los ingresos brutos del contribuyente o un monto equivalente a 4 S.M.A. del área geográfica del mismo.

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Gastos relacionados con la educación				
Colegiaturas ^{2/}	1,982	2,129	0.0109	0.0109
Gastos de transportación escolar	18	20	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

La Ley del ISR contempla la deducción de 9 distintos tipos de gasto personal realizados por los contribuyentes que representan un gasto fiscal, pues reducen la base gravable y la tasa efectiva pagada en el ISR de personas físicas.²⁴

El número de conceptos por los que se pueden efectuar deducciones personales ha aumentado a lo largo del tiempo, duplicándose de 5 a 10 entre 1978 y 2015, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente. Entre 2003 y 2013 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció en alrededor de 219% en términos reales. Ello obedece tanto a la aplicación de nuevos conceptos deducibles, como el pago de colegiaturas a partir del ejercicio 2011, como a incrementos en los montos deducidos por rubro.

El beneficio que representan las deducciones personales se concentra en los contribuyentes de mayor capacidad económica. De acuerdo con estadísticas de las declaraciones anuales de personas físicas para el ejercicio fiscal 2013, los contribuyentes ubicados en el décimo decil de ingresos, concentraron 81.2% del total de deducciones personales, mientras que aquellos del primer decil sólo representan 0.1% del monto total deducido.²⁵

Lo anterior es el resultado de la combinación de dos efectos: a) la alta concentración de los conceptos de gasto deducibles entre las personas físicas de mayores ingresos, y b) el hecho de que sólo las personas con ingresos superiores a 400 mil pesos anuales están obligadas a presentar declaración anual, mientras que en su mayoría las personas con ingresos menores a la cantidad mencionada no la presentan, con lo que no ejercen su derecho aun cuando hubieran podido aplicar deducciones personales.

El siguiente cuadro presenta la distribución de cada uno de los gastos por los que se aplican las deducciones personales por deciles de ingresos. Destaca que el 10% de la

²⁴ La deducción de los impuestos locales por salarios pagados no representa un gasto fiscal, por lo que no se considera en este análisis.

²⁵ Los deciles de ingresos se construyen a partir de la información de las declaraciones anuales de los contribuyentes, complementada con la información de los trabajadores asalariados que no presentaron declaración anual, obtenida de la declaración informativa de sueldos y salarios que presentan los empleadores.

población con mayores ingresos concentra entre 70 y 99% del total de los diferentes conceptos de gasto deducibles. La deducción con mayor concentración es la de donativos, seguida por las de aportaciones a cuentas especiales para el ahorro y por las primas de seguros de gastos médicos. En todos esos casos, al menos cerca del 94% del monto deducido corresponde al decil de mayores ingresos.

Cuadro VI. Distribución por deciles de ingresos de las deducciones personales en el ejercicio 2013

Decil	Donativos	Aportaciones voluntarias al SAR	Cuentas especiales para el ahorro	Transportación escolar obligatoria	Primas de seguros de gastos médicos	Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios	Colegiaturas	Intereses reales de créditos hipotecarios	Gastos funerales
I	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.1%	0.1%	0.2%
II	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%
III	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
IV	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%
V	0.0%	0.0%	0.1%	0.2%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.3%
VI	0.1%	0.1%	0.1%	0.9%	0.3%	0.4%	0.3%	1.5%	0.7%
VII	0.1%	0.5%	0.2%	2.7%	0.6%	0.9%	0.8%	3.0%	2.1%
VIII	0.3%	2.8%	1.2%	2.1%	1.1%	2.2%	2.0%	9.0%	5.8%
IX	0.8%	13.4%	4.0%	2.2%	3.8%	6.4%	6.6%	16.2%	13.3%
X	98.7%	83.1%	94.3%	91.8%	93.8%	89.4%	89.7%	69.9%	77.2%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

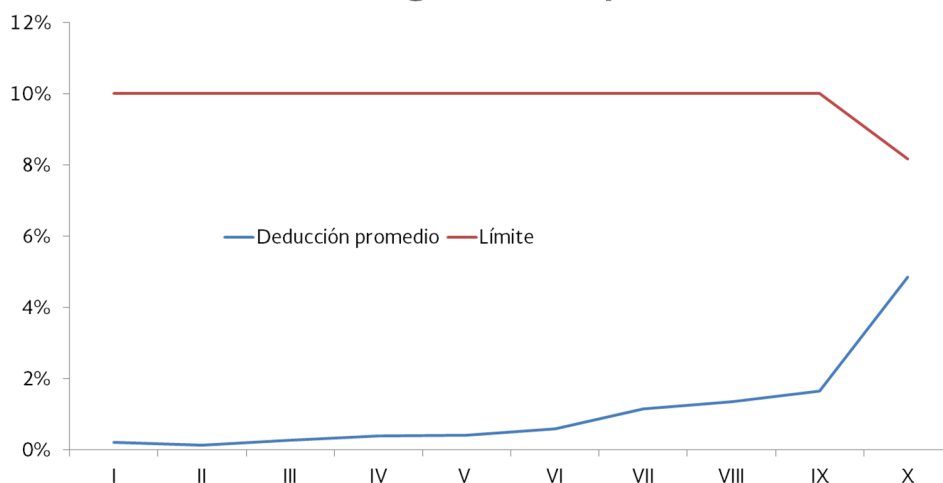
Fuente: Cálculos propios con información de las declaraciones anuales de personas físicas para el ejercicio 2013.

A partir de 2014 se estableció un límite global a las deducciones personales, igual al monto mínimo entre 10% del ingreso bruto del contribuyente y 4 S.M.A. del área geográfica del contribuyente, que aplica a todas las deducciones menos los donativos y las colegiaturas. La naturaleza del límite global implica que éste es proporcionalmente más estricto para los contribuyentes con mayor capacidad económica, pues el porcentaje de sus ingresos que pueden deducir es menor en comparación con personas de menores ingresos.

Los siguientes gráficos muestran que el límite global a las deducciones personales es elevado en relación con las deducciones personales medias, en particular para las personas ubicadas en los deciles de menores ingresos, así como que los contribuyentes que son afectados por el límite se encuentran altamente concentrados en los deciles de mayores ingresos.²⁶

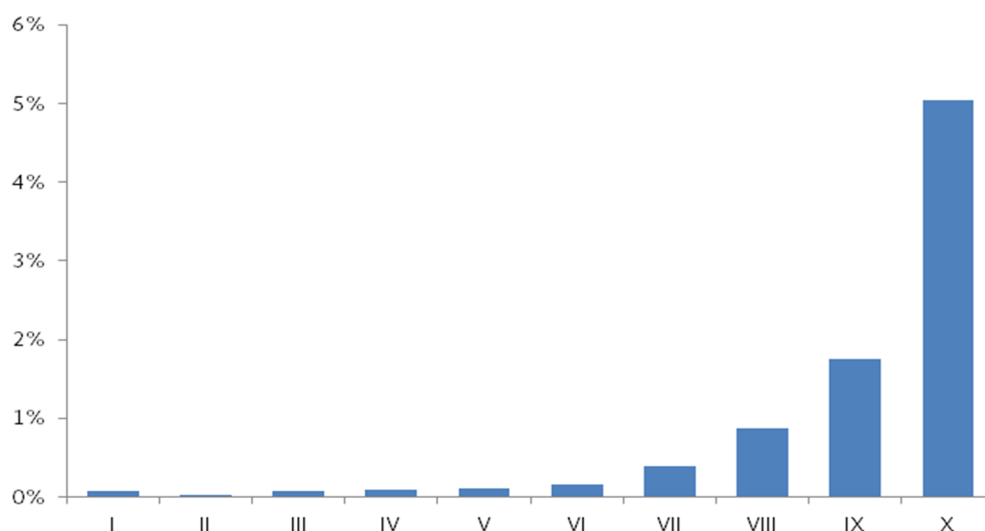
²⁶ Para el análisis se utilizan deciles de ingresos calculados con información de los hogares de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2012.

**Gráfica 2. Límite Global a las Deducciones y Deducciones Medias
(% del ingreso medio por decil)**



Fuente: Elaborado con información de las declaraciones anuales y estadísticas de la ENIGH 2012.

**Gráfica 3. Hogares con deducciones mayores al límite global
(% del total de hogares del decil)**



Fuente: Elaborado con información de las declaraciones anuales y estadísticas de la ENIGH 2012.

Una de las deducciones para las que se cuenta con mayor información es la de donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas, en virtud de las obligaciones de información que estas instituciones deben cumplir. A continuación se presenta un análisis sobre la evolución de los montos deducidos por donativos, tanto por

personas morales como físicas y de los recursos que por donativos reciben las donatarias autorizadas.

De acuerdo a las declaraciones anuales correspondientes a 2013, del total de donativos efectivamente deducidos por los contribuyentes, el 80% corresponde a donativos realizados por empresas, mientras que el restante 20% fue deducido por personas físicas.

Como se observa en el siguiente cuadro, entre 2009 y 2013 el monto deducido por los contribuyentes ha permanecido relativamente estable en términos reales, con un crecimiento real promedio de 2.4%. El incremento en los donativos empresariales ha sido ligeramente superior, ya que en promedio fue de 2.6% en el periodo, mientras que los realizados por personas físicas se incrementaron en 2.3% en promedio.²⁷

**Montos de donativos deducidos por los contribuyentes en las
declaraciones anuales 2009 - 2013
Mdp de 2015 y tasas de crecimiento (%)**

Año/Contribuyente	2009	2010	2011	2012	2013	Crecimiento promedio
Total	7,649	7,425	7,270	8,096	8,346	
		-2.9%	-2.1%	11.4%	3.1%	2.4%
Personas morales	6,062	6,087	5,895	6,731	6,673	
		0.4%	-3.2%	14.2%	-0.9%	2.6%
Personas físicas	1,587	1,338	1,375	1,365	1,673	
		15.7%	2.8%	-0.7%	22.6%	2.3%

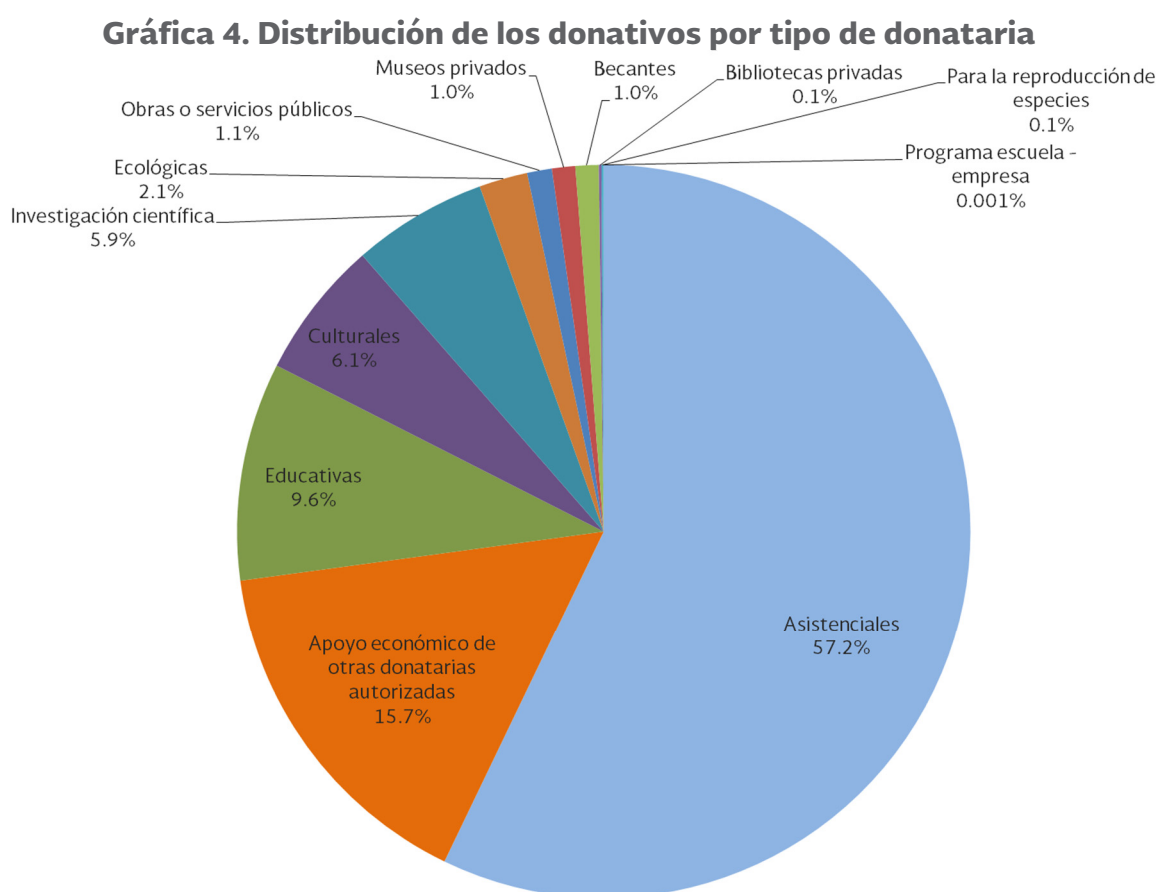
Fuente: Declaraciones anuales de cada año.

