



SHCP

SECRETARÍA DE HACIENDA  
Y CRÉDITO PÚBLICO

==

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

==

## CONTENIDO

I. Introducción	2
II. Función, definición y medición de gastos fiscales	6
II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales	6
II.2 Definición de los gastos fiscales	8
II.3 Cobertura e información	12
II.4 Metodología de estimación	13
II.5 Tipos de tratamientos diferenciales	16
III. Resultados de la estimación de los gastos fiscales, análisis sectorial y de incidencia	19
III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	20
III.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	37
III.3 Impuesto al Valor Agregado	46
III.4 Impuestos Especiales	50
III.5 Estímulos Fiscales	54
IV. Descripción de los conceptos, fuentes de información y referencias legales	60
IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial	60
IV.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas	74
IV.3 Impuesto al Valor Agregado	87
IV.4 Impuestos Especiales	92
IV.5 Estímulos Fiscales	94
V. Referencias	104
ANEXO 1	107

## PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2013

### I. INTRODUCCIÓN

En cumplimiento con el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el Ejercicio Fiscal de 2014, se entrega el Presupuesto de Gastos Fiscales 2014 a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, de Presupuesto y Cuenta Pública, al Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores. Asimismo, se publica este documento en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

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.

En el Presupuesto de Gastos Fiscales 2014 se presentan los montos estimados para los impuestos federales para los ejercicios fiscales de 2014 y 2015<sup>1</sup>. El Presupuesto de Gastos Fiscales contiene las estimaciones de los efectos de los tratamientos que se desvían de la estructura “normal” de los impuestos federales considerando las disposiciones fiscales vigentes, por lo que las estimaciones para 2015 corresponden a lo establecido actualmente para cada disposición, excepto cuando, mediante disposiciones transitorias, ya esté legislada alguna modificación para dicho año. Conforme a lo anterior, las estimaciones para los ejercicios fiscales de 2014 y 2015 reflejan las medidas incorporadas al sistema tributario derivadas de la Reforma Hacendaria aprobada en 2013, considerando el periodo en que cada una de éstas entra en vigor.

---

<sup>1</sup> En la página electrónica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se puede consultar la serie de los Presupuestos de Gastos Fiscales elaborados por esta dependencia a partir de 2002.

Los impuestos incluidos en las estimaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 2014 son: el Impuesto sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, así como los estímulos fiscales y las medidas establecidas en diversos Decretos Presidenciales<sup>2,3</sup>.

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 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 distintos gastos fiscales, si bien por las razones mencionadas, la suma de los mismos diferiría del incremento en ingresos que se observaría en caso de eliminar en su totalidad las disposiciones que les dan origen.

Como se observa en el cuadro síntesis, la entrada en vigor de la Reforma Hacendaria resultó en una reducción muy significativa de los gastos fiscales en prácticamente todos los renglones. Como resultado de las medidas para eliminar o acotar tratamientos preferenciales y ampliar la base de los impuestos al ingreso y al consumo, las pérdidas recaudatorias decrecieron en forma importante respecto a lo estimado para ejercicios anteriores.

---

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

<sup>3</sup> Debido a que el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) fue abrogado con la publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 11 de diciembre de 2013 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*, el anexo con las estimaciones correspondientes a los tratamientos preferenciales del IETU presentado en años anteriores no se incluye en este documento.

Destacan, en el caso del Impuesto sobre la Renta Empresarial (ISRE) la importante reducción de los gastos fiscales asociados a las exenciones, a los diferimientos y a las facilidades administrativas. Ello se explica por medidas como la eliminación del régimen de consolidación fiscal, de la deducción inmediata de las inversiones o de diversas facilidades administrativas. Cabe recordar que estas medidas fueron introducidas para ampliar la base del ISRE y compensar la eliminación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE). A causa de la naturaleza de estos dos impuestos, los cuales funcionaban como impuestos mínimos de control del ISRE, el IETU y el IDE no podían dar lugar a gastos fiscales adicionales a los asociados al ISRE. Ello explica que la sustitución del sistema ISRE-IETU-IDE por el nuevo ISRE con una nueva base ampliada haya resultado en una reducción tan significativa de los gastos fiscales.

En lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas, sobresale el decremento en los gastos fiscales derivados de deducciones, el cual es resultado del establecimiento del límite global a las deducciones personales a partir de 2014. También se observa una disminución del gasto fiscal por diferimientos, que se debe a la eliminación del régimen intermedio. Por otra parte, los gastos fiscales asociados a las exenciones del ISR personal se incrementan en comparación con años previos. Ello es consecuencia de crecimientos elevados en el monto agregado de los rubros de ingreso exentos (como pagos por jubilaciones u horas extra, por ejemplo)<sup>4</sup>.

Los resultados para los impuestos al consumo también reflejan el efecto de la Reforma Hacendaria. En el caso del IVA, se redujeron de forma significativa los gastos fiscales asociados tanto a las exenciones como a las tasas reducidas. Las medidas que explican en mayor proporción este resultado son la

---

<sup>4</sup> Es importante considerar que las estimaciones de los gastos fiscales se realizan con información, tanto fiscal como de otras fuentes, que contiene un rezago. Por ejemplo, la información sobre ingresos por jubilaciones del Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 correspondía a la Encuesta Nacional de Ingreso y Gasto de los Hogares (ENIGH) 2010, en tanto que la información en la versión actual del documento corresponde a la ENIGH 2012. Similarmente, la información sobre pagos por horas extras del Presupuesto de Gastos Fiscales 2013 se obtuvo a partir de declaraciones fiscales correspondientes a 2011, en tanto que en esta versión del documento se utilizan declaraciones para 2012. A causa de lo anterior, el cambio en el monto de los ingresos exentos entre esta versión y la versión previa del Presupuesto de Gastos Fiscales no refleja la variación que éstos han experimentado en el último año. Por otra parte, las estimaciones también pueden reflejar cambios metodológicos y diferencias de reporte de las fuentes de información utilizadas.

eliminación de exenciones como la que existía al servicio de autotransporte de pasajeros foráneo, así como la eliminación de la tasa reducida en la región fronteriza.

En el caso de los impuestos especiales, destaca la importante reducción en 2014 y la desaparición en 2015 del gasto fiscal asociado al Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) a gasolinas y diésel. Ello es consistente con la trayectoria anunciada en la Reforma Hacendaria para los precios de los combustibles, que tendrán aumentos equivalentes a la inflación esperada a partir de 2015<sup>5</sup>. En un resultado relacionado, los estímulos fiscales se reducen en 2014, a causa de las medidas para ampliar las bases de los principales impuestos, pero aumentan en 2015 como consecuencia del estímulo por el acreditamiento del IEPS de diésel otorgado a sectores como el de transporte terrestre y marino, así como al primario. Dicho estímulo opera únicamente cuando el IEPS deja de ser negativo.

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

---

<sup>5</sup> En caso de que se apruebe la legislación secundaria asociada a la Reforma Energética, se daría una migración a un esquema de precios máximos. En ese caso los precios de los combustibles podrían ser menores a los resultantes de aumentos anuales iguales a la inflación esperada.

## II. FUNCIÓN, DEFINICIÓN Y MEDICIÓN DE GASTOS FISCALES

### II.1 Función de los Presupuestos de Gastos Fiscales

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

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

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

Como se precisa en el apartado de metodología de estimación, la suma de los gastos fiscales asociados a cada tratamiento no puede considerarse como una estimación de la recaudación potencial que se

obtendría de eliminar todos los tratamientos tributarios que dan lugar a los gastos fiscales. Lo anterior se debe a que se trata de estimaciones de equilibrio parcial realizadas de forma independiente, por lo que no toman en cuenta las 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 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<sup>6</sup>.

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

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

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

---

<sup>6</sup> 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.

---

De acuerdo con el documento *“Tax Expenditures in OECD Countries”* (2010), los gastos fiscales pueden presentar diversas formas, entre las que se encuentran: deducciones, exenciones, tasas reducidas, diferimientos y acreditamientos. En Estados Unidos 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<sup>7</sup>.

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

Para los impuestos directos, la base gravable se conforma por todos aquellos ingresos sujetos del impuesto en cuestión, siendo necesaria la aplicación de un criterio para definir qué se debe considerar como parte de ésta. Similarmente, en cuanto a la estructura “normal” del impuesto, deben precisarse los conceptos que formen parte de ésta o bien cuáles pudieran ser considerados como tratamientos diferenciales o de excepción. En general, la estructura “normal” de un impuesto se compone de aquellas medidas que están contenidas en la legislación fiscal y forman parte fundamental de su naturaleza, tales como el objeto, el sujeto, la base, la tasa o tarifa, así como el régimen aplicable a los residentes en el extranjero, entre otros<sup>8</sup>.

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

---

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

<sup>8</sup> 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.

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<sup>9</sup>. El primero es el enfoque conceptual, basado en una estructura “normal” del sistema tributario fundamentada en un concepto teórico del ingreso, el consumo o el valor agregado, de acuerdo con el impuesto que se analice. El segundo enfoque es el legal, que toma como base las leyes vigentes de los impuestos para definir el impuesto de referencia, identificando como gastos fiscales a las desviaciones que representan las disposiciones particulares con respecto a las generales. El tercer enfoque, que es el menos utilizado, es el del subsidio análogo, por medio del cual se identifican como gastos fiscales aquellos beneficios otorgados en el marco tributario que sean análogos a un subsidio directo.

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

#### Impuesto sobre la Renta Empresarial

La estructura “normal” del ISRE es aquélla 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.

---

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

### Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

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.

### 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 esperada, genere también un aumento de los gastos fiscales. Adicionalmente, las variaciones en la base gravable de un impuesto causadas 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 el empresarial como el de las personas físicas, el IVA, el IEPS y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), así como los estímulos fiscales<sup>10</sup>. 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 de información cuando ello es necesario. La información más reciente disponible de las declaraciones anuales e informativas, así como la de los dictámenes fiscales que presentan los contribuyentes, fue proporcionada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Para la estimación de algunos conceptos de gastos fiscales, para los que no existen datos fiscales, se utilizan otras fuentes de información como: la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH); la Encuesta Nacional de Micronegocios (ENAMIN), 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

---

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

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<sup>11</sup>.

Para algunos conceptos no se reporta estimación alguna, ya que no se cuenta con la información de tipo fiscal o de otra naturaleza para realizar su cálculo. Solicitar directamente la información necesaria a los contribuyentes con el fin de realizar el cálculo correspondiente, tendría un elevado costo de cumplimiento de las disposiciones tributarias para las personas y empresas. 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.

## 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<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> La información necesaria para estimar los gastos fiscales se produce con un 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 2013 para la mayor parte de los ingresos personales exentos se obtiene de declaraciones fiscales correspondientes a 2011, en tanto que la versión actual utiliza declaraciones correspondientes a 2012. 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 2011-2012, considerando el régimen fiscal aplicable en los ejercicios fiscales de 2013 y 2014, respectivamente. Las estimaciones también pueden reflejar cambios metodológicos y diferencias de reporte de las fuentes utilizadas.

<sup>12</sup> Otros métodos de estimación de los gastos fiscales son: (1) el método de gasto equivalente, por medio del cual se busca estimar cuál sería el gasto necesario para sustituir el tratamiento fiscal diferencial por un programa de gasto directo, es decir, el gasto directo que se requeriría realizar para otorgar un beneficio similar después de impuestos a los contribuyentes que aplican el tratamiento preferencial que se evalúa y (2) el método de ganancia de ingresos, a través del cual se estima el incremento en ingresos que se podría esperar si un

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<sup>13</sup>.

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 información del gasto fiscal. En este caso, la estimación del gasto fiscal corresponde al saldo de dicho concepto.

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

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

---

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.

<sup>13</sup> *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.

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

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

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

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 privativa de México. De acuerdo con el documento del BID *“Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación”*,



países como Austria, Canadá, Francia, Reino Unido, Estados Unidos, Bélgica, Finlandia, Irlanda e Italia no presentan totales en sus reportes de gastos fiscales. Ello obedece 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. Esta clasificación de gastos fiscales se realiza con base en el elemento del impuesto que afectan y como se aplican los tratamientos diferenciales.

