



Centro de Estudios Internacionales

**La asignación de condonaciones de impuestos en México en los
años 2007-2015: muchos beneficios para pocos**

Tesis que para obtener el grado de
Licenciado en Política y Administración Pública

presenta

Aldo Daniel Nava Barrios

Director:

Dr. Fernando Nieto Morales

Ciudad de México 2023

A mis padres.
Marcelino, mi ángel guardián, que me guía desde el cielo.
Herminia, mi brújula, que orienta mi camino.

Índice

Introducción	6
Capítulo 1. El modelo de implementación de las condonaciones en el período 2007-2015.....	13
1.1 MARCO NORMATIVO	14
1.2 CUATRO “LÓGICAS DE IMPLEMENTACIÓN” DISTINTAS.....	17
1.2.1 PRIMERA LÓGICA: LA MEGA CONDONACIÓN DE 2007	18
1.2.2 SEGUNDA LÓGICA: EL ESQUEMA “PERMANENTE” DE CONDONACIÓN EN EL PERÍODO 2008-2015.....	21
1.2.3 TERCERA LÓGICA: EL DECRETO DE 2008.....	25
1.2.4 CUARTA LÓGICA: LA MEGA CONDONACIÓN DE 2013	26
1.3 ANÁLISIS COMPARADO DE LAS CUATRO “LÓGICAS DE IMPLEMENTACIÓN”	30
Capítulo 2. Análisis macro de los beneficiarios de las condonaciones	33
2.1 ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR TIPO DE PERSONA	33
2.2. ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR AÑO Y MOTIVO LEGAL.....	35
2.3. ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR ENTIDAD FEDERATIVA	39
2.4. DISTRIBUCIÓN DE LOS DATOS.....	43
2.4.1. Distribución de los datos por tipo de persona.....	44
2.4.2 DISTRIBUCIÓN DE LAS CONDONACIONES POR AÑO Y MOTIVO LEGAL.....	49
2.4.3. DISTRIBUCIÓN DE LAS CONDONACIONES POR ENTIDAD FEDERATIVA.....	57
Capítulo 3. Análisis micro del percentil 99 de la distribución de la política de condonaciones.....	64
3.1. ANÁLISIS GENERAL DEL TOP 1%.....	64
3.1. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR AÑO	65
3.2. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR ENTIDAD FEDERATIVA	68
3.3. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR SECTOR ECONÓMICO	71
3.4. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR RELACIÓN CON EL GOBIERNO	74
3.5. LISTA DE LOS 101 CONTRIBUYENTES QUE MÁS SE BENEFICIARON DE LA POLÍTICA DE CONDONACIONES EN EL PERÍODO 2007-2015	77
Capítulo 4. Hallazgos de la Auditoría Superior de la Federación sobre el diseño e implementación de la política de condonaciones.....	84
4.1. INFORME DEL RESULTADO DE LA REVISIÓN Y FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007	84

4.2. INFORME DEL RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA EL EJERCICIO FISCAL 2008	92
4.3. INFORME DEL RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA REFERENTE A LA CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EL EJERCICIO FISCAL 2013.....	98
Conclusiones	111
Bibliografía	115
Anexos	118
1. DISTRIBUCIÓN DE LOS PERCENTILES DEL 91 AL 98 POR PERSONA Y POR AÑO.	118

Cuadros

Cuadro 1. Comparación entre las mega condonaciones de 2007 y 2013.	28
Cuadro 2. Numeralia de las condonaciones en el período 2017-2021	32
Cuadro 3. Distribución de las condonaciones a las personas físicas.	47
Cuadro 4. Distribución de las condonaciones a las personas morales.....	48
Cuadro 5. Distribución de las condonaciones en el año 2007.	52
Cuadro 6. Distribución de las condonaciones en el año 2008.	53
Cuadro 7. Distribución de las condonaciones en el año 2011.	54
Cuadro 8. Distribución de las condonaciones en el año 2013.	55
Cuadro 9. Posición que ocupan las entidades federativas en medidas que ilustran la distribución de las condonaciones por entidad federativa.	57
Cuadro 10. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por tipo de persona.	60
Cuadro 11. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por año.....	61
Cuadro 12. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por estados..	63
Cuadro 13. Comparación entre el 99% de los beneficiarios y el top 1%.	65
Cuadro 14. Información desagregada de los condonados del top 1%	77
Cuadro 15. Contribuyentes con mayores importes dados de baja ante el SAT (en miles de pesos).....	104
Cuadro 16. Contribuyentes que repitieron los programas para condonación de contribuciones y accesorios en 2007 y 2013 (en miles de pesos).....	106

Gráficas

Gráfica 1. Comparación entre las mega condonaciones por tipo de persona	34
Gráfica 2. Comparación entre las mega condonaciones por año y motivo legal.....	37
Gráfica 3. Número de condonaciones por entidad federativa.....	40
Gráfica 4. Monto condonado y condonación promedio por entidad federativa	41
Gráfica 5. La concentración de las condonaciones por tipo de persona.	46
Gráfica 6. La concentración de las condonaciones por año/motivo legal.....	51
Gráfica 7. La concentración de las condonaciones por entidad federativa.....	59
Gráfica 8. Número de condonaciones del top 1% por año.	66
Gráfica 9. Monto total condonado del top 1% por año.....	67
Gráfica 10. Monto promedio condonado del top 1% por año.....	67
Gráfica 11. Número de condonaciones del top 1% por entidad federativa	69
Gráfica 12. Monto total condonado del top 1% por entidad federativa en mmdp.....	70
Gráfica 13. Monto promedio condonado del top 1% por entidad federativa en mmdp...	70
Gráfica 14. Número de condonaciones del top 1% por sector económico	72
Gráfica 15. Monto total condonado del top 1% por sector económico en mmdp.	73
Gráfica 16. Monto promedio condonado del top 1% por sector económico en mmdp. ..	73
Gráfica 17. Número de condonaciones del top 1% por sector económico	74
Gráfica 18. Monto total condonado del top 1% por sector económico en mmdp.	75
Gráfica 19. Monto promedio condonado del top 1% por sector económico en mmdp. ..	75

Figuras

Figura 1. Línea del tiempo de la política de condonaciones.....	31
--	----

Introducción

Al comienzo del siglo XXI, la interacción entre la consolidación de un sistema democrático de pluralismo moderado y cambios económicos profundos, como la apertura al comercio internacional y la creciente globalización, hizo que México experimentara una convergencia única de factores políticos, sociales y económicos. Por un lado, el cambio económico en México durante los años ochenta —desde su entrada al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT)— había avanzado a pasos vertiginosos. Las reformas que le abrieron la puerta a un mercado más libre, la globalización económica y, en general, la integración de México a la economía mundial, hicieron que la economía se ajustara a una nueva realidad.¹

Por otro lado, en el ámbito político, la transición pacífica y ordenada del 2 de julio de 2000 es prueba de que en México ya había una sociedad civil madura, bien organizada, lista para participar en la política y para consolidar las instituciones democráticas. Tras el proceso electoral del 2000, el Partido Acción Nacional (PAN) gobernaba siete estados de la República, el viejo Partido Revolucionario Institucional (PRI) 21 y el Partido de la Revolución Democrática (PRD) cuatro. De las 32 capitales de los estados, 14 eran gobernadas por el PRI, 12 por el PAN y seis por el PRD, lo que significó un cambio sustantivo en la configuración del mapa político del país.²

Al mismo tiempo, como parte de las demandas sociales que se originaron o acentuaron durante la Alternancia, en 2001, los mexicanos consideraban que los problemas

¹ Barrón, Luis, La transición a la democracia en México con perspectiva histórica, en: Política y gobierno, Vol. XIII, Núm 1., México, CIDE, 2006.

² Woldenberg, José, Historia mínima de la transición democrática, México, Colmex, 2012. p.61.

pendientes más importantes eran más fuentes de empleo y mejores salarios. De 2001 a 2012, las respuestas combinadas a los problemas económicos (crisis económicas, desempleo, pobreza, bajos salarios e inflación) representaron 43% de los principales problemas identificados por la población. Cabe destacar que, durante este periodo, se presentó muy poca variación en lo que la ciudadanía percibía como los problemas más importantes del país.³

Para poder satisfacer estas demandas, las administraciones federales comenzaron a explorar alternativas, entre ellas, la política fiscal, que establece la forma en la cual el Estado obtendrá parte de sus ingresos. Las decisiones fiscales que cada gobierno decide implementar para obtener recursos repercuten en la economía y sociedad. Por ejemplo, tan solo en 2020, 12.7% del Producto Interno Bruto (PIB) de México provino de ingresos tributarios que pagaron los ciudadanos y las empresas.⁴

Como parte de la política fiscal, una herramienta particularmente relevante y que fue incorporada en el año 2000 al Código Fiscal de la Federación (CFF) es la *condonación de impuestos*, que consiste en una medida cuyo fin es perdonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de periodos precedentes —o haberlo hecho parcialmente—, y que ahora declaran por entero.⁵ En lo que atañe al caso mexicano, la condonación consiste en la remisión o perdón aplicable a impuestos y multas,

³ Ai Camp, Roderic, *La política en México: ¿Consolidación democrática o deterioro?*, Fondo de Cultura Económica, México, 2018, p. 477.

⁴ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Cuenta Pública 2020: ingresos presupuestarios*, consultado en: <https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2020/tomo/I/I50.06.IPP.pdf>

⁵ Lerman, Allen, *Tax Amnesty: The Federal Perspective*, National Tax Journal, Chicago, University Press, 325.

principalmente los derivados de créditos gubernamentales, con la condición de que se pague una parte de la deuda.

Hay diversos objetivos que persiguen las administraciones que deciden condonar impuestos, pudiendo destacar los siguientes:

- i) Las amnistías tendrían un objetivo recaudatorio inmediato, sirviendo a la reducción del déficit público. Adicionalmente, la recuperación de rentas y patrimonios, hasta entonces ocultos, permitiría, en primer lugar, la mejora del cumplimiento futuro de las obligaciones tributarias y un crecimiento sostenido de la recaudación y, en segundo lugar, una distribución más equitativa de la carga fiscal.
- ii) Servirían, a su vez, para ampliar el conocimiento y control de las bases tributarias, lo que podría servir para guiar las estrategias de la inspección en el futuro.
- iii) En último lugar, podrían ser una medida previa que permitiera la transición a un régimen de cumplimiento tributario más severo.⁶

Pese a que podría pensarse que las razones para condonar son deseables y válidas, por tratarse de una renuncia a una parte de los ingresos del gobierno a costa del perdón de la deuda a personas que no han cumplido con sus obligaciones fiscales, la concesión de amnistías fiscales resulta controversial. Las condonaciones se han defendido en casos en los que la ciudadanía enfrenta complicaciones económicas extraordinarias o cuando los deudores no tienen dinero suficiente para pagar los impuestos. Dentro de este contexto, se

⁶ López Laborda, Julio y Rodrigo Sauco, Fernando, El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?, Revista de Economía Pública, número 163, 2002, p. 123.

han condonado impuestos en países como Argentina, España, Países Bajos y Singapur, entre otros.⁷

En cambio, los detractores de las condonaciones debaten si es legal, justo o legítimo que personas que no han cumplido con sus obligaciones con el Estado gocen de beneficios fiscales y paguen, en algunos casos, menos de lo que pagaron los ciudadanos que sí cumplieron con sus obligaciones en tiempo y forma. Por ejemplo, en el *Decreto por el que se dejan sin efectos los Decretos y diversas disposiciones de carácter general emitidos en términos del artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación*, por virtud de los cuales se condonaron deudas fiscales, se menciona que las condonaciones de impuestos ordenadas en 2000, 2006 y 2012 fueron generalizadas, sin tomar en cuenta el principio fiscal de rectoría económica y de justicia tributaria que debe regularlas.