De acuerdo a lo declarado por las propias donatarias y registrado en el Reporte de Donatarias Autorizadas 2014, del total de donativos recibidos el 83% fue recibido en efectivo, correspondiendo el resto a donativos en especie. Del total de donativos que

²⁷ La suma de los montos de los donativos que los contribuyentes deducen no es igual al monto que las donatarias autorizadas perciben por este concepto. Por ejemplo, en 2013 los contribuyentes sólo dedujeron en sus declaraciones anuales un monto cercano a la cuarta parte del importe del monto de donativos recibidos por las donatarias. La falta de simetría entre los donativos recibidos por las donatarias autorizadas y la cantidad efectivamente deducida por parte de quienes efectúan los donativos se explica por diversas razones, entre las que se encuentran: i) las donatarias autorizadas reportan los donativos recibidos, independientemente de que éstos hayan sido deducidos o se haya emitido un comprobante para su deducibilidad; ii) en ocasiones los donativos no son deducidos por los contribuyentes, incluso cuando se han emitido los comprobantes necesarios para ello; iii) parte de los donativos recibidos por las donatarias provienen del extranjero y por tanto no son deducidos en México; iv) los donativos recibidos por donatarias autorizadas incluyen los recibidos de otras fundaciones que a su vez se encuentran autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos. Este tipo de donatarias se conocen como de apoyo económico de otras donatarias autorizadas; y v) A partir de 2008 se limitó la deducción de donativos a un máximo equivalente a 7% de la utilidad fiscal de las personas morales en el ejercicio anterior, o bien 7% de los ingresos acumulables de las personas físicas que sirvan de base para calcular el ISR del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a la deducción.

reciben las donatarias autorizadas, alrededor del 88% proviene de fuentes nacionales y el restante de fuentes en el extranjero.

En el Reporte de Donatarias Autorizadas 2014 se incluyen 12 categorías de donatarias de acuerdo a las actividades que realizan. Las donatarias asistenciales concentran la mayor cantidad de donativos recibidos, como se observa en el siguiente gráfico en 2013 percibieron el 57.2% del monto total percibido por las donatarias autorizadas. A éstas le siguen en importancia las donatarias que destinan los recursos recibidos al apoyo económico de otras donatarias, que en 2013 concentraron el 15.7% del total; así como las que tienen fines educativos, culturales o que promueven la investigación científica, que recibieron donativos equivalentes al 9.6%, 6.1% y 5.9% del total, respectivamente.

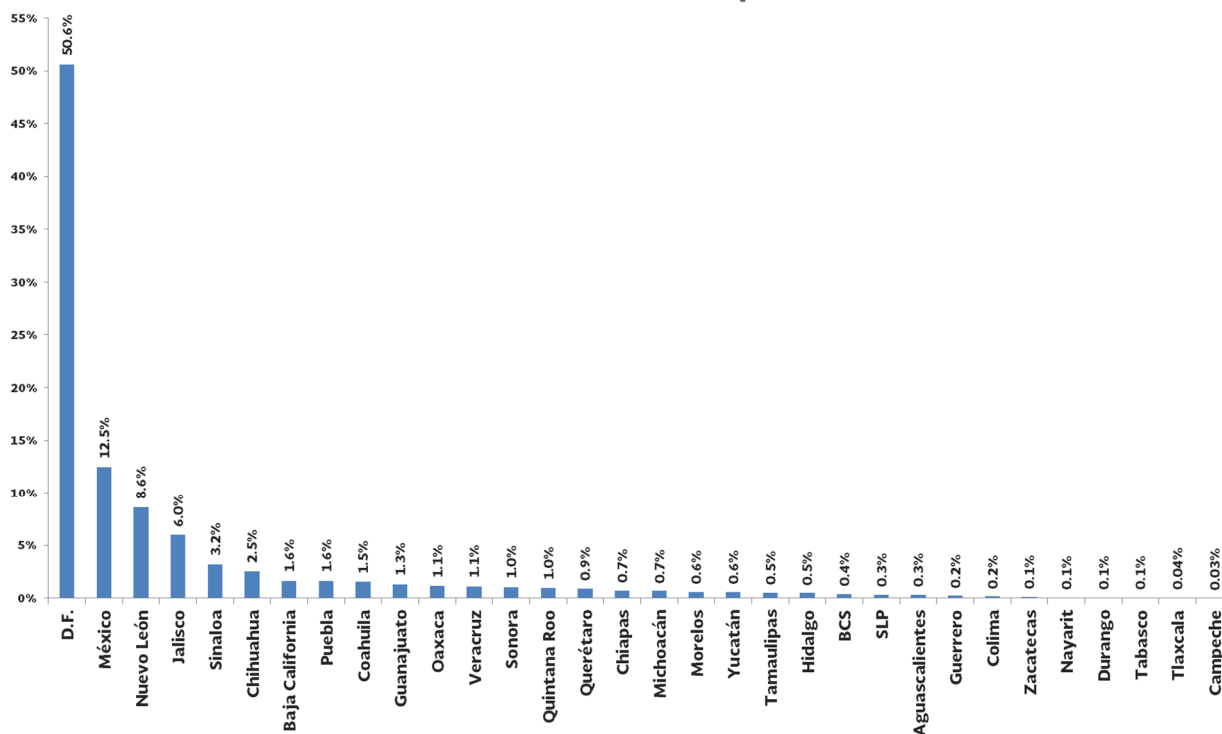


Fuente: Reporte de Donatarias Autorizadas 2014.

Por otra parte, como se aprecia en la siguiente gráfica, poco más de la mitad de los donativos se otorga a las donatarias autorizadas con domicilio en el Distrito Federal, entidad en donde se ubican alrededor del 29% del total de donatarias autorizadas. Si adicionalmente se consideran las donatarias del Estado de México, Nuevo León y Jalisco se observa que poco más de tres cuartas partes de los donativos recibidos se localizan

en esas cuatro Entidades Federativas. Ello no necesariamente refleja la ubicación de sus actividades, toda vez que pueden tener operaciones a nivel nacional, aunque su sede se encuentre en alguna de las mayores áreas metropolitanas del país.

Gráfica 5. Distribución de los donativos por entidad federativa



Fuente: Reporte de Donatarias Autorizadas 2014.

b) Exenciones

A través de este tratamiento diferencial se excluyen del alcance del gravamen ciertos tipos de ingresos, actos o actividades, que conforme a la estructura “normal” deberían ser objeto del impuesto.

En el ISR de personas físicas destaca la exención que se aplica a diversos conceptos laborales remunerativos que forman parte de los ingresos que perciben los trabajadores. La primera parte del cuadro 3.2.2 muestra los gastos fiscales de este tipo, descendientemente por su monto. Los gastos fiscales que significan una mayor pérdida de ingresos son la exención a las jubilaciones, los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, los correspondientes a otros ingresos por salarios y los provenientes de cajas y fondos de ahorro. El total de los gastos fiscales por ingresos por salarios exentos se ubica en 0.61% del PIB y representa alrededor del 79% del monto total por exenciones en el ISR para personas físicas.

El cuadro 3.2.2 también muestra los gastos fiscales asociados a otros ingresos exentos, no relacionados con sueldos y salarios. La pérdida recaudatoria más significativa asociada a este tipo de ingresos proviene de la exención a los ingresos derivados de intereses que perciben las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES), así como la de los ingresos por enajenación de casa habitación.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Ingresos exentos	139,603	149,992	0.7679	0.7679
Ingresos exentos por salarios	110,432	118,649	0.6074	0.6074
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	41,473	44,560	0.2281	0.2281
Prestaciones de previsión social ^{2/}	18,868	20,276	0.1038	0.1038
Otros ingresos por salarios ^{3/}	18,412	19,787	0.1013	0.1013
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	11,622	12,482	0.0639	0.0639
Gratificación anual (aguinaldo)	7,070	7,598	0.0389	0.0389
Pagos por separación ^{4/}	3,920	4,219	0.0216	0.0216
Horas extras	3,776	4,063	0.0208	0.0208
Prima vacacional	2,349	2,520	0.0129	0.0129
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	1,206	1,289	0.0066	0.0066
Prima dominical	861	918	0.0047	0.0047
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	698	742	0.0038	0.0038
Reembolso de gastos médicos	177	195	0.0010	0.0010
Otros ingresos exentos	29,171	31,343	0.1605	0.1605
Ingresos exentos por intereses que perciben las SIEFORES	21,571	23,177	0.1187	0.1187
Enajenación de casa habitación	5,236	5,626	0.0288	0.0288
Intereses	2,219	2,384	0.0122	0.0122
a. Pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A. del D.F.	1,945	2,090	0.0107	0.0107
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.	274	294	0.0015	0.0015
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A.	109	117	0.0006	0.0006
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	36	39	0.0002	0.0002

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Rentas congeladas ^{5/}	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros ^{6/}	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

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

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

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

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

6/ No se cuenta con información fiscal o de otra índole que permita realizar una estimación.

c) Regímenes especiales o sectoriales

En esta categoría se incluyen tres regímenes especiales: (1) el Régimen de Incorporación Fiscal; (2) el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, que incluye los beneficios de exentar parte del ingreso, reducir el pago del ISR por el excedente y deducir las inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 S.M.A.;²⁸ y (3) el régimen de base de efectivo para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales que pueden efectuar deducciones similares a las que realizan las empresas. Las estimaciones de los gastos fiscales por estos conceptos se presentan en el cuadro 3.2.3.

El RIF otorga a los contribuyentes participantes descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros diez años de tributación, a cambio del cumplimiento de obligaciones en materia de información fiscal. Para el caso del ISR, el descuento es de 100% durante el año de ingreso al régimen y se reduce gradualmente a lo largo de los siguientes 10 años, hasta desaparecer una vez que los contribuyentes pasen a tributar en el régimen general.²⁹ A causa de lo anterior, es previsible que el gasto fiscal correspondiente a los descuentos otorgados en el RIF disminuya con el paso del tiempo conforme se reduzcan los descuentos. El gasto fiscal asociado a los descuentos ofrecidos a los participantes en el RIF en su pago de ISR, de acuerdo con la información disponible para su primer año de operación, equivale a 0.08% del PIB en 2015 y 0.07% del PIB en 2016.

²⁸ Este último beneficio se reporta en la sección de diferimientos.

²⁹ Mediante el Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de marzo de 2015 los contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal pueden aplicar el 100% de reducción del impuesto sobre la renta que determinen conforme a dicho régimen durante todo el segundo año de tributación.

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Regímenes especiales o sectoriales	19,084	19,014	0.1050	0.0973
Régimen de Incorporación Fiscal. Reducción del ISR a contribuyentes que provean información sobre ingresos, erogaciones y proveedores	13,866	13,408	0.0763	0.0686
Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.	3,854	4,141	0.0212	0.0212
a. Exención hasta por 40 S.M.A.	3,636	3,907	0.0200	0.0200
b. Reducción del 40% del ISR.	218	234	0.0012	0.0012
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales ^{2/}	1,364	1,465	0.0075	0.0075

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

2/ Se consideran los gastos fiscales para las personas físicas por las siguientes deducciones: por consumo en restaurantes, por la adquisición de automóviles hasta por 130 mil pesos, por un 25% adicional al salario de adultos mayores y personas con capacidades diferentes, por la deducción adicional del programa de primer empleo y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. La deducción de adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes, que se incluye en este monto, es un diferimiento del impuesto y se estima representa un gasto fiscal para 2016 por 1 mdp.

d) Diferimientos

En los gastos fiscales por diferimientos en el ISR de personas físicas está el derivado de la deducción de inversiones como gasto, en lugar de su depreciación con el método de línea recta, que efectúan los contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. La estimación del gasto fiscal por la deducción de las inversiones asciende a 255 y 273 mdp para 2015 y 2016, respectivamente (0.001% del PIB).³⁰

III.3. Impuesto al Valor Agregado

El IVA contempla dos tipos de tratamientos diferenciales: (a) el régimen de exención y (b) el de tasas reducidas (tasa cero a bienes y servicios diferentes de las exportaciones).

³⁰ Existe otro diferimiento para el cual no se cuenta con información, correspondiente a la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido, razón por la cual la estimación no incluye la renuncia recaudatoria asociada a este tratamiento.

a) Exenciones

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

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2015	2016	2015	2016
Exentos	38,615	41,488	0.2124	0.2124
Servicios de enseñanza	24,507	26,331	0.1348	0.1348
Vivienda ^{3/}	9,963	10,704	0.0548	0.0548
Servicios profesionales de medicina	2,363	2,539	0.0130	0.0130
Espectáculos públicos	1,127	1,211	0.0062	0.0062
Servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas	655	703	0.0036	0.0036

1/ Se utiliza información de la ENIGH de 2012 publicada por el INEGI.

2/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

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

b) Tasas reducidas

En cuanto a los gastos fiscales asociados a las tasas reducidas, el cuadro 3.3.2 muestra que en 2016 la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos representa 84% del total, seguido de las medicinas (7%) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4%).

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

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2015	2016	2015	2016
Tasa cero	193,600	208,009	1.0649	1.0649
Alimentos ^{3/}	162,711	174,823	0.8950	0.8950
Medicinas	12,999	13,966	0.0715	0.0715
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	8,636	9,278	0.0475	0.0475

Concepto	MDP		% del PIB ^{2/}	
	2015	2016	2015	2016
Libros, periódicos y revistas	7,127	7,657	0.0392	0.0392
Otros productos	2,127	2,285	0.0117	0.0117

1/ Se utiliza información de la ENIGH de 2012 publicada por el INEGI.

