

ASPECTOS RELEVANTES DEL PRESUPUESTO DE GASTOS FISCALES 2018

DIRECCIÓN GENERAL DE FINANZAS
SERIE: SEGUIMIENTO AL CICLO PRESUPUESTARIO
JULIO 2018



Aspectos relevantes del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018

El Instituto Belisario Domínguez, como órgano especializado encargado de realizar investigaciones estratégicas sobre el desarrollo nacional, tiene dentro de sus funciones la elaboración de análisis de coyuntura en los campos de competencia del Senado de la República.

Lo anterior estará sujeto a los principios de relevancia, objetividad, imparcialidad, oportunidad y eficiencia que rigen el trabajo del Instituto.

En este contexto, una de las funciones de la Dirección General de Finanzas es realizar análisis, estudios e investigaciones sobre la composición y el comportamiento del ingreso, gasto, inversión, deuda y financiamiento públicos en el ámbito hacendario federal y local.

En cumplimiento de esta responsabilidad, se elabora un análisis relevante, objetivo, imparcial, oportuno y eficiente de los aspectos relevantes del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018. El fin de este análisis es contribuir a la toma de decisiones legislativas del Senado y apoyar en el ejercicio de sus facultades de supervisión y control.

El presente documento detalla el contenido principal del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018 publicado por la Secretaría de Hacienda y, en particular, sobre el subsidio al empleo.

Las opiniones expresadas en este documento son de exclusiva responsabilidad de los autores y no reflejan, necesariamente, los puntos de vista del Instituto Belisario Domínguez o del Senado de la República.

Introducción

En cumplimiento con el artículo 31, apartado A de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) 2018, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) publicó, el pasado 29 de junio, el Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) 2018. En este documento, se presenta una estimación de los montos que el erario federal dejará de recaudar durante 2018 y 2019 como consecuencia de diferentes tipos de tratamientos en diversos impuestos, como son: la aplicación de tasas diferenciadas, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas, tratamientos y regímenes especiales, los cuales se establecen en las distintas leyes en materia tributaria que aplican a nivel federal.

En este sentido, la LIF-2018 establece los elementos que deberá contener el PGF:

1. El monto estimado de los recursos que dejará de percibir en el ejercicio el Erario Federal.
2. La metodología utilizada para realizar la estimación.
3. La referencia o sustento jurídico que respalde la inclusión de cada concepto o partida.
4. Los sectores o actividades beneficiados específicamente de cada concepto.
5. Los beneficios sociales y económicos asociados a cada uno de los gastos fiscales.

Al respecto, la SHCP especifica que las estimaciones reportadas en el PGF-2018 se realizan bajo un enfoque de pérdida recaudatoria causadas por la desviación de la estructura normal de los impuestos federales que se encuentran vigentes. La estructura normal se refiere a la recaudación que se obtendría sobre una base amplia sin excepciones o, en caso de impuestos al consumo, es aquella equivalente a gravar todas las etapas de la cadena de producción y comercialización.

De esta forma, los montos que el gobierno deja de recaudar como consecuencia de la implementación de algún tratamiento fiscal preferencial, corresponden a una estimación individual y con respecto a cada tratamiento e impuesto; para ello, se utilizan diversos indicadores de carácter no fiscal cuando no se cuenta con suficiente información de origen fiscal y se mantiene el supuesto de que los demás tratamientos fiscales permanecen sin cambio. Por tanto, la suma de los distintos gastos fiscales no debe interpretarse como el total de la recaudación que se deja de percibir; puesto que, si se considerara la interacción de efectos, el total de la pérdida recaudatoria podría cambiar.

Las estimaciones incluidas en el PGF-2018 consideran los diferentes tratamientos fiscales correspondientes al Impuesto sobre la Renta, tanto Empresarial (ISRE) como de Personas Físicas (ISRPF), el Impuesto al Valor Agregado (IVA), los impuestos especiales, específicamente el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), y los estímulos fiscales, que tienen origen en la LIF o en Decretos Presidenciales.

De acuerdo con la información del Cuadro 1, los mayores gastos fiscales en el presente ejercicio fiscal corresponden a las tasas reducidas con respecto al IVA, con un monto de 258,753 millones de pesos (mdp), equivalentes a 1.1062% del PIB; los estímulos fiscales por 189,213 mdp, 0.8087% del PIB, y las exenciones en el cobro del ISRPF por 167,836 mdp, 0.7176% del PIB.

En contraste, los tratamientos especiales que representan los menores gastos fiscales en 2018 son los diferimientos de ISRP por 847 mdp, equivalente a 0.0036% del PIB; las facilidades

administrativas de ISRE por 5,029 mdp, equivalente a 0.0215% del PIB; y las exenciones a los Impuestos Especiales, que incluyen al IEPS y al ISAN, de 9,752 mdp, equivalentes a 0.0417% del PIB.

Cuadro 1. Gastos fiscales¹, 2018 y 2019
(Millones de pesos y porcentajes del PIB)

Tipo de Tratamiento	Millones de pesos (mdp)		Proporción respecto al PIB ² (%)	
	2018	2019	2018	2019
ISR de Empresas				
Deducciones	20,712	22,031	0.0885	0.0885
Exenciones	12,001	12,765	0.0513	0.0513
Regímenes especiales o sectoriales	11,274	11,993	0.0482	0.0482
Diferimientos	24,194	17,728	0.1035	0.0713
Facilidades administrativas	5,029	5,349	0.0215	0.0215
Subsidio para el empleo	47,929	50,979	0.2049	0.2049
ISR de Personas Físicas				
Deducciones	27,530	29,284	0.1177	0.1177
Exenciones	167,836	170,221	0.7176	0.6842
Regímenes especiales o sectoriales	29,979	29,913	0.1281	0.1202
Diferimientos	847	149	0.0036	0.0006
Impuesto al Valor Agregado				
Exenciones	59,555	63,344	0.2546	0.2546
Tasas reducidas	258,753	275,221	1.1062	1.1062
Impuestos Especiales³				
Exenciones	9,752	10,372	0.0417	0.0417
Estímulos Fiscales	189,213	84,171	0.8087	0.3382
Zonas Económicas Especiales	N.A.	N.A.	N.A.	N.A.

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 reducción 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 23,391,100 mdp y de 24,879,900 mdp para 2018 y 2019, respectivamente, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

³ Incluye el IEPS y el ISAN.

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

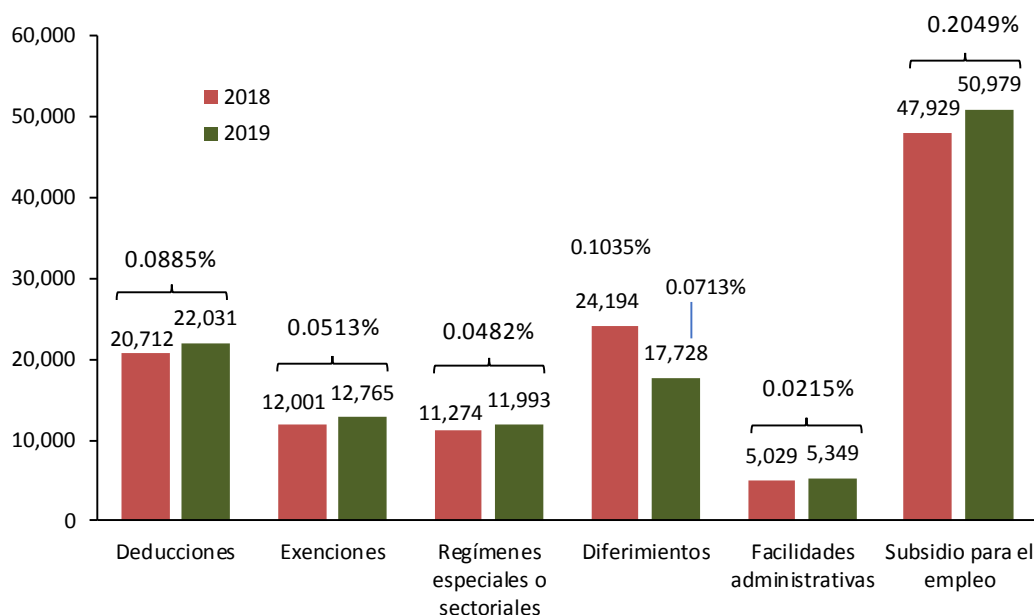
Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

Por otro lado, las estimaciones de gastos fiscales para 2018, en general, mantienen un monto similar en términos del PIB, a los niveles de 2017, mientras que se esperan reducciones en tratamientos como exenciones de ISR y en estímulos fiscales. En las secciones siguientes se abordará con mayor detalle estos resultados.

I. Impuesto Sobre la Renta Empresarial (ISRE)

Las disposiciones fiscales sobre el Impuesto Sobre Renta Empresarial (ISRE) contemplan tratamientos diferenciales de diversa naturaleza que incluyen deducciones, exenciones, regímenes especiales o sectoriales, diferimientos y facilidades administrativas, así como el subsidio para el empleo. El PGF-2018 estima que el mayor gasto fiscal de este impuesto lo representa el subsidio del empleo, cuyos montos por 47,929 mdp y 50,979 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019, representan 0.2049% del PIB. Le siguen en importancia los gastos fiscales derivados de los diferimientos, que se estima que representarán 0.1035% y 0.0713% del PIB en 2018 y 2019, respectivamente, mientras que las deducciones se estiman en 0.0885% del PIB. Por su parte, las exenciones y los regímenes especiales o sectoriales se calcula que representarán 0.0513% y 0.0482% del PIB, respectivamente (ver Gráfica 1).