Más allá de la percepción que se tenga de la validez de las condonaciones, la segunda disyuntiva a la que se enfrenta una administración pública que busca poner en marcha un programa de beneficios fiscales consiste en optar por un marco normativo flexible o rígido. Por un lado, el marco normativo flexible incorpora reglas, normas y controles abiertos, capaz de reaccionar ante nuevas situaciones. El término flexibilidad normativa incorpora dos acepciones: la dinámica y la estática. La primera es utilizada para determinar la mayor o menor capacidad de renovación del contenido normativo del Derecho: La acepción estática, por su parte, hace referencia a que las normas se puedan

⁷ Animal político, Fondos ciudadanos, condonación de impuestos y seguros de desempleo: medidas de ayuda que aplican países por COVID-19, disponible en:

<https://www.animalpolitico.com/sociedad/medidas-paises-ayuda-covid-19>.

En el caso de Países Bajos, la condonación de impuestos se denomina *kwijtschelding*, información disponible en: [https://www.government.nl/topics/paying-taxes/applying-for-remission-of-tax#:~:text=Have%20you%20received%20a%20belastingaanslag,the%20aanslag%20\(tax%20bill\)](https://www.government.nl/topics/paying-taxes/applying-for-remission-of-tax#:~:text=Have%20you%20received%20a%20belastingaanslag,the%20aanslag%20(tax%20bill))

cumplir e interpretar de diversas formas.⁸ Por otro lado, el marco normativo rígido incorpora reglas, normas y controles específicos y cerrados. Los sistemas rígidos se caracterizan por estar bien definidos y ser concretos en sus definiciones; tanto la vinculación como la sanción de las leyes no está abierta a interpretación.⁹

No hay consenso sobre el marco idóneo que deba aplicar a las condonaciones. Las críticas al marco normativo flexible retoman, entre otras cosas, que la ambigüedad de las reglas, normas y controles pueden potencialmente favorecer los intereses de quien los enuncia porque amplía, por ejemplo, los espacios de discrecionalidad operativa permitiéndole sostener que en el futuro puedan realizarse no solo una, sino más acciones diversas entre sí sobre la base de un mismo mensaje.¹⁰

En cuanto al modelo rígido, las críticas se centran en que la *fijeza* ya no es una característica de los actuales sistemas jurídicos; además, no solo es dudoso que la certeza, entendida como fijeza del ordenamiento en todas sus partes, pueda ser hoy un objetivo realista, sino que también es dudoso que sea deseable. Demasiada rigidez dificulta que las intervenciones del Estado puedan resolver los conflictos de intereses de la sociedad sin caer en contradicciones.¹¹

Así, las condonaciones presentan dos disyuntivas para las administraciones que buscan implementarlas. En primer lugar, se deben valorar los beneficios de perdonar a aquellos que no han cumplido con sus responsabilidades fiscales frente al Estado; en

⁸ Galiana Saura, Ángeles, La expansión del Derecho flexible y su incidencia en la producción normativa, Anuario de Filosofía del Derecho 2016, volumen XXXII, Madrid, p. 303.

⁹ Ibid., p. 318.

¹⁰ Ibid., p. 305.

¹¹ Ibid., p. 301.

segundo lugar, se debe debatir cuál marco—flexible o rígido— se adecúa mejor a la visión del Estado en este tema.

En México, las condonaciones y sus marcos normativos han sido influenciados por distintas coyunturas políticas, económicas y sociales; sin embargo, se han conservado dos ideas fundamentales desde su incorporación como herramienta fiscal en 2000: (a) que mediante las condonaciones el Estado puede conseguir que se incremente el bienestar material de los gobernados cuya capacidad contributiva es baja o puede impulsar medidas para optimizar la recaudación y (b) que las condonaciones deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución.¹²

Hay varias razones por las que es relevante estudiar las condonaciones, particularmente en un caso como México, donde el gobierno las ha implementado de manera programática y con base en distintos marcos legales. Desde la perspectiva política, este tema ha cobrado relevancia, pues en mayo de 2019 López Obrador firmó un decreto presidencial para eliminar las condonaciones de impuestos a grandes contribuyentes; así, la eliminación de los privilegios fiscales se tomó como eje fundamental de la política fiscal de esa administración. Desde la perspectiva económica, basta con tener en cuenta que el monto perdido en cancelaciones¹³ y condonaciones durante el período 2007-2014 representó 2% del PIB durante el ejercicio fiscal de 2019. Sin embargo, más allá de lo

¹² Benumea, Iván y Garduño, Javier, *Privilegios fiscales: beneficios inexplicables para unos cuantos*, Fundar, México, 2016, p. 24

¹³ Por cuestión de espacio y disponibilidad de información, las cancelaciones no son objeto de estudio; sin embargo, es importante aclarar que, a diferencia de las condonaciones, éstas consisten en la renuncia por parte del acreedor a cobrarle a su deudor. La diferencia más importante entre una condonación y una cancelación es que en la primera es requisito pagar una parte de la deuda para que el perdón de la parte remanente se pueda llevar a cabo, mientras que en la segunda no se requiere pago alguno para poder remitir la deuda. Además, en las condonaciones, una vez perdonado el monto, no se hace un intento por recobrarlo, mientras que una cancelación buscará obtener el monto cancelado, cuando las circunstancias lo permitan.

anterior, las pérdidas financieras tienen potenciales efectos administrativos que se traducen, por un lado, en beneficios extraordinarios para algunos privados y la pérdida de recursos públicos para programas y servicios gubernamentales. Por ejemplo, el monto que dejaron de pagar 36 empresas en la condonación del ejercicio fiscal de 2013 equivale a todo el presupuesto ejercido por la Secretaría de Gobernación durante el ejercicio fiscal inmediato anterior. La cancelación del ejercicio fiscal de 2007 fue mayor a todo el presupuesto ejercido por el Programa Prospera durante el ejercicio fiscal de 2015 (alrededor de 71,919 millones de pesos en términos nominales).¹⁴ Además, el presidente López Obrador, firmó un decreto para eliminar las condonaciones de impuestos a grandes contribuyentes en mayo de 2019, con el objetivo de eliminar los privilegios fiscales como uno de los ejes centrales de su política tributaria.

De ahí que sea pertinente analizar si el diseño y la implementación de la política fiscal tienen como objetivo combatir la desigualdad, reducir la pobreza, o algún otro objetivo. De no ser así, cabe la posibilidad de que el “contrato social fiscal” esté siendo vulnerado. Desde una perspectiva política, cabe cuestionarse la relación que tienen los contribuyentes que fueron beneficiados con condonaciones y la burocracia que está encargada de implementar la política fiscal. ¿Los intereses políticos han tenido injerencia en el diseño e implementación de las condonaciones? De ser así, ¿a través de cuáles medios se involucran los grupos de interés en la formulación de la política de condonaciones y qué regulaciones existen para evitar que estos grupos las usen de forma ilegítima?

La tesis central que guía este trabajo es que las decisiones de diseño detrás de las condonaciones en el periodo entre 2007 y 2015 tendieron a producir asimetrías que se

¹⁴Ibíd., p.22.

hacen evidentes en la distribución desigual de los beneficios otorgados. Esto es importante porque, como ya se ha dicho, la política de condonaciones tiene implicaciones económicas, políticas y sociales que no son menores. En particular esta tesis busca dar respuesta a lo largo de los capítulos siguientes a las siguientes preguntas específicas.

1. ¿Cuál es el marco legal de las condonaciones y cómo se implementaron en México?
2. ¿El otorgamiento de las condonaciones beneficia equitativamente a toda la población o hay actores que se beneficien más que el resto?
3. ¿Qué tienen en común los actores que más se benefician de las condonaciones?
4. ¿Cuáles son los hallazgos de los organismos fiscalizadores en torno a la implementación de las condonaciones?

Cabe aclarar que el alcance de este trabajo consiste en hallar elementos que permitan responder estas preguntas de investigación. No obstante, se debe mencionar que al momento de realizar este trabajo, no se dispone de toda la información necesaria para poder realizar inferencias irrefutables, debido a características presentes en el otorgamiento de las condonaciones, tales como el secreto fiscal, la opacidad y discrecionalidad del SAT, los amparos de los grandes contribuyentes, y demás instancias jurídicas que impiden el acceso a toda la información relevante para poder tener un panorama más completo. En este sentido, este trabajo tiene como objetivo encontrar patrones en los datos públicos disponibles, con el propósito de formular conjeturas lógicas que sirvan como insumo para nuevas preguntas de investigación que contribuyan al estudio del otorgamiento de las condonaciones en México.

Capítulo 1. El marco legal y el modelo de implementación de las condonaciones en el periodo 2007-2015

En este capítulo se analiza el marco legal y la forma en la cual el gobierno mexicano, por medio del Servicio de Administración Tributaria, SAT, implementó la política de condonaciones fiscales entre 2007 y 2015. Se estudia este período debido a que durante estos años se presentaron cambios significativos en las leyes y regímenes fiscales, mismos que resultaron en diferentes estructuras en la política de asignación de condonaciones. Además, durante ese período, el país experimentó sucesos económicos y políticos que tuvieron repercusiones en la política de condonaciones fiscales; a saber, la crisis de 2008, las elecciones presidenciales de 2006 y 2012 y las intermedias de 2009, por mencionar los más importantes.

1.1 MARCO NORMATIVO

La reglamentación de las condonaciones para el período 2007-2015 está plasmada fundamentalmente en cuatro instrumentos normativos: el Código Fiscal de la Federación, las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios de 2007 y 2013, el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos del año 2008, y la Resolución Miscelánea Fiscal de cada uno de los años estudiados. En estos documentos se estipula cómo, cuándo, quién y bajo qué circunstancia puede ser otorgado este beneficio fiscal. A continuación, se brinda una breve descripción de éstos.