2/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

3/ Incluye el gasto fiscal por el estímulo del 100% del IVA por la importación o enajenación de jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, agua no gaseosa ni compuesta cuya presentación sea en envases menores a 10 litros, y similares, el cual se estima ascenderá a 6,726.6 mdp de 2015, es decir, 0.037% del PIB.

La aplicación de la tasa cero y las exenciones en el IVA representan una transferencia tributaria para todos los hogares, con independencia de su nivel de ingresos, ya que su aplicación se otorga en forma generalizada. El gasto fiscal de mayor relevancia en el IVA es el régimen de tasa cero; se estima que su aplicación a conceptos como alimentos y medicinas, entre otros, será equivalente a 1.06% del PIB (208,009 mdp para 2016). A continuación se presenta la distribución por deciles de ingreso de los beneficios del gasto fiscal por la tasa cero a alimentos. Como se aprecia en la gráfica 6, los hogares del primer decil de ingresos son los que reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los del decil más alto concentran la mayor parte de la transferencia. Ello obedece a que los hogares más ricos concentran la mayor parte del gasto en alimentos.

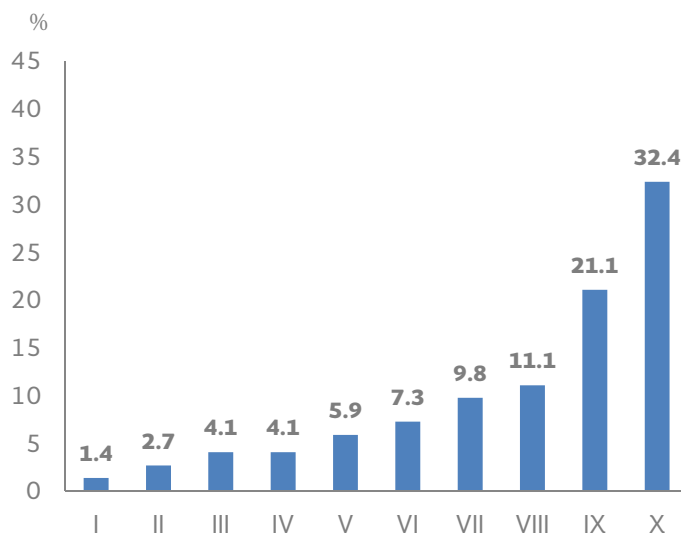
Gráfica 6. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la tasa de 0% a los alimentos
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2012.

La exención a los servicios de enseñanza representa un gasto fiscal de alrededor de 26,331 mdp (0.13% del PIB), como se aprecia en la gráfica 7 el beneficio de éste se concentra en los los hogares del último decil de ingresos.

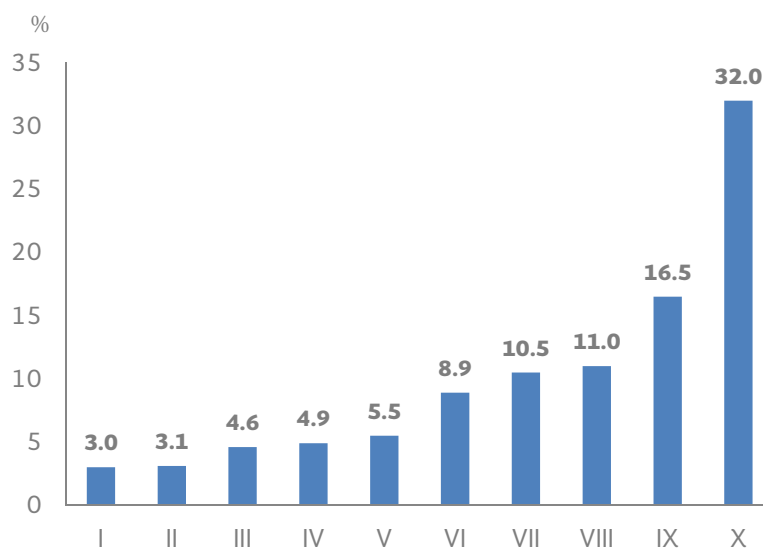
Gráfica 7. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la exención a los servicios de enseñanza
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2012.

El gasto fiscal asociado a la tasa reducida en medicinas se estima ascenderá a 13,966 mdp para el 2016 (0.07% del PIB). Como se aprecia en la gráfica 8, los hogares del último decil de ingresos reciben la mayor proporción de la transferencia que este gasto fiscal implica.

Gráfica 8. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la tasa de 0% a las medicinas
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2012.

Finalmente, como se aprecia en la gráfica 9, el beneficio para los contribuyentes por la exención en el IVA a los servicios médicos, que se estima asciende a 2,539 mdp (0.01% del PIB), se concentra en los deciles de mayores ingresos, recibiendo los hogares de menores ingresos sólo una pequeña proporción.

Gráfica 9. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la exención a los servicios médicos
Porcentaje



Fuente: Elaborado por la SHCP con datos de la ENIGH 2012.

III.4. Impuestos Especiales

Los impuestos especiales del sistema impositivo federal que se incluyen en el Presupuesto de Gastos Fiscales son el IEPS y el ISAN.

a) Exenciones

En el IEPS se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y fija rural, así como los servicios de Internet en ciertos casos, en tanto que en el ISAN se exenta total y parcialmente a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 217,231.38 y 275,159.75 pesos, respectivamente.³¹

El cuadro 3.4.1 presenta las estimaciones del gasto fiscal de estas exenciones.

³¹ Cuando los servicios de Internet se ofrecen de manera conjunta con otros servicios prestados a través de una red pública de telecomunicaciones, están exentos siempre que en el comprobante fiscal respectivo se determine por separado la contraprestación correspondiente al servicio de acceso a Internet y ésta no exceda del 30% del total de las contraprestaciones que se facturen en forma conjunta.

Cuadro 3.4.1 Gastos Fiscales por Exenciones en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Exenciones	6,962	7,480	0.0383	0.0383
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	3,800	4,083	0.0209	0.0209
a. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	3,327	3,575	0.0183	0.0183
b. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	473	508	0.0026	0.0026
Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a automóviles	3,162	3,397	0.0174	0.0174
a. Con valor de hasta \$217,231.38 (exención del 100%)	2,385	2,562	0.0131	0.0131
b. Con valor de \$217,231.39 y hasta \$275,159.75 (exención del 50%)	777	835	0.0043	0.0043

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

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

De acuerdo a la mecánica con que se determina mensualmente la tasa del IEPS a las gasolinas y diésel, establecida en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), el monto de este impuesto puede ser positivo o negativo. El IEPS negativo se genera cuando el precio de venta al público de las gasolinas y el diésel es menor al costo de Petróleos Mexicanos (PEMEX), el cual a su vez está basado en la referencia en el mercado internacional relevante, los costos de transporte, almacenamiento, distribución y comercialización. El impuesto por la enajenación de gasolinas y diésel puede variar considerablemente, toda vez que depende de los precios internacionales de estos productos, que a su vez dependen del precio del petróleo crudo, el cual muestra una alta volatilidad. En los casos en que el monto del IEPS a las gasolinas y diésel resulta negativo se está ante la presencia de un gasto fiscal, debido a que dicha disposición genera una renuncia recaudatoria. Por el contrario, en los casos en que el monto del IEPS es positivo, no se genera gasto fiscal alguno por este concepto.

En 2015 y 2016, dada la política de precios máximos al público de las gasolinas y el diésel, así como los precios a futuro de las gasolinas y diésel, se estima que la tasa de este impuesto no será negativa, por lo que no se genera ningún gasto fiscal.

III.5. Estímulos Fiscales

Un estímulo fiscal es una medida de carácter tributario por medio de la cual los contribuyentes o un grupo de éstos obtienen un beneficio, que busca promover o “estimular” una conducta o una actividad.³² En esta sección se presentan los estímulos fiscales que tienen su origen en la Ley de Ingresos de la Federación, en Decretos Presidenciales o bien en el Título VII “De los Estímulos Fiscales” de la Ley del ISR.³³

El cuadro 3.5.1 muestra los gastos fiscales asociados a estímulos fiscales, los cuales pueden ser diseñados como deducciones o bien como créditos fiscales, y en ocasiones representar únicamente un diferimiento del impuesto. La mayoría de los estímulos fiscales que se reportan a continuación consisten en créditos fiscales.

En 2015 se observa un aumento en el monto total de los gastos fiscales asociados a los estímulos fiscales en relación a los observados en años previos, al ubicarse en 0.22% del PIB. Ello se debe principalmente al registro de un monto positivo en los acreditamientos del IEPS de diésel, que pasan de un valor de cero en años previos, en que el impuesto no fue positivo, a un monto de alrededor de 0.12% del PIB en 2015. El aumento en el gasto fiscal asociado a este estímulo es una contraparte natural de la desaparición del gasto fiscal asociado al IEPS de combustibles. Para 2016 el gasto fiscal por estímulos fiscales se reduce ligeramente respecto a 2015, a un nivel de 0.19% del PIB.

Cuadro 3.5.1 Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Estímulos fiscales	39,735	36,910	0.2188	0.1890
Ley de Ingresos de la Federación o Leyes fiscales	30,298	28,627	0.1668	0.1466
IEPS: Acreditamiento del IEPS de diésel	19,858	17,916	0.1093	0.0917
a. Para los autotransportistas	12,863	11,605	0.0708	0.0594
b. Del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos	5,967	5,384	0.0328	0.0276
c. Marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante	1,028	927	0.0057	0.0047

³² Conforme a lo anterior, en sentido estricto, prácticamente todos los gastos fiscales podrían considerarse también estímulos fiscales.

³³ Algunos gastos fiscales que podrían ubicarse en esta sección, como la deducción de colegiaturas, se reportan en las secciones correspondientes a los impuestos que disminuyen, con el fin de ubicarlos junto con otros gastos fiscales con efectos similares sobre la recaudación.

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2015

Concepto	MDP		% del PIB ^{1'}	
	2015	2016	2015	2016
ISR: Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera	3,491	3,750	0.0192	0.0192
ISR: Estímulo fiscal a los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles, consistente en diferir el pago de su impuesto	3,302	3,548	0.0182	0.0182
IEPS: Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	2,770	2,531	0.0152	0.0129
a. Acreditamiento del IEPS conforme al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF	2,535	2,287	0.0139	0.0117
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF	235	244	0.0013	0.0012
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o distribución de películas	700	700	0.0039	0.0036
Acreditamiento en contra del ISR del derecho especial sobre minería a los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 mdp	111	115	0.0006	0.0006
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional	50	50	0.0003	0.0003
Acreditamiento del IEPS de los combustibles fósiles utilizados en procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso no se dediquen a la combustión	15	16	0.0001	0.0001
ISAN: Estímulo equivalente al total del impuesto causado por la enajenación o importación de automóviles propulsados por baterías eléctricas recargables	1	1	0.00001	0.00001
Decretos Presidenciales	9,437	8,283	0.0520	0.0424
Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IVA que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general	2,664	2,576	0.0147	0.0132

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2015

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Estímulo que fomenta la renovación del parque vehicular del autotransporte para los fabricantes, ensambladores o distribuidores que adquieran autobuses y camiones usados para su destrucción a cuenta del precio de un vehículo nuevo o seminuevo para prestar el servicio de autotransporte federal de carga, pasaje y turismo ^{2/}	1,689	1,550	0.0093	0.0080
a. Tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 o 3 ejes, autobuses integrales y convencionales con capacidad de más de 30 asientos, y plataformas o chasis para éstos ^{3/}	1,251	1,148	0.0069	0.0059
b. Vehículos nuevos destinados al servicio público de autotransporte de pasajeros urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, y plataformas o chasis para éstos ^{4/}	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 enajenaron el vehículo o vehículos usados a cuenta del precio de enajenación del vehículo nuevo o seminuevo ^{3/}	438	402	0.0024	0.0021
Acumulación en el ejercicio de la parte del precio exigible en el caso de ventas a plazo de bienes inmuebles destinados a casa habitación ^{5/} .	1,348	1,445	0.0074	0.0074
Estímulo para la sustitución de vehículos para los fabricantes, ensambladores o distribuidores que reciban para su destrucción vehículos usados de procedencia extranjera ya internados con anterioridad a la emisión del Decreto a cuenta del precio de enajenación de un vehículo nuevo o seminuevo para prestar el servicio de autotransporte federal de carga, pasaje y turismo o de pasajeros urbano y suburbano ^{6/}	1,018	0	0.0056	0.0000
a. Tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 o 3 ejes, autobuses integrales y convencionales con capacidad de más de 30 asientos	674	0	0.0037	0.0000
b. Vehículos nuevos destinados al servicio público de autotransporte de pasajeros urbano y suburbano de 15 pasajeros o más	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 enajenó el vehículo usado a cuenta del precio de enajenación del vehículo nuevo o seminuevo	236	0	0.0013	0.0000
d. Estímulo equivalente al monto del IVA, el impuesto general de importación y demás contribuciones que deban pagarse por la importación definitiva del vehículo que se regularice para su destrucción ^{7/}	108	0	0.0006	0.0000

PRESUPUESTO DE
GASTOS FISCALES
2015

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
Estímulo fiscal a los contribuyentes que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en el 100% del IVA que se cause por dichos servicios	873	938	0.0048	0.0048
Estímulo fiscal a las servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deba pagarse por las prestación de los servicios o el uso temporal de los centros de convenciones o exposiciones	873	938	0.0048	0.0048
Estímulo consistente en un crédito fiscal del 80% del ISR que deba ser retenido y enterado, a los residentes en México que utilicen aviones arrendados por residentes en el extranjero para ser explotados comercialmente, siempre que mediante contrato se establezca que el monto del ISR que se cause será cubierto por el residente en México	436	469	0.0024	0.0024
Deducción inmediata al 100% de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo que se realicen en las zonas afectadas por las lluvias en el Estado de Baja California Sur	198	N.A.	0.0011	N.A.
Estímulo a trabajadores sindicalizados equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo empleador por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G.A.	135	145	0.0007	0.0007
Estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IEPS que se pague por la importación o enajenación de dicho producto	91	98	0.0005	0.0005
Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IEPS que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general	47	45	0.0003	0.0002
Estímulo fiscal a los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas establecidos en los estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca, consistente en una deducción adicional del 25% sobre el monto original de las inversiones que se realicen en bienes nuevos de activo fijo	47	59	0.0003	0.0003

Concepto	MDP		% del PIB ^{1/}	
	2015	2016	2015	2016
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	18	20	0.0001	0.0001

N.D. No Disponible.