Gráfica 1. Gastos fiscales por concepto de ISRE
(Millones de pesos y porcentajes del PIB)¹



¹ Se utilizó un PIB de 23,391,100 mdp para 2018 y de 24,879,900 mdp para 2019, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

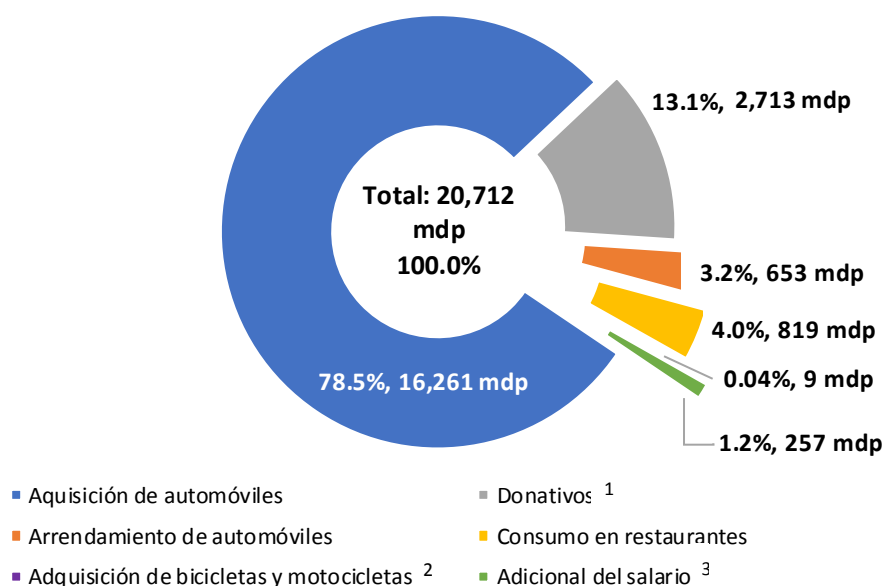
A continuación, se describen los elementos que explican los montos estimados para cada uno de los tratamientos diferenciales.

a) Deducciones

Las deducciones reducen la base gravable del ISRE. Para 2018 y 2019 éstas se estiman en 20,712 y 22,031 mdp, respectivamente, monto equivalente a 0.0885% del PIB. A su interior, sobresalen las deducciones correspondientes a la adquisición de automóviles, las cuales se estima que representen 0.0695% del PIB en los dos años de referencia y 78.5% del total de este gasto fiscal; casi la totalidad de dichas deducciones corresponden a la deducción de hasta 175,000 pesos de vehículos a combustión interna. Le siguen en importancia los donativos no onerosos ni remunerativos

otorgados a donatarias autorizadas, cuyo monto equivale a 13.1% del total. El 8.4% restante se distribuye entre las deducciones por consumo en restaurantes, el arrendamiento de automóviles, el adicional del salario pagado a trabajadores de 65 años o más edad y a trabajadores con capacidades diferentes, y la adquisición de bicicletas y motocicletas. La Gráfica 2 muestra la distribución de las deducciones estimadas para 2018.

Gráfica 2. Gastos fiscales por deducciones en el ISRE, 2018
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ Donativos no onerosos ni remunerativos otorgados a donatarias autorizadas.
² Bicicletas convencionales, bicicletas y motocicletas de baterías eléctricas recargables.
³ Pagado a trabajadores de 65 años o más de edad y a trabajadores con capacidades diferentes.
Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

El PGF-2018 incluye la distribución de los gastos fiscales asociados a las deducciones del ISRE por sector económico para 2019, para lo cual se consideran únicamente los tratamientos diferenciales que se otorgan en forma general (ver Cuadro 2). Las cifras señalan que los sectores económicos más favorecidos a través de las deducciones son los servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles; servicios financieros y de seguros; industrias manufactureras; comercio; y los servicios de apoyo a los negocios, los cuales concentran casi el 80.0% de las deducciones. La mayor parte de las deducciones de estos sectores se concentran en las que se refieren a la adquisición de automóviles de combustión interna y a los donativos.

Si las deducciones generales se estiman en relación con el porcentaje de los ingresos de cada sector, las actividades económicas que reciben los mayores beneficios son: transportes, correos y almacenamiento; servicios de esparcimiento, culturales y deportivos; servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles; dirección de corporativos y empresas; servicios educativos; y otros servicios excepto actividades del gobierno. En estos sectores, las deducciones representan más del 0.2% de sus ingresos.

Cuadro 2. Gastos fiscales por deducciones seleccionadas y sector económico en el ISRE, 2019
(Millones de pesos y porcentajes del total)

Sector económico	Automóviles de combustión interna	Automóviles eléctricos e híbridos	Donativos	Arrendamiento de automóviles	Consumo en restaurantes	25% del salario pagado a trabajadores de 65 años o más o con capacidades diferentes	Total	Porcentaje del total
TOTAL	17,236	59	2,886	695	871	274	22,021	100.0%
Servicios inmobiliarios y de alquiler de bienes muebles e intangibles	4,107	1.0	85	67	11	0.4	4,271	19.4%
Servicios financieros y de seguros	3,236	0.4	391	17	11	0.7	3,656	16.6%
Industrias manufactureras	1,872	11	638	178	90	178	2,967	13.5%
Comercio al por menor	1,777	9	501	45	38	21	2,391	10.9%
Comercio al por mayor	1,607	6	368	104	98	16	2,199	10.0%
Servicios de apoyo a los negocios y manejo de desechos y servicios de remediación	1,331	4	206	80	89	14	1,724	7.8%
Construcción	944	3.0	70	26	56	7	1,106	5.0%
Transportes, correos y almacenamiento	743	18	57	40	200	2	1,060	4.8%
Servicios profesionales, científicos y técnicos	643	3	89	87	158	11	991	4.5%
Información en medios masivos	196	0.1	161	11	7	0.36	375	1.7%
Minería	171	0.1	61	2	3	0.4	238	1.1%
Otros servicios excepto actividades del gobierno	173	0.2	16	5	18	14	226	1.0%
Actividad pendiente de aclaración	137	0.7	53	11	10	4	216	1.0%
Servicios de salud y de asistencia social	61	0.5	47	11	7	2	129	0.6%
Servicios de alojamiento temporal y de preparación de alimentos y bebidas	86	0.4	32	4	4	0.2	127	0.6%
Otros ¹	150	2	111	6	72	5	346	1.6%

Nota: el total puede no coincidir debido al redondeo.

¹ Incluye: agricultura, ganadería, aprovechamiento forestal, pesca y caza; dirección de corporativos y empresas; servicios educativos; servicios de esparcimiento, culturales y deportivos, y otros servicios recreativos; electricidad, agua y suministro de gas por ductos al consumidor final.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

b) Exenciones

En el ISRE se aplican tratamientos diferenciales que exentan una parte de la renta potencialmente gravable. En el PGF-2018 se presenta el gasto fiscal asociado a las exenciones del ISRE de los intereses que perciben las entidades federativas, municipios, partidos políticos, organismos descentralizados y donatarias. Este tipo de exenciones están fundamentadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en los artículos 54, 79 y 81.

Se calcula que el gasto fiscal asociado a este concepto sumará 12,001 mdp y 12,765 mdp, respectivamente, en 2018 y 2019, montos equivalentes a 0.0513% del PIB. A su interior, las entidades más beneficiadas por las exenciones son los organismos descentralizados, que con montos estimados superiores a los 8,500 mdp en los dos años de referencia, concentran 70.8% del monto total. Le siguen en importancia las donatarias y las entidades federativas con exenciones superiores a los 1,300 mdp en ambos años. En el extremo opuesto se sitúan los municipios y partidos políticos, con exenciones menores a los 202 mdp en los dos años de referencia.

c) Regímenes especiales o sectoriales (incluye tasas reducidas)

En el ISR se aplica un régimen sectorial especial a las empresas y personas físicas dedicadas exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura. El régimen consiste en una exención para un primer tramo de ingresos de 20 Unidades de Medida y Actualización (UMAs) anuales por cada socio o integrante con un límite de 200 UMAs anuales. También incluye una reducción de 30.0% del ISR que se aplica sobre el ingreso excedente a la exención, hasta por un monto de 423 UMAs anuales o 4,230 UMAs anuales para sociedades de productores y aquellas constituidas por socios o asociados personas físicas.

El PGF-2018 estima que los gastos fiscales por este concepto ascenderán a 11,274 mdp y 11,993 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019, montos equivalentes a 0.0482% del PIB. La mayor parte del gasto fiscal corresponde a la exención del primer tramo de ingresos referida anteriormente, la cual representa 97.0% del total de este tipo de gastos fiscales.

En relación con la distribución del gasto fiscal por decil de ingreso, se encuentra que las personas morales de los primeros seis deciles de ingreso reciben el 33.7% del gasto fiscal total que representa la exención de ingresos; los deciles séptimo y octavo se benefician con el 39.5%; y los deciles de ingreso noveno y décimo perciben 26.7% de este gasto fiscal. En cuanto a la reducción del ISR por los ingresos excedentes al nivel de exención, las personas morales que se ubican entre el primer y sexto decil de ingresos reciben 1.8% del gasto fiscal de la reducción;¹ mientras que el último decil recibe el 63.8% del gasto fiscal de la reducción del ISR (SHCP, 2018).

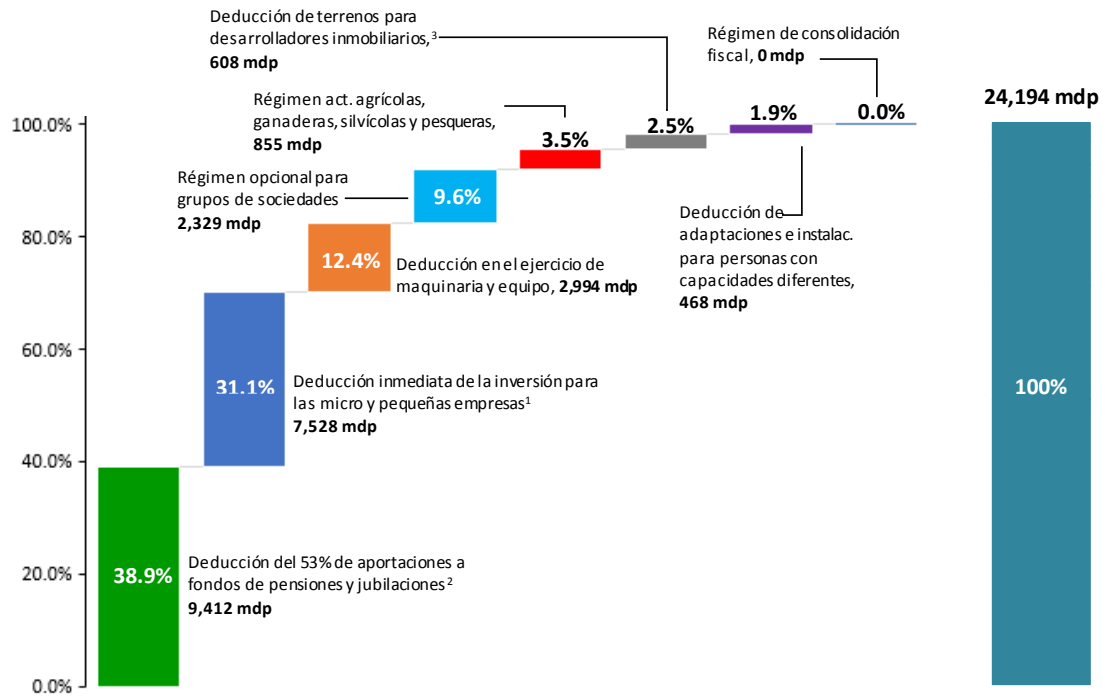
d) Diferimientos

Las deducciones u otro tipo de medidas que dan lugar al diferimiento de pago de impuestos se presentan en esta categoría. Este tipo de tratamientos diferenciales generan pérdidas de ingresos en el ejercicio presente, las cuales se deberían recuperar en ejercicios futuros. La estimación de los gastos fiscales muestra la pérdida recaudatoria para un año, dada la política fiscal vigente, sin considerar los efectos en ejercicios futuros (SHCP, 2018).