1. El *Código Fiscal de la Federación (CFF)* incluye las disposiciones aplicables para el pago de contribuciones para los gastos públicos; es decir, los impuestos que están obligados a pagar las personas físicas y morales.¹⁵ Es el ordenamiento jurídico que define los conceptos fiscales fundamentales; fija los procedimientos que el gobierno debe seguir para obtener los ingresos fiscales del gobierno (impuestos); la forma de ejecución de las resoluciones fiscales; los recursos administrativos; así como los procedimientos y sistemas para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entre otros aspectos¹⁶. En términos generales, el CFF reglamenta lo relativo a los procesos, derechos, y obligaciones a los cuales están sujetos los contribuyentes para realizar el pago de impuestos al gobierno federal.
2. La *Ley de Ingresos de la Federación (LIF)* es un ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Legislativo. En este documento se establecen los preceptos que aplican para la recaudación fiscal. Su período de vigencia es de un año, del primero de enero al 31 de diciembre de cada periodo, y debe presentarse ante el Congreso de la Unión a más tardar el 8 de septiembre del año anterior a su vigencia¹⁷.
3. En el *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos*, el Poder Ejecutivo establece un programa para corregir la situación fiscal de las entidades federativas y municipios en relación con los adeudos que contrajeron con la federación por

¹⁵Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, *Código Fiscal de la Federación*, consultado en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

¹⁶Reyes Caballero, Jorge Alberto, *La importancia del código fiscal de la federación en la actividad económica*, consultado en: <https://www.soyconta.com/la-importancia-del-codigo-fiscal-de-la-federacion-en-la-actividad-economica/> el 5/10/20.

¹⁷Definición de Ley de Ingresos, obtenida del Sistema de Información Legislativa, <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=146>

concepto de impuesto sobre la renta de los trabajadores estatales y municipales. Este documento atiende un aspecto particular y posee las atribuciones legales de los Decretos, los cuales son una resolución escrita de carácter normativo expedida por el titular del Poder Ejecutivo en uso de sus facultades legislativas. Las disposiciones contenidas en el Decreto son de carácter particular y su vigencia está limitada en el espacio, tiempo, lugares, corporaciones, establecimientos o personas, a diferencia de las Leyes (la LIF, por ejemplo), que contienen disposiciones generales¹⁸.

Finalmente, la *Resolución Miscelánea Fiscal* es un documento con vigencia anual que agrupa y facilita el conocimiento de las reglas establecidas por las autoridades fiscales en materia de impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos fiscales. Sirve para realizar la consulta de las reglas de carácter general actualizadas, emitidas por el Sistema de Administración Tributaria (SAT), las cuales previamente han sido publicadas en el Diario Oficial de la Federación. Es un trabajo de recopilación oficial que tiene como fuente de información lo publicado en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)*¹⁹. La miscelánea fiscal funciona como una brújula en medio del entramado de Leyes y Reglamentos que rigen el pago de impuestos en México y que experimentan modificaciones periódicamente, como la *Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)*, la *Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)*, la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y*

¹⁸Arteaga Nava, Elisur y Trigueros, Laura, *Derecho Constitucional (Diccionarios Jurídicos Temáticos)*, México, Oxford University Press, 2000.

¹⁹Sistema de Administración Tributaria (SAT), *Visor Resolución Miscelánea Fiscal*, consultado en <https://www.sat.gob.mx/aplicacion/36765/visor-resolucion-miscelanea-fiscal-2020> el 07/10/20.

*Servicios (LIEPS), la Ley Federal de Derechos (LFD), y el Código Fiscal de la Federación (CFF)*²⁰.

Estos cuatro instrumentos son relevantes en el contexto de esta tesis porque reglamentan el otorgamiento de las condonaciones. No obstante, es importante aclarar que durante el período de 2007 a 2015 estos documentos tuvieron modificaciones, lo que ocasionó que la implementación de la política pública se diera bajo diferentes bases y esquemas legales. En la siguiente sección se analizan estos elementos en tanto que establecen diferentes lógicas que articulan el despliegue de la política de condonaciones durante el período de interés.

1.2 CUATRO “LÓGICAS DE IMPLEMENTACIÓN” DISTINTAS

La historia de las condonaciones como herramienta de política fiscal en México es relativamente reciente. Durante el sexenio de Vicente Fox, de 2000 a 2006, se incorporaron por primera vez reformas al Código Fiscal de la Federación que estipulaban el uso de las condonaciones como forma de beneficio fiscal. Desde su inclusión hace poco más de 20 años, la trayectoria de las condonaciones se ha caracterizado por ser heterogénea. Las coyunturas políticas y económicas han sido el principal motor de cambio de esta política. Como se detalla a continuación, a lo largo de esta trayectoria y a partir del análisis de los marcos normativos, se pueden distinguir al menos cuatro modelos con diferente sustento legal, lógica operativa y objetivos.

²⁰BIND, Miscelánea Fiscal: ¿qué es y qué implica para las PYMES?, consultado en <https://blog.bind.com.mx/miscelanea-fiscal#:~:text=En%20primer%20lugar%2C%20la%20Resoluci%C3%B3n.de%20mejoras%20y%20derechos%20federales> el 07/10/20.

1.2.1 PRIMERA LÓGICA: LA MEGA CONDONACIÓN DE 2007

El documento rector de la política de condonaciones en el año 2007 fue la Ley de Ingresos de la Federación para ese ejercicio fiscal, aprobada por la Cámara de Diputados el 27 de diciembre de 2006. La LIF de ese año fue particular por dos motivos. Primero, por el poco tiempo que hubo entre la toma de posesión del presidente y la aprobación de la Ley, pues bastaron 26 días para que el presidente tomara posesión ante el Congreso, redactara la iniciativa de LIF, y que el Congreso la discutiera y aprobara. Segundo, porque en esta Ley se introdujeron, por primera vez, las condonaciones como herramienta de política fiscal²¹.

El artículo séptimo transitorio²² de esta Ley planteó lo siguiente:

“El Servicio de Administración Tributaria, a través de las Administraciones Locales de Recaudación, podrá condonar total o parcialmente los créditos fiscales²³ consistentes en contribuciones federales cuya administración corresponda a dicho órgano desconcentrado, cuotas compensatorias²⁴, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, que a continuación se indican, conforme a lo siguiente: I. La condonación será

²¹No obstante, el primer esquema de condonaciones se presentó por medio de disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación en el Año 2000, que contenían disposiciones para que se condonara entre el 10% y el 12.5% de los impuestos aún no pagados, a cambio del pago del resto, en tanto que en 2007 y 2013 se condonaba el 80% a cambio de pagar el resto.

²² Es relevante destacar que las condonaciones para el año 2007 se reglamentaran en un transitorio, debido a que éste consiste en “una disposición destinada a regir situaciones temporales que son existentes con anterioridad a la fecha de vigencia de una ley o reglamento, o que son creadas por virtud de este; por lo que sus efectos se agotan con el simple transcurso del tiempo o en cuanto se presenta la condición que regulan. Cuando se trata de la promulgación de una nueva ley, los artículos de carácter permanente y los transitorios quedan separados. El carácter de estos artículos es secundario en atención a la función que desempeñan ya que actúan como complementarios de los principales, particularmente en aquellos aspectos relativos a la aplicación de éstos.”, el ejecutivo, al poner las condonaciones en un transitorio, dejó ver que se trataría de una situación coyuntural y excepcional. Berlín Valenzuela, Francisco. Diccionario Universal de Términos Parlamentarios, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, México, 1997, Pp. 51 - 52.

²³ “Créditos fiscales” es simplemente un sinónimo de impuestos.

²⁴ Tarifas aduanales.

acordada por la autoridad fiscal previa solicitud del contribuyente bajo los siguientes parámetros: a) Tratándose de créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, causadas antes del 1o. de enero de 2003 la condonación será del 80 por ciento de la contribución, cuota compensatoria y multa por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, actualizadas, y el 100 por ciento de recargos, multas y gastos de ejecución que deriven de ellos. b) Tratándose de recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar, que se hayan causado entre el 1o. de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005 la condonación será del 100 por ciento. Para gozar de esta condonación, las contribuciones o cuotas compensatorias actualizadas deberán ser pagadas en su totalidad en una sola exhibición (...) IX. Las multas impuestas durante el ejercicio fiscal de 2007, por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, con excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso, serán reducidas en 50 por ciento siempre que sean pagadas dentro de los treinta días siguientes a su notificación.”

A partir de lo anterior, es pertinente precisar tres características que hacen a la condonación del ejercicio fiscal 2007 un caso peculiar. En primer lugar, la norma estipuló que el SAT, como órgano desconcentrado de la SHCP, sería la única institución facultada para conceder

estos beneficios. En segundo lugar, se estableció que todas las personas que fueran beneficiadas por una condonación tendrían un monto fijo de condonación equivalente a 80% de la deuda si el contribuyente pagaba el restante 20%. Este porcentaje fue hasta ocho veces mayor al vigente de 2000 a 2006, cuando sólo se permitió condonar un porcentaje que oscilaba entre 10% y 12.5% si el contribuyente pagaba entre 87.5% y 90% de la deuda. Finalmente, el importe a pagar de todas las multas (por motivos diversos) del ejercicio fiscal 2007 fue reducido a la mitad, siempre y cuando se pagase lo correspondiente dentro del mes siguiente a la notificación de la multa.

Así, el marco formal de las condonaciones para el ejercicio fiscal 2007, permitió que este beneficio fiscal fuera concedido de manera *masiva*, debido a que toda persona que deseara ser condonada lo sería de manera automática y con un porcentaje preestablecido. Esto implicó que se pasó de un esquema casuístico —vigente de 2000 a 2006— en el que el SAT determinaba la aprobación y el monto a condonar caso por caso, a uno masivo, en el cual todas las personas podrían beneficiarse sin importar diferencias en el nivel de ingreso, el tipo de persona o monto de la deuda con el Estado. En este sentido, la predictibilidad y universalidad en las condonaciones fueron el sello distintivo de esta primera lógica de implementación.

1.2.2 SEGUNDA LÓGICA: EL ESQUEMA “PERMANENTE” DE CONDONACIÓN DURANTE EL PERÍODO 2008-2015

Desde el 31 de diciembre de 2000 y con base en las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) impulsadas por Vicente Fox Quesada, existieron, hasta 2018, varias disposiciones para otorgar una condonación en cualquier momento. Primero, el artículo 21 del CFF estableció lo siguiente:

“Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses. En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes”.

Por su parte, el artículo 39 del mismo código contempló:

“El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o

la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”.