N.A. No Aplica.

1/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

2/ Vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

3/ En 2015 los cálculos incorporan el número de unidades permitidas en el año dado el Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015 (un máximo de 6,000 vehículos usados destruidos por año calendario), así como las unidades destruidas entre el 1 de enero y el 26 de marzo de 2015 conforme a las reglas previstas en el Decreto vigente hasta el 26 de marzo de 2015.

4/ Este estímulo ha sido instrumentado en 4 Entidades Federativas. No se cuenta con la información desagregada de las unidades destruidas por parte de los Centros de Destrucción para realizar la estimación.

5/ El gasto fiscal reportado por este concepto corresponde al importe del impuesto diferido, no al costo financiero de dicho diferimiento.

6/ Vigente hasta el 27 de marzo de 2016.

7/ El IVA pagado por la importación definitiva del vehículo no dará derecho a acreditamiento alguno.

Los gastos fiscales y su impacto en la distribución del ingreso

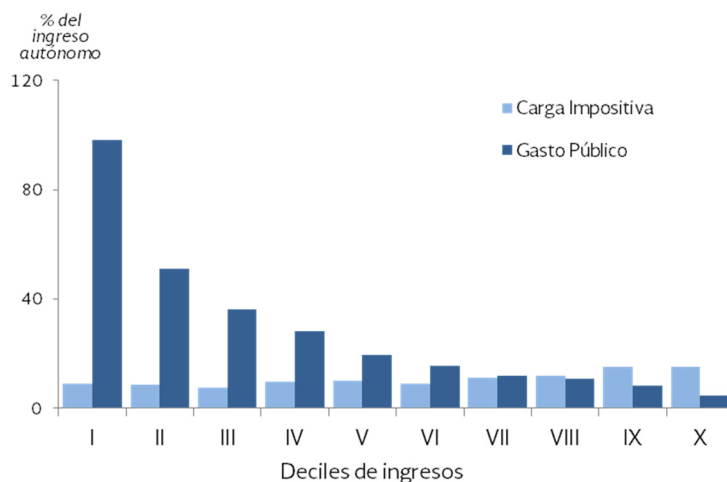
Si bien los tratamientos diferenciales contenidos en las disposiciones tributarias que dan lugar a un gasto fiscal benefician a sectores específicos a través de un menor pago de impuestos, también representan un límite para mejorar la distribución del ingreso entre la población a través de otros instrumentos. La renuncia recaudatoria causada por los gastos fiscales cancela la posibilidad de expandir los programas de gasto social, los cuales son una herramienta fundamental con que cuenta el Estado para mejorar la distribución de la riqueza.

Como se ha observado en estudios anteriores, el gasto público en su conjunto es sumamente progresivo, ya que una importante proporción beneficia a las personas de los primeros deciles de ingreso a través de programas como Prospera, que otorga transferencias monetarias, o del financiamiento de los servicios públicos de educación y salud.³⁴ La gráfica 10 muestra el efecto redistributivo neto de la política fiscal, incluyendo las distribuciones de la contribución al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo de los hogares, por deciles poblacionales obtenidos a partir del ingreso per cápita.³⁵ La gráfica muestra, por una parte, que tanto la política fiscal en su conjunto como sus componentes tributarios y de gasto son netamente progresivos. La gráfica también muestra que el gasto tiene un mayor impacto en las tareas de redistribución.

³⁴ "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2012" SHCP.

³⁵ El ingreso autónomo es el ingreso antes de impuestos y transferencias gubernamentales.

**Gráfica 10. 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 2012". SHCP, así como cálculos propios basados en información fiscal y estadísticas del INEGI.

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

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

IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

a) Deducciones

Adquisición de automóviles

Son deducibles las inversiones en automóviles hasta por un monto de \$130,000 por vehículo (Fracción II del Artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [LISR]).

La estimación del gasto fiscal por la deducción de la inversión en automóviles se realizó considerando información de las adquisiciones de automóviles reportadas por los contribuyentes personas morales en sus declaraciones anuales de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013.

Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas

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 que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad³⁶; a las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios de la Ley General de Educación; a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica; a las asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía; para el apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas; para la protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación así como del arte de las comunidades indígenas; la instauración y establecimiento de bibliotecas; para el apoyo a las actividades y objetivos

³⁶ En particular estas instituciones deben dedicarse a: la atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda; a la asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados; a la asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como a la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; la rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes; la ayuda para servicios funerarios; a la orientación social, educación o capacitación para el trabajo; al apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas; a la aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad; o al fomento de acciones para mejorar la economía popular.

de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes (CONACULTA); a las sociedades o asociaciones civiles constituidas para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática; así como a las constituidas para 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; y a las asociaciones y sociedades civiles que se dedican a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

También se consideran como instituciones de beneficencia que pueden obtener la autorización para recibir donativos deducibles las dedicadas a: la promoción de la participación organizada de la población en las acciones que mejoren sus propias condiciones de subsistencia en beneficio de la comunidad o en la promoción de las acciones en materia de seguridad ciudadana; apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos; cívicas enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público; a la promoción de la equidad de género; al apoyo en el aprovechamiento de los recursos naturales, la protección del ambiente, la flora y la fauna, la preservación y restauración del equilibrio ecológico, así como a la promoción del desarrollo sustentable a nivel regional y comunitario, de las zonas urbanas y rurales; a la promoción y fomento educativo, cultural, artístico, científico y tecnológico; a la participación en acciones de protección civil; a la prestación de servicios de apoyo para la creación y fortalecimiento de organizaciones que realicen actividades objeto de fomento en términos de la Ley Federal de Fomento a las Actividades Realizadas por Organizaciones de la Sociedad Civil; y a la promoción y defensa de los derechos de los consumidores.

Adicionalmente, son deducibles los donativos otorgados a la Federación, a las Entidades Federativas o Municipios, a sus organismos descentralizados, así como a los organismos internacionales de los que México sea miembro, siempre que los fines para los que dichos organismos fueron creados correspondan a las actividades por las que se puede obtener autorización para recibir donativos deducibles de impuestos; a las fundaciones, patronatos y demás entidades, cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas a recibir donativos; así como a las asociaciones y sociedades civiles que otorguen becas y a los programas de escuela empresa.

Los donativos a instituciones privadas son deducibles por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción. Para los donativos a favor de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no puede exceder del 4% de la utilidad fiscal, sin que en ningún caso el

límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% citado (Fracción I del Artículo 27 de la LISR).

Para estimar este concepto se utilizó la información de donativos que reportaron las personas morales de los regímenes general y simplificado en su declaración anual, en los dictámenes fiscales, así como en los formatos alternativos al dictamen correspondientes a los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

Consumo en restaurantes

Se permite la deducción de hasta 8.5% de los consumos en restaurantes, siempre que su pago se efectúe 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 28 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 2010, 2011, 2012 y 2013, así como información de ingresos de estos contribuyentes, y de aquéllos que tributaban en los regímenes de consolidación y simplificado para los mismos años.

Adicional del estímulo del fomento al primer empleo

Los patrones que a partir de 2011 y hasta el 31 de diciembre de 2013, contrataron a trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación, además de deducir sus salarios, pueden aplicar en 2015 una deducción adicional en el ISR equivalente a cerca del 70% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo (monto máximo).³⁷

Los contribuyentes pueden obtener este beneficio por los puestos de nueva creación que se generaron durante 2011, 2012 y 2013, siempre que se mantengan existentes por un periodo de por lo menos 36 meses, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. Mediante disposiciones transitorias se precisó que el beneficio se puede seguir aplicando por un periodo de hasta 36 meses a partir de la creación de cada puesto de trabajo, por

³⁷ El porcentaje de la deducción adicional se calcula de acuerdo con lo establecido en los artículos 230 y Tercero Transitorio para 2011 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013. Con este estímulo, la deducción del salario de estos trabajadores en el primer año del estímulo prácticamente se duplicó (\$0.93 por cada peso de salario). A partir del segundo año se redujo al 75%, lo que significa una deducción adicional por cada peso de nómina de estos trabajadores de \$0.70. Lo anterior es resultado del siguiente cálculo: el cociente que resulta de dividir el costo del salario de estos trabajadores neto de deducción del ISR entre la tasa del ISR, se multiplica por un factor de 0.4 previsto en la Ley. El producto obtenido se multiplica por 0.75, ya que a partir del segundo año de aplicación (2012), este estímulo se reduce en 25%. $[\frac{((1-t)}{t}) \cdot 0.4] \cdot 0.75$, donde $t=30\%$.

lo que el beneficio se mantiene para los ejercicios fiscales de 2014, 2015 y 2016 (Artículos del 229 al 238 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación [DOF] el 31 de diciembre de 2010 y Fracción XXXVII del Artículo Noveno Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF el 11 de Diciembre de 2013).

Para realizar la estimación del gasto fiscal de la deducción adicional del estímulo del fomento al primer empleo se utilizó la información para el ejercicio fiscal 2013 de declaraciones y dictámenes fiscales, así como la información alternativa al dictamen.

Arrendamiento de automóviles

Las personas morales que realicen pagos por el uso o goce temporal de automóviles pueden deducir hasta \$200 diarios por vehículo (Fracción XIII del Artículo 28 de la LISR).

La estimación se realizó con información reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas morales del régimen general para el ejercicio fiscal 2013, y ajustando el monto deducible por un factor de 80%, equivalente a la proporción que representa el monto máximo deducible de \$200 por vehículo vigente a partir de 2014 respecto al monto máximo de \$250 vigente hasta 2013.

Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes

El patrón que contrate a personas que tengan 65 años o más de edad, o personas que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o que sean invidentes, pueden deducir de sus ingresos acumulables un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a dichas personas, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este instituto el certificado de discapacidad. Los contribuyentes que apliquen este beneficio no pueden realizar la deducción del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes a que se refiere el artículo 186 de la LISR (Artículo 186 de la LISR y Artículo 1.5. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

El gasto fiscal por este estímulo fue calculado a partir de la información que reportaron las personas morales del régimen general y simplificado en sus declaraciones anuales, en los dictámenes fiscales, así como en los formatos alternativos al dictamen de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013.

Adicionalmente, como se señaló, la LISR establece que el patrón que contrate a personas que padezcan discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal o a invidentes, puede deducir de sus ingresos un monto equivalente al 100% del ISR de estos trabajadores que sea retenido y enterado, siempre y cuando el patrón asegure ante el IMSS a los trabajadores en comento y además obtenga de este instituto el certificado de discapacidad (Artículo 186 de la LISR).

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

b) Exenciones

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

El artículo 79 de la LISR establece que las personas morales con fines no lucrativos no serán contribuyentes del ISR; sin embargo, en el artículo 81 se señala que sí deberán pagar el impuesto cuando perciban ingresos por enajenación de bienes, intereses y obtención de premios. No obstante lo anterior, están exentos de esta obligación los partidos políticos, la Federación, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados y las donatarias autorizadas (Artículos 54, 79 y 81 de la LISR).

Para efectuar el cálculo de este gasto fiscal se utilizó la siguiente información: en el caso de los partidos políticos, el Informe Anual sobre el origen y destino de los recursos de cada partido político correspondiente al año de 2013, del Instituto Nacional Electoral (INE); para las Entidades Federativas se utilizó la información de los ingresos por intereses financieros reportados en la cuenta pública o informes de gobierno disponibles; para Municipios, el Sistema de Cuentas Nacionales, Gobiernos Estatales y Locales, publicado por el INEGI; para las donatarias, la información de la declaración anual del ejercicio 2013 de personas morales no contribuyentes, y para los organismos descentralizados, los estados de resultados de sus informes anuales de 2014 consultados en sus páginas electrónicas.

c) Tasas Reducidas y Regímenes Especiales o Sectoriales

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca

Las siguientes disposiciones aplicables al sector primario se consideran gastos fiscales.