El PGF-2018 estimó gastos fiscales por diferimientos de 24,194 mdp y 17,728 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019, montos equivalentes a 0.1035% y 0.0713% del PIB en cada año. Los diferimientos se concentran en gran medida en la deducción del 53% de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, la deducción inmediata de la inversión para las micro y pequeñas empresas realizada en 2018, así como la deducción en el ejercicio de maquinaria y equipo para la generación de energía de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, conceptos que concentran 82.4% de este tipo de gasto fiscal (ver Gráfica 3).

¹ Aún cuando los ingresos de estos deciles no exceden el monto exento, es posible que apliquen alguna reducción del ISR en caso de renunciar al beneficio de la exención. Esto es así porque los contribuyentes de este régimen pueden optar por no aplicar la exención del ISR para acreditar el 100% del IVA que les haya sido trasladado (SHCP, 2018).

Gráfica 3. Gastos fiscales por diferimientos en el ISRE, 2018
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ En el decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo para las Micro y Pequeñas Empresas, publicado el 18 de enero de 2017, se considera micro y pequeñas empresas a las personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales con ingresos propios de su actividad empresarial del ejercicio inmediato anterior de hasta 100 mdp.

² La estimación no incluye a los contribuyentes del sector económico de "Actividades de gobierno y de organismos internacionales y extraterritoriales". Si se considera también a organismos y empresas del sector público, la estimación se incrementaría a 11,953 y 12,714 mdp en 2018 y 2019, respectivamente, cantidades equivalentes a 0.0511% del PIB para dichos años.

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

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

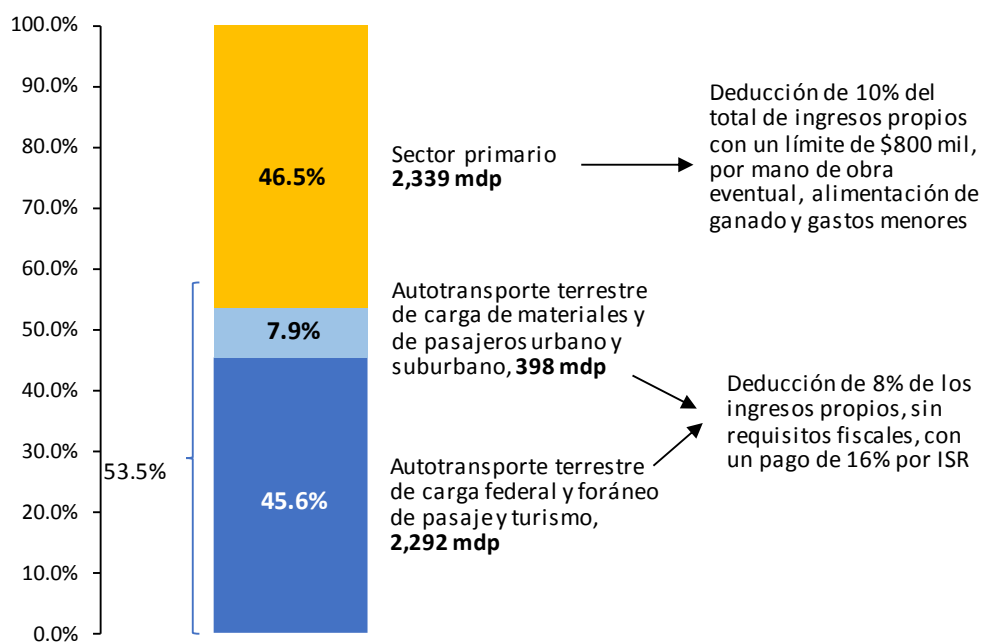
La SHCP (2018) presenta la distribución por sector económico de los diferimientos de aplicación general para 2019. Estos se refieren a las deducciones por aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, de maquinaria y equipo para la generación de energía renovable o sistemas de cogeneración, y por la adaptación a instalaciones para personas con capacidades diferentes. El PGF-2018 muestra que la minería, las manufacturas, y la electricidad, agua y suministro de gas concentran el 83.3% de este gasto fiscal; estas actividades son también las que resultan más beneficiadas por los diferimientos como proporción de los ingresos totales de cada una de ellas.

e) Facilidades administrativas

Las facilidades administrativas son aquellos tratamientos que en el ISR permiten la deducción de erogaciones del contribuyente sin documentos comprobatorios que cumplan con los requisitos fiscales. La SHCP (2018) explica que 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. Un ejemplo es la deducción que los contribuyentes del sector primario pueden hacer, hasta por un porcentaje de sus ingresos, de gastos como el pago de mano de obra de trabajadores eventuales del campo o la alimentación de ganado, incluso en los casos en que no obtengan el comprobante fiscal correspondiente.

El PGF-2018 incluye las estimaciones de las facilidades administrativas del ISRE para los que se cuenta con información, y que se refieren a las aplicables a los sectores de autotransporte terrestre y al primario. Se estima que estos gastos fiscales sumarán 5,029 mdp y 5,349 mdp, respectivamente, en 2018 y 2019, montos equivalentes a 0.0215% del PIB. Las facilidades administrativas corresponden en 53.5% a las asociadas con el sector de autotransporte terrestre y el resto al sector primario (ver gráfica 4).

Gráfica 4. Gastos fiscales por facilidades administrativas en el ISRE, 2018¹
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ Las facilidades administrativas para 2018, se publicaron el 29 de diciembre de 2017 en el DOF.
Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

f) Subsidio al empleo

El subsidio al empleo permite a los contribuyentes que obtienen ingresos por salarios de hasta alrededor de 2.8 salarios mínimos anuales (SMA) reducir su impuesto a pagar. Debido a este subsidio, los asalariados con ingresos de hasta 2.0 SMA para los que el subsidio es mayor que el impuesto que les corresponde, obtienen un incremento en su ingreso neto en un monto equivalente

a la diferencia en ambos conceptos (SHCP, 2018). Si bien el subsidio al empleo se estableció con el fin de mejorar el ingreso de los trabajadores, en la práctica también beneficia a las empresas, debido a que el fisco financia una parte de los ingresos de los trabajadores de una empresa.

El PGF-2018 estima que el subsidio del empleo representará un gasto fiscal de 47,929 mdp y 50,979 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019, montos equivalentes a 0.2049% del PIB. Por sector de actividad, los servicios de apoyo a los negocios, las manufacturas, los servicios profesionales, científicos y técnicos, así como el comercio al por menor concentran 64.0% del total del subsidio al empleo, favoreciendo a 14.4 millones de trabajadores.

Recuadro A. Subsidio para el empleo

El subsidio para el empleo se estableció con el fin de apoyar a los trabajadores de menores ingresos y tiene fundamento en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Esta especifica que el subsidio se

Cuadro A.1. Subsidio para el empleo mensual (pesos)

Límite inferior	Límite superior	Subsidio para el empleo
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0

Fuente: DOF 29/12/2017

otorgará a los trabajadores que reciban ingresos por un servicio personal subordinado, de salarios y demás prestaciones de la relación laboral, incluida la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas;¹ se exceptúan los ingresos percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación. El subsidio se da a los trabajadores que tienen ingresos de hasta 2.8 salarios mínimos mensuales y su monto se va reduciendo conforme el ingreso se incrementa; se calcula aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el ISR, los montos referidos en el Cuadro A.1.

La LISR especifica que cuando el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa correspondiente (Cuadro A.2), sea menor que el subsidio para

el empleo mensual obtenido según el Cuadro A.1, el patrón deberá entregar al trabajador la diferencia que se obtenga.

De acuerdo con las tarifas del ISR y subsidios para el empleo vigentes, los empleados que perciben un incremento en su sueldo neto, derivado de la aplicación del subsidio al empleo, son aquellos que tienen ingresos mensuales brutos de hasta 2.0 SM, es decir, alrededor de \$5,240 pesos por mes. Después de este límite, los contribuyentes no perciben un ingreso adicional derivado del subsidio para el empleo, aunque éste permite disminuir la cantidad del ISR que deben de pagar.

Cuadro A.2. Tarifa aplicable del ISR durante 2018, para el cálculo de los pagos provisionales mensuales

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
0.01	578.52	0.00	1.92
578.53	4,910.18	11.11	6.40
4,910.19	8,629.20	288.33	10.88
8,629.21	10,031.07	692.96	16.00
10,031.08	12,009.94	917.26	17.92
12,009.95	24,222.31	1,271.87	21.36
24,222.32	38,177.69	3,880.44	23.52
38,177.70	72,887.50	7,162.74	30.00
72,887.51	97,183.33	17,575.69	32.00
97,183.34	291,550.00	25,350.35	34.00
291,550.01	En adelante	91,435.02	35.00

Fuente: elaboración propia con información de DOF 29/12/2017

El Cuadro A.3 ilustra un ejemplo de tres casos con diferentes salarios brutos mensuales, con el ISR que les corresponde pagar de acuerdo con las tarifas vigentes y lo que percibirían por concepto de subsidio para el empleo. El *caso 1* representa una situación en la cual el subsidio es mayor al monto que el trabajador debería pagar por ISR de acuerdo con su nivel de ingresos, lo que se traduce en un incremento en su ingreso neto. Por su parte, en el *caso 2* el subsidio permite disminuir la cantidad que el contribuyente debería pagar de impuesto. En el *caso 3* el ingreso se ubica fuera del rango de percepciones que se beneficia del subsidio para el empleo, por lo cual paga el ISR completo, correspondiente a su nivel de ingresos.