Finalmente, el artículo 74 del CFF en el período de 2006 a 2013 estableció que:

“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código. La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal. Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.²⁵

Así, durante este periodo, la otorgación de la condonación dependería de la valoración de las autoridades citadas anteriormente; además, se pudo condonar ininterrumpidamente. El total de las condonaciones que se otorgaron durante el período 2008-2015, exceptuando los años 2007 y 2013 (que cuentan con su propia lógica), y

²⁵ Cabe destacar que el primer párrafo de ese mismo artículo fue reformado en 2013, quedando de la siguiente manera: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada”.

aquellas concedidas por el Decreto del 2008²⁶, fueron asignadas con fundamento jurídico en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, como se describió arriba.

Dos ejercicios fiscales peculiares en el esquema permanente: 2008 y 2011

Dentro del esquema permanente destacan dos años. Por un lado, el ejercicio fiscal 2008, que es el segundo con más condonaciones otorgadas (sólo por detrás del 2013).²⁷ Esto obedece en buena medida a que los informes de la Auditoría Superior de la Federación (ASF) mencionan que gran parte del monto condonado en 2008 se debe a que algunos de los dictámenes de la condonación del ejercicio fiscal 2007 fueron resueltos hasta ese ejercicio fiscal.

Por otro lado, el ejercicio fiscal 2011 también destaca entre los demás, debido a que es el quinto año con menor número de condonaciones y, simultáneamente, es el ejercicio fiscal con mayor monto promedio condonado. También, es el año con mayor diferencia entre el monto medio y mediano, lo cual se debe a que hubo un número pequeño de condonados (285) y sólo tres personas (1%) acapararon 79% del monto total condonado durante ese año.²⁸

Finalmente, es importante destacar que, desde el año 2000, está estipulado en el CFF que las personas interesadas en obtener una condonación de impuestos pueden presentar su caso ante la autoridad competente (SHCP y SAT). La diferencia crucial entre esta “ventana siempre abierta” para recibir un beneficio fiscal y los períodos de 2007 y

²⁶ Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos del año 2008.

²⁷ Como comparación, se concedieron hasta 15 veces más condonaciones que durante 2009, el año en que menos condonaciones se registraron durante el período estudiado.

²⁸ Esto implica que la distribución de los montos de condonación sea asimétrica a la derecha, con la gran mayoría de datos concentrados por debajo de la media, y sólo tres en una desviación estándar por arriba de la media.

2013 consiste en que, de 2000 a 2013, la SHCP y el SAT determinaban de manera discrecional lo siguiente:

- a) si los solicitantes eran sujetos a este beneficio fiscal,
- b) el monto de condonación, y
- c) la fecha en la cual se debía cubrir el monto total.

Del año 2013 en adelante, el SAT se convertiría en la única institución facultada para:

- a) condonar mediante reglas de carácter general,
- b) establecer los requisitos y supuestos por los que procederá la condonación,
y
- c) dictaminar la forma y plazos para el pago de la deuda no condonada.

1.2.3 TERCERA LÓGICA: EL DECRETO DE 2008

Para el ejercicio fiscal del 2008, el presidente Felipe Calderón Hinojosa determinó lo siguiente mediante el *Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos del 5 de diciembre de 2008*:

“De acuerdo con el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, el fortalecimiento del federalismo fiscal constituye una de las principales estrategias trazadas por esta Administración para sentar las bases de un crecimiento equilibrado que se traduzca en metas de desarrollo social que permitan alcanzar una mejor calidad de vida y combatir la pobreza y la marginación que existen en el país”.

Por lo tanto, en el artículo 2 de dicho documento se estableció lo siguiente:

“Las entidades federativas y municipios que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo tercero de este Decreto gozarán de los beneficios fiscales siguientes: I. Condonación del total de los adeudos, incluyendo sus accesorios, que tengan por la omisión total o parcial del entero del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2005 y anteriores, (...) III. A partir de 2009 y hasta 2012, por cada ejercicio fiscal concluido en que, una vez acreditado el estímulo fiscal a que se refiere la fracción anterior, las entidades federativas o municipios realicen el entero total del impuesto sobre la renta a cargo de sus trabajadores, obtendrán la condonación total de sus adeudos por ese mismo concepto, incluyendo sus accesorios, relativos al ejercicio fiscal que corresponda (...)”.

Las disposiciones anteriores evidencian que la implementación de la política de condonaciones para este año fue orientada por la necesidad de responder a una situación económica específica y excepcional. Esto explica por qué el instrumento tuvo una población objetivo particularmente definida, los estados y municipios, mismos que necesitaban de dicho beneficio fiscal como una medida de poner en orden sus finanzas.

1.2.4 CUARTA LÓGICA: LA MEGA CONDONACIÓN DE 2013

Para el ejercicio fiscal 2013 se propuso que el SAT implementara un programa de regulación fiscal denominado “Ponte al Corriente”, que se estableció en cumplimiento con lo establecido en el artículo Transitorio Tercero de la LIF 2013 aprobada por el Congreso. Cabe señalar que la iniciativa de ley enviada por el ejecutivo federal no contemplaba ningún esquema de condonación de adeudos fiscales. La medida fue propuesta y aprobada por el Poder Legislativo, a diferencia de la del 2007 cuando fue propuesta originalmente por el Ejecutivo.²⁹

El artículo Transitorio Tercero de la LIF de ese año estableció el esquema de condonación conforme a los siguientes criterios:

- Para el ejercicio 2013, 60% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago.
- Para los ejercicios 2007-2012, 100% en recargos y multas, 0% en contribuciones y cuotas compensatorias y 100% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago.

²⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Sistema de Administración Tributaria, *Informe del programa de regularización de adeudos “Ponte al Corriente”*, consultado en http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_PontealCorriente2013_271213.pdf el 10 de noviembre de 2020.

- Para el ejercicio 2006 o anteriores, 100% si fue objeto de revisión en 2009, 2010 y 2011, sin observaciones o, habiéndolas, fueron pagadas y se encuentra al corriente; 80% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago; 100% en recargos, multas y gastos de ejecución; y 80% en contribuciones y cuotas compensatorias³⁰.

Además, es importante destacar que el sistema de condonación propuesto fue similar al del sistema de beneficios fiscales que se llevó a cabo en 2007. Estos coincidieron en varios puntos. Primero, el SAT era la única autoridad facultada para condonar. Segundo, en ambos casos se establecieron lineamientos específicos para la recepción de solicitud de condonaciones, así como porcentajes fijos de condonación. Finalmente, todas las personas que cumplieran con los lineamientos estipulados por el SAT serían acreedores a un porcentaje fijo de condonación, sin importar características particulares del contribuyente, tales como tipo de persona, monto de los créditos fiscales y multas, sector empresarial, entidad federativa, número de empleados, entre otros.

Para apreciar con mayor detalle las particularidades de las dos *mega condonaciones* (2007 y 2013), el Cuadro 1 compara las similitudes y diferencias entre la lógica de implementación detrás de cada una de éstas.

³⁰ *Ibid.*

Cuadro 1. Comparación entre las mega condonaciones de 2007 y 2013.

Conceptos	Mega condonación 2007	Mega condonación 2013
Requisitos	Que los adeudos no estuvieran impugnados. En su caso, desistirse del medio de defensa interpuesto, y exhibir el acuerdo de sobreseimiento Que los adeudos no estuvieran pagados Que no derivaran de infracciones vinculadas a un proceso en materia penal, en las que hubiese recaído sentencia, acuerdo de sujeción a proceso o auto de formal prisión. Pagar en numerario y en una sola exhibición	Que los adeudos se encontraran firmes. En su caso, desistirse del medio de defensa interpuesto, y exhibir el acuerdo de sobreseimiento Que los adeudos no estuvieran pagados Que no derivaran de infracciones vinculadas a un proceso en materia penal, en las que hubiese recaído sentencia. Pagar en numerario y en una sola exhibición
Beneficios	Para el ejercicio de ese año (2007): 50% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago. Ejercicios anteriores (2003-2005): 100% en recargos y multas. 0% en contribuciones y cuotas compensatorias. No aplicó. Ejercicio 2002 o anteriores: 100% si fue objeto de revisión en 2004, 2005 y 2006, sin observaciones o habiéndolas, fueron pagadas y se encuentra al corriente. 80% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago. 100% en recargos, multas y gastos de ejecución. 80% en contribuciones y cuotas compensatorias.	Para el ejercicio de ese año (2007): 60% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las del pago. Ejercicios anteriores (2007-2012): 100% en recargos y multas. 0% en contribuciones y cuotas compensatorias. Ejercicio 2007-2012: 100% en multas por incumplimiento de las obligaciones distintas a las del pago. Ejercicio 2006 o anteriores: 100% si fue objeto de revisión en 2009, 2010 y 2011, sin observaciones o habiéndolas, fueron pagadas y se encuentra al corriente. 80% en multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago. 100% en recargos, multas y gastos de ejecución. 80% en contribuciones y cuotas compensatorias.

Instrumentación	Solicitud por escrito ante la Administración Local.	Solicitud por internet autenticándose con FIEL
	Acompañar el certificado de la Firma Electrónica (FIEL).	No fue necesario.
	Resolución en papel con firma autógrafa de solicitudes hasta en 3 meses en promedio.	Autorización inmediata.
	Liberación de la garantía en un periodo de 3 meses en promedio.	Liberación de la garantía en un plazo máximo de 7 días.
	Grupos de atención en cada Administración Local.	Atención telefónica, información en la página web del SAT, ventanilla de atención especializada, esquema de preguntas frecuentes, vídeo paso a paso y chat.
	Adjuntar, en su caso, el acuerdo de admisión del desistimiento.	En su caso, enviar vía electrónica o al apartado postal, la solicitud de desistimiento.
	Se notificaba la resolución de manera personal.	En caso de solicitarse, se subió la resolución a la página del SAT, de donde la podría obtener el contribuyente.
Resultados	El contribuyente pagaba en las instituciones crediticias con un “formulario de pago”.	Emisión de una línea de captura electrónica con posibilidad de hacer una transferencia y evitar acudir al banco.
	Duración del período para solicitar una condonación: un año, tres meses.	Duración del período para solicitar una condonación: tres meses, diez días.
	30 mil solicitudes pagadas	182 mil solicitudes pagadas
	14,598 millones de pesos recuperados por concepto de pago de adeudos fiscales.	41,174 millones de pesos recuperados por concepto de pago de adeudos fiscales.
	86,992 millones de pesos condonados.	170,538 millones de pesos condonados.

Fuente: SHCP y SAT, *Informe del programa de regularización de adeudos “Ponte al Corriente”*.