Las deducciones y las exenciones afectan la integración de la base gravable del impuesto de que se trate, en tanto que las tasas reducidas y los créditos fiscales impactan directamente el nivel del impuesto que se debe pagar. Los diferimientos son esquemas a través de los cuales se evita o reduce el pago del impuesto en el presente. 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 excepciones al cumplimiento de obligaciones formales que impactan la integración de la base.

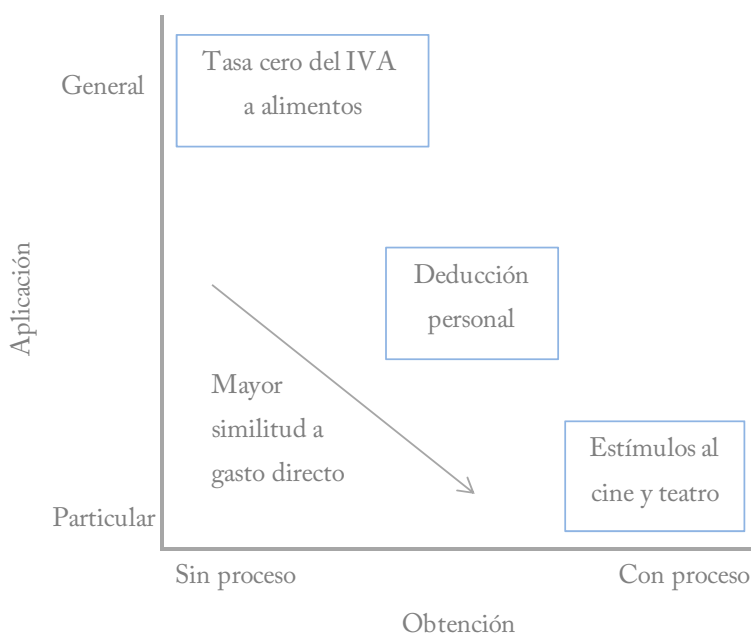
En ocasiones algunos gastos fiscales pueden clasificarse en más de una categoría. Por ejemplo, a los contribuyentes del sector primario o del sector de autotransporte se les otorgan facilidades administrativas que también podrían clasificarse como parte de un régimen sectorial, o incluso como una deducción.

Los gastos fiscales también 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 (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 parte derecha inferior de la gráfica 1.

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 por el Congreso. En el caso de los gastos fiscales que se ubican en la parte derecha inferior de la gráfica (i.e. estímulos al cine y al teatro), los procesos necesarios para su aplicación siguen procedimientos previamente establecidos en diversas disposiciones legales.

---

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

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

III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial.

III.2 Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

III.3 Impuesto al Valor Agregado.

III.4 Impuestos Especiales.

III.5 Estímulos Fiscales.

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

En todos los casos, las estimaciones reflejan las medidas que conforman la Reforma Hacendaria, las cuales representan la eliminación o acotamiento de una parte importante de los tratamientos que dan lugar a los gastos fiscales.

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

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

### III.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

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

#### a) Deducciones

En el cuadro 3.1.1 se presentan las deducciones que reducen el valor de la base gravable del ISRE, ordenadas descendientemente por su monto. Al igual que el resto de las estimaciones presentadas, incorporan los cambios introducidos en la Reforma Hacendaria aprobada en 2013.

Sobresale la deducción por adquisición de automóviles, que representa cerca del 70% del gasto fiscal total por deducciones. Este tratamiento fue acotado en la Reforma Hacendaria, al reducirse el monto máximo que se puede deducir por año. Como resultado de esa modificación, el gasto fiscal asociado se redujo de 0.07% del PIB en 2013 a 0.06% en 2014. En el contexto de ese cambio y de otros similares en rubros como arrendamiento de automóviles y consumo en restaurantes, el total de los gastos fiscales por deducciones en el ISRE pasó de 0.10% del PIB en 2013 a 0.08% en 2014.

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

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Deducciones</b>	<b>14,288</b>	<b>15,512</b>	<b>0.0835</b>	<b>0.0835</b>
Adquisición de automóviles	10,386	11,276	0.0607	0.0607
Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas	1,968	2,136	0.0115	0.0115
Arrendamiento de automóviles <sup>2/</sup>	770	836	0.0045	0.0045
Adicional por el estímulo del fomento al primer empleo	616	669	0.0036	0.0036

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	Millones de Pesos (MDP)		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Consumo en restaurantes	411	446	0.0024	0.0024
Adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes <sup>3/4/</sup>	137	149	0.0008	0.0008

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

2/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión. Para 2014 se utiliza información fiscal, por lo que no se realiza ajuste por el efecto de la evasión.

3/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

4/ 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 2014 se emitieron 225 certificados de discapacidad.

A continuación se presenta un análisis por sector económico de las deducciones del ISRE para las que se cuenta con información, con el fin de identificar qué sectores se benefician de éstas<sup>14</sup>. Para este análisis sólo se consideran aquellos tratamientos diferenciales que se otorgan en forma general<sup>15</sup>. Adicionalmente, en el ISRE existen tratamientos de distintos tipos que se relacionan directamente con sectores específicos, como el sector primario, el transporte, las maquiladoras o la construcción, los cuales se presentan más adelante.

El cuadro I presenta los montos estimados para 2015 de los gastos fiscales por las deducciones de automóviles, donativos, arrendamiento de automóviles, adicional para el fomento al primer empleo, consumo en restaurantes y adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad, clasificados por sector económico. Para distribuir los gastos fiscales por sector económico se utilizó

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

<sup>15</sup> 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.

información de las declaraciones anuales de los contribuyentes correspondientes a 2009, 2010, 2011 y 2012, complementada en algunos casos con información de dictámenes fiscales<sup>16</sup>.

Para dimensionar la importancia de los gastos fiscales en relación a los ingresos de cada sector, el cuadro II muestra la deducción 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 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.

---

<sup>16</sup> Para la deducción adicional para el fomento al primer empleo sólo se utiliza información de 2012 y para la deducción adicional por el empleo de adultos mayores o personas con discapacidad se utiliza información de 2010, 2011 y 2012.

Cuadro I. Gastos Fiscales 2015 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (mdp)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Arrendamiento de automóviles	Adicional para el fomento al primer empleo	Consumos en restaurantes	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	22	24	0	0	1	0
Minería	187	67	0	7	8	0.1
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	11	2	2	0.0	1	0
Construcción	619	51	16	24	51	19
Industrias manufactureras	1,691	521	66	58	101	12
Comercio al por mayor	1,080	267	35	15	57	37
Comercio al por menor	1,319	395	23	62	37	60
Transportes, correos y almacenamiento	316	45	17	5	9	1
Información en medios masivos	166	105	463	289	10	1
Servicios financieros y de seguros	1,775	219	26	3	10	0
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	2,264	73	38	27	8	0.3
Servicios profesionales, científicos y técnicos	449	53	87	9	53	4
Dirección de corporativos y empresas	20	34	0	7.8	4	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	853	134	45	23	63	9
Servicios educativos	6	7	0	0	1	1
Servicios de salud y de asistencia social	42	21	1	1	2	4
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	20	15	0	0	6	0
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	49	15	13	128	4	0
Otros servicios excepto actividades del gobierno	148	34	2	1	12	1
Actividad pendiente de aclaración	241	56	1	8	9	0
<b>Total</b>	<b>11,276</b>	<b>2,136</b>	<b>836</b>	<b>669</b>	<b>446</b>	<b>149</b>

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.



Cuadro II. Gastos Fiscales 2015 por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE (porcentaje de los ingresos)

Sector Económico	Automóviles	Donativos	Arrendamiento de automóviles	Adicional para el fomento al primer empleo	Consumos en restaurantes	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0049%	0.0054%	0.0000%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Minería	0.0374%	0.0134%	0.0000%	0.0014%	0.0016%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0020%	0.0004%	0.0004%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Construcción	0.0506%	0.0042%	0.0013%	0.0020%	0.0042%	0.0016%
Industrias manufactureras	0.0257%	0.0079%	0.0010%	0.0009%	0.0015%	0.0002%
Comercio al por mayor	0.0238%	0.0059%	0.0008%	0.0003%	0.0013%	0.0008%
Comercio al por menor	0.0281%	0.0084%	0.0005%	0.0013%	0.0008%	0.0013%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0384%	0.0055%	0.0021%	0.0006%	0.0011%	0.0001%
Información en medios masivos	0.0180%	0.0114%	0.0502%	0.0313%	0.0011%	0.0001%
Servicios financieros y de seguros	0.0645%	0.0080%	0.0009%	0.0001%	0.0004%	0.0000%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.3905%	0.0126%	0.0066%	0.0047%	0.0014%	0.0001%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0459%	0.0054%	0.0089%	0.0009%	0.0054%	0.0004%
Dirección de corporativos y empresas	0.0070%	0.0119%	0.0000%	0.0027%	0.0014%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0373%	0.0059%	0.0020%	0.0010%	0.0028%	0.0004%
Servicios educativos	0.0036%	0.0042%	0.0002%	0.0000%	0.0006%	0.0006%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0083%	0.0041%	0.0002%	0.0002%	0.0004%	0.0008%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0230%	0.0173%	0.0003%	0.0001%	0.0069%	0.0000%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0261%	0.0080%	0.0069%	0.0682%	0.0021%	0.0000%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0456%	0.0105%	0.0006%	0.0003%	0.0037%	0.0003%
Actividad pendiente de aclaración	0.0181%	0.0042%	0.0001%	0.0006%	0.0007%	0.0000%
<b>Promedio ponderado</b>	<b>0.0379%</b>	<b>0.0072%</b>	<b>0.0028%</b>	<b>0.0022%</b>	<b>0.0015%</b>	<b>0.0005%</b>

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. La exención parcial del pago del ISR a las maquiladoras con programa IMMEX, presentada en este cuadro en versiones previas del informe, desapareció como resultado de la Reforma Hacendaria. Con esta medida se amplió la base del ISRE, lo que resultó en la eliminación del gasto fiscal asociado. En ese contexto, el monto total de los gastos fiscales por exenciones en el ISRE se redujo de 0.13% del PIB en 2013 a 0.06% en 2014.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Exenciones	9,766	10,603	0.0571	0.0571
Ingresos exentos por intereses que perciben las Entidades Federativas, Municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias	9,766	10,603	0.0571	0.0571

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

c) Tasas reducidas y regímenes especiales o sectoriales

En el ISR se aplica un régimen sectorial a las empresas y personas físicas dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. Este régimen consiste en una exención y una reducción del impuesto, cuya aplicación conjunta da como resultado que el ISR de 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 asociados al régimen sectorial del sector primario en el ISRE, 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 sólo se aplica sobre el excedente de la exención y hasta un monto de 423 S.M.A. ó 4,230 S.M.A. para sociedades de productores, así como para personas morales, cuando están constituidas por socios o asociados personas físicas. El gasto fiscal de 2014, 0.02% del PIB, es mayor al estimado para 2013, de 0.01% del PIB. Ello es resultado de la disponibilidad de información fiscal con un mayor nivel de desagregación, lo que dio lugar a un crecimiento de los ingresos exentos del sector utilizados en la estimación<sup>17</sup>.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Contribuyentes dedicados a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura	3,542	3,845	0.0207	0.0207
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.	2,823	3,065	0.0165	0.0165
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 <sup>2/</sup>	719	780	0.0042	0.0042

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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.

<sup>17</sup> Es importante considerar que en los gastos fiscales asociados a diferimientos y a facilidades administrativas se registra una importante reducción de los relativos al sector primario, como resultado de las medidas contenidas en la Reforma Hacendaria para reducir los beneficios a los grandes productores de ese sector.

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 presente ejercicio, las cuales se deberían recuperar en ejercicios futuros.