Cuadro A.3. Ejemplos de cálculo de subsidio al empleo, ISR y sueldos mensuales netos

Concepto/caso	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Sueldo mensual	3,000.00	5,400.00	7,500.00
ISR	166.08	341.62	570.10
Subsidio	406.62	324.87	0.00
ISR a pagar	-240.54	16.75	570.10
Sueldo mensual neto	3,240.54	5,383.25	6,929.90

Fuente: elaboración propia con información de DOF 29/12/2017

Es importante mencionar que los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución, por no tratarse de una

remuneración al trabajo personal subordinado. El retenedor, por su parte, podrá acreditar contra el ISR a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos anteriormente descritos.² Las características del subsidio hacen que esté financiado por la hacienda pública y sea considerado, en este sentido, como un gasto fiscal.

La LISR incluye algunas reglas específicas sobre el otorgamiento y la recepción del subsidio para el empleo. Se determina, por ejemplo, la obligación del patrón de otorgar subsidios de manera proporcional por los días laborados en caso de que pague salarios por periodos menores a un mes, y de la misma manera, de entregar los subsidios correspondientes a los meses laborados en caso de que realice pagos en una sola exhibición por salarios que comprendan periodos mayores a un mes. Se especifica que en caso de que el empleado tenga más de un empleo, solamente podrá recibir el subsidio de uno de los empleadores (de su elección). En este sentido, antes de que alguno de los patrones le realice el primer pago por la prestación de servicios personales subordinados, el trabajador deberá elegir al empleador que le entregará el subsidio para el empleo, lo cual deberá ser comunicado por escrito a los demás patrones.

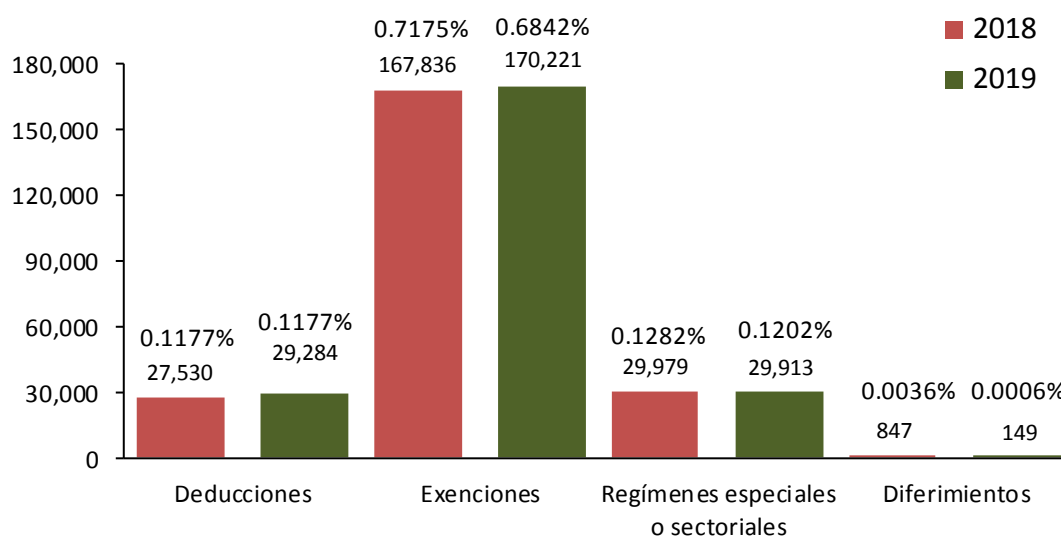
¹ Los tipos de ingresos que se incluyen en estos conceptos se especifican en el artículo 94 de la LISR.

² Siempre que cumpla con los requisitos establecidos en la Fracción III, ARTÍCULO DÉCIMO de la LISR; entre éstos, se encuentra la obligación de pagar las aportaciones de seguridad social a su cargo por los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo

II. Impuesto Sobre la Renta a personas físicas (ISRPF)

Las disposiciones fiscales del impuesto sobre la renta de personas físicas consideran diversos tipos de tratamientos diferenciales, que incluyen: deducciones, exenciones, regímenes especiales o sectoriales y diferimientos. Se estima que en 2018 y 2019 los mayores gastos fiscales lo representen las exenciones, con montos superiores a los 167 mil mdp, 0.7175% y 0.6842% del PIB para 2018 y 2019, respectivamente. En segundo lugar, se sitúan los gastos fiscales por regímenes especiales o sectoriales, con 29,979 mdp para 2018 y 29,913 mdp para 2019; montos que representan 0.1282% y 0.1202% del PIB para cada año. Las deducciones, por su parte, se estiman en 27,530 mdp para 2018 y 29,284 mdp para 2019, montos equivalentes a de 0.1177% del PIB para ambos años, mientras que los menores montos consisten en los diferimientos.

Gráfica 5. Gastos fiscales por ISRPF
(Millones de pesos y porcentajes del PIB)¹



¹ Se utilizó un PIB de 23,391,100 mdp para 2018 y de 24,879,900 mdp para 2019, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

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

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

a) Deducciones

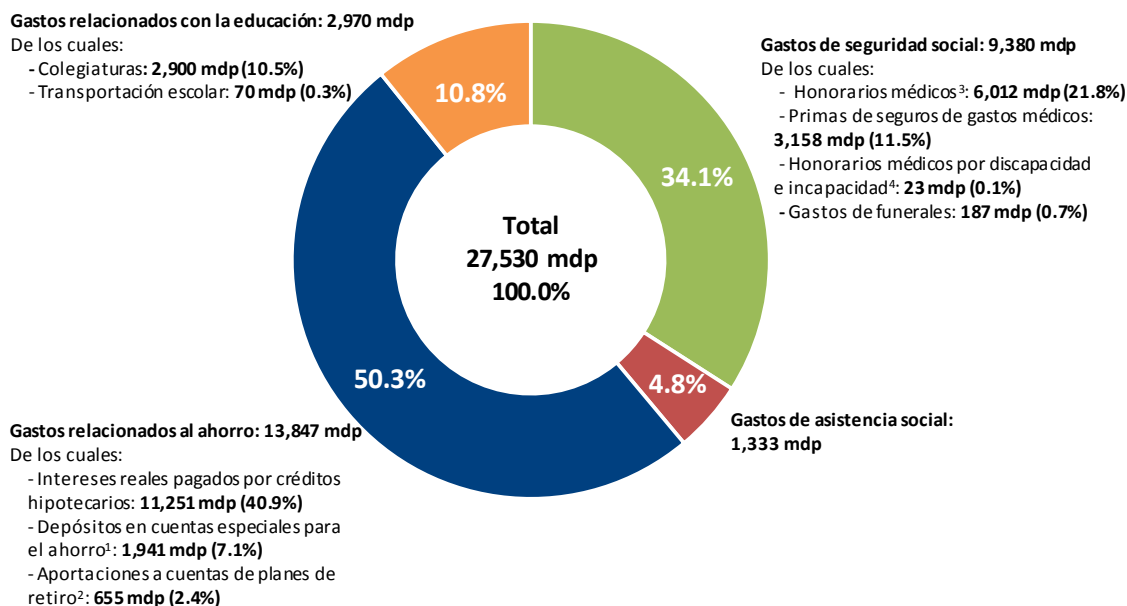
Las distintas deducciones personales en el ISR pueden clasificarse en cuatro categorías de gasto: seguridad social, asistencia social, relacionados al ahorro y a la educación. Dichas deducciones tienen su fundamento jurídico en distintas fracciones de los artículos 151 y 185 de la LISR, mientras que las deducciones en colegiaturas fueron establecidas por Decreto Presidencial el 26 de diciembre de 2013.

Las deducciones personales que pueden aplicar los contribuyentes no pueden exceder de la cantidad que resulte menor entre el mínimo de 5 UMAs anuales y 15% de los ingresos brutos del contribuyente, incluidos aquellos por los que no se pague el impuesto. Este límite global no incluye las colegiaturas, los donativos, las aportaciones complementarias de retiro, aquellas a planes personales de retiro contratados individual o colectivamente o a la subcuenta de aportaciones voluntarias, los depósitos en las cuentas especiales para el ahorro; así como las primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión y los honorarios y gastos médicos por discapacidad e incapacidad (SHCP, 2018).

La deducción de los diez distintos tipos de deducciones personales permitidos en la ley, reducen la base gravable y la tasa efectiva pagada en el ISR de personas físicas. Los gastos fiscales asociados a deducciones se estimaron en 27,530 y 29,284 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019; los montos son equivalentes a 0.1177% del PIB para ambos años. Para 2018, sobresalen por su importancia las deducciones por los intereses reales pagados por créditos hipotecarios; los honorarios médicos, dentales, por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios; colegiaturas; y las primas de seguros de gastos médicos, que en conjunto concentran 84.4% del total de las deducciones personales.

Es importante mencionar que, de acuerdo con el PGF-2018, el número de conceptos por los que se pueden efectuar deducciones personales se han incrementado en el tiempo, al duplicarse de 5 a 10 entre 1978 y 2016; el monto también se ha incrementado significativamente, entre 2003 y 2016 el monto de las deducciones personales que declararon los contribuyentes se incrementó en aproximadamente 351.0% en términos reales. Las deducciones personales en 2016 se concentraron en un 71.1% en los contribuyentes en el décimo decil de ingresos, mientras que al primer decil sólo le correspondió 0.1% del total deducido. Esto se debe a la alta concentración de los conceptos de gasto deducibles entre las personas de mayores ingresos y a la obligación sólo para las personas con ingresos por salarios e intereses superiores a 400 mil pesos anuales de presentar declaración anual, por lo que la mayor parte de las personas con ingresos menores a dicha cantidad no la presentan y renuncian a las deducciones personales.

Gráfica 6. Gastos fiscales por deducciones en el ISRPF, 2018
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ Incluye también primas de contratos de seguros de planes de pensiones y acciones de sociedades de inversión, sin que excedan de 152 mil pesos anuales.