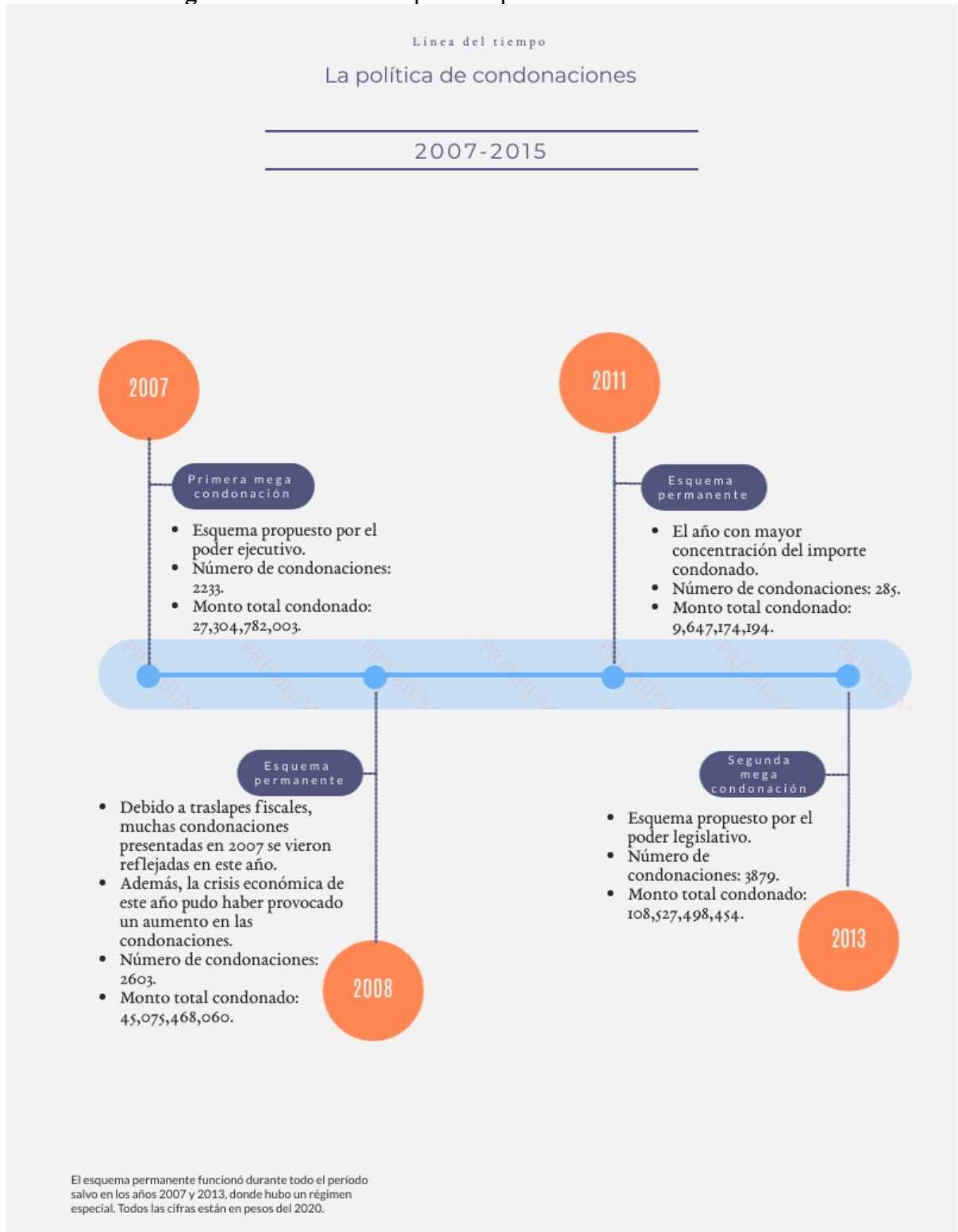
1.3 ANÁLISIS COMPARADO DE LAS CUATRO “LÓGICAS DE IMPLEMENTACIÓN”

Como se expresó en las secciones anteriores, durante el periodo de estudio coexistieron cuatro maneras de obtener una condonación. Por un lado, el esquema permanente, que operó desde el año 2000 y hasta el 2018, facultaba a las autoridades tributarias, al poder ejecutivo y a la SHCP a condonar discrecionalmente a contribuyentes en situaciones específicas sin que hubiese un criterio homogéneo para determinar si el contribuyente era sujeto o no de condonación. Por otro lado, los esquemas de megacondonación facultaban al SAT a condonar a todo aquel que cumpliera los requisitos señalados en la LIF para los ejercicios 2007 y 2013; con ello, se eliminó la discrecionalidad para determinar quién podría ser acreedor a una condonación, pero las condonaciones, que por naturaleza deben de otorgarse mayoritariamente en circunstancias excepcionales, comenzaron a ser predecibles y universales.

En resumen, desde el 2000 hasta el 2018 era posible para cualquier contribuyente acceder a una condonación, siempre y cuando alguna de las tres autoridades mencionadas lo determinara con base en criterios discrecionales y desconocidos; no obstante, se abrieron dos periodos de megacondonación en 2007 y 2013, en los cuales todos los contribuyentes que solicitaran una condonación y cumplieran ciertos requisitos administrativos, podrían ser sujetos a condonación.

Una vez expuestas las cuatro lógicas con las que se otorgaron las condonaciones en el período estudiado, es pertinente compararlas. Para ello, la Figura 1 y el Cuadro 2 ofrecen información descriptiva sobre algunas diferencias particularmente iluminadoras.

Figura 1. Línea del tiempo de la política de condonaciones



Fuente: elaboración propia con datos de los Códigos Fiscales de la Federación 2007-2015.

Por un lado, la Figura 1 ilustra una línea del tiempo que permite situar el modelo de implementación de la política de condonaciones en diferentes momentos. En ella, se pueden observar las cuatro lógicas distintas de implementación. Para cada una, se presentan el número de beneficios fiscales asignados en dicho período y el monto condonado, además de un par de líneas que resaltan los principales diferenciadores de cada lógica con respecto a los otros modelos de implementación. Por otro lado, en el Cuadro 2, se detallan las siguientes variables de las cuatro lógicas: número de condonaciones, monto, media, mediana, condonación más baja y condonación más alta que se presentó en ese momento.

Cuadro 2. Numeralia de las condonaciones en el período 2017-2021

	N	Monto	Media	Mediana	Mín.	Máx.
2007	2233	\$27,304,782,003	\$12,227,846	\$2,207,313	\$344	\$1,648,992,382
2008	2603	\$45,075,468,060	\$17,316,737	\$2,406,103	\$344	\$13,995,934,961
2009	141	\$2,900,055,164	\$20,567,767	\$2,634,291	\$621,000	\$1,055,389,294
2010	293	\$1,274,383,553	\$4,349,431	\$313,768	\$1	\$396,103,948
2011	285	\$9,647,174,194	\$33,849,734	\$691,144	\$1,569	\$5,936,653,883
2012	228	\$863,353,292	\$3,786,637	\$905,922	\$6,679	\$304,158,529
2013	3879	\$108,527,498,454	\$27,978,215	\$2,884,677	\$382	\$3,870,843,416
2014	172	\$375,210,464	\$2,181,456	\$1,108,376	\$1,822	\$22,977,888
2015	192	\$1,180,089,428	\$6,146,299	\$1,005,631	\$3,413	\$355,373,868

Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Como ilustran la Figura 1 y el Cuadro 2, el número de beneficiarios, las condonaciones otorgadas y los montos condonados son mayores en los años 2007, 2008 y 2013. El capítulo 2 trata las implicaciones de esta heterogeneidad. En particular, llevo a cabo un análisis con el objetivo de señalar cuáles fueron los contribuyentes que más se beneficiaron de esta política fiscal.

Capítulo 2. Análisis macro de los beneficiarios de las condonaciones

En el capítulo anterior se demostró que las condonaciones en el período de 2007 a 2015 se otorgaron de manera heterogénea en cuanto al número de condonaciones, beneficiarios y monto condonado. El presente capítulo consiste en un análisis de estadística descriptiva que tiene como objetivo indagar en las características de los contribuyentes que más se beneficiaron de esta herramienta fiscal.

Para esto, se utilizó la base de datos del otorgamiento de condonaciones³¹ disponible en el portal de transparencia del Sistema de Administración Tributaria, la cual cuenta con las siguientes variables: tipo de persona, número del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), nombre o razón social del contribuyente, importe condonado, motivo de la condonación, año en el cuál fue otorgada la condonación y entidad federativa del contribuyente beneficiado³².

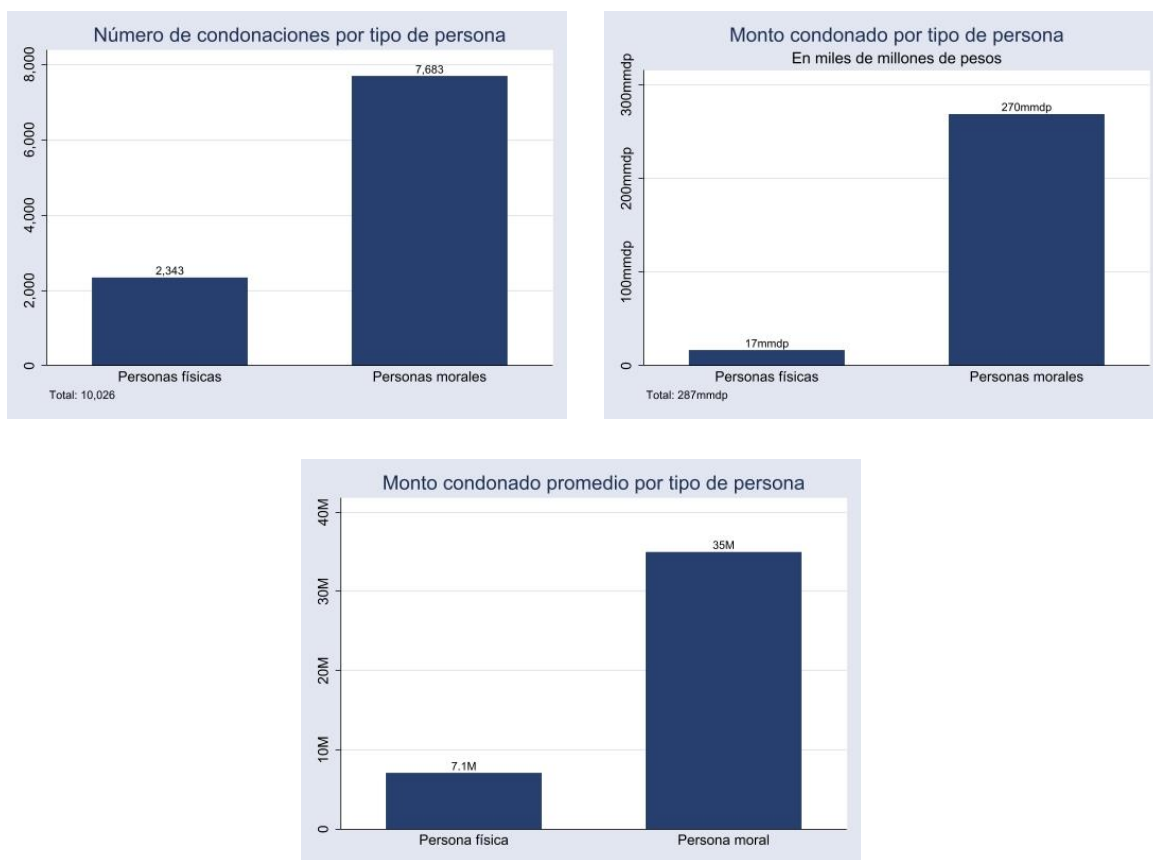
2.1 ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR TIPO DE PERSONA

Durante el período 2007-2015 se otorgaron 10,026 condonaciones, de las cuales 7,683 (76.63% del total) fueron otorgadas a personas morales y 2,343 (23.37%) a personas físicas. El monto total condonado para las primeras fue de 270 mil millones de pesos (94.8% del total), mientras que para las segundas fue de 17 mil millones de pesos (5.92%). En tanto, el monto condonado promedio por tipo de persona fue de 35 millones de pesos para las morales y de 7.1 millones para las físicas.