La estimación de los gastos fiscales muestra la pérdida recaudatoria de un año, dada la política fiscal vigente, sin considerar los efectos en futuros ejercicios. Así, por ejemplo, la deducción de inversiones al 100%, tratándose de maquinaria y equipo para la generación de energía con fuentes renovables o de adaptaciones a las instalaciones que faciliten el uso de éstas por parte de personas con discapacidad, se calcula como la pérdida recaudatoria que se presenta en el año en que se produce el diferimiento, sin considerar que en el futuro se revierta dicho diferimiento debido a que no será posible tomar la deducción en línea recta por aquellos activos que ya hubieran sido deducidos totalmente<sup>18</sup>.

El cuadro 3.1.4 muestra que los diferimientos que significan mayor renuncia recaudatoria en el ISRE son el régimen opcional para grupos de sociedades y la deducción parcial de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones. En comparación con años anteriores, sobresale la eliminación del gasto fiscal asociado a la deducción inmediata de inversiones en activos (con excepción de la deducción al 100% de las inversiones mencionadas en el párrafo anterior) que en 2013 alcanzó un monto de 0.16% del PIB. También destaca la reducción significativa del gasto fiscal asociado al régimen de consolidación fiscal, de 0.06% del PIB en 2013 a 0.01% en 2014. Al respecto cabe señalar que si bien dicho régimen fue eliminado, los grupos participantes podrán seguir tributando en él durante el periodo mínimo que establece la Ley de 5 años desde la fecha de entrada de cada grupo. Lo anterior explica que

---

<sup>18</sup> En otros países se aplican enfoques distintos para la estimación de los diferimientos. De acuerdo con el documento del BID (2009), “*Los presupuestos de gastos tributarios: Conceptos y desafíos de implementación*”, un método difundido para la estimación consiste en calcular la cantidad que se posterga en el periodo, neta de las recuperaciones o cantidades que por ejemplo se dejarían de deducir en el año correspondientes a actos realizados en años anteriores, pudiéndose también utilizar un método de valor presente, por el cual se estiman las diferencias de recaudación que se producirían en el futuro a causa de los diferimientos originados en el periodo analizado y posteriormente se calcula el valor presente de ese perfil de flujos.

dicho gasto fiscal no haya desaparecido, si bien se redujo de forma importante. Con el paso del tiempo, menos grupos cumplirán con la condición de haber ingresado al régimen en los 5 años previos y el gasto fiscal se irá reduciendo adicionalmente hasta desaparecer.

En términos globales, los gastos fiscales por diferimientos en el ISRE se redujeron de 0.31% del PIB en 2013 a 0.06% en 2014. Ello es producto de las medidas adoptadas para ampliar la base del ISRE ante la desaparición del IETU y el IDE.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Diferimientos</b>	<b>10,988</b>	<b>11,931</b>	<b>0.0642</b>	<b>0.0642</b>
Régimen opcional para grupos de sociedades	3,957	4,296	0.0231	0.0231
Deducción del 53% del total de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones <sup>2/</sup>	3,744	4,065	0.0219	0.0219
Régimen de consolidación fiscal para 2014 (empresas que se encuentran en el plazo de 5 años desde su entrada)	1,302	1,414	0.0076	0.0076
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. <sup>3/</sup>	1,027	1,115	0.0060	0.0060
De terrenos para desarrolladores inmobiliarios en el ejercicio en que los adquieran <sup>4/</sup>	479	520	0.0028	0.0028
Deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente <sup>3/</sup>	462	502	0.0027	0.0027

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Deducción en el ejercicio de adaptaciones a instalaciones que tengan por finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes al acceso y uso de las mismas <sup>3/</sup>	17	19	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 11,207 y 12,168 mdp en 2014 y 2015, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.0655% del PIB para dichos años.

3/ Al permitir la deducción de las inversiones como gasto del ejercicio o al 100%, parte del gasto fiscal corresponde a un diferimiento del impuesto que para el contribuyente se compensa en futuros ejercicios fiscales. El gasto fiscal que no es diferimiento, corresponde a la deducción en exceso respecto a la que resultaría de aplicar una tasa de deducción en un sólo ejercicio con la cual los contribuyentes fueran indiferentes entre aplicar dicha tasa o la deducción en línea recta. La estimación incluye ambos componentes.

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

El cuadro III presenta la distribución de los montos estimados de los gastos fiscales que significan un diferimiento de aplicación general por sector para 2015 y que, dada la información 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 terrenos para desarrolladores inmobiliarios, de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables<sup>19</sup> y de adaptaciones a instalaciones para personas con capacidades diferentes.

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 sus ingresos totales. Como se mencionó anteriormente, estas estimaciones no son estrictamente comparables con las del resto del documento, pues los ingresos totales de un sector tienden a ser significativamente mayores a la base gravable o al PIB sectorial.

<sup>19</sup> Debido a que la deducción al 100% de inversiones en sistemas de cogeneración de electricidad eficiente se incorporó en 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 2015 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	De terrenos para desarrolladores inmobiliarios	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable o sistemas de cogeneración	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	1	1,115	0	1.0	0
Minería	49	0	0	1	0
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	67	0	0	318	0
Construcción	42	0	520	87	0.3
Industrias manufactureras	784	0	0	44	3
Comercio al por mayor	123	0	0	20	1
Comercio al por menor	80	0	0	11	3
Transportes, correos y almacenamiento	36	0	0	0.8	0.1
Información en medios masivos	427	0	0	1	0.1
Servicios financieros y de seguros	1,151	0	0	0.6	2
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	77	0	0	3	0.4
Servicios profesionales, científicos y técnicos	310	0	0	3	3.6
Dirección de corporativos y empresas	46	0	0	0	0
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	736	0	0	4	3
Servicios educativos	8	0	0	0	0
Servicios de salud y de asistencia social	10	0	0	0.2	0.2
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	3	0	0	0.5	0.1
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	7	0	0	3	1
Otros servicios excepto actividades del gobierno	55	0	0	1	0.4
Actividad pendiente de aclaración	53	0	0	1	1
<b>Total</b>	<b>4,065</b>	<b>1,115</b>	<b>520</b>	<b>502</b>	<b>19</b>

Nota: El total puede no coincidir debido al redondeo.

Cuadro IV. Gastos Fiscales 2015 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	De terrenos para desarrolladores inmobiliarios	Deducción de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable o sistemas de cogeneración	Deducción de adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes
Agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza	0.0002%	0.2493%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Minería	0.0098%	0.0000%	0.0000%	0.0002%	0.0000%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	0.0124%	0.0000%	0.0000%	0.0589%	0.0000%
Construcción	0.0034%	0.0000%	0.0425%	0.0071%	0.0000%
Industrias manufactureras	0.0119%	0.0000%	0.0000%	0.0007%	0.0000%
Comercio al por mayor	0.0027%	0.0000%	0.0000%	0.0004%	0.0000%
Comercio al por menor	0.0017%	0.0000%	0.0000%	0.0002%	0.0001%
Transportes, correos y almacenamiento	0.0044%	0.0000%	0.0000%	0.0001%	0.0000%
Información en medios masivos	0.0463%	0.0000%	0.0000%	0.0001%	0.0000%
Servicios financieros y de seguros	0.0418%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0001%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	0.0133%	0.0000%	0.0000%	0.0005%	0.0001%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	0.0317%	0.0000%	0.0000%	0.0003%	0.0004%
Dirección de corporativos y empresas	0.0161%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0000%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	0.0321%	0.0000%	0.0000%	0.0002%	0.0001%
Servicios educativos	0.0048%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0000%
Servicios de salud y de asistencia social	0.0020%	0.0000%	0.0000%	0.0000%	0.0000%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	0.0035%	0.0000%	0.0000%	0.0006%	0.0001%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	0.0037%	0.0000%	0.0000%	0.0016%	0.0005%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	0.0169%	0.0000%	0.0000%	0.0003%	0.0001%
Actividad pendiente de aclaración	0.0040%	0.0000%	0.0000%	0.0001%	0.0001%
Promedio ponderado	0.0137%	0.0037%	0.0017%	0.0017%	0.0001%



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 los 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 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. En ambos casos, los montos de los gastos fiscales se reducen de manera importante frente a otros años. Ello es producto de medidas como el establecimiento de un tope de 800 mil pesos para la deducción de erogaciones por concepto de mano de obra de trabajadores eventuales del campo, alimentación de ganado y otros gastos menores en el sector primario, lo que resultó en una reducción del gasto fiscal de 0.05% del PIB en 2013 a 0.01% en 2014. Adicionalmente, fueron eliminadas las deducciones sin comprobantes fiscales del sector de autotransporte terrestre por erogaciones por conceptos como gastos de viaje, compras de refacciones o viáticos de la tripulación, entre otros.

En ese contexto, el monto total de los gastos fiscales por facilidades administrativas en el ISRE pasó de 0.08% del PIB en 2013 a 0.02% en 2014.

Cuadro 3.1.5 Gastos Fiscales por Facilidades Administrativas en el Impuesto sobre la Renta  
Empresarial<sup>1/</sup>

Concepto	MDP		% del PIB <sup>2/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Facilidades administrativas</b>	<b>3,186</b>	<b>3,459</b>	<b>0.0186</b>	<b>0.0186</b>
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.	1,451	1,575	0.0085	0.0085
Sector de autotransporte terrestre de carga federal y terrestre foráneo de pasaje y turismo. Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR	1,444	1,568	0.0084	0.0084
Sector de autotransporte terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano. Deducción de 8% de los ingresos propios, sin requisitos fiscales, con un pago de 16% por ISR.	291	316	0.0017	0.0017
Régimen de Maquiladoras <sup>3/</sup>	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ La Resolución de Facilidades Administrativas para 2014 se publicó el 30 de diciembre de 2013 en el Diario Oficial de la Federación.

2/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 por hasta aproximadamente 3.6 salarios mínimos (S.M.)<sup>20</sup> reducir su impuesto a pagar, se reporta por separado por su importancia y características particulares.

A causa del subsidio para el empleo, los asalariados con ingresos de hasta 2.4 S.M., para los que el subsidio es mayor que el impuesto determinado, obtienen un incremento en su ingreso en un monto equivalente a la diferencia entre ambos conceptos.

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

A partir de las elasticidades de oferta y demanda se puede medir la incidencia de los impuestos o subsidios, es decir, sobre quién recae la mayor parte de un impuesto o subsidio<sup>21</sup>. Entre más inelástica sea la demanda (oferta), mayor parte del impuesto o subsidio recaerá sobre ésta. Si en un mercado la demanda es más inelástica que la oferta, el impuesto o subsidio recaerá en mayor medida sobre los demandantes que sobre los oferentes. Lo opuesto sucede cuando la oferta es más inelástica que la demanda.

Un análisis general de la oferta y demanda del mercado laboral 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

---

<sup>20</sup> Se considera el salario mínimo vigente en 2014 para la zona geográfica "A" de 67.29 pesos diarios.

<sup>21</sup> 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.

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 también 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<sup>22</sup>. Se estima que este subsidio representa un gasto fiscal de 41,293 y 44,828 mdp para 2014 y 2015, respectivamente (0.24% del PIB)<sup>23</sup>.

Por otra parte, un análisis de la distribución del subsidio para el empleo por sector económico muestra que los servicios de apoyo a los negocios, manufacturas y comercio al por menor concentran 23.4 miles de millones de pesos (mmp), es decir, 52% del total, favoreciendo a 8.9 millones de trabajadores. El sector servicios de apoyo a los negocios concentraría un monto equivalente al 21% del subsidio para el empleo, con lo que beneficiaría a 3.9 millones de trabajadores. El sector manufacturero absorbería 19% del subsidio para el empleo, y lo distribuiría entre 3.2 millones de asalariados. En el caso del comercio al por menor el subsidio se estima equivale a 12% del total y beneficiaría a 1.8 millones de empleados (Cuadro V).