² Se refiere a aportaciones a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, a las cuentas de planes personales de retiro, contratadas de manera individual o colectiva, así como aportaciones a la subcuenta de aportaciones voluntarias.

³ Incluye honorarios dentales, por servicios profesionales en psicología y nutrición y otros gastos hospitalarios.

⁴ Se refiere a honorarios médicos, dentales o de enfermería por discapacidad e incapacidad.

Nota: Las cantidades como porcentaje del total pueden no coincidir debido al uso de redondeos.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

b) Exenciones

Este tratamiento diferencial permite exentar del ISR ciertos tipos de ingresos, actos o actividades, que conforme a la estructura “normal” deberían ser objeto del impuesto. El PGF-2018 estima que el gasto fiscal por este concepto ascienda a 167,836 y 170,221 mdp para 2018 y 2019, respectivamente, cantidades que representan el 0.7176% del PIB para 2018 y 0.6842% del PIB para 2019. Para 2018, 146,588 mdp, equivalente al 87.3% de las exenciones, corresponde a los ingresos exentos por salarios; dentro de estos, las jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, las prestaciones de previsión social y otros ingresos por salario alcanzan los montos más altos. Los ingresos exentos diferentes a los salariales ascienden a 21,248 mdp; la pérdida más significativa proviene de los intereses que se perciben de las Sociedades de Inversión Especializadas en Fondos para el Retiro (SIEFORES).

Cuadro 3. Gastos fiscales por exenciones en el ISR, 2018

(Millones de pesos y porcentajes del total)

Concepto	Millones de pesos	Proporción respecto al total
Ingresos exentos	167,836	100.0%
Ingresos exentos por salarios	146,588	87.3%
Jubilaciones, pensiones o haberes del retiro	47,090	28.1%
Prestaciones de previsión social ¹	26,846	16.0%
Otros ingresos por salarios ²	18,670	11.1%
De cajas de ahorro y fondos de ahorro	16,505	9.8%
Gratificación anual (aguinaldo)	10,318	6.1%
Pagos por separación ³	6,761	4.0%
Horas extras	5,448	3.2%
Entrega de aportaciones del INFONAVIT o institutos de seguridad social	4,304	2.6%
Prima vacacional	3,430	2.0%
Retiros por gastos de matrimonio o desempleo de la subcuenta de retiro	2,573	1.5%
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	1,824	1.1%
Prima dominical	1,293	0.8%
Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones	1,323	0.8%
Reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral	203	0.1%
Otros ingresos exentos	21,248	12.7%
Intereses que perciben las SIEFORES	11,607	6.9%
Enajenación de casa habitación	7,321	4.4%
Intereses	2,157	1.3%
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 UMAs	1,474	0.9%
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 UMAs	683	0.4%
Derechos de autor hasta por 20 UMAs	140	0.1%
Premios por concursos científicos, literarios o artísticos o que promuevan los valores cívicos	23	0.0%
Rentas congeladas ^{4,5}	N.D.	N.D.
Enajenación de derechos parcelarios o comuneros ⁵	N.D.	N.D.

N.D. No Disponible.

¹ Se refiere a los subsidios por incapacidad, becas educacionales, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, así como otras de naturaleza análoga.² Se incluyen conceptos que no tienen un renglón específico para su reporte, como pueden ser los ingresos en servicios.³ Incluye primas de antigüedad e indemnizaciones, entre otros conceptos.⁴ Se considera que el costo de este gasto fiscal se aproxima a cero puesto que en lugares como Ciudad de México 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.⁵ No se cuenta con información fiscal o de otra índole que permita realizar una estimación.

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

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

De manera similar al caso de los gastos fiscales por deducciones, los derivados de exenciones se concentran en buena medida en el decil de ingresos más altos. En particular, las exenciones relacionadas con los ingresos de cajas de ahorro y fondos de ahorro, los pagos por separación, las cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones, así como el reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral se distribuyen en más de 50% a los contribuyentes de ingresos más altos.

c) Regímenes especiales o sectoriales (incluye tasas reducidas)

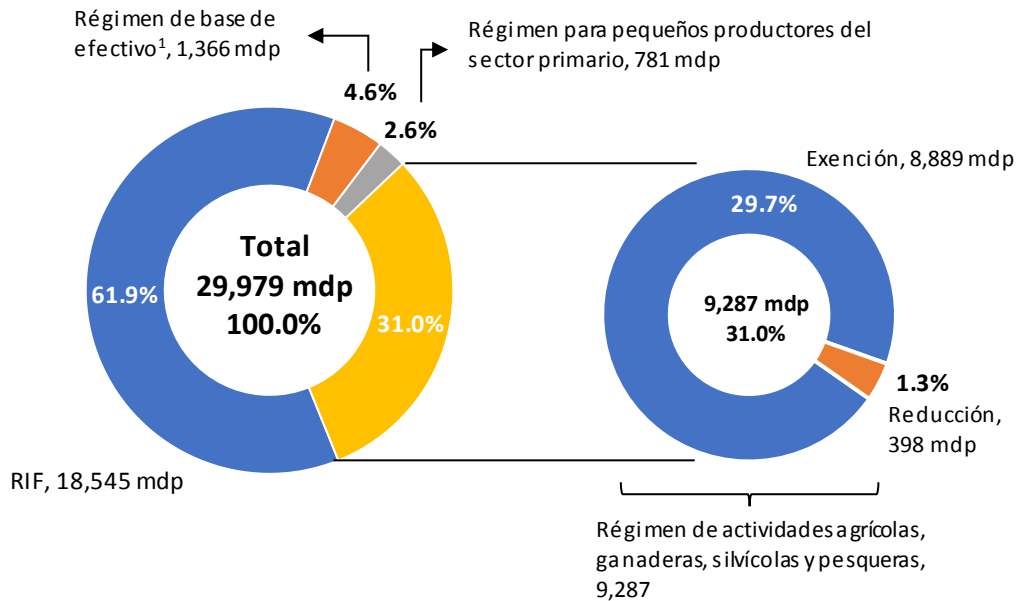
Este tipo de regímenes se incluyen en cuatro categorías: i) Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), por medio del cual se otorgan a los contribuyentes participantes descuentos en el pago de sus impuestos durante los primeros diez años de tributación, a cambio del cumplimiento de obligaciones de información fiscal; ii) 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 los contribuyentes con ingresos de hasta 423 UMAs anuales;² iii) 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; y iv) el régimen para pequeños productores del sector primario, el cual otorga una exención de hasta 1 UMA anual siempre que sus ingresos no excedan de 8 UMAs anuales y que al menos una cuarta parte de sus ingresos provenga del desarrollo de actividades en dicho sector.

Los gastos fiscales por regímenes especiales o sectoriales se estiman en 29,979 y 29,913 mdp, respectivamente, para 2018 y 2019; estos montos son equivalentes a 0.1282% y 0.1202% del PIB para dichos años. Las cifras de 2018 muestran que el mayor monto se deriva del RIF, que con 18,545 mdp explica 61.9% del total de este tipo de gasto fiscal. En segundo lugar por su importancia, se sitúa el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras con 9,287 mdp, equivalente a 31.0% del gasto fiscal; la mayor parte de dicho monto se vincula con las exenciones aplicadas a las personas físicas que se desempeñan exclusivamente en dicho sector.

² Este último beneficio se reporta en la sección de diferimientos.

Gráfica 7. Gastos fiscales por regímenes especiales o sectoriales en el ISRPF, 2018

(Porcentaje del total y millones de pesos)



¹ Para personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Se consideran los gastos fiscales para las personas físicas por las siguientes deducciones: por consumo en restaurantes, por la adquisición de automóviles hasta por 175 mil pesos, por un 25% adicional al salario de adultos mayores y por adaptaciones a instalaciones en beneficio de personas con discapacidad. 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 2018 por 1 mdp.

Nota: Las cantidades como porcentaje del total pueden no coincidir debido al uso de redondeos.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

d) Diferimientos

Los gastos fiscales estimados por diferimientos ascienden a 847 y 149 mdp en 2018 y 2019, respectivamente, montos equivalentes a 0.0036% del PIB para 2018 y 0.0006% del PIB para 2019. Por concepto, en 2018 sobresale la deducción inmediata de la inversión para las micro y pequeñas empresas que hubieran tenido ingresos anuales de hasta 100 mdp, con un monto de 707 mdp. Con respecto a los diferimientos por la deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos inferiores a 423 UMAs anuales, se estima un monto por 140 mdp.

Cuadro 4. Gastos fiscales por diferimientos en el ISRPF, 2018
(Millones de pesos y porcentajes del total)

Concepto	Millones de pesos	Proporción respecto al total
Diferimientos	847	100.0%
Deducción inmediata de la inversión para las micro y pequeñas empresas realizadas en 2018. ¹	707	83.5%
Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras. Deducción de inversiones como gasto para contribuyentes con ingresos entre el valor hasta por el cual se aplica la exención y hasta 423 UMAs anuales. ²	140	16.5%

¹ Para efectos de la LISR se considera micro y pequeñas empresas a las personas morales y personas físicas con actividades empresariales y profesionales con ingresos propios de su actividad empresarial del ejercicio inmediato anterior de hasta 100 mdp.

² Los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras además de efectuar la deducción de la inversión como gasto también pueden efectuar otro diferimiento para el cual no se cuenta con información, correspondiente a la deducción de compras en lugar del costo de lo vendido, por lo que no se incluye la renuncia recaudatoria asociada a este último tratamiento.