³¹ Es importante destacar que todos los valores expresados en las siguientes gráficas están expresados en pesos del 2020. Además, M representa millones de pesos; K miles de pesos; y “mmdp” miles de millones de pesos.

³² Se utilizó el software STATA para este análisis estadístico.

Gráfica 1. Comparación entre las mega condonaciones por tipo de persona



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Como se muestra en la Gráfica 1, se puede concluir que las condonaciones otorgadas beneficiaron considerablemente más a las personas morales que a las físicas, ya que éstas cuentan con 76% del número de condonaciones y concentran 94% del monto total condonado. Además, la condonación promedio para este tipo de persona es casi cinco veces mayor al de las personas físicas.

2.2. ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR AÑO Y MOTIVO LEGAL

Una vez identificado que los contribuyentes que más se beneficiaron del esquema de condonación tienden a ser las personas morales, conviene preguntarse si existen distinciones similares en las otras variables presentes en la base de datos. En esta sección se analizan, de manera conjunta, las condonaciones por año y motivo legal.

Es importante destacar que se decidió realizar este análisis tomando en cuenta las dos variables al mismo tiempo debido a que los motivos legales para el otorgamiento de beneficios fiscales tienen una relación muy estrecha con los años en las cuales fueron otorgadas. Esto se debe en gran parte a que, como se expuso en el capítulo anterior, dos de los cuatro motivos legales obedecen a transitorios que reglamentan períodos de mega condonaciones; otro, es un decreto presidencial que aplicó exclusivamente en el ejercicio fiscal de 2008 y tuvo como beneficiarios únicamente a 35 municipios; por último, el cuarto motivo consiste en el esquema permanente que operó de 2008-2015. Así, los motivos legales y la periodicidad de las condonaciones guardan una estrecha relación.

Durante el período 2007-2015, las condonaciones por motivo legal se concedieron de la siguiente manera: el esquema permanente concentró la mayor cantidad de condonaciones, al otorgar 3,967 (39.5% del total)³³; el segundo esquema que más concentró beneficios fue la mega condonación del 2013, donde se condonó a 3,791 personas (37.8% del total); en tercer lugar está la mega condonación del 2007, donde se realizaron 2,233 condonaciones (22.2% del total); finalmente, con el decreto de 2008 sólo se beneficiaron 35 contribuyentes (0.3% del total de condonaciones).

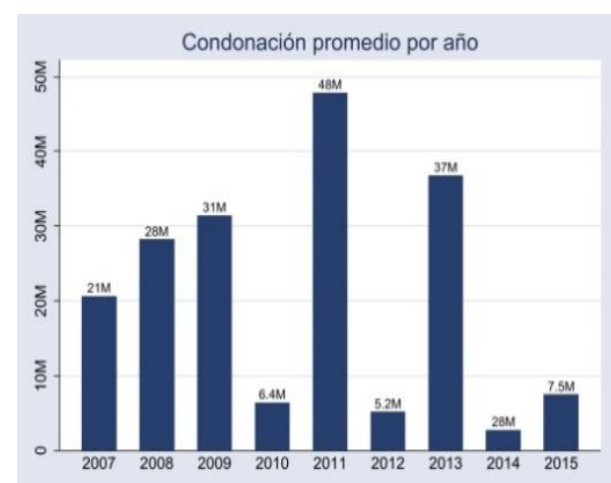
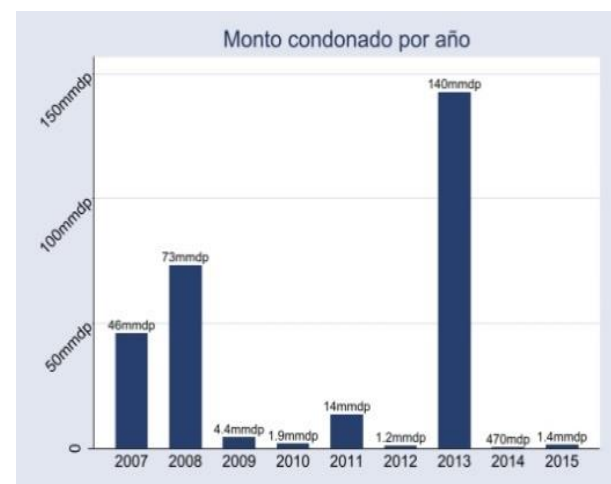
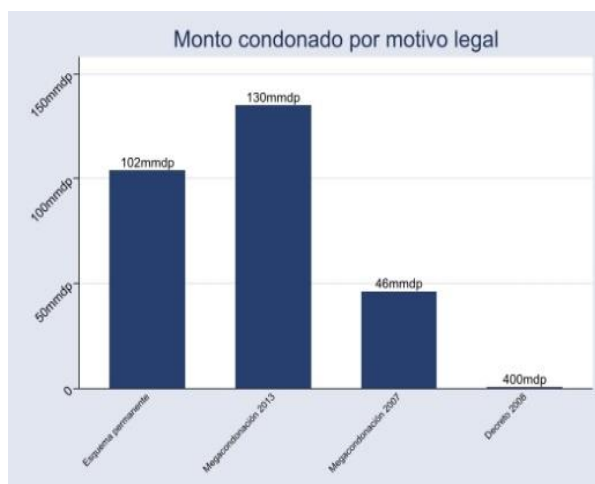
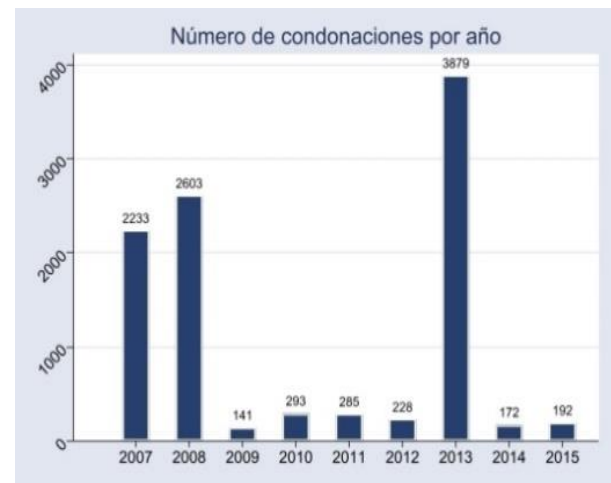
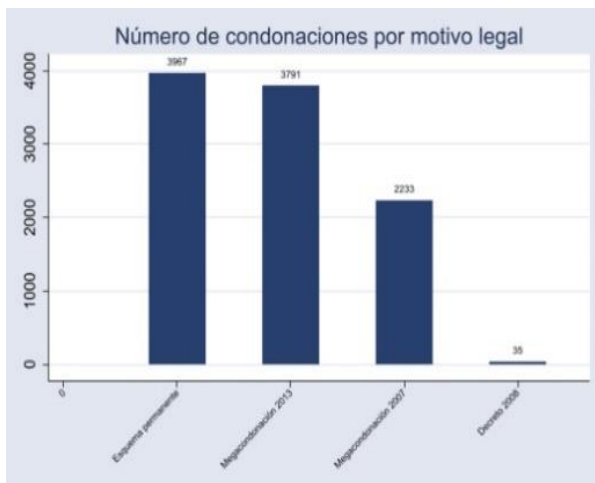
³³ En la distribución de dicho esquema, el año 2008 destaca entre los demás, al contar con 2,568 condonaciones (64.7% del total del esquema permanente y 25.6% del total del período 2007-2015).

En tanto, el monto total de beneficios fiscales por motivo legal se distribuyó de la siguiente manera: la mega condonación del 2013 fue el esquema en el que más dinero condonó, con 130 mil millones de pesos (46.76% del monto total); en segundo lugar, el esquema permanente, otorgó beneficios fiscales por 102 mil millones de pesos (36.7% del monto total)³⁴; en tercer lugar, la mega condonación del 2007, que condonó 46 mil millones de pesos (16.5% del monto total); y por último el decreto de 2008, que otorgó beneficios fiscales por un monto de 400 millones de pesos (0.4% del monto total).

Durante el período 2007-2015 la condonación promedio por motivo legal se distribuyó de la siguiente manera: la mega condonación de 2013 otorgó, en promedio, 36 millones de pesos a cada persona; el esquema permanente contó con una condonación media de 26 millones de pesos; la megacondonación de 2007 contó con un beneficio fiscal medio de 21 millones de pesos; y finalmente, el decreto de 2008 con una condonación promedio de 11 millones de pesos. La Gráfica 2 ilustra este patrón.

³⁴ Al igual que en la nota al pie anterior, hay que considerar al 2008 como un año particular dentro de este esquema, ya que este año concentró beneficios por 73 mil millones de pesos (71% del monto del esquema permanente y 26% del total del período 2007-2015).

Gráfica 2. Comparación entre las mega condonaciones por año y motivo legal



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

A partir de lo anterior, se puede concluir que las condonaciones se concentran en tres años: 2007, 2008 y 2013. Las mega condonaciones de los ejercicios de 2007 y 2013 cuentan con 60% del total de las amnistías concedidas y 63.26% del monto total condonado, mientras que el año 2008, que pertenece al esquema permanente, representa 25% del total de condonaciones y 26% del monto total de las amnistías fiscales. Juntos, los tres años concentran 85% del total de beneficios fiscales otorgados y 89.26% del monto total condonado.