---

<sup>22</sup> Este criterio se ha mantenido desde el primer Presupuesto de Gastos Fiscales que se presentó al Congreso de la Unión en 2002. En dicho año el gasto se registró bajo el rubro crédito al salario.

<sup>23</sup> 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 43,944 y 47,707 mdp para 2014 y 2015, respectivamente (0.26% del PIB).

Cuadro V. Gasto Fiscal 2015 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	594,816	1,629	3.6%
Minería	69,022	223	0.5%
Electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final	30,356	102	0.2%
Construcción	1,352,178	2,810	6.3%
Industrias manufactureras	3,161,059	8,733	19.5%
Comercio al por mayor	969,299	2,671	6.0%
Comercio al por menor	1,779,393	5,219	11.6%
Transportes, correos y almacenamiento	410,479	1,243	2.8%
Información en medios masivos	98,468	295	0.7%
Servicios financieros y de seguros	230,788	700	1.6%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	235,690	613	1.4%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	1,946,469	4,575	10.2%
Dirección de corporativos y empresas	13,459	36	0.1%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	3,941,836	9,419	21.0%
Servicios educativos	581,072	1,976	4.4%
Servicios de salud y de asistencia social	359,297	1,254	2.8%
Servicios de esparcimiento culturales y deportivos, y otros servicios recreativos	59,297	165	0.4%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	380,579	1,112	2.5%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	612,496	1,772	4.0%
Actividad pendiente de aclaración	95,352	282	0.6%
<b>Total</b>	<b>16,921,405</b>	<b>44,828</b>	<b>100.0%</b>

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 límite global a las deducciones que entró en vigor en 2014<sup>24</sup>, el cual excluye las colegiaturas y los donativos, a las que se aplican límites particulares. La introducción del límite global explica la reducción en el monto de total de los gastos fiscales por deducciones personales, de 0.08% del PIB en 2013 a 0.06% en 2014.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Deducciones personales</b>	<b>9,650</b>	<b>10,479</b>	<b>0.0564</b>	<b>0.0564</b>
<b>Gastos de seguridad social</b>				
Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios	2,378	2,582	0.0139	0.0139
Primas de seguros de gastos médicos	1,095	1,189	0.0064	0.0064
Gastos de funerales	51	56	0.0003	0.0003
<b>Gastos de asistencia social</b>				
Donativos no onerosos ni remunerativos	462	502	0.0027	0.0027

<sup>24</sup> 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.

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Gastos relacionados al ahorro</b>				
Intereses reales de créditos hipotecarios	3,713	4,031	0.0217	0.0217
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	137	149	0.0008	0.0008
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	86	93	0.0005	0.0005
<b>Gastos relacionados con la educación</b>				
Colegiaturas <sup>2/</sup>	1,711	1,858	0.0100	0.0100
Gastos de transportación escolar	17	19	0.0001	0.0001

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

2/ Otorgado mediante Decreto Presidencial.

La Ley del ISR contempla la deducción de 9 distintos tipos de gasto personal realizados por los contribuyentes<sup>25</sup>. Estas deducciones representan un gasto fiscal, pues reducen la base gravable y la tasa efectiva pagada en el ISR de personas físicas<sup>26</sup>.

El número de conceptos por los que se pueden efectuar deducciones personales ha aumentado, duplicándose de 5 a 10 entre 1978 y 2013, a la vez que su monto se ha incrementado significativamente. Entre 2003 y 2012 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes creció en alrededor de 193% en términos reales. Ello obedece tanto a la aplicación de

<sup>25</sup> Los conceptos de gasto personal de la nueva Ley del ISR son iguales a los establecidos en la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

<sup>26</sup> La deducción de los impuestos locales por salarios pagados no representa un gasto fiscal por lo que no se considera en este análisis.

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 forma desproporcionada en los contribuyentes de mayor capacidad económica. De acuerdo con estadísticas de las declaraciones anuales de personas físicas para el ejercicio fiscal 2012, los contribuyentes ubicados en el décimo decil de ingresos, concentraron 86.3% del total de deducciones personales, mientras que aquellos del primer decil sólo representan 0.2% del monto total deducido<sup>27</sup>.

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) al 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 población con mayores ingresos concentra entre 80 y 98% del total de los diferentes conceptos de gasto deducibles. La deducción con mayor concentración es la de donativos, seguida por las de aportaciones voluntarias al Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR) y a cuentas especiales de retiro y por la transportación escolar obligatoria. En todos esos casos, cerca del 97% del monto deducido corresponde al decil de mayores ingresos.

---

<sup>27</sup> Los deciles de ingresos se construyen a partir de 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 patrones.



Cuadro VI. Distribución por deciles de ingresos de las deducciones personales en el ejercicio 2012

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	0.2%	0.0%	0.1%	0.1%	0.2%	0.2%	0.2%	0.1%	0.1%
II	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%
III	0.0%	0.0%	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%
IV	0.0%	0.0%	0.1%	0.1%	0.1%	0.2%	0.1%	0.1%	0.3%
V	0.1%	0.0%	0.0%	0.1%	0.2%	0.3%	0.2%	0.1%	0.5%
VI	0.1%	0.0%	0.1%	0.2%	0.3%	0.5%	0.4%	0.4%	0.8%
VII	0.2%	0.1%	0.2%	0.3%	0.6%	1.0%	0.9%	1.2%	1.6%
VIII	0.3%	0.5%	0.4%	0.6%	1.3%	2.0%	2.0%	4.1%	5.0%
IX	1.1%	2.3%	2.4%	2.1%	5.0%	6.9%	7.5%	13.3%	11.2%
X	98.1%	97.1%	96.8%	96.4%	92.2%	88.7%	88.4%	80.5%	80.2%
Total	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Con el fin de ampliar la base del ISR de personas físicas y fortalecer su progresividad, en la Reforma Hacendaria se limitó el monto máximo de las deducciones personales. Para ello, se estableció un límite global 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.

Así, a causa de la concentración de las deducciones en las personas de mayores ingresos y de la estructura del límite global, éste implica un mayor pago de impuestos para los contribuyentes de mayor capacidad económica.

#### b) Exenciones

A través de este tratamiento diferencial se deja fuera del alcance del gravamen algún ingreso, acto o actividad, que conforme a la estructura “normal” debería ser objeto del impuesto.

---

En el ISR de personas físicas destaca la exención que se aplica a diversos conceptos laborales remunerativos que forman parte de los ingresos que perciben los trabajadores. El cuadro 3.2.2 muestra los gastos fiscales de este tipo, descendientemente por su monto. Los gastos fiscales que significan una mayor pérdida de ingresos son la exención a las jubilaciones, los ingresos por concepto de prestaciones de previsión social, los correspondientes a otros ingresos por salarios y los provenientes de cajas y fondos de ahorro. El total de los gastos fiscales por ingresos exentos por salarios se incrementó respecto a 2013, pasando de 0.50% a 0.60% del PIB. El incremento obedece a un aumento en el monto total de los ingresos exentos, sobresaliendo el relativo a las jubilaciones, mientras que su tratamiento fiscal no sufrió modificaciones<sup>28</sup>.

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. En el primer caso el aumento en la base del impuesto, constituida por los ingresos de las SIEFORES, resulta en un incremento del gasto fiscal de 0.10% del PIB en 2013 a 0.11% en 2014, a pesar de que la exención no sufrió modificación alguna. En el segundo caso, la reducción del límite a la exención y la eliminación de la posibilidad de no aplicarlo cuando se compruebe haber residido en la casa habitación durante los 5 años inmediatos anteriores a la venta, causaron una disminución del gasto fiscal de 0.08% del PIB en 2013 a 0.03% en 2014. El total de los gastos fiscales por exenciones de otros ingresos se redujo, de 0.19% del PIB en 2013 a 0.15% en 2014.

Como resultado de las variaciones mencionadas, los gastos fiscales totales por exenciones en el ISR personal se incrementaron de 0.69% del PIB en 2013 a 0.76% en 2014. Como se mencionó, el aumento obedece principalmente a un incremento en el monto de los ingresos exentos por salarios (el tratamiento fiscal de estos ingresos no varió), que fue parcialmente contrarrestado por una reducción en el gasto fiscal asociado a otros ingresos exentos como resultado de medidas para acotarlos vigentes a partir de 2014.

---

<sup>28</sup> Como se mencionó anteriormente, a causa del rezago con que se recibe la información utilizada para estimar los gastos fiscales, la variación entre la utilizada en 2013 y la de 2014 no refleja la evolución entre esos dos años.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Ingresos exentos</b>	<b>129,784</b>	<b>140,914</b>	<b>0.7585</b>	<b>0.7585</b>
<b>Ingresos exentos por salarios</b>	<b>103,444</b>	<b>112,318</b>	<b>0.6046</b>	<b>0.6046</b>
Jubilaciones, pensiones o haberes de retiro	39,060	42,409	0.2283	0.2283
Prestaciones de previsión social <sup>2/</sup>	18,032	19,581	0.1054	0.1054
Otros ingresos por salarios <sup>3/</sup>	17,263	18,745	0.1009	0.1009
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	10,744	11,667	0.0628	0.0628
Gratificación anual (aguinaldo)	6,830	7,413	0.0399	0.0399
Horas extras	3,463	3,753	0.0202	0.0202
Otros pagos por separación <sup>4/</sup>	3,196	3,474	0.0187	0.0187
Prima vacacional	2,154	2,341	0.0126	0.0126
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	1,064	1,152	0.0062	0.0062
Prima dominical	768	836	0.0045	0.0045
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	714	780	0.0042	0.0042
Reembolso de gastos médicos	156	167	0.0009	0.0009
<b>Otros ingresos exentos</b>	<b>26,340</b>	<b>28,596</b>	<b>0.1539</b>	<b>0.1539</b>
Ingresos exentos por intereses que perciben las SIEFORES	18,786	20,396	0.1098	0.1098
Enajenación de casa habitación	5,253	5,703	0.0307	0.0307

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Intereses	2,164	2,349	0.0126	0.0126
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.	1,951	2,118	0.0114	0.0114
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.	213	231	0.0012	0.0012
Derechos de autor hasta por 20 S.M.A.	103	111	0.0006	0.0006
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	34	37	0.0002	0.0002
Rentas congeladas <sup>5/</sup>	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros <sup>6/</sup>	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.

N.D. No disponible.

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 (RIF); (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.<sup>29</sup>; 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 se incorporó en la Nueva Ley del ISR para sustituir al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECO) y al Régimen Intermedio. Pueden participar en el RIF las personas físicas con actividad empresarial con ingresos de hasta 2 millones de pesos por año. Su objetivo es ser un punto de entrada a la formalidad, en el que se prepare a los contribuyentes de capacidad administrativa limitada para una eventual inserción en el régimen general. Con ese fin, la Ley del ISR otorga a los contribuyentes de este régimen descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros años, 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. Los descuentos permiten a los contribuyentes cubrir los costos incurridos para comenzar a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Los descuentos ofrecidos a los participantes en el RIF en su pago de ISR, de 100% para 2014 y 90% para 2015, representan un gasto fiscal. Éste equivale a 0.01% del PIB en 2014 y 2015. Ello se compara con gastos fiscales para 2013 de 0.004% del PIB por el REPECO y 0.02% por el Régimen Intermedio<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Este último beneficio se reporta en la sección de diferimientos.

<sup>30</sup> Los gastos fiscales asociados al Régimen Intermedio se reportaban en la sección de diferimientos del documento.

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

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Regímenes especiales o sectoriales</b>	<b>6,454</b>	<b>6,767</b>	<b>0.0378</b>	<b>0.0365</b>
Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.	3,216	3,493	0.0188	0.0188
a) Exención hasta por 40 S.M.A.	2,994	3,251	0.0175	0.0175
b) Reducción del 40% del ISR.	222	242	0.0013	0.0013
Régimen de Incorporación Fiscal (RIF). Reducción del ISR a contribuyentes que provean información sobre ingresos, erogaciones y proveedores	2,219	2,168	0.0130	0.0117
Régimen de base de efectivo para personas físicas con actividades empresariales y profesionales <sup>2/</sup>	1,019	1,106	0.0060	0.0060

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 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 2015 por 0.7 mdp.