- a) Exención de 20 S.M.A. por cada socio o asociado. Las personas morales sujetas al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras no pagan el ISR por un monto de 20 S.M.A. del área geográfica del contribuyente por cada uno de sus socios o asociados, sin que la exención total exceda de 200 S.M.A. del D.F. (Párrafo décimo primero del Artículo 74 de la LISR).
- b) Reducción de 30% del ISR. Las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que tengan ingresos que excedan 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente o 200 veces el S.M.A. del Distrito Federal considerando todos sus socios o asociados, deberán calcular el impuesto aplicando la tasa de 30% sobre el monto que exceda de este límite, pero podrán reducir en 30% el impuesto determinado por los ingresos superiores al límite de la exención y hasta por un ingreso equivalente a 423 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente. Por el excedente de este último límite deben pagar el impuesto sin aplicar reducción alguna.

Las sociedades o asociaciones de productores, así como las demás personas morales, dedicadas exclusivamente a las actividades referidas, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas en donde cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, sin exceder de 423 veces dicho monto y sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, también tienen derecho a la exención y aplican la reducción de 30% al impuesto determinado por ingresos hasta este último monto (Párrafos décimo primero a décimo cuarto del Artículo 74, de la LISR y regla 1.11 de la Resolución de Facilidades Administrativas [RFA] publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2014).³⁸

³⁸ 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 y terrenos de su propiedad que hayan estado afectos a su actividad (Sexto párrafo del artículo 74 de la LISR).

Para la estimación de los gastos fiscales asociados a estos conceptos se utilizó información de las declaraciones anuales para 2010, 2011, 2012 y 2013.³⁹

d) Diferimientos

Aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones

Es deducible el 47% de las aportaciones para la creación o incremento de las reservas destinadas a fondos de primas de antigüedad, constituidas en los términos de la LISR, y a fondos de pensiones o jubilaciones complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social (LSS). Este porcentaje de deducción se puede incrementar a 53% cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior (Fracción X del Artículo 25 de la LISR).

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

El gasto fiscal por este concepto se estimó como el impuesto que corresponde a la parte deducible de las aportaciones al fondo de pensiones, utilizando la información de aportaciones presentada en los dictámenes fiscales, en la información alternativa al dictamen, así como en las declaraciones anuales, para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

Régimen Opcional para Grupos de Sociedades

El régimen optativo para grupos de sociedades es aplicable para aquellas empresas que actúan a través de un grupo y cumplen con ciertos requisitos. El impuesto diferido lo determinan por ejercicio y se pagará en un plazo de tres ejercicios. Para tal efecto, la sociedad integradora calculará un factor de resultado fiscal integrado con el que se determinará el ISR a enterar y el impuesto que podrá diferir cada una de las sociedades (Artículos del 59 al 71 de la LISR).

Las principales características del régimen de sociedades son las siguientes:

- El porcentaje mínimo de participación accionaria para optar por el régimen es del 80%;
- Se permite el diferimiento del pago del impuesto hasta 3 ejercicios;

³⁹Adicionalmente, se considera gasto fiscal la deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre 20 y 423 S.M.A., y en el caso de asociaciones de productores con ingresos de hasta 4,230 S.M.A. La estimación para este concepto se presenta en la sección de diferimientos.

- Se limita la inclusión de sociedades que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, excepto las que consolidaban, siempre que no integren las pérdidas en la determinación del resultado fiscal integrado;
- Se limita la participación de compañías que tengan beneficios tributarios;
- Se limita la participación de compañías que tengan como objeto exclusivo la exploración y extracción de hidrocarburos;
- No se permite el libre flujo de dividendos entre miembros del grupo; y
- Se requiere el reporte de información individual y la cantidad de impuesto diferido.

Para la estimación del gasto fiscal, se consideraron los datos de las declaraciones anuales del ejercicio de 2014 de las sociedades que presentaron el aviso de incorporación al régimen, que son 60 grupos integrados por un total de 1,381 sociedades.

El monto del impuesto diferido se determina utilizando las disposiciones legales para estimar el resultado fiscal integrado y el factor de resultado fiscal integrado, los cuales se calculan por cada grupo considerando las utilidades y pérdidas generadas al tributar en el Régimen de cada uno de sus integrantes, en su participación integrable.

Régimen de Consolidación Fiscal (empresas que se encuentran en el plazo de 5 años desde su entrada)

Existen grupos que aún se encuentran en el periodo obligatorio de cinco ejercicios fiscales de tributación en el Régimen de Consolidación Fiscal establecido por el Artículo 64 de la LISR vigente hasta 2013, por lo cual deben continuar determinando el ISR consolidado de acuerdo al régimen eliminado durante los ejercicios fiscales pendientes de transcurrir de dicho periodo. De conformidad con lo anterior, la aplicación del régimen de consolidación fiscal da lugar a un ISR diferido por los grupos mencionados y, por lo tanto, genera un gasto fiscal.

La estimación del gasto fiscal se determinó con la información de los dictámenes del ejercicio de 2013, respecto a los grupos que se encuentran en este supuesto: 21 grupos integrados por un total de 244 sociedades.

Esta estimación se realizó determinando la diferencia entre el ISR que hubieran causado las empresas de no haber consolidado y el ISR causado a nivel consolidado.

Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 S.M.A., y en el caso de sociedades o asociaciones de productores y demás personas morales, con ingresos de hasta 4,230 S.M.A.

Las personas morales dedicadas exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras que tengan ingresos que no excedan de 423 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente pueden deducir como gastos las erogaciones realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Este beneficio también aplica en el caso de las sociedades o asociaciones de productores constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas en donde cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente, sin exceder de 423 veces dicho monto y sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4,230 veces el S.M.A. del área geográfica del contribuyente (Fracción II del párrafo séptimo y párrafos décimo segundo y décimo tercero del Artículo 74 de la LISR y regla 1.11. de la RFA publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2014).

Para estimar este gasto fiscal se utiliza información de las declaraciones anuales de 2011, 2012 y 2013.

Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente

Se permite deducir el 100% de las inversiones en maquinaria y equipo utilizado para la generación de energía proveniente de fuentes renovables, o de sistemas de cogeneración de electricidad eficiente. Las fuentes renovables incluyen 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 (Fracción XIII del Artículo 34 de la LISR).

Para realizar la estimación se utilizó información de la declaración de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013. No se incluye la estimación de las inversiones en sistemas de cogeneración eficiente, toda vez que este tipo de inversión recibe el beneficio a partir de 2014 y al momento de realizar la estimación no se contaba con información fiscal correspondiente a ese periodo.

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

La LISR permite a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, la deducción del costo de adquisición de sus terrenos en el ejercicio en que los adquieran (Artículo 191 de la LISR).⁴⁰

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de los estados financieros de empresas inmobiliarias enlistadas en la BMV (GEO, URBI, HOMEX, HOGAR, SARE y ARA) de los ejercicios de 2009, 2010, 2011 y 2012, así como de los reportes anuales publicados en las páginas de Internet de las empresas JAVER, RUBA y VINTE para los últimos 3 años.

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

Se permite deducir el 100% de las inversiones para adaptaciones a las instalaciones del contribuyente, siempre que tengan por fin facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de sus instalaciones (Fracción XII del Artículo 34 de la LISR).

Para realizar la estimación se utilizó información de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

e) Facilidades administrativas

Sector de autotransporte terrestre⁴¹

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

Los contribuyentes de estos sectores pueden deducir hasta el 8% de sus ingresos propios, sin documentación que reúna requisitos fiscales, con un pago de 16% por concepto de ISR (Reglas 2.2 y 3.3 de la RFA publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014).

⁴⁰ Para el resto de los contribuyentes en el régimen general la adquisición de terrenos no es deducible al momento de su compra, se considera su costo hasta la determinación de la ganancia por la venta del terreno.

⁴¹ Se presentan por separado las facilidades administrativas que reciben los sectores de autotransporte terrestre de carga federal, foráneo de pasaje y turismo, así como de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano, aun cuando el beneficio que reciben es el mismo. Lo anterior tiene por fin permitir la comparación de este beneficio con el que cada sector recibía hasta 2013.

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, referente a las actividades “transporte de pasajeros interurbano y rural”, “transporte turístico por tierra”, “autotransporte foráneo de productos agropecuarios sin refrigeración”, “otro autotransporte foráneo de carga general”, “servicio de mudanzas”, “autotransporte foráneo con refrigeración”, “autotransporte foráneo de madera y sus derivados”, “otro autotransporte foráneo de carga especializado”, y parte de la información de “otro transporte terrestre de pasajeros”. La información se obtuvo de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal y de la información alternativa al dictamen para el mismo régimen.

b) *Sectores de autotransporte terrestre de carga de materiales y de pasajeros urbano y suburbano*

Los contribuyentes de estos sectores pueden deducir hasta el 8% de sus ingresos propios, sin documentación que reúna requisitos fiscales, con un pago de 16% por concepto de ISR (Artículo 1.11 del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, referente a las actividades “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”, así como “transporte de pasajeros urbano y suburbano en autobuses” y parte de la actividad de “otro transporte terrestre de pasajeros”. La información se obtuvo de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal y de la información alternativa al dictamen para el mismo régimen.

Sector primario

Los contribuyentes del sector primario pueden deducir, con comprobantes simplificados, la suma de erogaciones que realicen por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y gastos menores, hasta por un monto

equivalente al 10% de sus ingresos propios, sin que éste exceda de \$800,000 (Regla 1.2. de la RFA de 2015 publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014).

Para estimar el valor del gasto fiscal asociado a esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios reportados por los contribuyentes del sector para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013 en la declaración anual de personas morales del régimen simplificado, en los dictámenes fiscales y en la información alternativa al dictamen de este régimen.

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 182 de la LISR (Artículos 181 y 182 de la LISR).

f) Subsidio para el empleo

Mediante la aplicación del subsidio para el empleo, se reduce el ISR a pagar de los trabajadores. La aplicación de este beneficio no sólo reduce el ISR del trabajador, sino que para los trabajadores de menores ingresos representa un ingreso adicional (Artículo Décimo Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo publicado en el DOF el 11 de diciembre de 2013 y Artículo 1.12. del Decreto Presidencial publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013).

La estimación del gasto fiscal por el subsidio para el empleo se obtuvo utilizando información que reportaron los empleadores en su declaración anual de sueldos y salarios de 2013.

IV.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

a) Deducciones

La LISR establece diversas deducciones personales, las cuales pueden ser aplicadas por las personas físicas en su declaración anual. Las deducciones que se reportan en este documento son las siguientes:

- **Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios.** Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que las personas distintas al contribuyente no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios (Fracción I del Artículo 151 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 151 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 151 de la LISR).
- **Donativos no onerosos ni remunerativos.** Que se otorguen a la Federación, a las Entidades Federativas o a los Municipios y a sus organismos descentralizados cuando sean no contribuyentes; así como a organismos internacionales y a otras instituciones autorizadas a recibir donativos deducibles conforme a la LISR, que se especifican en la descripción del gasto fiscal por la deducción de donativos de personas morales.

Los donativos a instituciones privadas 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. Los donativos a favor de la Federación, de las Entidades Federativas, de los Municipios, o de sus organismos descentralizados, sólo son deducibles en un monto que no exceda de 4% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio anterior, sin que en ningún

caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, puede exceder del 7%. (Fracción III del Artículo 151 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 setecientos cincuenta mil unidades de inversión (UDIS) (Fracción IV del Artículo 151 de la LISR).
- **Depósitos en las cuentas especiales para el ahorro; así como primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.** Siempre que el importe de los depósitos, pagos o adquisiciones no exceda en el año calendario la cantidad de \$152,000 considerando todos los conceptos (Artículo 185 de la LISR).
- **Aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, o a las cuentas de planes personales de retiro, así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.** El monto de la deducción está limitado hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y sin que las aportaciones excedan de 5 S.M.A. (Fracción V del Artículo 151 de la LISR).
- **Colegiaturas.** Las personas físicas pueden deducir los pagos por servicios de enseñanza en los niveles comprendidos desde educación básica hasta media superior, que realicen para sí, para su cónyuge o la persona con quien vivan en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A., y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios. La deducción anual por estudiante no puede exceder de los siguientes montos (Artículos 1.8., 1.9. y 1.10. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

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 y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios (Fracción VII del Artículo 151 de la LISR).

Adicionalmente existe un límite global al monto total de las deducciones personales que pueden aplicar los contribuyentes. Así, la deducción total no puede exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto. Este límite global no aplica en el caso de colegiaturas y donativos.

La estimación de los gastos fiscales de las deducciones personales se realizó con información de las declaraciones anuales de las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios, así como por actividades empresariales, arrendamiento, servicios profesionales independientes, intereses y enajenación y adquisición de bienes. En la estimación se emplearon las bases de datos de declaraciones anuales para los ejercicios fiscales de 2011, 2012 y 2013. Para la estimación del gasto fiscal por colegiaturas se utilizó información de los ejercicios fiscales 2012 y 2013.

b) Exenciones

Ingresos exentos por salarios

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

- **Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.** Están exentas las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como 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 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 no exceda de 15 S.M. La exención aplica sobre la totalidad de pensiones y de haberes de retiro, independientemente de quien los pague, efectuándose la retención sobre el excedente. (Fracción IV y V del Artículo 93 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 cuando la suma de los ingresos por salarios y estos conceptos no exceda de 7 S.M.A.; si excede de 7 S.M.A., la exención se limita hasta 1 S.M.A. (Fracción VIII y penúltimo párrafo del Artículo 93 de la LISR).
- **De cajas de ahorro y fondos de ahorro.** Se exentan los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas, cuando reúnan una serie de requisitos legales (Fracción XI del Artículo 93 de la LISR).
- **Gratificación anual (aguinaldo).** Se exentan hasta 30 días de S.M.G. del área geográfica del trabajador, cuando se otorgue en forma general (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).
- **Horas extras.** Para un trabajador de salario mínimo se exenta el total de los ingresos por horas extras, siempre que éstas no excedan de 9 horas a la semana. Para el resto de los trabajadores, la exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 9 horas a la semana ni 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 93 de la LISR). No se considera gasto fiscal la exención a las prestaciones distintas del salario que perciben los trabajadores con ingresos de 1 S.M., así como la exención de 9 horas a la semana por concepto de horas extras otorgada a dichos trabajadores, dado que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no permite gravarlos.⁴²
- **Prima vacacional.** Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).
- **Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.** Se exentan hasta 15 días de S.M. (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).
- **Prima dominical.** Se exenta 1 S.M. diario por cada domingo laborado (Fracción XIV del Artículo 93 de la LISR).