La concentración de las condonaciones se explica por dos motivos. Primero, en cuanto a los años 2007 y 2013, es muy posible que las nulas barreras de entrada y los *defaults* establecidos para el monto sujeto a condonación (80% de amnistía a cambio de pagar 20%) fueran factores que favorecieron que muchos contribuyentes accedieran masivamente a estos beneficios fiscales.³⁵

Por su parte, la concentración de 2008 es reflejo, en gran medida, del traslape fiscal causado por resoluciones tardías correspondientes al año fiscal 2007. Debido a que los contribuyentes contaban con todo el año para presentar solicitudes de condonación y los funcionarios del SAT tenían un período de respuesta de hasta 90 días, las solicitudes que se presentaron en el último trimestre de 2007 tenían un período de respuesta posible hasta marzo de 2008. La evidencia expuesta en los Informes de la Cuenta Pública de 2008 realizados por la Auditoría Superior de la Federación (ASF) demuestra que en muchos casos las resoluciones fueron dictaminadas hasta el primer trimestre de 2008.³⁶

³⁵ El esquema legal de 2013 tomó como referencia el aprobado para el ejercicio fiscal del año 2007, pues se estipularon cifras parecidas en los siguientes aspectos: porcentajes sujetos a condonación, reglas de operación, y requisitos para que una condonación se aprobara.

³⁶ Debido a que en las bases públicas del SAT no se puede corroborar esta información, la veracidad de este argumento depende exclusivamente de lo expuesto en los informes de la Cuenta Pública de 2008 realizados por la Auditoría Superior de la Federación.

2.3. ANÁLISIS DE LAS CONDONACIONES POR ENTIDAD FEDERATIVA

Durante el período 2007-2015, las condonaciones en los estados se distribuyeron de la siguiente forma: por un lado, Ciudad de México, Estado de México, Nuevo León, Jalisco y Veracruz concentraron 5,395 condonaciones (53.6% del total de beneficios fiscales otorgados). Por otro lado, las mismas cinco entidades federativas concentraron cerca de 214 mil millones de pesos (75% del monto total condonado)³⁷.

En las Gráficas 3 y 4 se muestra que hay ganadores claros tanto en el número de condonaciones, como en el monto condonado por entidad federativa. Estos estados comparten las siguientes características: son los más poblados³⁸; los que más aportan al PIB nacional³⁹; y los que tienen mayor número de empresas⁴⁰. En estos rubros, la Ciudad de México ocupa el lugar 2, 1 y 1, respectivamente; el Estado de México el 1, 2 y 5; Jalisco el 4, 4, 2; Veracruz el 3, 5 y 3; Nuevo León el 8, 3 y 7⁴¹; y Puebla el 5, 11 y 12 .

³⁷ Cabe destacar que las cinco entidades federativas con promedio más alto de condonación en el período 2007-2015 fueron: Durango, Ciudad de México, Nuevo León, Tabasco y Veracruz.

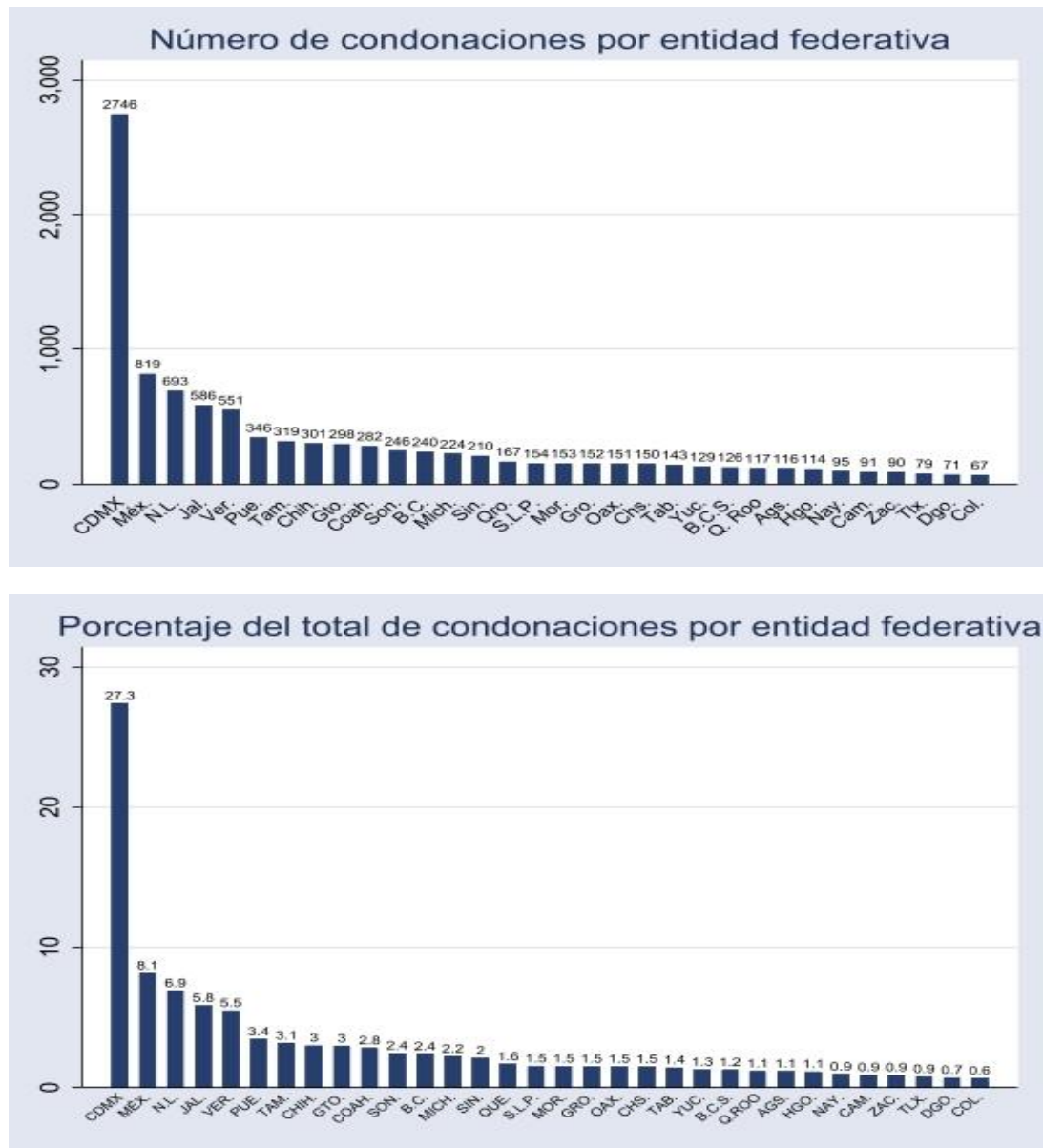
³⁸ Para observar la información completa por entidad federativa, se recomienda consultar el sitio: <https://es.statista.com/estadisticas/575948/numero-de-personas-en-mexico-por-entidad-federativa/>

³⁹ Para observar la información completa por entidad federativa, se recomienda consultar el sitio: <http://cuentame.inegi.org.mx/monografias/informacion/mex/economia/pib.aspx?tema=me&e=15>

⁴⁰ Para observar la información completa por entidad federativa y sector, se recomienda consultar la base de datos disponible en: https://ieeg.gob.mx/contenido/Economia/empresas_entidad.xls, así como el directorio de empresas disponible en: <https://www.inegi.org.mx/temas/directorio/>

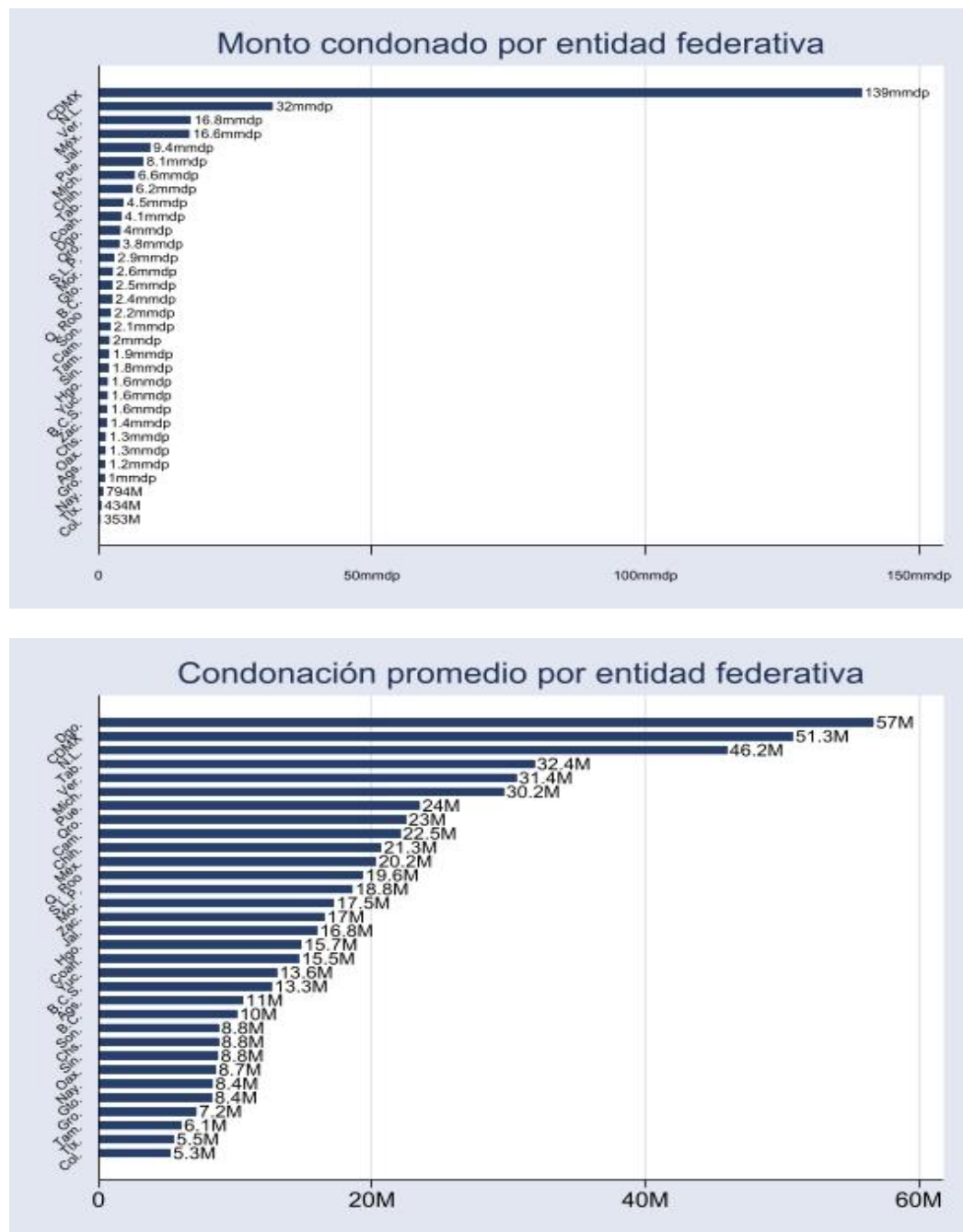
⁴¹ Es importante destacar que la mayor parte de la población, las aportaciones al PIB y las empresas se concentran en los municipios de Monterrey, San Nicolás de los Garza y San Pedro Garza García, que destacan por conformar el área metropolitana con mayor riqueza y mejor calidad de vida en México, y la más rica de América Latina.