#### d) Diferimientos

En los gastos fiscales por diferimientos en el ISR de personas físicas están los derivados 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 240 y 260 mdp para 2014 y 2015, respectivamente (0.001% del PIB)<sup>31</sup>.

<sup>31</sup> Existe otro diferimiento para el cual no se cuenta con información, la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido, razón por la cual la estimación no incluye la renuncia recaudatoria asociada a este tratamiento.

El monto total de los gastos fiscales asociados a diferimientos es menor que en 2013. Al igual que en el caso del ISRE, ello se debe a la eliminación de la deducción inmediata para los contribuyentes con ingresos elevados del sector primario.

### 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). Ambos tratamientos fueron acotados significativamente en la Reforma Hacendaria, lo que se refleja en una reducción de los gastos fiscales de este impuesto.

#### 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). Con la Reforma Hacendaria se limitó la exención del servicio de transporte público al prestado en áreas urbanas, suburbanas y zonas metropolitanas (anteriormente todo el servicio de autotransporte terrestre de pasajeros estaba exento). Ello explica la disminución de este gasto fiscal, que pasó de 0.02% del PIB en 2013 a 0.004% en 2014. En términos globales, los gastos fiscales por exenciones en el IVA pasaron de 0.28% del PIB en 2013 a 0.21% del PIB en 2014.

Cuadro 3.3.1 Gastos Fiscales por Exenciones en el Impuesto al Valor Agregado<sup>1/</sup>

Concepto	MDP		% del PIB <sup>2/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Exentos</b>	<b>36,463</b>	<b>39,589</b>	<b>0.2131</b>	<b>0.2131</b>
Servicios de enseñanza	23,134	25,117	0.1352	0.1352
Vivienda <sup>3/</sup>	9,445	10,255	0.0552	0.0552
Servicios profesionales de medicina	2,224	2,415	0.0130	0.0130
Espectáculos públicos	1,061	1,152	0.0062	0.0062
Servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas	599	650	0.0035	0.0035

1/ Se utiliza información de la ENIGH de 2012 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

2/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 2015 la tasa cero a la enajenación e importación de alimentos<sup>32</sup> se estima representará 84% del total, seguido de las medicinas (7%) y el servicio o suministro de agua potable para uso doméstico (4%). La Reforma eliminó la tasa reducida en la región fronteriza, que hasta el año pasado representaba el segundo gasto fiscal más importante de este rubro. En ese contexto, el gasto total de las tasas reducidas del IVA disminuyó de 1.24% del PIB en 2013 a 1.07% en 2014.

<sup>32</sup> En línea con las modificaciones introducidas a partir de 2014, la estimación del gasto fiscal no incluye chicles o gomas de mascar ni alimentos preparados para perros, gatos, y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, los cuales están sujetos a la tasa general del IVA.



Cuadro 3.3.2 Gastos Fiscales por Tasas Reducidas en el Impuesto al Valor Agregado<sup>1/</sup>

Concepto	MDP		% del PIB <sup>2/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Tasa cero	182,930	198,614	1.0691	1.0691
Alimentos <sup>3/</sup>	153,431	166,586	0.8967	0.8967
Medicinas	12,593	13,673	0.0736	0.0736
Servicio o suministro de agua potable para uso doméstico	8,145	8,843	0.0476	0.0476
Libros, periódicos y revistas	6,759	7,338	0.0395	0.0395
Otros productos	2,002	2,174	0.0117	0.0117

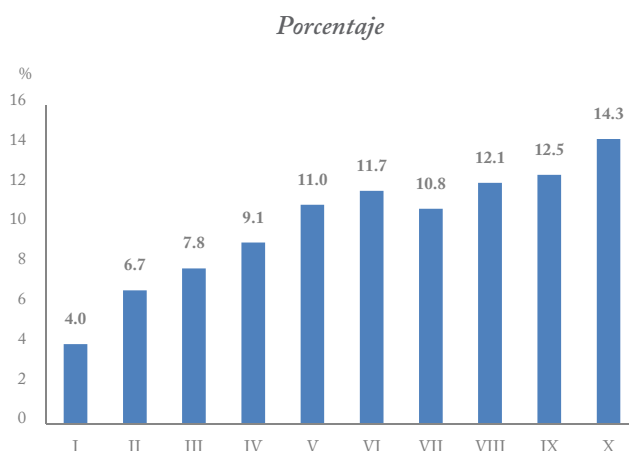
1/ Se utiliza información de la ENIGH de 2012 publicada por el INEGI. A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realizó un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión.

2/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

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 6,673 mdp de 2014, es decir, 0.039% 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 1.07% del PIB (199 mmp para el 2015). A continuación se presenta la distribución por deciles de ingreso de los beneficios del gasto fiscal por la tasa cero a alimentos. Como se aprecia en la gráfica 2, los hogares del primer decil de ingresos son los que reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los del decil más alto concentran la mayor parte de la transferencia. Ello obedece a que los hogares más ricos tienen un mayor gasto en alimentos.

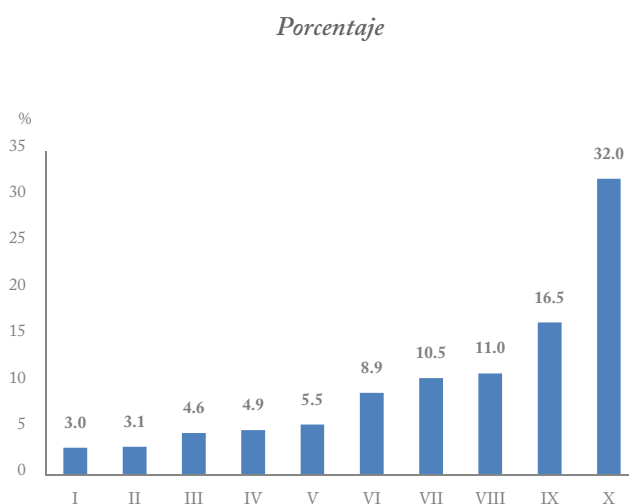
Gráfica 2. Distribución por decil de ingresos de la transferencia tributaria de mantener la tasa de 0% a los alimentos



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

El gasto fiscal asociado a la tasa reducida en medicinas se estima ascenderá a 14 mmp para el 2015 (0.07% del PIB). Como se aprecia en la gráfica 3, los hogares del primer decil de ingresos reciben una menor proporción de la transferencia, mientras que los hogares del último decil reciben la mayor proporción.

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



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

### 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 en ciertos casos los servicios de Internet, en tanto que en el ISAN se exenta total y parcialmente a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 208,555 y 264,170 pesos, respectivamente.

#### b) Tasas reducidas

Para 2014 se establecieron tasas reducidas de 3, 3.5 y 4.5% según el nivel de toxicidad de los plaguicidas, en lugar de las tasas de 6, 7 y 9% fijadas de forma permanente por la Ley. Se estima que este beneficio temporal significará para 2014 una pérdida recaudatoria de 140 mdp (0.001 % del PIB).

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

Cuadro 3.4.1 Gastos Fiscales por Exenciones y Tasas Reducidas en los Impuestos Especiales

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
<b>Exenciones</b>	<b>5,668</b>	<b>6,154</b>	<b>0.0331</b>	<b>0.0331</b>
Exención del pago del IEPS en telecomunicaciones	3,046	3,307	0.0178	0.0178
a. Exención del pago del IEPS causado por la prestación del servicio de Internet	1,882	2,044	0.0110	0.0110
b. Exención del pago del IEPS causado por el servicio de telefonía fija rural y pública	1,164	1,263	0.0068	0.0068
Exención del Impuesto sobre Automóviles Nuevos a automóviles	2,622	2,847	0.0153	0.0153
a. Con valor de hasta \$208,555 (exención del 100%)	1,896	2,059	0.0111	0.0111
b. Con valor de \$208,555 y hasta \$264,170 (exención del 50%)	726	788	0.0042	0.0042

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Tasas reducidas	140	N.A.	0.0008	N.A.
Tasas reducidas del IEPS a los plaguicidas aplicables en 2014	140	N.A.	0.0008	N.A.

N.A.: No Aplica.

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

### Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a la Enajenación de Gasolinas y Diésel<sup>33</sup>

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

Desde el punto de vista legal, el único beneficiario de este gasto fiscal es PEMEX, quien puede reducir su carga fiscal en un monto equivalente al IEPS negativo. Sin embargo, indirectamente los consumidores de gasolina reciben un beneficio toda vez que el impuesto negativo se deriva de un diferencial entre el costo de las gasolinas y el diésel y el precio que se paga en México por estos combustibles. En este documento se reporta el monto del IEPS a las gasolinas y el diésel, así como la incidencia del apoyo que se deriva del impuesto negativo sobre los consumidores de dichos combustibles. Como se mencionó, el impuesto negativo se genera cuando el precio de venta al público de las gasolinas y el diésel es menor al costo de 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 negativo por la enajenación de gasolinas y diésel puede variar

<sup>33</sup> Las estimaciones contenidas en este apartado consideran el marco legal vigente actualmente, sin considerar el posible efecto de las medidas contenidas en la legislación secundaria de la Reforma Energética.

considerablemente, toda vez que depende de los precios internacionales de estos productos, que a su vez dependen del precio del petróleo crudo.

En 2013, el precio promedio de venta al público de las gasolinas y el diésel fue menor al costo de PEMEX, lo que implicó que la tasa de este impuesto fuera negativa, propiciando un traslado indirecto de recursos hacia el consumidor final de 105,283.5 mdp<sup>34</sup>. Por otra parte, durante el periodo enero-abril de 2014 el importe de este impuesto fue negativo en 18,699 mdp<sup>35</sup>. Este monto es superior al presupuestado en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, de 4,283 mdp, debido a la evolución que mostraron en los primeros meses de 2014 el precio del petróleo y el tipo de cambio de nuestra moneda. La estimación de cierre para todo 2014 es de 33,870 mdp (0.20% del PIB), mientras que para 2015 se estima obtener una recaudación positiva del IEPS, por lo que no se generaría un gasto fiscal. Ello es consistente con la política de incrementos en los precios de los combustibles acorde con la inflación esperada a partir de 2015.

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

Por otro lado, la distribución de este apoyo entre las familias mexicanas es regresiva, ya que se observa que el 20% de la población de mayores ingresos absorbe más del 62.2% del monto total, en tanto que el 20% de la población de menores ingresos sólo obtiene el 2.8% del total. Lo anterior se debe a que son las personas de mayores ingresos quienes utilizan con mayor intensidad los combustibles automotrices, concentrando el consumo y, por lo tanto, el apoyo.

---

<sup>34</sup> Cuenta de la Hacienda Pública Federal 2013.

<sup>35</sup> Información Mensual de Finanzas Públicas y Deuda Pública, SHCP, enero-abril de 2014.

Cuadro VII. Distribución de la transferencia del IEPS de gasolinas a los hogares

Decil	%
I	1.2%
II	1.6%
III	2.2%
IV	3.4%
V	4.5%
VI	5.6%
VII	8.4%
VIII	11.0%
IX	17.7%
X	44.5%

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

### III.5. Estímulos Fiscales

En términos generales un estímulo fiscal es una medida de carácter tributario por medio de la cual los contribuyentes o un grupo de éstos obtienen un beneficio, que busca promover o “estimular” una conducta o una actividad<sup>36</sup>. 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<sup>37</sup>.

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.

Sobresale la importante reducción para 2014 en el monto total de los gastos fiscales asociados a los estímulos fiscales, que pasan de 0.08% del PIB en 2013 a 0.04%. Ello se debe principalmente a la eliminación del estímulo fiscal a las entidades federativas y los municipios por el ISR de sus trabajadores, como se aprobó por el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014.