⁴² El artículo 123, apartado A, fracción VIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

- **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 XII del Artículo 93 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 VI del Artículo 93 de la LISR).

Asimismo, en el rubro “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 XIII del Artículo 93 de la LISR).

Para algunos conceptos de exención no se cuenta con información para su estimación. En este caso se encuentran los siguientes:

- **Entrega de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social.** Se exenta la entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la LSS, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del Sistema de Ahorro para el Retiro (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 X del Artículo 93 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 por concepto de ayuda para gastos de matrimonio o desempleo (Fracción XXVII del Artículo 93 de la LISR).

Para efectuar la estimación de los gastos fiscales derivados de las anteriores exenciones, en los casos en que se cuenta con información, se utilizó la información que reportaron los empleadores en su declaración anual de sueldos y salarios de 2013. 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 exentos al resto de los ingresos, se alcanzarían tasas del impuesto distintas a las que se aplican de acumular por separado cada concepto exento, a causa de la naturaleza progresiva del ISR. Por lo anterior, el costo estimado de eliminar todas las exenciones a la vez no es igual a la suma de las estimaciones individuales de cada concepto.

Para la estimación del gasto fiscal de los ingresos por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, se empleó información de los ingresos que reportan los perceptores de los hogares en la versión tradicional de la ENIGH 2012. Asimismo, se aplicó la tasa de evasión de 15.5% estimada para las personas físicas con ingreso por salarios por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey en 2013.⁴³

Otros ingresos exentos

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

- **Intereses que perciben las SIEFORES.** Las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro no son contribuyentes del ISR. Conforme al artículo 81 de la LISR, los ingresos que perciben por intereses están exentos. 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 ellas (Fracción I, inciso e), del Artículo 54, Fracción XXI del Artículo 79 y Artículo 81 de la LISR).
- **Enajenación de casa habitación.** Los ingresos por la enajenación de casa habitación del contribuyente están exentos, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas 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 XIX del Artículo 93 de la LISR).

⁴³ *Evasión Global de Impuestos.* Centro de Estudios Estratégicos del ITESM (2013), Hugo Javier Fuentes Castro; Andrés Zamudio Carrillo; Sara Barajas Cortés; Grisel Aragón Ayllón; José Jorge Rivera Mora; María Eugenia Diez Serrano; y María Magdalena Santana Salgado.

- **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 XX del Artículo 93 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 XX del Artículo 93 de la LISR).
- **Derechos de autor.** Están exentos hasta 20 S.M.A. los derechos por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas; o bien por la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que los libros, periódicos o revistas, así como los bienes en los que se contengan las grabaciones, se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos y que el creador de la obra expida por dichos ingresos el comprobante respectivo (Fracción XXIX del Artículo 93 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 XXIV del Artículo 93 de la LISR).
- **Rentas congeladas.** Los ingresos derivados de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de Ley (Fracción XVIII del Artículo 93 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 XXVIII del Artículo 93 de la LISR).

Para el cálculo de los ingresos exentos por intereses que reciben las SIEFORES, se utilizó información de la CONSAR correspondiente al ejercicio fiscal 2014, así como las tasas de Udibonos reportadas por el Banco de México para 2014.

Para estimar el gasto fiscal por la enajenación de casa habitación se utilizó información sobre los ingresos exentos reportados por los notarios públicos en la “Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios”, para los ejercicios fiscales de 2011, 2012, 2013 y 2014.

En el caso del gasto fiscal por exentar los intereses pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no sea superior a 5 S.M.A., se utilizó información de las estadísticas del sistema financiero publicadas por el Banco de México sobre la distribución de la captación de la banca comercial por instrumentos en 2014.

Para la estimación del cálculo relativo al gasto fiscal por exentar los intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A., se consideró la información de los depósitos, así como las tasas de captación de las Sociedades Financieras Populares (SOFIPOS) y las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo (SOCAPS) reportados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) para 2014.

El gasto fiscal por exentar los derechos de autor hasta por 20 S.M.A. se estima a partir de información de los ingresos exentos de personas físicas con actividades profesionales reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

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 2010, 2011, 2012 y 2013.

c) Regímenes Especiales o Sectoriales

Régimen de Incorporación Fiscal

Las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios para los que no se requiera título profesional, con ingresos anuales de hasta 2 mdp, pueden tributar durante un periodo de 10 años conforme al RIF. El tratamiento preferencial para este grupo de contribuyentes consiste en descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros años, a cambio del cumplimiento de obligaciones de presentar información fiscal. En particular durante el primer año en el régimen, los contribuyentes que proporcionen a las autoridades fiscales información sobre sus ingresos, erogaciones y proveedores obtienen un descuento del 100% en su impuesto a pagar, el cual disminuye a 90% en el segundo año, y gradualmente hasta representar

sólo 10% al décimo año, conforme a la siguiente tabla. A partir del onceavo año los contribuyentes deberán tributar en el régimen general.

Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el Régimen de Incorporación Fiscal										
Años	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

En adición a lo señalado, mediante el Decreto Presidencial publicado en el DOF el 11 de marzo de 2015 se permitió a los contribuyentes personas físicas que en 2014 optaron por tributar en el RIF, aplicar el 100% de reducción del ISR que determinen conforme a dicho régimen durante todo el segundo año de tributación (Artículo 111 de la LISR y Artículo primero del Decreto Presidencial del 11 de marzo de 2015).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó la información de los estímulos fiscales por ISR del régimen de incorporación fiscal del periodo enero- diciembre de 2014, que la SHCP dio a conocer en el Informe Sobre la Situación Económica, Las Finanzas Públicas y La Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2014, considerando los descuentos vigentes en 2015 y 2016.

Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, silvicultura o pesca

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

- a. Exención por hasta 40 S.M.A. (Párrafo décimo primero del Artículo 74 de la LISR).
- b. Reducción de 40% del ISR por los ingresos no exentos (Párrafo décimo segundo del Artículo 74).
- c. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de entre 40 y 423 S.M.A., con excepción del equipo de transporte (Último párrafo de la Fracción II, del párrafo séptimo del Artículo 74 de la LISR).
- d. Deducción de compras y gastos en lugar del costo de lo vendido (Artículo 103 de la LISR).

Para realizar la estimación de los gastos por la reducción y la exención, se utilizó información de declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales y del régimen intermedio pertenecientes al sector primario de 2010, 2011, 2012 y 2013. No se cuenta con información para estimar el costo de la deducción de compras y gastos y el de la deducción de inversiones se reporta en la sección de diferimientos.

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 la depreciación de las inversiones de activo fijo, gastos y cargos diferidos conforme al método de línea recta (Fracción IV del Artículo 103 y Artículo 104 de la LISR). El impuesto se determina aplicando la tarifa de personas físicas (Artículo 152 de la LISR).

Del régimen de base de efectivo se deriva el gasto fiscal causado por la deducción de compras y gastos, en lugar de la del costo de lo vendido.

Por otra parte, en este régimen se aplica el criterio de que algunas de las deducciones a que tienen derecho los contribuyentes, que son similares a las previstas en el régimen general del ISRE, se consideran gastos fiscales (al igual que en el ISRE) como son:

- a. 47% de las aportaciones no obligatorias a los fondos de pensiones y jubilaciones (Fracción X del Artículo 25 de la LISR).⁴⁴
- b. Consumos en restaurantes (Fracción XX del Artículo 28 de la LISR).
- c. Inversión en automóviles (Fracción II del Artículo 36 de la LISR).
- d. Arrendamiento de vehículos (Fracción XIII del Artículo 28 de la LISR).
- e. Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas que no excedan de 7% de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior (Artículo 151 de la LISR).
- f. Del 100% del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes (Artículo 186 de la LISR).
- g. Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes (Artículo 186 de la LISR y Artículo 1.5. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).
- h. Deducción en el ejercicio de las inversiones en adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de las mismas (Fracción XII del Artículo 34 de la LISR).
- i. Adicional del estímulo del fomento al primer empleo (Artículos del 229 al 238 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, Segundo, Tercero y Cuarto Transitorios del Decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del

⁴⁴ La deducción puede ser por 53% cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Impuesto sobre la Renta publicado en el DOF el 31 de diciembre de 2010 y Fracción XXXVII del Artículo Noveno Transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el DOF el 11 de Diciembre de 2013).

A causa de la disponibilidad de la información en la estimación se incluye el costo de las siguientes deducciones: de consumos en restaurantes, por automóviles, adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más y a trabajadores con capacidades diferentes, programa de fomento al primer empleo y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. Para realizar las estimaciones se utilizó información de declaraciones anuales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

d) Diferimientos

Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos de hasta 423 S.M.A.

Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras con ingresos inferiores a 423 veces el S.M.A. pueden deducir como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos (Último párrafo de la Fracción II del séptimo párrafo y párrafo décimo segundo del Artículo 74).

Para realizar la estimación de los gastos por este concepto se utilizó información de declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales y del régimen intermedio pertenecientes al sector primario de 2010, 2011, 2012 y 2013.

IV.3 Impuesto al Valor Agregado

En el IVA existen una serie de tratamientos excepcionales que reducen su capacidad para generar recaudación. Los regímenes de excepción establecidos en la Ley del IVA (LIVA) son la tasa cero y las exenciones, los cuales implican un gasto fiscal en la medida en que se traducen en una reducción impositiva para los bienes y servicios sujetos a dichos esquemas.

a) Exenciones

La LIVA contiene la siguiente relación de bienes y servicios exentos:

Actividad
Enajenación (Artículo 9 de la LIVA)
Suelo y casa habitación
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general
Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas
Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito
Prestación de servicios (Artículo 15 de la LIVA)
Transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas
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, con excepción de los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes o no otorguen el uso o goce temporal de inmuebles.
Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR
Intereses de valores gubernamentales
Operaciones financieras derivadas
Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorio y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del D.F., o de los Gobiernos estatales o municipales
Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos
Espectáculos públicos
Uso o goce temporal (Artículo 20 de la LIVA)
De casa habitación
De fincas agrícolas o ganaderas
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

Sin embargo, la exención en el IVA aplicable a la enajenación o prestación de ciertos bienes y servicios, como lo son enajenación de suelo, bienes muebles usados, moneda nacional y extranjera, lingotes de oro, seguros de vida, intermediación financiera, entre otros, no se incluye en la estimación de los gastos fiscales, a causa de consideraciones

técnicas de diversa naturaleza. Por una parte se exentan algunas operaciones por el hecho de que no significan consumo, al involucrar activos no consumibles, como sucede con el suelo o con los lingotes de oro, o porque se trata de operaciones que significan ahorro y no consumo, como sucede con los seguros de vida. Adicionalmente, existen casos como el de la intermediación financiera, en los que es complejo determinar el valor agregado. Por último, existen casos en que la fiscalización resulta tan compleja que la recaudación obtenida sería cercana a cero.

Conforme a lo anterior, el régimen fiscal en el IVA para este tipo de operaciones no se considera un gasto fiscal y tendría que mantenerse por las cuestiones técnicas antes descritas. Los conceptos que se encuentran exentos y no son considerados gastos fiscales son:

Exenciones no consideradas como gastos fiscales en el IVA

Actividad
Enajenación
Suelo
Bienes muebles usados
Moneda nacional y extranjera
Lingotes de oro con contenido de 99% de dicho material en ventas al público en general
Billetes que permitan participar en loterías, sorteos, rifas o juegos con apuestas
Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito
Prestación de servicios
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin EP en el país
Comisiones cobradas por las AFORES
Los prestados en forma gratuita
Seguros de vida
Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos
Intereses que reciba o pague el sistema financiero con excepción de los créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes o no otorguen el uso o goce temporal de inmuebles.
Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR
Intereses de valores gubernamentales
Operaciones financieras derivadas
Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable
Uso o goce temporal
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

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

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH de 2012. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el

SCNM y de la estructura del gasto privado por tipo de producto que se reporta en la ENIGH, excluyendo conceptos como el autoconsumo, el pago en especie y la renta imputada.