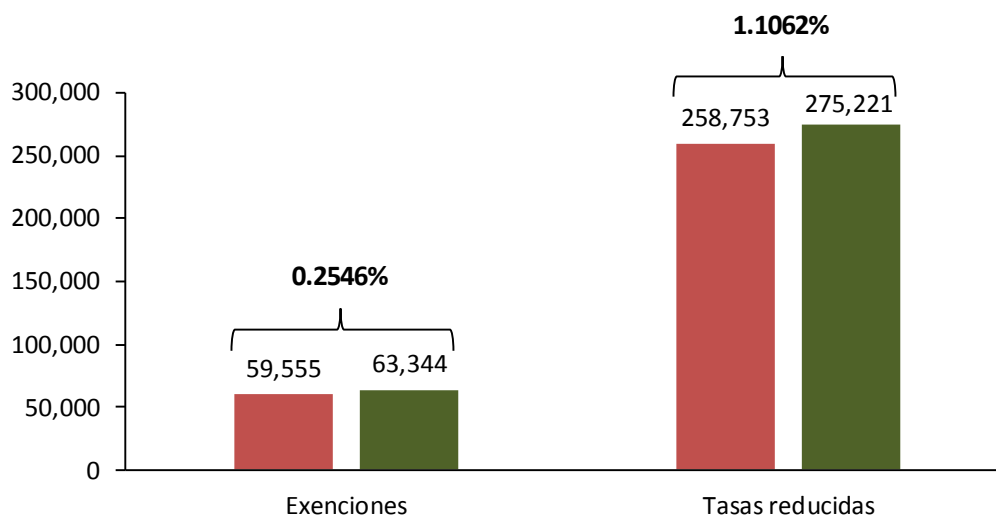
Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP

III. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

La Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que las personas físicas y morales que se encuentren en territorio nacional están obligadas a pagar el 16% sobre el precio al que se vendan o enajenen bienes, se preste un servicio independiente, se otorgue el uso temporal de bienes y se importen bienes y servicios. Sin embargo, el IVA contiene como tratamiento diferencial al régimen de exención y al de tasas reducidas.

Las tasas reducidas son el tratamiento que representa un mayor gasto fiscal, calculado en 1.1062% del PIB para 2018 y 2019. Algunos casos de tasas reducidas son la tasa cero en alimentos y en medicinas. Las exenciones representan el 0.2546% del PIB para ambos años, en este rubro se encuentran los servicios de enseñanza y la venta, renta y pago de intereses de créditos hipotecarios de vivienda. (Ver Gráfica 8)

Gráfica 8. Gasto fiscal por concepto de IVA, 2018 y 2019
(Millones de pesos y porcentajes del PIB)¹



¹ Se utilizó un PIB de 23,391,100 mdp para 2018 y de 24,879,900 mdp para 2019, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

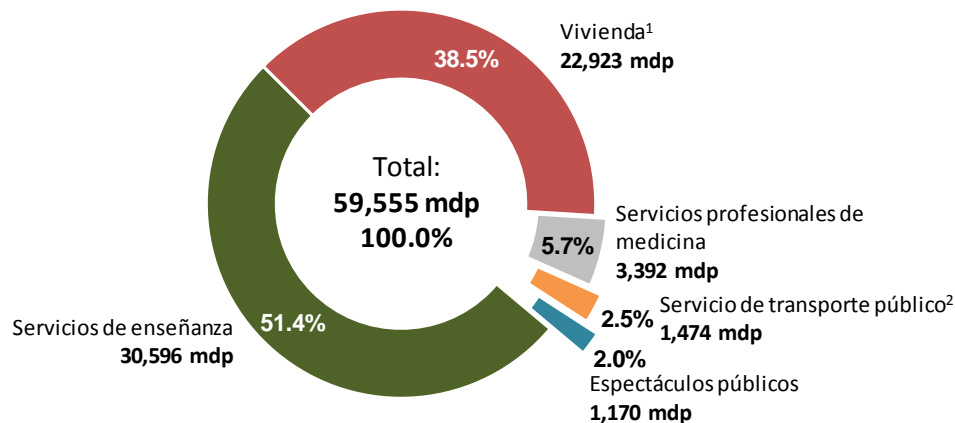
Nota: Las cantidades como porcentaje del PIB pueden no coincidir debido al redondeo.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

a) Exenciones

Se estima que los gastos fiscales derivados de las exenciones en el cobro del IVA asciendan a 59,555 y 63,344 mdp para 2018 y 2019, respectivamente, montos equivalentes a 0.2546% del PIB en ambos años. Dentro de este tipo de gasto fiscal, 51.4% corresponde a la prestación de servicios de enseñanza, mientras que los relacionados con vivienda³ representa el 38.5% del total de las exenciones. Además, el 5.7% corresponde a las exenciones de los servicios profesionales de medicina. (Ver Gráfica 9)

Gráfica 9. Gasto fiscal correspondiente al esquema de exenciones del IVA, 2018
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ Se refiere a servicio de transporte público terrestre de personas que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Nota: Las cantidades como porcentaje del PIB pueden no coincidir debido al redondeo.

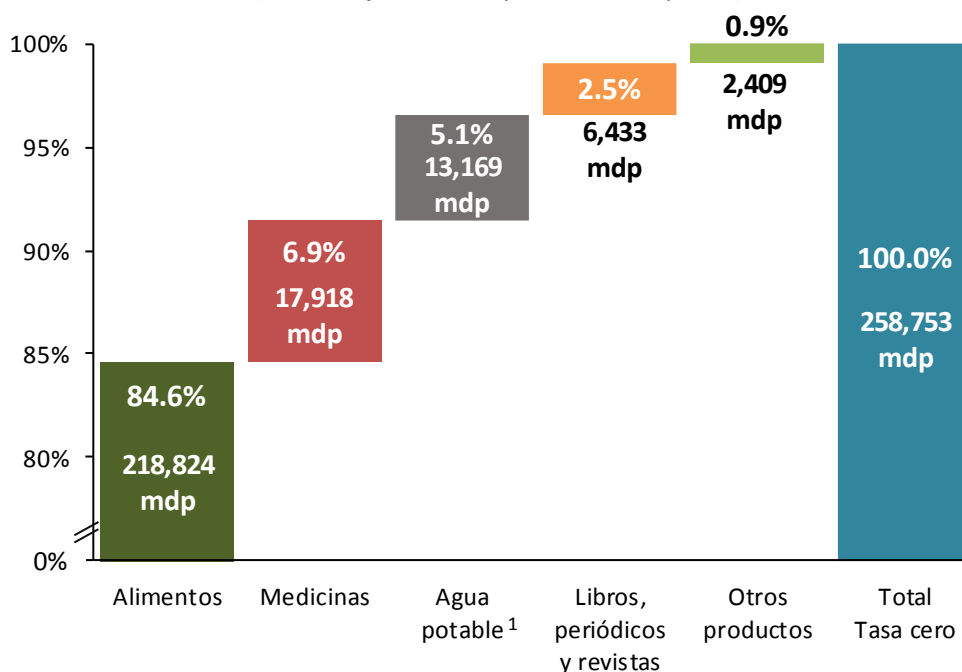
Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

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

b) Tasas reducidas

El PGF-2018 estima gastos fiscales derivados de las tasas reducidas en el cobro del IVA por 258,753 y 275,221 mdp, para 2018 y 2019, respectivamente, montos equivalentes a 1.1062% del PIB en ambos años. Sobresale el gasto fiscal por concepto de tasa cero de alimentos, el cual representa 84.6% del total; le sigue en importancia el relacionado con medicinas, con una participación de 6.9% del total de este tipo de gasto fiscal. (Ver Gráfica 10)

Gráfica 10. Gasto fiscal correspondiente al esquema de Tasas Reducidas del IVA, 2018
(Porcentaje del total y millones de pesos)



¹ Se refiere al servicio o suministro de agua potable para uso doméstico.

Nota: Las cantidades como porcentaje del PIB pueden no coincidir debido al redondeo.

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

Para la aplicación de la tasa cero a alimentos se estima un gasto fiscal de 0.9355% del PIB, mientras que para la tasa reducida a medicinas se estima en 0.0766%. Al ser un impuesto al consumo, su recaudación es mayor conforme más alto sea el consumo de la población. En este sentido, la tasa cero y las exenciones en el IVA representan un gasto fiscal que beneficia más a las personas que tienen un mayor consumo, consecuencia de un mayor ingreso.

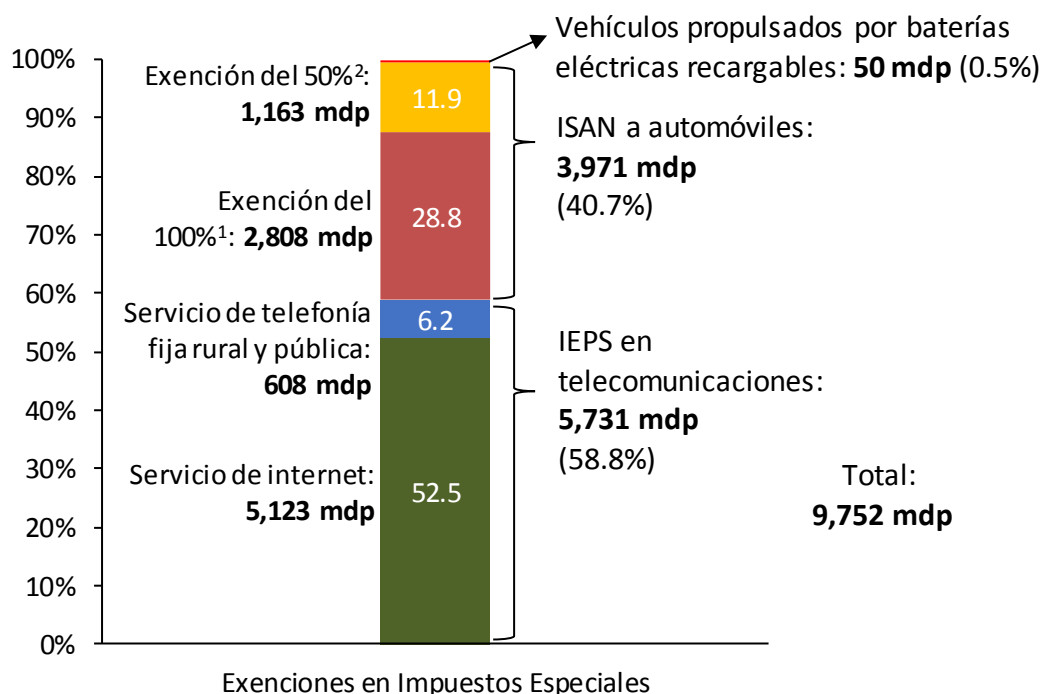
Sobre la distribución del gasto fiscal asociado a la tasa cero para alimentos y medicinas, el PGF-2018 señala que, con datos de la Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares (ENIGH) 2016 muestra, los deciles con mayores ingresos concentran la mayor parte de los beneficios derivados de este gasto fiscal.