Para 2015 el gasto fiscal por estímulos fiscales se incrementa respecto a 2014, a un nivel de 0.08% del PIB, aunque continúa siendo menor al de 2013. Lo anterior se debe a que a partir de 2015, una vez que el IEPS de combustibles deje de ser negativo, comienzan a operar nuevamente los estímulos asociados a ese impuesto dirigidos los sectores de transporte terrestre y marino y al sector primario.

---

<sup>36</sup> Conforme a lo anterior, en sentido estricto, prácticamente todos los gastos fiscales podrían considerarse también estímulos fiscales.

<sup>37</sup> 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.

Cuadro 3.5.1 Estímulos Fiscales

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Estímulos fiscales	7,519	14,834	0.0440	0.0800
Ley de Ingresos de la Federación o Leyes fiscales	4,880	12,252	0.0285	0.0660
IEPS: Acreditamiento del IEPS de diésel <sup>2/3/</sup>	0	6,029	0.0000	0.0325
a. Para los autotransportistas <sup>2/3/</sup>	0	3,905	0.0000	0.0210
b. Del adquirido para su consumo final utilizado en maquinaria general, excepto vehículos <sup>2/3/</sup>	0	1,812	0.0000	0.0098
c. Marino especial para consumo final, utilizado como combustible en embarcaciones destinadas para actividades de marina mercante <sup>2/3/</sup>	0	312	0.0000	0.0017
ISR: Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera <sup>2/</sup>	2,430	2,638	0.0142	0.0142
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	1,597	1,734	0.0093	0.0093
IEPS: Acreditamiento por el sector agropecuario y silvícola	0	993	0.0000	0.0053
a. Acreditamiento del IEPS conforme al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 1 del artículo 16 de la LIF <sup>2/3/</sup>	0	769	0.0000	0.0041
b. Acreditamiento del IEPS de acuerdo al apartado A, fracción I y la fracción II, numeral 2 del artículo 16 de la LIF <sup>2/</sup>	0	224	0.0000	0.0012
ISR: Estímulo a los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o distribución de películas	700	700	0.0041	0.0038
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	89	93	0.0005	0.0005



PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
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	13	14	0.0001	0.0001
ISAN: Estímulo equivalente al total del impuesto causado por la enajenación o importación de automóviles propulsados por baterías eléctricas recargables	0.7	0.8	0.000004	0.000004
<b>Decretos Presidenciales</b>	<b>2,639</b>	<b>2,582</b>	<b>0.0155</b>	<b>0.0140</b>
Estímulo a los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de autobuses y camiones para modernizar la flota del sector de autotransporte de carga y pasaje	994	994	0.0058	0.0054
a. Tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 ejes, camiones unitarios de 3 ejes, autobuses integrales y convencionales con capacidad de 30 asientos, así como plataformas o chasis para éstos	736	736	0.0043	0.0040
b. Vehículos nuevos destinados al transporte urbano y suburbano de 15 pasajeros o más, así como plataformas o chasis para éstos <sup>4/</sup>	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
c. Estímulo equivalente al monto del ISR derivado del ingreso acumulable por el monto en el que se recibe el vehículo usado	258	258	0.0015	0.0014
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.	804	873	0.0047	0.0047

PRESUPUESTO DE  
GASTOS FISCALES  
2014

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
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	428	464	0.0025	0.0025
Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, acreditable contra el IVA que deban pagar por las citadas actividades.	157	N.A.	0.0009	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 patrón por la prestación de un servicio personal subordinado, excedan de una cantidad equivalente a 7 veces el S.M.G.A.	136	148	0.0008	0.0008
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.	77	84	0.0005	0.0005
Estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IEPS que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios, acreditable contra el IEPS que deban pagar por las citadas actividades.	26	N.A.	0.0002	N.A.

Concepto	MDP		% del PIB <sup>1/</sup>	
	2014	2015	2014	2015
Deducción adicional de 5% del costo de lo vendido a los contribuyentes que donen bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud	17	19	0.0001	0.0001

N.D.: No Disponible.

N.A.: No Aplica.

1/ Se utilizó un PIB de 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

2/ A partir del Presupuesto de Gastos Fiscales de 2009 se realiza un cambio metodológico para eliminar de esta estimación el efecto de la evasión. Para 2014 el gasto fiscal por el acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera se basa en información fiscal, por lo que no se realiza ajuste por el efecto de la evasión.

3/ Considerando los precios internacionales actuales de este combustible, así como sus precios futuros, se estima que en 2014 no se determinaría impuesto a cargo y por lo tanto el valor de este acreditamiento sería cero.

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.

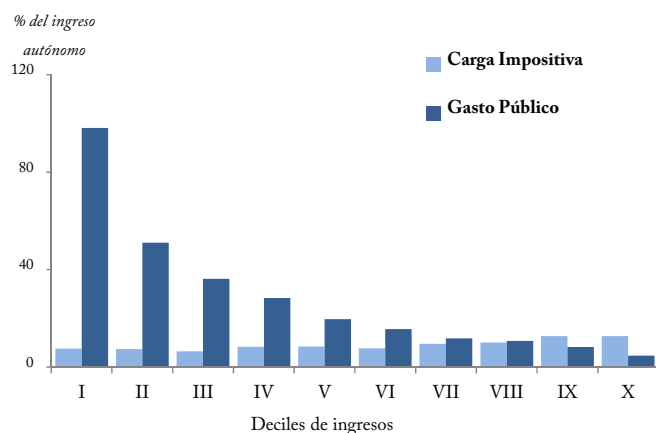
### Los gastos fiscales y su impacto en la distribución del ingreso

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 con otros instrumentos. La disminución en la recaudación causada por los gastos fiscales cancela la posibilidad de expandir los programas de gasto social, los cuales son una herramienta importante con que cuenta el Estado para mejorar la distribución de la riqueza. Justamente atendiendo esas consideraciones, la Reforma Hacendaria limitó la mayoría de los tratamientos excepcionales, con lo cual se amplió la base de los impuestos al ingreso y al consumo y se mejoró la equidad horizontal.

Por otra parte, 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 Oportunidades, que otorga transferencias monetarias, o

del financiamiento de los servicios públicos de educación y salud<sup>38</sup>. La gráfica 4 muestra el efecto redistributivo neto de la política fiscal, a través de comparar las distribuciones de las contribuciones al pago de impuestos y de las transferencias de gasto público como proporción del ingreso autónomo, por deciles poblacionales<sup>39</sup>. 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.

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



Fuente: "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2012". SHCP, así como cálculos propios basados en información fiscal y estadísticas del INEGI.

<sup>38</sup> "Distribución del pago de impuestos y recepción del gasto público por deciles de hogares y personas. Resultados para el año de 2012" SHCP.

<sup>39</sup> El ingreso autónomo es el ingreso antes de impuestos y transferencias gubernamentales.

---

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

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

### IV.1 Impuesto sobre la Renta Empresarial

#### a) Deducciones

##### *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]). Hasta 2013 el monto máximo permitido era de \$175,000 por vehículo.

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 2009, 2010, 2011 y 2012.

##### *Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas*

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.

También son deducibles los donativos otorgados a las instituciones de asistencia o beneficencia que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, o 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 discapacidad<sup>40</sup>; 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 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

---

<sup>40</sup> 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.

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.

Los donativos sólo son deducibles por una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción. A partir de 2014, para los donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios, o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá 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, y en los dictámenes fiscales correspondientes a los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012, así como en los formatos alternativos al dictamen para los últimos tres años.

#### *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). Hasta el ejercicio fiscal de 2013, el monto deducible por arrendamiento de automóviles era de \$250 diarios por vehículo.

La estimación se realizó con información reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de personas morales del régimen general para el ejercicio fiscal 2012, 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 hasta 2013.

*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 2014 una deducción adicional en el ISR equivalente a cerca del 70% de los salarios de sus trabajadores de primer empleo (monto máximo)<sup>41</sup>.

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 a partir de la creación del puesto, y ocupados de forma continua al menos 18 meses. Mediante disposiciones transitorias se precisa 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 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).

---

<sup>41</sup> 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 prácticamente se duplicó (\$0.93 por cada peso de salario). A partir del segundo año se redujo en 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%.  $[(((1-t)/t)^{.4}) \cdot 75]$ , donde  $t=30\%$ .



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 2012 de declaraciones y dictámenes fiscales, así como la información alternativa al dictamen.

#### *Consumo en restaurantes*

Se permite la deducción de hasta 8.5% de los consumos en restaurantes, siempre que se efectúe su pago mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos autorizados, y se cumpla con ciertos requisitos de carácter formal (Fracción XX del Artículo 28 de la LISR). Hasta 2013, la Ley del ISR permitía la deducción de consumos en restaurantes por hasta 12.5%

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 2009, 2010, 2011 y 2012.

#### *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 de los regímenes general y simplificado en su declaración anual de 2010, 2011 y 2012.

*Del ISR pagado por trabajadores con capacidades diferentes*

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

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

b) Exenciones

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

El artículo 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 2012, del Instituto Federal Electoral (IFE); 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 2012 de personas morales no contribuyentes, y para los organismos descentralizados, los estados de resultados consultados en sus páginas electrónicas del año más reciente (2012-2013).

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<sup>42</sup>:

- i) 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).
- ii) 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. Dichos contribuyentes 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. Conforme a la Ley vigente en 2013, la reducción del impuesto era aplicable por todos los contribuyentes del sector primario sin límite de ingresos.

---

<sup>42</sup>Adicionalmente, 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.

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 publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2013)<sup>43</sup>.

Para la estimación de los gastos fiscales asociados a estos conceptos se utilizó información para 2009, 2010, 2011 y 2012 de las declaraciones anuales.

#### d) Diferimientos

##### *Régimen opcional para grupos de sociedades*

El nuevo 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 límite de participación accionaria para poder optar por el régimen es de más del 80%;
- Se permite el diferimiento del pago del impuesto hasta 3 años;

---

<sup>43</sup> Se considera que los contribuyentes se dedican exclusivamente a estas actividades, cuando al menos 90% de sus ingresos provienen de las mismas, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hayan estado afectos a su actividad (Sexto párrafo del artículo 74 de la LISR).

- Se limita la inclusión de sociedades que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir;
- Se limita la participación de compañías que tengan beneficios tributarios;
- 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 para 2014, se consideraron los datos de las declaraciones anuales del ejercicio de 2012 respecto de las sociedades que presentaron el aviso de incorporación al nuevo régimen, conformado por 62 grupos integrados por un total de 1,401 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 de cada uno de sus integrantes, en su participación integrable.

#### *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). Hasta 2013, la deducción de estas aportaciones no estaba sujeta a ningún límite.

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, así como en las declaraciones anuales, para los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012, y en los últimos tres años también en la información alternativa al dictamen.

*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 participación en el Régimen de Consolidación Fiscal establecido por el Artículo 64 de la Ley del ISR abrogada, por lo cual deberán 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 fiscal 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 2012, respecto a los grupos que se encuentran en este supuesto: 22 grupos que integran un total de 251 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. Dedución 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 del artículo 74 de la LISR y regla 1.11 de la Resolución de Facilidades Administrativas publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2013).

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

*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)<sup>44</sup>.

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de los estados financieros de empresas inmobiliarias enlistadas en la BMV de los ejercicios de 2009, 2010, 2011 y 2012.

*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. Esta deducción permite al contribuyente obtener un beneficio superior al que obtendría de aplicar la deducción de la depreciación conforme al método de línea recta (Fracción XIII del Artículo 34 de la LISR). A partir del ejercicio de 2014 se incluye a los sistemas de cogeneración de electricidad eficiente en este tratamiento.

---

<sup>44</sup> Para el resto de los contribuyentes en el régimen general la adquisición de terrenos no es deducible al momento de su compra, se considera su costo hasta la determinación de la ganancia por la venta del terreno.

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012. 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 por tanto aún no se cuenta con información fiscal para su estimación.