De esta forma el gasto fiscal en el IVA por concepto de exenciones, corresponde a la recaudación que se deja de obtener por no aplicar en la última etapa de comercialización la tasa general del IVA al valor de los bienes y servicios exentos contenidos en la LIVA, excepto los relacionados en el cuadro anterior.

b) Tasa reducida

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

Bienes y servicios sujetos a tasa cero

Actividad
Exportación
Exportadores indirectos
Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)
Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar
Jugos, néctares, concentrados de frutas o de verduras, entre otros
Ixtle, palma y lechuguilla
Medicinas de patente
Productos destinados a la alimentación ^{1/}
Hielo y agua no gaseosa ni compuesta
Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial ^{2/}
Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas
Invernaderos hidropónicos y su equipo, así como equipo de irrigación
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, con contenido de 80% de dicho material, en ventas que no sean al público en general
Libros, periódicos y revistas
Prestación de servicios (Fracción II del Artículo 2-A de la LIVA)
Servicios prestados a agricultores o ganaderos ^{3/}
Suministro de agua para uso doméstico
Servicios de "call center"

1/ No incluye, chicles o gomas de mascar ni alimentos procesados para perros, gatos, y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar, los cuales están sujetos a la tasa general del IVA.

2/ 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 la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras 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.

3/ 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 las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, captura y extracción de especies marinas y de agua dulce; de molienda o trituración de maíz o trigo; de pasteurización de leche; los prestados a invernaderos hidropónicos; de despepite de algodón en rama; de sacrificio de ganado y aves de corral, así como de los reaseguro.

Al igual que en el caso de las exenciones, se considera que el tratamiento de algunos conceptos sujetos a la tasa del 0% no podría modificarse debido a que dichos conceptos representan implícitamente exportaciones o bien porque resultaría imposible evitar la evasión fiscal.

La exportación de bienes o servicios, como los de “call center”, no se considera gasto fiscal, toda vez que se grava con la tasa cero a las exportaciones para liberar a los exportadores del impuesto que les fue trasladado en la adquisición de sus insumos e inversiones. Ello es parte de la estructura normal del impuesto y es una práctica internacional en materia de IVA.

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

Tasas reducidas no consideradas como gastos fiscales en el IVA

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

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH de 2012. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCNM y de la estructura del gasto privado por tipo de producto que se reporta en la ENIGH, excluyendo conceptos como el autoconsumo, el pago en especie y la renta imputada.

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

IV.4 Impuestos Especiales

Exenciones

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

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

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

Estas exenciones implican un gasto fiscal, el cual fue calculado a partir de información de las declaraciones mensuales definitivas de empresas del sector. Para el cálculo de los servicios de Internet se utiliza información del ejercicio fiscal 2014, mientras que para telefonía pública y fija rural se utiliza información correspondiente a los ejercicios de 2013 y 2014.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Se otorga una exención del 100% del Impuesto sobre Automóviles Nuevos para vehículos con valor de hasta \$217,231.38 (\$251,988.40 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$ 217,231.39 y \$ 275,159.75 (\$319,185.31 con IVA) (Fracción II del Artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos [LISAN] y Anexo 15 de la Resolución Miscelánea Fiscal [RMF] para 2015).

Para realizar esta estimación se utilizó información de las ventas de automóviles de 2014, proporcionada por la Asociación Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA), los precios sin impuestos de los vehículos ligeros en 2014, publicados por la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores (AMDA) en su página de Internet e información del índice nacional de precios al consumidor que publica el INEGI correspondiente a la adquisición de automóviles.

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

Impuesto negativo por la enajenación de gasolinas y diésel

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

Se considera un gasto fiscal cuando se presenta un IEPS negativo para estos combustibles, pues en este caso el consumidor se beneficia con un precio menor que el internacional. Para 2015 y 2016 se estima que el IEPS será positivo, por lo que el gasto fiscal es igual a cero.

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de los precios futuros de los combustibles, de los volúmenes de venta del programa operativo anual para 2015 de PEMEX, así como del tipo de cambio y el crecimiento de la economía estimados para cada año en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH).

IV.5 Estímulos Fiscales

Acreditamiento del IEPS del diésel para:

a) Autotransportistas

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte público y privado de personas o de carga, consistente en permitir el acreditamiento contra el ISR del IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de diésel (Fracción IV, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

b) Consumidores finales que lo utilicen en maquinaria en general, excepto vehículos

Se otorga un estímulo fiscal a personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diésel que adquieran para su consumo final, siempre que éste se utilice en maquinaria en general, exceptuando a los vehículos. Esta medida aplica también para vehículos

marinos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

c) Consumidores finales de diésel marino especial, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante

Se permite a los contribuyentes que adquieran diésel 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 por la enajenación de diésel marino especial, contra el ISR que tengan a su cargo o las retenciones efectuadas a terceros por este impuesto (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

Para las estimaciones de los gastos fiscales de los créditos del IEPS del diésel se consideró información de los futuros del diésel en la Costa del Golfo de México cotizados en los Estados Unidos de América y publicadas por Bloomberg el 21 de mayo de 2015, del Marco Macroeconómico para 2015 y 2016 dado a conocer en el “Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria”, de los Informes Mensuales de Finanzas Públicas y Deuda Pública, así como de las ventas de combustibles de acuerdo con el programa operativo anual de PEMEX para 2015.

Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre público y privado de personas o de carga que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir el acreditamiento de hasta el 50% del total de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota contra el ISR (Fracción V, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

Para estimar el costo del acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera, se utilizó información de los Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública correspondientes a los cuartos trimestres de 2011, 2012, 2013 y 2014.

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

Este estímulo consiste en permitir diferir el pago del ISR por la ganancia de la aportación de bienes inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles, toda vez que fiscalmente la aportación se considera enajenación (Artículos 187 y Fracción XI del 188 de la LISR).

El gasto fiscal de este diferimiento fue estimado con información que presentaron los fideicomisos públicos (Fibras) a la BMV para 2014, correspondiente al valor de las propiedades de inversión, así como de los rendimientos distribuidos.

Acreditamiento del IEPS de diésel al sector agropecuario y silvícola

Para el sector agropecuario y silvícola se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS del diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos (Fracción I y Numeral 1, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

Alternativamente, las personas que utilicen el diésel en las actividades agropecuarias y silvícolas pueden acreditar contra el ISR un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel, incluido el IVA, por el factor de 0.355 (Numeral 2, Fracción II del Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2015).

Ninguna de las variantes del estímulo es aplicable cuando la tasa para la enajenación del diésel, de acuerdo con el procedimiento que establece la fracción I del artículo 2-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, resulta negativa o igual a cero. Esto es, para que los distintos consumidores de diésel puedan aplicar estos estímulos, las tasas del IEPS por la enajenación de diésel deben ser estrictamente mayores a cero.

Para la estimación de este estímulo se consideró información de los futuros de diésel en la Costa del Golfo de México cotizados en los Estados Unidos de América publicadas por Bloomberg el 21 de mayo de 2015, del Marco Macroeconómico para 2015 y 2016 dado a conocer en el “Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria”, de los Informes Mensuales de Finanzas Públicas y Deuda Pública, así como de las ventas de combustibles de acuerdo con el programa operativo anual de PEMEX para 2015.

Estímulo a los proyectos de inversión en la producción o distribución cinematográfica 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 o en la distribución de películas, contra el ISR que tengan a su cargo. Este estímulo no puede exceder de 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior. El monto total del estímulo, a distribuir entre los aspirantes, no excederá de 650 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 20 mdp por cada contribuyente y proyecto, para el caso de la inversión en la producción cinematográfica. Para proyectos de inversión en la distribución de películas no excederá de 50 mdp por cada ejercicio fiscal ni de 2 millones por cada contribuyente y proyecto (Artículo 189 de la LISR).

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

Acreditamiento en contra del ISR del derecho especial sobre minería a los contribuyentes del sector minero con ingresos brutos menores a 50 mdp

Los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 mdp, tienen el beneficio de un estímulo fiscal aplicable contra el ISR, consistente en permitir el acreditamiento del derecho especial sobre minería que hayan pagado en el ejercicio (Fracción VII del Apartado A del Artículo 16 de la LIF 2015).

Para realizar esta estimación se utiliza información de las declaraciones anuales de 2013, así como de la recaudación del predial minero.

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. Este estímulo no puede exceder de 10% del ISR causado 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 190 de la LISR).

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

Acreditamiento del IEPS de los combustibles fósiles utilizados en procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en su proceso no se destinen a la combustión

El impuesto a los combustibles fósiles grava el potencial de emisiones de gases de efecto invernadero que se generan en la combustión de estos bienes.

Sin embargo, existen procesos industriales en los cuales se utilizan los combustibles fósiles como insumos sin ser sometidos a la combustión. En estos casos se otorga un estímulo fiscal para los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes, siempre que no se destinen a la combustión. Este estímulo consiste en acreditar contra el ISR a su cargo, el monto resultante de multiplicar las cuotas señaladas en el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la LIEPS, por el volumen del combustible consumido, ajustado por el porcentaje de utilización del combustible fósil como insumo. (Fracción VI del Apartado A del Artículo 16 de la LIF 2015).

Para la estimación se consideró el volumen de carbón utilizado como insumo en la industria siderúrgica, el porcentaje de carbono que se integra al acero y la cuota de IEPS de combustibles fósiles para el carbón mineral, utilizando como fuentes el Balance Nacional de Energía 2013, el “World Steel Association”, así como el Marco Macroeconómico para 2015 y 2016 dado a conocer en el “Documento relativo al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el artículo 42, fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria”.

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

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que enajenen al público en general o que importen definitivamente en términos de la Ley Aduanera automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o accionado por hidrógeno. Este estímulo consiste en el monto total del impuesto que hubieren causado (Fracción I, Apartado B del Artículo 16 de la LIF de 2015).

La estimación de este estímulo se basó en información de 2014 proporcionada por la Administración General de Aduanas del SAT, así como en información del sector respecto al incremento de las ventas, e información del índice nacional de precios al consumidor que publica el INEGI correspondiente a la adquisición de automóviles.

Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IVA que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general.

Los contribuyentes del RIF pueden aplicar un estímulo fiscal por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el IVA, consistente en un crédito fiscal equivalente a multiplicar el IVA por los porcentajes de reducción detallados en el siguiente cuadro:

Años	Porcentaje de reducción
1	100
2	90
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

Los contribuyentes con ingresos propios por actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior que no excedan de cien mil pesos, pueden aplicar una reducción de 100% en el IVA durante cada año que tributen en este régimen, siempre que no excedan en alguno de estos años de dicho monto.

Adicionalmente, para aquellos contribuyentes con ingresos propios superiores a dicho monto que optaron por tributar en este régimen durante 2014, mediante Decreto Presidencial se extendió el beneficio equivalente a aplicar una reducción de 100% en el IVA al segundo año de tributación en el RIF (Artículos Segundo del Decreto Presidencial del 10 de septiembre de 2014 y Segundo del Decreto Presidencial del 11 de marzo de 2015).

El gasto fiscal se estimó con la información del valor del estímulo fiscal por el IVA del RIF del periodo enero- diciembre de 2014, que la SHCP dio a conocer en el Informe Sobre la Situación Económica, Las Finanzas Públicas y La Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2014.

Estímulo que fomenta la renovación del parque vehicular del autotransporte para los fabricantes, ensambladores o distribuidores que adquieran autobuses y camiones usados para su destrucción a cuenta del precio de un vehículo nuevo o seminuevo para prestar el servicio de autotransporte federal de carga, pasaje y turismo

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores, 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, y chasis o plataformas nuevos para éstos, para la prestación del servicio público de autotransporte federal de carga, de pasajeros o de turismo en el país, siempre que reciban a cuenta del precio de enajenación, uno o más vehículos con 10 años o más de antigüedad.

También se otorga un estímulo a los contribuyentes distribuidores por la enajenación de vehículos nuevos destinados al transporte de 15 pasajeros o más, y chasis y plataformas nuevos para éstos, siempre que reciban del permisionario a cuenta del precio de enajenación, uno o más vehículos similares con una antigüedad de más de 8 años que hayan sido utilizados para prestar el servicio público de autotransporte de pasajeros urbano y suburbano.

Asimismo, a los permisionarios que enajenen sus vehículos usados se les otorga un estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable correspondiente al monto por la enajenación del vehículo o vehículos usados incluyendo a los arrendatarios de un contrato de arrendamiento financiero.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015, este estímulo tiene vigencia hasta el 31 de diciembre de 2016 y puede ser aplicable hasta por un máximo de 6,000 vehículos usados destruidos por cada año de calendario. De este número, al menos 3,000 vehículos deberán corresponder a personas físicas dedicadas al autotransporte federal de carga, de pasajeros o de turismo que sean permisionarios propietarios de hasta cinco unidades vehiculares cada uno. El número máximo de unidades aplica a partir del 27 de marzo de 2015, por lo que antes de esta fecha fue posible destruir vehículos de acuerdo con las reglas del programa vigente hasta antes de la publicación del citado Decreto (Artículo Décimo Quinto y Décimo Sexto A 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,

Fracción V del Artículo Tercero del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013 y Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015).

La estimación del estímulo para la modernización de la flota del autotransporte se basó en información de vehículos destruidos en 2013 proporcionada por el SAT.

Acumulación en el ejercicio de la parte del precio exigible en el caso de ventas a plazo de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

Los contribuyentes que se dedican a la construcción y enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado en la enajenación o la parte del precio exigible durante el mismo, siempre que su enajenación se haya pactado a plazos. Este beneficio permite al contribuyente diferir el pago del impuesto. El gasto fiscal reportado por este concepto corresponde al importe del impuesto diferido, no al costo financiero de dicho diferimiento (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 22 de enero de 2015).