Por otro lado, es importante tener en cuenta que las personas con menores ingresos destinan proporcionalmente más de su ingreso en la compra de alimentos. El primer decil, destina el 57.2% de sus ingresos a la compra de ellos mientras que el último decil destina el 11.5%.

IV. Impuestos Especiales

Los impuestos especiales contemplados en el Presupuesto de Gastos Fiscales son el IEPS y el ISAN. Para 2018, el gasto fiscal total asociado a exenciones representa el 0.0417% del PIB. Respecto al pago de IEPS se exenta la prestación de servicios de telefonía pública y fija rural, así como los servicios de Internet en ciertos casos; en el caso del ISAN se exenta 100% y 50% a los automóviles con un precio sin IVA de hasta 244,565.77 y 309,783.32 pesos, respectivamente. Para 2019, la proporción de estos conceptos respecto al PIB se espera que se mantenga constante.

Gráfica 11. Gasto fiscal por concepto de Impuestos Especiales, 2018
(Porcentajes del total y millones de pesos)



¹ Exención del ISAN a automóviles con valor de hasta \$244,565.77 (exención del 100%).

² Exención del ISAN a automóviles con valor de \$244,565.78 y hasta \$309,783.32 (exención del 50%)

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

V. Estímulos fiscales

Los Estímulos fiscales consisten en promover o estimular una conducta o actividad económica mediante deducciones, créditos fiscales o diferimiento del impuesto. Para 2018 y 2019 los Estímulos fiscales tienen su origen en la LIF 2018, en Decretos Presidenciales o en el Título VII "De los Estímulos Fiscales" de la LISR. Los gastos fiscales estimados asociados a los Estímulos fiscales son de 189,213 mdp en 2018, equivalente a 0.8087% del PIB, y de 84,171 mdp en 2019, equivalente a 0.3382% del PIB. En el presente ejercicio fiscal, los estímulos fiscales planteados por Decretos presidenciales representan el mayor peso, con 60.0%.

Para 2018, el 57.0% del total de estímulos fiscales corresponde al IEPS de combustibles automotrices en las zonas fronterizas y que ajustan la cuota a nivel nacional, particularmente en lo que respecta a contribuyentes que importen y enajenen gasolina, diésel y combustibles no fósiles que consideran un monto de 98,229 mdp en 2018, lo que equivale a 0.4199% del PIB; le sigue el acreditamiento de IEPS del diésel para autotransportistas con el 9.8% del total y que corresponde a 18,469 mdp en 2018, equivalente a 0.0790% del PIB. (Ver anexo A)

VI. Zonas Económicas Especiales

En el actual PGF-2018, se incorporó un apartado específico relativo a los gastos fiscales derivados de los beneficios e incentivos fiscales otorgados en las Zonas Económicas Especiales (ZEE), así como los beneficios sociales y económicos asociados a éstos. Lo anterior, para dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 42, tercer párrafo, de la Ley Federal de Zonas Económicas Especiales (LFZEE) y el artículo 36, segundo párrafo, de su Reglamento.

Las ZEE son áreas que se delimitan geográficamente y se establecen con el objeto de impulsar, a través de la inversión productiva, el crecimiento económico sostenible, sustentable y equilibrado de las regiones del país que tengan mayores rezagos en desarrollo social (DOF, 2017). A la fecha, se han declarado siete ZEE: (i) Lázaro Cárdenas-La Unión; (ii) Coatzacoalcos; (iii) Salina Cruz; (iv) Puerto Chiapas; (v) Progreso; (vi) Campeche; y, (vii) Tabasco.

En los Decretos de Declaratoria de ZEE correspondientes, se establecen diversas medidas para otorgar beneficios e incentivos fiscales, tanto federales como locales, así como un régimen aduanero especial para incentivar la productividad de estas zonas. Estos beneficios e incentivos se aplicarán a partir del otorgamiento del Permiso o Autorización para realizar actividades en las ZEE; con base en los criterios establecidos en los Lineamientos para el otorgamiento de Permisos, Asignaciones y Autorizaciones en materia de Zonas Económicas Especiales, que fueron publicados en el DOF el 29 de junio de 2018. Por tanto, en el PGF-2018 se señala que, dada la reciente publicación de estos Lineamientos, los tratamientos preferenciales aún no representan una renuncia recaudatoria.

De igual forma, aún no se materializan los beneficios sociales y económicos asociados a los beneficios e incentivos otorgados a los contribuyentes que realicen actividades en las ZEE, ya que los Programas de Desarrollo de cada una de las ZEE están en proceso de elaboración.

Consideraciones finales

Los gastos fiscales se pueden entender como aquellos ingresos que el gobierno deja de recibir ante la existencia de tratamientos especiales que se desvían de la estructura considerada normal de un impuesto. En ese sentido, dichos tratamientos especiales incluyen la aplicación de tasas diferenciadas en los distintos impuestos, exenciones, subsidios y créditos fiscales, condonaciones, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas y otros tratamientos y regímenes especiales establecidos en las distintas leyes que en materia tributaria aplican a nivel federal. Para el cálculo de dichos gastos fiscales, se parte del supuesto de que el comportamiento

del gasto fiscal de cada tratamiento dentro de cada impuesto permanece constante respecto a cambios en otros tratamientos e inclusive de otros impuestos. Por lo anterior, considerar la suma total de gastos fiscales sería técnicamente inadecuado.

Para 2018, dentro del ISR empresarial, el subsidio para el empleo representa el mayor gasto fiscal al ser equivalente a 0.2049% del PIB o 47,929 mdp. Al interior del ISR para personas físicas, el esquema de exenciones alcanza 0.7176% del PIB, equivalente a 167,836 mdp. En lo que respecta al IVA, el esquema de tasas reducidas representa un gasto fiscal de 258,753 mdp o 1.1062% del PIB. El esquema de exenciones de los impuestos especiales genera un gasto fiscal de 9,752 mdp o 0.0417% del PIB y los Estímulos fiscales alcanzarían 189,213 mdp o 0.8087% del PIB. Para 2019, las proporciones respecto al PIB de los mayores gastos fiscales de cada impuesto se mantendrán estables.

Es importante señalar que dentro de los elementos que frecuentemente se señalan en la literatura como dificultades no sólo para lograr una mayor recaudación, sino también para contribuir a una distribución de ingresos más igualitaria, se encuentran los gastos fiscales. El análisis sobre la distribución de los beneficios fiscales en los contribuyentes de acuerdo con su nivel de ingresos, incluido en el PGF-2018, permite obtener algunas observaciones al respecto.

Por ejemplo, posiblemente los gastos fiscales que benefician en mayor medida a los contribuyentes de más altos ingresos son los vinculados al ISR para personas físicas. El PGF-2018 muestra que las deducciones permitidas -tales como gastos de honorarios médicos, dentales, hospitalarios, colegiaturas, etc.- se concentran en más de 65% en el decil de ingresos más altos.⁴ La SHCP (2018) explica que esto es resultado de dos factores: la alta concentración de los conceptos de gasto deducibles entre las personas de mayores ingresos y de que estos contribuyentes tienen mayor interés en presentar su declaración anual, mientras que en su mayoría las personas con ingresos menores no están obligados a presentarla, por lo que no aplican las deducciones aun cuando hubieran podido hacerlo. Las exenciones que permite el ISR para personas físicas, el ISAN y la tenencia, así como los estímulos fiscales al IEPS de combustibles también tienden a favorecer a los contribuyentes de más altos ingresos.

Por su parte, la distribución de las exenciones del IVA en enseñanza, vivienda, servicios médicos, la tasa cero en alimentos, medicinas y agua, también benefician en mayor medida a los estratos más altos de ingreso, debido a que éstos concentran la mayor parte de los gastos en dichos conceptos.⁵

En este contexto, se requiere esclarecer el objetivo de cada uno de los tratamientos diferenciados y aplicarlos según la evaluación sobre los efectos que representan para las poblaciones o sectores

⁴ Las únicas excepciones son las deducciones por aportaciones voluntarias al SAR y cuentas especiales para el ahorro, en las cuales el último decil concentra 57.1% y 34.1%, respectivamente.

⁵ Scott (2013) señala que la ineffectividad para recaudar y como mecanismo redistributivo del sistema impositivo mexicano se asocia precisamente a las exenciones y huecos que benefician principalmente a los estratos de mayores ingresos. El autor menciona en particular el caso de los subsidios a las gasolineras y al IVA.

objetivo. Al respecto, la ASF (2017) ha recomendado que se establezca la obligación de la SHCP para que el PGF señale el objetivo de cada uno de los gastos fiscales; determine una clasificación que identifique si los gastos fiscales son de aplicación general o específica, en función del sector o de los sectores económicos beneficiados; promueva en un horizonte de mediano plazo, la evaluación de la totalidad de los gastos fiscales, para verificar si cumplen con su objetivo; e implemente un mecanismo de control mediante la asignación de una clave específica para cada gasto fiscal, a fin de identificar la fecha de creación o modificación, y el número progresivo de cada gasto fiscal para apoyar su seguimiento y análisis de resultados (ASF, 2017). Asimismo, la ASF señala la necesidad de incorporar en la regulación la obligación de la SHCP de reportar los recursos que dejan de percibirse por concepto de condonaciones de impuestos, dado que también son un gasto fiscal de grandes magnitudes.