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

Se permite deducir el 100% de las inversiones para las adaptaciones que se realicen a las instalaciones del contribuyente, siempre que éstas impliquen adiciones o mejoras a su activo fijo y tengan por fin facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de sus instalaciones. Esta deducción permite al contribuyente obtener un beneficio superior al que obtendría de aplicar la deducción de la depreciación conforme al método de línea recta (Fracción XII del Artículo 34 de la LISR).

Para realizar la estimación se utilizó información obtenida de la declaración anual de personas morales del régimen general para los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012.

e) Facilidades administrativas

*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 \$800,000.00 (Regla 1.2. de la RFA de 2014 publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2013). En 2013 la facilidad era hasta por un monto equivalente al 14% de sus ingresos propios, sin otro límite adicional.

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 2009, 2010, 2011 y



---

2012 en la declaración de personas morales del régimen simplificado, en los dictámenes fiscales y, en el caso de los últimos tres años, también en la información alternativa al dictamen de este régimen.

*Sectores de autotransporte terrestre de carga federal, terrestre foráneo de pasaje y turismo, terrestre de carga de materiales y terrestre de pasajeros urbano y suburbano*

Estos contribuyentes pueden deducir hasta el 8% de sus ingresos propios, sin documentación que reúna requisitos fiscales, con un pago de 16% por concepto de ISR (Artículo 1.11 del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013 y reglas 2.2 y 3.3 de la Resolución de Facilidades Administrativas publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2013). En 2013 adicionalmente, los contribuyentes de este sector podían efectuar las deducciones sin comprobantes fiscales de erogaciones por concepto de refacciones de medio uso, reparaciones menores, viáticos y maniobras, gastos de imagen y limpieza, gastos de viaje, entre otros.

Para estimar el valor de esta facilidad se utilizó información sobre los ingresos propios para los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012, 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”, “otro transporte terrestre de pasajeros”, “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 de “transporte de pasajeros urbano y suburbano en autobuses”. La información se obtuvo de las declaraciones anuales que presentan las personas morales del régimen simplificado, así como del dictamen fiscal para el mismo régimen simplificado y en 2010 a 2012 también de la información alternativa al dictamen del régimen simplificado.

### *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 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).

El aumento en el ingreso disponible de los trabajadores que se logra con el subsidio para el empleo, resulta del impuesto negativo que reciben los trabajadores de ingresos más bajos y de la desgravación que se otorga a los trabajadores con ingresos de hasta 3.6 S.M. mediante una disminución de su ISR a pagar. Se considera que el gasto fiscal que implica el subsidio para el empleo parcialmente es un beneficio a favor de los empleadores, debido a que éste les ha permitido aumentar los salarios a sus trabajadores en un monto equivalente a dicho beneficio, con cargo a los ingresos del Gobierno Federal.

La estimación del gasto fiscal por el subsidio para el empleo se obtuvo utilizando información que reportaron los patrones en su declaración anual de sueldos y salarios de 2012.

## 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 del ISR. Las deducciones que se reportan en este documento son las siguientes:

- *Honorarios médicos, dentales y otros gastos hospitalarios.* Los gastos por estos conceptos efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que las personas distintas al contribuyente no perciban ingresos iguales o superiores a 1 S.M.A. 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 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. Cuando se realicen 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 los ingresos acumulables del contribuyente, y 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 las aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.* El monto de la deducción está limitado hasta 10% de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio y sin que las aportaciones excedan de 5 S.M.A. (Fracción V del Artículo 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 no puede exceder por estudiante 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).

A partir de 2014 se estableció 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. Para el ejercicio fiscal de 2013, las deducciones personales no estaban sujetas al límite global y sólo para colegiaturas aplicaba el requisito de forma de pago con medios electrónicos.

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

b) Exenciones

*Ingresos exentos por salarios*

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

- *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 diario no exceda de 15 S.M. La exención aplica sobre la totalidad de pensiones y de haberes de retiro, independientemente de quien los pague, efectuándose la retención sobre el excedente. (Fracción IV 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 las prestaciones cuando la suma de los ingresos por salarios y estos conceptos no excedan de 7 S.M.A.; si excede de 7 S.M.A., la exención se limita hasta 1 S.M.A. (Fracción 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 de horas extras, siempre que éstas no excedan de 9 horas a la semana. Para el resto de los trabajadores, la exención es de 50% de las horas extras sin exceder de 5 S.M. por cada semana de servicio (Fracción I del Artículo 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<sup>45</sup>.
- *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).
- *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 “otros pagos por separación” se presenta información agrupada del concepto:

- *Primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones.* Están exentas hasta 90 veces el S.M. por cada año de contribución o servicio (Fracción XIII del Artículo 93 de la LISR).

---

<sup>45</sup> 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.

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

- *Entrega de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social.* Se exenta la entrega de las aportaciones y sus rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda de la cuenta individual prevista en la LSS, de la subcuenta del Fondo de la Vivienda de la cuenta individual del SAR, prevista en la LISSSTE o del Fondo de la Vivienda para los miembros activos del Ejército, Fuerza Aérea y Armada previsto en la Ley del Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas, así como las casas habitación proporcionadas a los trabajadores, inclusive por las empresas cuando se reúnan los requisitos de deducibilidad (Fracción 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 conforme a la LSS, 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 patrones en su declaración anual de sueldos y salarios de 2012. El gasto fiscal de cada concepto se estimó para cada uno de los trabajadores como la diferencia entre el ISR que resultaría de acumular a sus demás ingresos cada concepto exento en forma individual y el ISR reportado en las declaraciones informativas de salarios.

Si la estimación se hubiera efectuado acumulando todos los conceptos de remuneración de los trabajadores exentos al resto de sus ingresos, se alcanzarían tasas del impuesto distintas a las que se aplican de acumular por separado cada concepto exento, 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 de cada concepto por separado.



Para la estimación del gasto fiscal de los ingresos por jubilaciones, pensiones y haberes de retiro, se empleó la 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 para 2012 por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey en 2013<sup>46</sup>.

### *Otros ingresos exentos*

Adicionalmente, existen otras exenciones en la LISR que se otorgan a las personas físicas que perciben ingresos por arrendamiento de inmuebles, venta de bienes inmuebles y muebles, intereses, cobros de sumas aseguradas, 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 éstas (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). En 2013, el monto máximo exento era de 1.5 millones de UDIS y no se aplicaba el límite de exención cuando

---

<sup>46</sup> *Evasión Global de Impuestos.* Centro de Estudios Estratégicos del ITESM (2013), Hugo Javier Fuentes Castro; Andrés Zamudio Carrillo; Sara Barajas Cortés; Griselda Aragón Ayllón; José Jorge Rivera Mora; María Eugenia Diez Serrano; y María Magdalena Santana Salgado.

el contribuyente demostrara haber vivido en su casa habitación durante los 5 años inmediatos anteriores.

- *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 2013, así como las tasas de Udibonos reportadas por el Banco de México para 2013.

Para estimar el gasto fiscal por la enajenación de casa habitación se utilizó información sobre los ingresos exentos reportados por los notarios públicos en la “Declaración Informativa de Notarios Públicos y demás Fedatarios”, para los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013.

En el caso del gasto fiscal por exentar los intereses pagados por instituciones de crédito por cuentas de cheques, para el pago de sueldos, pensiones y haberes de retiro, siempre que el saldo promedio diario de la inversión no sea superior a 5 S.M.A., se utilizó información de la distribución de la captación de la banca comercial por instrumentos de 2013, de las estadísticas del sistema financiero publicadas por el Banco de México.

Para la estimación del cálculo relativo al gasto fiscal por exentar los intereses pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y sociedades financieras populares, siempre que el saldo diario de la inversión no exceda de 5 S.M.A., se consideró 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 2013.

El gasto fiscal por exentar los derechos de autor hasta por 20 S.M.A.; se estima a partir de información de los ingresos exentos de personas físicas con actividades profesionales reportada por los contribuyentes en las declaraciones anuales de 2009, 2010, 2011 y 2012.

---

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 2009, 2010, 2011 y 2012.

c) Regímenes Especiales o Sectoriales

*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. Deducción de compras y gastos en lugar del costo de lo vendido (Artículo 103 de la LISR).
- b. 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). Hasta 2013, las personas físicas con ingresos de hasta 10 millones de pesos podían efectuar la deducción como gasto.
- c. Reducción de 40% del ISR (Párrafo décimo segundo del Artículo 74). Conforme a Ley del ISR vigente en 2013, la reducción del ISR era aplicable para todas las personas físicas, independientemente del nivel de ingresos.
- d. Exención por hasta 40 S.M.A. (Párrafo décimo primero del Artículo 74 de la LISR).

Para realizar la estimación de los gastos por estos conceptos, se utilizó información de declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales de 2009, 2010, 2011 y 2012.

*Régimen de Incorporación Fiscal*

A partir de 2014 se creó el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), que sustituyó al Régimen de Pequeños Contribuyentes y al Régimen Intermedio.

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 conforme a este esquema, el cual consiste en realizar pagos bimestrales definitivos aplicando la tarifa del artículo 111 de la LISR a la utilidad fiscal del periodo (Artículo 111 de la LISR).

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. Después de 11 años 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%

Para estimar este gasto fiscal se utilizó la información de la ganancia de los negocios con ingresos de menos de 2 mdp reportados en la ENAMIN. A partir de este dato se estimó el potencial recaudatorio con la tarifa vigente en 2014, descontando una evasión de 96.23%<sup>47</sup>. Posteriormente se aplicaron las reducciones de 100% y 90% establecidas en el artículo 111 de la Ley del ISR para los contribuyentes del RIF para determinar el gasto fiscal de 2014 y 2015, respectivamente.

<sup>47</sup> *Estudio de Evasión Fiscal en el Régimen de Pequeños Contribuyentes*, Centro de Estudios Estratégicos del ITESM (2011), Hugo Javier Fuentes Castro; Andrés Zamudio Carrillo; Sara Barajas Cortés; y Alfonso Brown Del Rivero.

---

*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, y 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%<sup>48</sup> de las aportaciones no obligatorias a los fondos de pensiones y jubilaciones (Fracción X del Artículo 25 de la LISR). Hasta 2013 no había límite alguno
- 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).

---

<sup>48</sup> 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.

- 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).

En todos los casos, las medidas introducidas por la Reforma Hacendaria para acotar estas deducciones descritas en las disposiciones relativas al ISR empresarial también se aplican al ISR personal.

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 y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con capacidades diferentes. Para realizar las estimaciones se utilizó información de declaraciones anuales de 2009, 2010, 2011 y 2012, salvo para la deducción adicional del salario de adultos mayores y discapacitados para cual sólo se utiliza información de 2010, 2011 y 2012.

#### 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 párrafos duodécimo y décimo tercero del artículo 74). Hasta 2013, los contribuyentes de este sector con ingresos de hasta 10 millones de pesos podían efectuar la deducción de sus inversiones como gasto.

Para realizar la estimación de los gastos por este concepto se utilizó información de declaraciones anuales de personas físicas con actividades empresariales de 2009, 2010, 2011 y 2012.