Para la estimación del gasto fiscal se empleó información del valor de las cuentas por cobrar de las empresas constructoras dedicadas al sector de vivienda que cotizan en la BMV correspondiente a 2013, obtenida de Bloomberg; y el coeficiente de utilidad presunta para el sector de la construcción establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Estímulo para la sustitución de vehículos para los fabricantes, ensambladores, o distribuidores que reciban para su destrucción vehículos usados de procedencia extranjera ya internados con anterioridad a la emisión del Decreto a cuenta del precio de enajenación de un vehículo nuevo o seminuevo para prestar el servicio de autotransporte federal de carga, pasaje y turismo o de pasajeros urbano y suburbano.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores, 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, para la prestación del servicio público de transporte tipo federal de carga de pasajeros o de turismo, siempre que reciban a cuenta del precio de enajenación, otro vehículo de procedencia extranjera que circule en el país con 10 años o más de antigüedad, por el cual no pueda acreditarse que haya sido sometido a las formalidades aduaneras para su importación definitiva, siempre que se regularice de conformidad con el procedimiento previsto en dicho Decreto y posteriormente sea destruido.

También se otorga un estímulo por la enajenación de vehículos nuevos destinados al transporte de personas, de 15 pasajeros o más, siempre que se reciba a cuenta del precio de enajenación, un vehículo del tipo mencionado con una antigüedad de más de 8 años de procedencia extranjera que circule en el país y por el cual no pueda acreditarse que se haya cumplido con las formalidades aduaneras para su importación definitiva, siempre que se regularice de conformidad con el procedimiento previsto en el referido Decreto y posteriormente sea destruido.

Asimismo, a los adquirentes de los vehículos nuevos o seminuevos se les otorga un estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en que se enajenó el vehículo usado de procedencia extranjera que será destruido, a cuenta del precio de enajenación del vehículo nuevo o seminuevo.

De igual forma se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes importadores de los vehículos que regularicen su legal estancia, como un paso previo para su uso en la adquisición de un vehículo nuevo o seminuevo, y su posterior chatarrización, consistente en una cantidad equivalente al 100% de las contribuciones que se generen por la importación definitiva del vehículo que se regularice para su destrucción.

Este estímulo tendrá vigencia hasta el 27 de marzo de 2016 (Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015). El gasto fiscal se estimó utilizando las proyecciones de participación, dados los montos del estímulo y la participación en el estímulo para fomentar la renovación vehicular.

Estímulo fiscal a los contribuyentes que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en el 100% del IVA que se cause por dichos servicios.

Se otorga a los contribuyentes que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, un estímulo equivalente al 100% del IVA causado por la prestación de dichos servicios, que podrá aplicarse en contra de este mismo impuesto. Lo anterior, siempre que los servicios se presten en la obra en construcción, que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales, y que el inmueble no se destine también a otros fines distintos al de casa habitación (Artículo Primero del Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015).

La estimación del gasto fiscal se realizó con la información que, de acuerdo con la regla 2.7.1.35 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, los contribuyentes presentaron a través de la Forma Oficial 59 “Información de contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de casa habitación”.

Estímulo fiscal a los servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias

La aplicación de este estímulo es equivalente a aplicar la tasa cero del IVA a la prestación de servicios de hotelería y conexos a extranjeros para congresos, convenciones, exposiciones o ferias (Artículo 2.3. del Decreto Presidencial del 26 de Diciembre de 2013).

Para su estimación se utilizó información de la Cuenta Satélite de Turismo de México, 2013 Preliminar, publicada en el SCNM.

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

Se otorga un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR, el cual será acreditable únicamente contra el ISR retenido por los contribuyentes residentes en México que utilicen aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente para la transportación de pasajeros o de bienes, cuyo uso o goce temporal se otorgue por residentes en el extranjero sin EP en el país, siempre que en el contrato de arrendamiento se establezca que el ISR que se cause al aplicar la tasa de retención del 5% será cubierto por el residente en México (Artículo 158 de la LISR y Artículo 1.4. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

Para estimar este crédito fiscal se utilizó información sobre la renta de equipo de vuelo en 2011, 2012 y 2013 de los Reportes Anuales de 2012 y 2013 de Grupo Aeroméxico, del Reporte Anual 2013 de Vuela Compañía de Aviación (Volaris), y de los Estados Financieros de ABC Aerolíneas SA de CV y sus subsidiarias (Interjet) para los ejercicios fiscales de 2012 y 2013, así como estadísticas para los mismos años de la Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT).

Deducción inmediata al 100% de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo que se realicen en las zonas afectadas por las lluvias en el Estado de Baja California Sur.

Mediante Decreto Presidencial se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes de las zonas afectadas de los Municipios de Comondú, La Paz, Loreto, Los Cabos y Mulegé del Estado de Baja California Sur, por las lluvias severas ocurridas en septiembre de 2014, consistente en deducir en forma inmediata y al 100% las inversiones efectuadas en bienes nuevos de activo fijo que realicen en dichas zonas afectadas durante el periodo comprendido entre el 15 de septiembre de 2014 y el 30 de junio de 2015, siempre que

dichos activos fijos se utilicen exclusiva y permanentemente en las mencionadas zonas. El beneficio no aplica para mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola (Artículos Tercero del Decreto Presidencial del 19 de septiembre de 2014, Único del Decreto Presidencial del 12 de diciembre de 2014 y Único del Decreto Presidencial del 26 de marzo de 2015).

El gasto fiscal se estimó utilizando información del costo total de la deducción inmediata, obtenido del Presupuesto de Gastos Fiscales 2013, así como información de la participación de Baja California Sur en la formación bruta de capital total nacional, reportada en los Censos Económicos 2009 que publica el INEGI.

Estímulo fiscal para trabajadores sindicalizados

Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas pertenecientes a un sindicato 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 provenientes del mismo empleador por la prestación de un servicio personal subordinado excedan de una cantidad equivalente a siete veces el S.M.G., elevado al año (Artículo Noveno del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003 y Fracción V del Artículo Tercero Transitorio del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de la declaración informativa de sueldos y salarios de 2013 que presentan los empleadores.

Estímulo fiscal a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IEPS que deba pagarse por la importación o enajenación de dicho producto

Se otorga a los importadores o enajenantes de chicles o gomas de mascar un estímulo equivalente al 100% del IEPS que deba pagarse por la importación o enajenación de dicho producto (Artículo 3.3. del Decreto Presidencial del 26 de Diciembre de 2013).

La estimación del gasto fiscal se realizó con información del SCNM y de la ENIGH de 2012. La metodología utilizada partió del consumo público y privado que se reporta en el SCNM y de la estructura del gasto privado en este producto que se reporta en la ENIGH.

Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IEPS que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general.

Los contribuyentes del RIF pueden aplicar un estímulo fiscal por las actividades realizadas con el público en general en las que determinen el IEPS, consistente en un crédito fiscal equivalente a multiplicar el IEPS por los porcentajes de reducción que se detallan en el siguiente cuadro.

Años	Porcentaje de reducción
1	100
2	90
3	80
4	70
5	60
6	50
7	40
8	30
9	20
10	10

Los contribuyentes con ingresos propios por actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior que no excedan de cien mil pesos, pueden aplicar una reducción de 100% en el IEPS durante cada año que tributen en este régimen, siempre que no excedan en alguno de estos años de dicho monto.

Adicionalmente, para aquellos contribuyentes con ingresos propios superiores a dicho monto que optaron por tributar en este régimen durante 2014, mediante Decreto Presidencial se extendió el beneficio equivalente a aplicar una reducción de 100% en el IEPS al segundo año de tributación en el RIF (Artículos Segundo del Decreto Presidencial del 10 de septiembre de 2014 y Segundo del Decreto Presidencial del 11 de marzo de 2015).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información del valor de los estímulos fiscales por IEPS del RIF del periodo enero- diciembre de 2014, que la SHCP dio a conocer en el Informe Sobre la Situación Económica, Las Finanzas Públicas y La Deuda Pública del Cuarto Trimestre de 2014.

Estímulo fiscal a los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas establecidos en los estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca, consistente en una deducción adicional del 25% sobre el monto original de las inversiones que se realicen en bienes nuevos de activo fijo.

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas o morales que tengan su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento en los Estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, así como agroindustriales, consistente en una deducción adicional de 25% sobre el monto de las inversiones que realicen en bienes nuevos de activo fijo; dichos bienes deben ser destinados exclusivamente al desarrollo de las actividades del contribuyente y utilizarse exclusiva y permanentemente en los estados mencionados.

Este estímulo tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2018 (Artículos Primero y Segundo del Decreto Presidencial del 1 de enero de 2015).

La estimación del gasto fiscal se realizó con información de los resultados definitivos de los Censos Económicos 2009 publicados por el INEGI.

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

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

El beneficio aplica siempre y cuando el margen de utilidad bruta de las mercancías donadas en el ejercicio en el que se efectúe la donación hubiera sido igual o superior al 10%; cuando fuera menor, el por ciento de la deducción se reducirá al 50% del margen (Artículo 1.3. del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

La estimación de esta deducción se basó en información de las declaraciones anuales de los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

V. REFERENCIAS

- Banco Mundial (2004), *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System Lessons from Developed and Transition Economies*.
- Congreso de los Estados Unidos de América, *Congressional Budget and Impoundment Act of 1974*.
- Craig, Jon; y Allan, William (2001), *Fiscal Transparency, Tax Expenditures and Budget Processes: An International Perspective*, publicado por el Fondo Monetario Internacional.
- Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; Barajas Cortés, Sara; Aragón Ayllón, Grisel; Rivera Mora, José Jorge; Diez Serrano, Maria Eugenia; y Santana Salgado, María Magdalena (2013), *Evasión Global de Impuestos*. Centro de Estudios Estratégicos del ITESM.
- Joint Economic Committee, *Tax Expenditures: A Review and Analysis*, Agosto 1999.
- OCDE (2010), *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation* OECD Tax Policy Studies, No. 19.
- OCDE (2010), *Tax Expenditures in OECD Countries*.
- OCDE (1996), *Tax Expenditures Recent Experiences*.
- SHCP (2015), *Distribución del Pago de Impuestos y Recepción del Gasto Público por Deciles de Hogares y Personas. Resultados para el Año 2012*.
- SHCP (2014), *Reporte de Donatarias Autorizadas 2014*.
- Villela, Luiz; Lemgruber, Andrea; y Jorratt, Michael (2009), *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*, documento de trabajo del Banco Interamericano de Desarrollo BID # IDB-WP-131 (diciembre 2009).

Documentos Públicos del Gobierno Mexicano

Decretos Presidenciales, varios años.

Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones Contenidas en el Artículo 42, Fracción I, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria 2015.

Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares 2012 (ENIGH) Tradicional. INEGI.

Ley Aduanera (2015).

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2015.

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2015).

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (2015).

Ley del Impuesto sobre la Renta (2015).

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (2015).

Ley del Seguro Social (2015).

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (2015).

Resolución de Facilidades Administrativas para 2015.

Resolución Miscelánea Fiscal 2015.

ANEXO 1.

Cuadro Síntesis: Gastos Fiscales por Tipo de Tratamiento ^{1/}

Tipo de Tratamiento	Mdp			% del PIB ^{2/}		
	2014	2015	2016	2014	2015	2016
ISR de Empresas						
Deducciones	14,288	13,815	14,846	0.0835	0.0760	0.0760
Exenciones	9,766	8,784	9,438	0.0571	0.0483	0.0483
Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales	3,542	4,109	4,414	0.0207	0.0226	0.0226
Diferimientos	10,988	10,032	10,777	0.0642	0.0552	0.0552
Facilidades administrativas	3,186	3,582	3,848	0.0186	0.0197	0.0197
Subsidio para el empleo	41,293	42,813	46,001	0.2413	0.2355	0.2355
ISR de Personas Físicas						
Deducciones	9,650	11,218	12,053	0.0564	0.0617	0.0617
Exenciones	129,784	139,603	149,992	0.7585	0.7679	0.7679
Regímenes especiales o sectoriales	6,454	19,084	19,014	0.0378	0.1050	0.0973
Diferimientos	240	255	273	0.0014	0.0014	0.0014
Impuesto al Valor Agregado						
Exenciones	36,463	38,615	41,488	0.2131	0.2124	0.2124
Tasas reducidas	182,930	193,600	208,009	1.0691	1.0649	1.0649
Impuestos Especiales^{3/}						
Exenciones	5,668	6,962	7,480	0.0331	0.0383	0.0383
Tasas reducidas ^{4/}	140	N.A.	N.A.	0.0008	N.A.	N.A.
IEPS de combustibles	33,870	0	0	0.1979	0.0000	0.0000
Estímulos Fiscales						
	7,519	39,735	36,910	0.0440	0.2188	0.1890

N.A. No Aplica.

1/ No se incluyen totales por impuesto, toda vez que la eliminación simultánea de varios o todos los tratamientos diferenciales, no implicaría una recaudación similar a la suma de las estimaciones individuales. Sólo se presentan subtotales por tipo de beneficio por tratarse de gastos fiscales cuyas estimaciones de pérdida recaudatoria comparten una misma interpretación.

2/ Se utilizó un PIB de 18,180,000 mdp para 2015 y de 19,533,300 mdp para 2016 presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

3/ Incluye el IEPS y el ISAN.

4/ En 2014 incluye la tasa reducida del IEPS a los plaguicidas que sólo fue aplicable en dicho año.

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