Bibliografía

Auditoría Superior de la Federación (2017). *Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2015*. Recuperado de: <http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2015i/index.html>

Diario Oficial de la Federación (2018). *Lineamientos para el otorgamiento de Permisos, Asignaciones y Autorizaciones en materia de Zonas Económicas Especiales*. DOF, 29 de junio de 2018. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5529618&fecha=29/06/2018

_____ (2017). *ANEXOS 1, 3, 5, 6, 7, 8, 11, 17, 18, 23, 25, 25 Bis, 27, 28 y 29 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018*, publicada el 22 de diciembre de 2017. DOF: 29/12/2017. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5509529&fecha=29/12/2017

_____ (2017). *Reglamento de la Ley Federal de Zonas Económicas Especiales*. Última reforma publicada en el DOF, 29 de septiembre de 2017. Recuperado de: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5499419&fecha=29/09/2017

_____ (2016). *Ley Federal de Zonas Económicas Especiales*. DOF, publicada el 1 de junio de 2016. Recuperado de: http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5439557&fecha=01/06/2016

Scott, J. (2013). *Reforma Hacendaria y Protección Social Universal por el Dr. John Scott*. Centro de Investigación y Docencia Económicas. Video recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=8iBj9qTKyic>

Secretaría de Hacienda y Crédito Público (2018). *Presupuesto de Gastos Fiscales 2018*. Recuperado de: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/340074/PGF_2018.pdf

_____ (2018). *Zonas Económicas Especiales México*. Enlace: http://www.zonaseconomicas.com/documentos/ZonasEconomicasMx_EN.pdf

Anexo A. Estímulos fiscales

Concepto	Millones de pesos (mdp)		Proporción respecto al total (%)		Proporción respecto al PIB ¹ (%)	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Estímulos fiscales	189,213	84,171	100.0	100.0	0.8087	0.3382
Ley de Ingresos de la Federación o Leyes fiscales	75,724	79,810	40.0	94.8	0.3236	0.3207
Acreditamiento del IEPS del diésel para:	28,639	30,407	15.1	36.1	0.1225	0.1223
a. Autotransportistas	18,469	19,593	9.8	23.3	0.0790	0.0788
b. Contribuyentes consumidores finales que utilicen en maquinaria en general, excepto vehículos	8,654	9,181	4.6	10.9	0.0370	0.0369
c. Contribuyentes consumidores finales de diésel marino especial, utilizado como combustible en vehículos marinos	1,516	1,633	0.8	1.9	0.0065	0.0066
Estímulo fiscal a los fideicomitentes que aporten inmuebles a fideicomisos cuyo fin primordial sea la construcción o adquisición de inmuebles (FIBRAS), consistente en diferir el pago de su impuesto	19,046	20,258	10.1	24.1	0.0814	0.0814
Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IVA que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general	7,712	7,822	4.1	9.3	0.0330	0.0314
Acreditamiento de los peajes pagados en la red carretera	8,538	9,081	4.5	10.8	0.0365	0.0365
Acreditamiento del IEPS de diésel al sector agropecuario y silvícola	4,477	4,772	2.4	5.7	0.0191	0.0192
Estímulo fiscal a la gasolina y diésel en los sectores pesquero y agropecuario	3,089	3,181	1.6	3.8	0.0132	0.0128
Estímulo a proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, consistente en aplicar un crédito fiscal del 30% sobre la base incrementable de los gastos e inversiones realizadas en el ejercicio	1,500	1,500	0.8	1.8	0.0064	0.0060
Estímulo a los proyectos de inversión en la producción o distribución cinematográfica nacional ²	700	700	0.4	0.8	0.0030	0.0028
Estímulo fiscal para contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, consistente en la reducción del IEPS que deban pagar por las actividades realizadas con el público en general	369	372	0.2	0.4	0.0016	0.0015
Estímulo a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento	400	400	0.2	0.5	0.0017	0.0016
Estímulo a proyectos de inversión en la producción teatral nacional; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz	150	150	0.1	0.2	0.0006	0.0006
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	152	155	0.1	0.2	0.0006	0.0006
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	33	35	0.0	0.0	0.0001	0.0001
Estímulo complementario a la inversión en energías renovables o de sistema de cogeneración de electricidad eficiente	0	0	0.0	0.0	0.0000	0.0000
Estímulo consistente en un crédito del 30% del monto de las inversiones que se realicen en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre que éstos se encuentren conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos	900	957	0.5	1.1	0.0038	0.0038
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	19	20	0.0	0.0	0.0001	0.0001
Decretos Presidenciales	113,489	4,361	60.0	5.2	0.4851	0.0175
Estímulos fiscales en materia del IEPS aplicables a los combustibles automotrices: ³	107,816	N.A.	57.0	N.A.	0.4609	N.A.
a. A los contribuyentes que importen y enajenen gasolinas, diésel y combustibles no fósiles, consistente en una cantidad equivalente al porcentaje de las cuotas de dichos combustibles aplicable contra dichas cuotas	98,229	N.A.	51.9	N.A.	0.4199	N.A.
b. A los contribuyentes que enajenen las gasolinas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a la línea divisoria internacional con los Estados Unidos de América (EUA) dentro de las zonas geográficas que se establecen en el Artículo Cuarto del Decreto, consistente en una cantidad por litro de gasolina enajenada aplicada en cada una de las zonas mencionadas ⁴	9,454	N.A.	5.0	N.A.	0.0404	N.A.
c. A las gasolinas que se enajenen en las zonas geográficas que se establecen en el Artículo Cuarto del Decreto, dentro del territorio comprendido entre las líneas paralelas de más de 20 y hasta 45 kilómetros a la línea divisoria internacional con los EUA ⁴	133	N.A.	0.1	N.A.	0.0006	N.A.
Estímulo fiscal a los 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 la prestación de los servicios o el uso temporal de los centros de convenciones o exposiciones	1,637	1,742	0.9	2.1	0.0070	0.0070
Estímulo fiscal a los contribuyentes que presten servicios parciales de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en el 100% del IVA que se cause por dichos servicios	1,146	1,219	0.6	1.4	0.0049	0.0049
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	725	771	0.4	0.9	0.0031	0.0031
Acumulación en el ejercicio de la parte del precio exigible en el caso de ventas a plazo de bienes inmuebles destinados a casa habitación ⁵	240	255	0.1	0.3	0.0010	0.0010
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 la UMA	134	143	0.1	0.2	0.0006	0.0006
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	94	100	0.0	0.1	0.0004	0.0004
Estímulo fiscal a los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas y agroindustriales establecidos en los estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca, consistente en una deducción adicional del 25% sobre el monto de las inversiones que se realicen en bienes nuevos de activo fijo	95	N.A.	0.1	N.A.	0.0004	N.A.

Continua...

Concepto	Millones de pesos (mdp)		Proporción respecto al total (%)		Proporción respecto al PIB ¹ (%)	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Crédito fiscal a los contribuyentes personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles equivalente al monto del ISR que se cause por la obtención de ingresos por actividades distintas a los fines autorizados, que excedan del límite del 10%	123	131	0.1	0.2	0.0005	0.0005
Estímulo fiscal a los contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas y agroindustriales establecidos en los estados de Chiapas, Guerrero y Oaxaca, consistente en una deducción adicional del 25% sobre el monto de las inversiones que se realicen en bienes nuevos de activo fijo	1,132	N.A.	0.6	N.A.	0.0048	N.A.
Estímulo fiscal a los contribuyentes afectados por el sismo del 19 de septiembre de 2017 en los municipios señalados en los estados de México, Morelos, Oaxaca, Puebla y Tlaxcala consistente en la deducción inmediata al 100% de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo	341	N.A.	0.2	N.A.	0.0015	N.A.
Exención del pago del ISR a las personas físicas afectadas por el sismo del 19 de septiembre de 2017 que obtengan ingresos por la enajenación de terrenos con valor de hasta 700 mil UDIS	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.	N.D.
Exención del pago del ISR a las personas físicas afectadas por los sismos de septiembre de 2017 por los ingresos acumulables relativos a la condonación de la deuda por la pérdida total de su casa habitación	6	N.A.	0.0	N.A.	0.0000	N.A.

N.D. No Disponible.

N.A. No Aplica.

¹ Se utilizó un PIB de 23,391,100 mdp para 2018 y de 24,879,900 mdp para 2019, presentados en el Documento Relativo al Cumplimiento de las Disposiciones contenidas en el Artículo 42, fracción I de la LFPRH.

² Del monto total, 50 mdp se destinan para la inversión en la distribución cinematográfica.

³ Vigente hasta el 31 de diciembre de 2018.

⁴ Para los efectos del primer párrafo del artículo segundo del Decreto por el que se establecen estímulos fiscales en materia del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a los combustibles que se indican, publicado el 27 de diciembre de 2016 en el DOF, la franja fronteriza se divide en las zonas geográficas siguientes: Zona I: Municipios de Tijuana, Playas de Rosarito y Tecate del Estado de Baja California; Zona II: Municipio de Mexicali del Estado de Baja California; Zona III: Municipio de San Luis Río Colorado del Estado de Sonora; Zona IV: Municipios de Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta del Estado de Sonora; Zona V: Municipios de Janos, Ascensión, Juárez, Praxedis G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Manuel Ojinaga y Manuel Benavides del Estado de Chihuahua; Zona VI: Municipios de Ocampo, Acuña, Jiménez, Zaragoza, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo del Estado de Coahuila de Zaragoza, el municipio de Anáhuac del Estado de Nuevo León y el municipio de Nuevo Laredo del Estado de Tamaulipas; y Zona VII: Municipios de Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros del Estado de Tamaulipas.

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

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

Fuente: Elaboración propia con datos del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018, SHCP.

INSTITUTO BELISARIO DOMÍNGUEZ

Sen. Manuel Bartlett Díaz
Presidente

Sen. Marlon Berlanga Sánchez
Secretario

Sen. Daniel Ávila Ruiz
Secretario

Sen. Rubén Antonio Zuarth Esquinca
Secretario

Coordinación Ejecutiva de Investigación
Mtro. Juan Pablo Arroyo

Dirección General de Finanzas
Mtro. Noel Pérez Benítez

Elaborado por la Dirección General de Finanzas

Mtra. Maritza Rosales Reyes
Mtra. Gabriela Morales Cisneros
Mtro. Mario Iván Domínguez Rivas
Martín Cruz Campos

Este análisis se encuentra disponible en la página de internet
del Instituto Belisario Domínguez:
<http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/handle/123456789/3045>

Para informes sobre el presente documento, por favor comunicarse
a la Dirección General de Finanzas, al teléfono (55) 5722-4800 extensión 2097

Las opiniones expresadas en este documento son de exclusiva responsabilidad de los autores y no reflejan, necesariamente, los puntos de vista del Instituto Belisario Domínguez o del Senado de la República.

Información para consultar en la biblioteca digital:
Título: Aspectos relevantes del Presupuesto de Gastos Fiscales 2018
Serie: Seguimiento al Ciclo Presupuestario
Subcolección: Presupuesto de Gastos Fiscales
Número: 3.3
Fecha de publicación: Julio 2018

DR© INSTITUTO BELISARIO DOMÍNGUEZ, SENADO DE LA REPÚBLICA
Donceles 14, Colonia Centro, Delegación Cuauhtémoc, 06020 Ciudad de México.
Distribución gratuita. Impreso en México.