### IV.3 Impuesto al Valor Agregado

En el IVA se otorgan una serie de excepciones que reducen su capacidad para generar recaudación. Los regímenes de excepción establecidos en la 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
<b>ENAJENACIÓN (ARTÍCULO 9 DE LA LIVA)</b>
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
<b>PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ARTÍCULO 15 DE LA LIVA)</b>
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



Actividad
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
<b>USO O GOCE TEMPORAL (ARTÍCULO 20 DE LA LIVA)</b>
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 ser 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 la 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 es 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
<b>Enajenación</b>
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
<b>Prestación de servicios</b>
Transporte marítimo internacional de bienes prestado por residentes en el extranjero sin EP en el país
Comisiones cobradas por las AFORES
Los prestados en forma gratuita
Seguros de vida
Intereses por financiamientos relacionados con actos sujetos a la tasa del 0% o exentos
Intereses que reciba o pague el sistema financiero
Intereses por fondos y cajas de ahorro exentas del ISR
Intereses de valores gubernamentales
Operaciones financieras derivadas
Actos realizados por la Federación, D.F., Estados y Municipios que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable
<b>Uso o goce temporal</b>
De bienes otorgados por residentes en el extranjero sin EP

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

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

De esta forma el gasto fiscal en el IVA por concepto de exenciones, corresponde a la recaudación que se obtendría de aplicar en la última etapa de comercialización la tasa general del IVA al valor de los bienes y servicios exentos contenidos en la Ley del IVA, 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
<b>Enajenación (Fracción I del Artículo 2-A de la LIVA)</b>
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 <sup>1/</sup>
Hielo y agua no gaseosa ni compuesta
Maquinaria y equipo agropecuario; embarcaciones para pesca comercial <sup>2/</sup>
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
Líbrros, periódicos y revistas
<b>PRESTACIÓN DE SERVICIOS (FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 2-A DE LA LIVA)</b>
Servicios prestados a agricultores o ganaderos <sup>3/</sup>
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 desepite 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 gravados con 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 el impuesto que les fue trasladado en la adquisición de sus insumos e inversiones y se aplica el IVA de forma tal que al servicio de procedencia extranjera soporte igual carga que el servicio de origen nacional. 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

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 considerar 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 de los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012 y 2013, mientras que para telefonía pública y fija rural se utiliza información correspondiente a los ejercicios de 2011, 2012 y 2013.

##### 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 \$208,555.47 (\$241,924.35 con IVA) y de 50% para los vehículos con valor entre \$208,555.47 y \$264,170.27 (\$306,437.51 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 2014).

Para realizar esta estimación se utilizó información de las ventas de automóviles de 2013, proporcionada por la Asociación Mexicana de la Industria Automotriz (AMIA), los precios sin impuestos de los

vehículos ligeros 2013, publicados por la Asociación Mexicana de Distribuidores de Automotores (AMDA) en su página de Internet e información del índice nacional de precios al consumidor correspondiente a la adquisición de automóviles que publica el INEGI.

## **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 Ley del IEPS).

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

Para realizar la estimación de este gasto fiscal se utilizó información de los precios futuros de los combustibles, de los volúmenes de venta del programa operativo anual de PEMEX 2014, 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).

## **Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a los Plaguicidas**

### *Tasas reducidas del IEPS a los plaguicidas aplicables en 2014*

A partir de 2014 se estableció un impuesto especial sobre los plaguicidas de acuerdo con la categoría de peligro de toxicidad aguda a la que pertenezcan. El impuesto tiene tasas de 6, 7 y 9% según la toxicidad. Como una medida temporal se aprobó que durante el primer año de operación de este impuesto las

---

tasas aplicables se redujeran a 3, 3.5 y 4.5% (Inciso I de la Fracción I del artículo 2 y Fracción VI del artículo 4 de las disposiciones transitorias, de la Ley del IEPS).

#### 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, y consiste en permitir el acreditamiento del IEPS que PEMEX y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de diésel. El crédito se puede aplicar en contra del ISR (Fracción IV, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2014).

###### *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 2014).

###### *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 2014).

Para las estimaciones de los gastos fiscales de los créditos del IEPS del diésel para diversos sectores, se consideró información de precios futuros de los combustibles, del Marco Macroeconómico para 2014 y 2015 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” presentado por esta Secretaría al H. Congreso de la Unión en el presente ejercicio fiscal, así como de las ventas de combustibles de acuerdo con el programa operativo anual de PEMEX de 2014.

#### *Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera*

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre público y privado de personas o de carga que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota. Este estímulo consiste en permitir el acreditamiento de hasta el 50% del total de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota, contra el ISR (Fracción V, Apartado A del Artículo 16 de la LIF de 2014).

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 2010, 2011, 2012 y 2013.

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

Este estímulo consistente en diferir el pago del impuesto causado 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 como 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) al mercado de valores para 2013, 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 2014).

Opcionalmente, 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 2014).

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 precios futuros de los combustibles, del Marco Macroeconómico para 2014 y 2015 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” presentado por esta Secretaría al H. Congreso de la Unión en el presente ejercicio fiscal, así como de las ventas de combustibles de acuerdo con el programa operativo anual de PEMEX de 2014.

*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 2014).

Para realizar esta estimación se utiliza información de las declaraciones anuales de 2012, 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, en el ejercicio o en los pagos provisionales. 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*

Desde el 1 de enero de 2014 se aplica un impuesto a los combustibles fósiles, incluyendo a las gasolinas y el diésel; este impuesto tiene como finalidad gravar 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 y no son sometidos a la combustión. Para estos casos, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, en su artículo 16, Apartado A, fracción VI consideró 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; consistente en acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, el monto resultante de multiplicar las cuotas señaladas en el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la Ley del IEPS, 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 2014)

Para la estimación se consideraron los supuestos de utilización del carbón mineral como insumo en la industria del acero, dados a conocer por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, así como información de la industria.

---

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

Se concede un estímulo fiscal a los contribuyentes que enajenen al público en general o que importen definitivamente en términos de la Ley Aduanera automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, 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 2014).

La estimación de este estímulo se basó en información 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 correspondiente a la adquisición de automóviles que publica el INEGI.

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

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados, residentes en el país, que enajenen tractocamiones tipo quinta rueda, camiones unitarios de 2 o 3 ejes, o autobuses integrales y convencionales con capacidad de más de 30 asientos de fábrica, nuevos o con una antigüedad no mayor a 6 años, así como chasis y plataformas para éstos, siempre que reciban a cuenta del precio de enajenación, otro vehículo con más de 10 años de antigüedad.

También se otorga un estímulo por la enajenación de vehículos nuevos destinados al transporte de 15 pasajeros o más, así como chasis y plataformas para éstos, siempre que se reciban a cuenta del precio de enajenación, vehículos similares con una antigüedad de más de 8 años.

Asimismo, a los adquirientes de los vehículos nuevos se les otorga un estímulo equivalente al ISR derivado de la acumulación del ingreso por la venta del vehículo usado incluyendo a los arrendatarios de un contrato de arrendamiento financiero (Artículo Décimo Quinto del Decreto Presidencial del 30 de

octubre de 2003, Decreto Presidencial del 12 de enero de 2005, Decreto Presidencial del 12 de mayo de 2006, Decreto Presidencial del 28 de noviembre de 2006, Artículo Único del Decreto Presidencial del 4 de marzo de 2008, Fracción V del Artículo Tercero del Decreto Presidencial del 26 de diciembre de 2013).

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.

*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 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, 2003-2012, 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 2009, 2010, 2011 y 2012 de los Reportes Anuales de 2011, 2012 y 2013 de Grupo Aeroméxico, así como

estadísticas para los mismos años de la Dirección General de Aeronáutica Civil de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes (SCT).

*Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que deban pagar por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, acreditable contra el IVA que deban pagar por las citadas actividades*

Para 2014, los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, pueden optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al 100% del IVA que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios al público en general. Este estímulo es acreditable en contra del mismo impuesto que deban pagar por las citadas actividades (Artículo Séptimo Transitorio del Decreto Presidencial del 26 de Diciembre de 2013).

En el caso del estímulo por IVA, para su estimación se utilizó información por sector económico de los ingresos por tipo de fuente y gastos por destino, de aquellos micronegocios con ingresos anuales inferiores a 2 millones de pesos, con base en los microdatos de la ENAMIN 2012, que publica el INEGI.

*Estímulo fiscal para trabajadores sindicalizados*

Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas que presten servicios personales subordinados, consistente en una cantidad equivalente al ISR correspondiente a las cuotas de seguridad social que sumadas a sus demás ingresos obtenidos por el mismo patrón por la prestación de un servicio personal subordinado excedan de una cantidad equivalente a siete veces el S.M.G., elevado al año. Este tratamiento diferencial sólo es aplicable a los trabajadores sindicalizados (Artículo Noveno del Decreto Presidencial del 30 de octubre de 2003 y Fracción V del Artículo Tercero 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 2012 que presentan los patrones.

*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*

Mediante Decreto Presidencial 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 en este producto que se reporta en la ENIGH.

*Estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IEPS que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios, acreditable contra el IEPS que deban pagar por las citadas actividades*

Para 2014, los contribuyentes personas físicas que únicamente realicen actos o actividades con el público en general y opten por tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal, pueden optar por aplicar un estímulo fiscal equivalente al 100% del IEPS que deban pagar por la enajenación de bienes o por la prestación de servicios al público en general. Este estímulo es acreditable en contra del mismo impuesto que deban pagar por las citadas actividades (Artículo Séptimo Transitorio del Decreto Presidencial del 26 de Diciembre de 2013).

Para estimar este gasto fiscal se utilizó información de la ENIGH 2012 sobre el gasto corriente trimestral de los hogares en productos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos realizado en mercados, tianguis, tiendas de abarrotes y vendedores ambulantes, suponiendo

que las operaciones en estos lugares se realiza por negocios con características similares a los contribuyentes del RIF.

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

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

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

La estimación de esta deducción se basó en información del dictamen fiscal simplificado aplicable a los contribuyentes autorizados para recibir donativos para los ejercicios fiscales de 2009, así como de las declaraciones anuales de los ejercicios fiscales de 2009, 2010, 2011 y 2012.



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

Fuentes Castro, Hugo Javier; Zamudio Carrillo, Andrés; Barajas Cortés, Sara; 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.

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

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

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

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

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

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 2014.

Encuesta Nacional de Micronegocios 2012 (ENAMIN). INEGI.

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

Ley Aduanera (2014).

Ley de Ingresos de la Federación (2014).

Ley del Impuesto al Valor Agregado (2014).

Ley de Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (2014).

Ley del Impuesto sobre la Renta (2014).

Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (2014).

Ley del Seguro Social (2014).

Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (2014).

Resolución de Facilidades Administrativas para 2014.

Resolución Miscelánea Fiscal 2014.

ANEXO 1.

Cuadro Síntesis: Gastos Fiscales por Tipo de Tratamiento <sup>1/</sup>

Tipo de Tratamiento	Mdp			% del PIB <sup>2/</sup>		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
<b>ISR de Empresas</b>						
Deducciones	16,426	14,288	15,512	0.0989	0.0835	0.0835
Exenciones	21,415	9,766	10,603	0.1289	0.0571	0.0571
Tasas reducidas y regímenes especiales						
o sectoriales	1,777	3,542	3,845	0.0107	0.0207	0.0207
Diferimientos	51,634	10,988	11,931	0.3109	0.0642	0.0642
Facilidades administrativas	12,788	3,186	3,459	0.0770	0.0186	0.0186
Subsidio para el empleo	40,526	41,293	44,828	0.244	0.2413	0.2413
<b>Recaudación IETU</b>	-44,638	N.A.	N.A.	-0.2688	N.A.	N.A.
<b>ISR de Personas Físicas</b>						
Deducciones	13,186	9,650	10,479	0.0794	0.0564	0.0564
Exenciones	114,745	129,784	140,914	0.6911	0.7585	0.7585
Regímenes especiales o sectoriales	5,551	6,454	6,767	0.0334	0.0378	0.0365
Diferimientos	2,724	240	260	0.0164	0.0014	0.0014
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>						
Exenciones	45,987	36,463	39,589	0.2769	0.2131	0.2131
Tasas reducidas	205,756	182,930	198,614	1.2389	1.0691	1.0691
<b>Impuestos Especiales<sup>3/</sup></b>						
Exenciones	5,608	5,668	6,154	0.0337	0.0331	0.0331
Tasas reducidas	N.A.	140	N.A.	N.A.	0.0008	N.A.
IEPS de combustibles	91,206	33,870	0	0.5492	0.1979	0.0000
<b>Estímulos Fiscales</b>	14,090	7,519	14,834	0.0848	0.0440	0.0800

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 17,110,606.3 mdp para 2014 y de 18,577,652.6 mdp para 2015, consistentes con el crecimiento económico de 2.7% para 2014 a que hace referencia el comunicado de prensa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 23 de mayo de 2014.

3/ Incluye el IEPS y el ISAN.

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