Gráfica 3. Número de condonaciones por entidad federativa



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 4. Monto condonado y condonación promedio por entidad federativa



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Después de analizar la distribución de las condonaciones por tipo de persona, año, motivo legal y entidad federativa, queda claro que hay “ganadores” con determinadas características que se caracterizan primeramente por la concentración tanto en número como en monto de los beneficios fiscales. Por ejemplo, es altamente probable que, en promedio, una empresa que solicitó una amnistía fiscal en 2013 y que tuviera sede en Ciudad de México recibiera una condonación y que ésta sea significativamente mayor a la de una persona física que solicitó una condonación en 2014 en otra entidad federativa.

No obstante, si bien es cierto que los datos sugieren que existen ganadores con atributos específicos, sigue sin responderse la pregunta de cómo se distribuyeron las condonaciones entre los contribuyentes que más se beneficiaron de la política de condonaciones en el período 2007.2013. Dicho de otra forma, ¿qué tan ganadores fueron los ganadores?

2.4. DISTRIBUCIÓN DE LAS CONDONACIONES

En este apartado se analiza la distribución y el grado de desigualdad en la asignación de las condonaciones fiscales. Este análisis se realiza por tres grupos: tipo de persona, año y motivo legal, y entidades federativas.

Para llevarlo a cabo, se utilizaron diversas herramientas de estadística descriptiva. En primer lugar, se utilizó el percentil, que es una medida de posición que indica (una vez ordenados los datos de menor a mayor) el valor de la variable por debajo del cual se encuentra un porcentaje dado de observaciones en un grupo. Por ejemplo, si el percentil 20 tiene un valor de 10, significa que 20% de las observaciones son iguales o menores a 10⁴². En segundo lugar, se utilizó la desviación estándar, la cual es una medida usada para cuantificar la variación o la dispersión de un conjunto de datos numéricos. Esta medida es un promedio de las diferencias individuales de cada observación con respecto a la media de una distribución^{43,44}. Finalmente, se utilizan de manera conjunta la media y la mediana, debido a que el uso simultáneo de estas dos herramientas permite comprobar la simetría dentro de un grupo de variables. Primero se emplea la media aritmética, que es el valor obtenido a partir de la suma de todos los valores de un conjunto de datos, dividido entre el número de estos. Este número es una aproximación al valor “promedio” esperado de ese conjunto de datos; no obstante, el número resultante puede no siempre reflejar adecuadamente la distribución del conjunto de datos, ya que valores extremos pueden hacer

⁴² Galton, Francis, *Some results of the Anthropometric Laboratory*, The Journal of the Anthropometric Institute of Great Britain and Ireland, vol.14, Londres, 1885, pp.275-287.

⁴³ Una desviación estándar baja indica que la mayor parte de los datos de una muestra tienden a estar agrupados cerca de su media, mientras que una desviación alta indica que los datos se extienden sobre un rango de valores más amplio, o que hay valores extremos que hacen que el promedio de las diferencias individuales se “infle”.

⁴⁴ Bland, J.M. y Altman, D.G., *Statistics notes: measurement error*, British Medical Journal vol. 312, Londres, 1996, p.1654.

que el promedio se “infle” o “desinfle”; es decir, que sea considerablemente más bajo o alto que la mayoría de los datos. Por esta razón, se incorpora la mediana, que refleja el valor en el que un conjunto de datos ordenados de mayor a menor se divide en dos partes iguales.

Si la media es igual a la mediana, la distribución se considera simétrica; si la media es mayor a la mediana, la distribución está sesgada a la derecha, es decir, que la mayoría de los datos se encuentran por debajo del valor de la media; finalmente, si la media es menor a la mediana, la distribución está sesgada a la izquierda, es decir, que la mayoría de los datos se encuentran por encima del valor de la media.

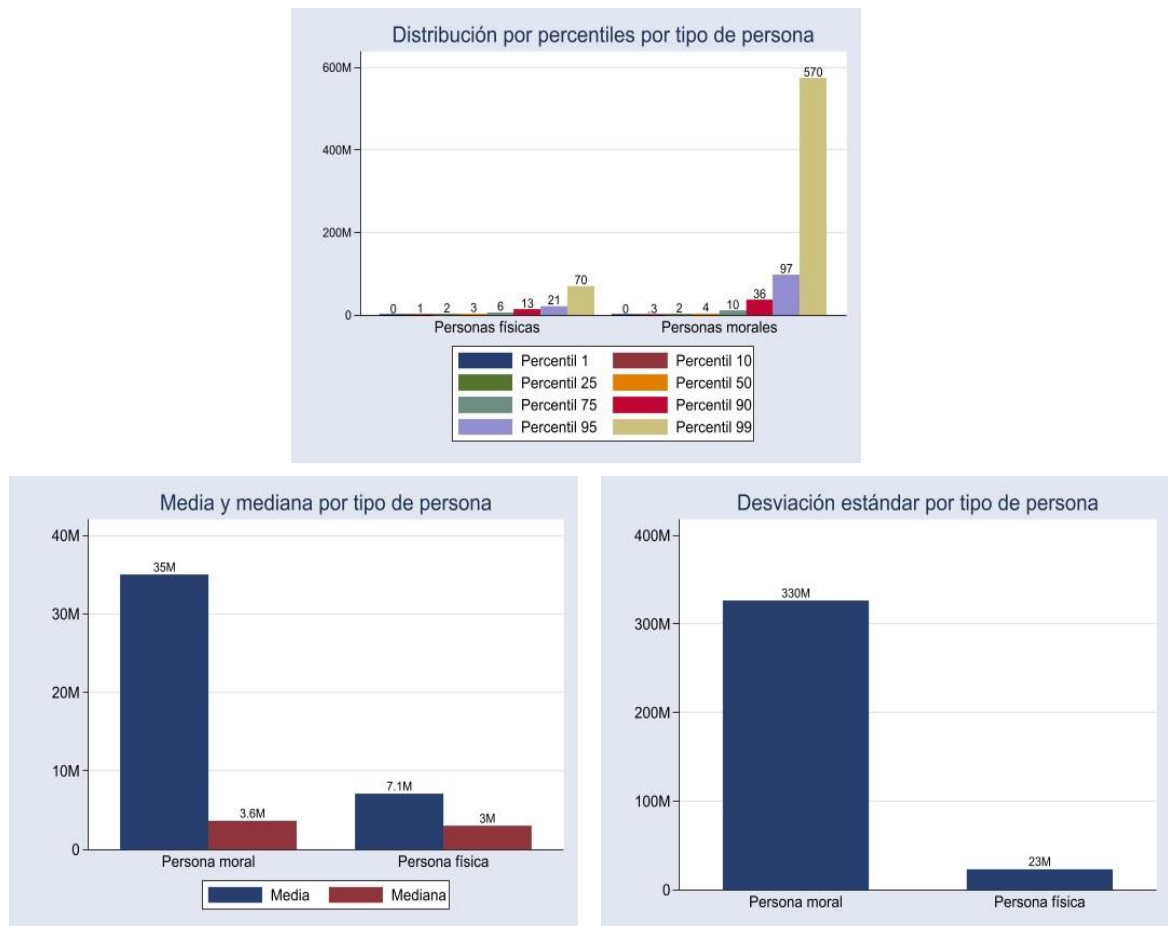
2.4.1. DISTRIBUCIÓN DE LOS DATOS POR TIPO DE PERSONA

A partir de lo expuesto anteriormente, y con apoyo de la Gráfica 5, se puede afirmar lo siguiente. Primero, la distribución por percentiles muestra que, para los dos tipos de persona, hay una diferencia mayor entre los percentiles conforme los niveles de éstos aumentan, alcanzando la diferencia máxima entre los percentiles 95 al 99. Para las personas físicas, el percentil 99 es 3.33 veces mayor al percentil 95, mientras que para las personas morales éste es 5.8 veces mayor ⁴⁵. En segundo lugar, los percentiles de las personas morales son mayores que los de las personas físicas. Por ejemplo, el percentil 90 de las personas morales es 3 veces mayor al de las físicas, el percentil 95 más de cuatro veces mayor, y el 99 más de ocho veces mayor.

⁴⁵ Para ilustrar este punto, recomiendo consultar el anexo 1. La gráfica muestra de manera clara que hay una mayor diferencia entre este grupo de percentiles que en los demás.

Por otra parte, la diferencia entre la media y la mediana muestra que, en ambos casos, la media es considerablemente mayor a la mediana. Esto implica que en ambos casos la distribución de las condonaciones está sesgada a la derecha o “inflada”. Además, la diferencia entre la media y mediana es mayor para las personas morales, pues ésta es de 31.4 mdp; mientras que, para las personas físicas, es de 4.1 mdp, es decir más de 7 veces menor que para las morales. Finalmente, la desviación estándar es alta para los dos tipos de persona. Para las personas morales es de 330 mdp, mientras que para las físicas es de 23 mdp, 14 veces más pequeña en comparación con las primeras. Los Cuadros 3 y 4 muestran la concentración de los datos tomando en cuenta a la desviación estándar como punto de referencia.

Gráfica 5. La concentración de las condonaciones por tipo de persona.



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Cuadro 3. Distribución de las condonaciones a las personas físicas.

Persona física	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$23,149,494	2,343 (100%)	\$7,064,661	\$16,552,501,958 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$7,064,661-\$23,149,494	\$4,204,125	387 (16.52%)	\$12,019,050	\$4,651,372,552 (28.10%)
De una a dos desviaciones estándar por arriba de la media \$23,149,494-\$46,298,988	\$6,224,115	75 (3.20%)	\$31,735,361	\$2,380,152,093 (14.32%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$46,298,988-\$69,448,482	\$8,263,396	10 (0.43%)	\$59,853,875	\$598,538,750 (3.62%)
De tres desviaciones estándar por arriba de la media en adelante \$69,448,482-\$813,062,099	\$156,465,473	24 (1.02%)	\$159,742,913	\$3,833,829,915 (23.15%)

Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Cuadro 4. Distribución de las condonaciones a las personas morales.

Persona moral	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$326,172,247	7,683 (100%)	\$34,975,821	\$268,719,236,544 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$34,975,821-\$326,172,247	\$68,172,313	652 (8.49%)	\$100,776,571	\$65,706,324,301 (24.45%)
Entre una y dos desviaciones estándar por arriba de la media \$326,172,247-\$652,344,494	\$91,589,109	69 (0.90%)	\$453,753,555	\$31,308,995,353 (11.65%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$652,344,494-\$978,516,741	\$89,218,610	21 (0.27%)	\$774,393,465	\$16,262,262,768 (6.05%)
De tres desviaciones por arriba de la media en adelante \$978,516,741-\$22,792,380,084	\$3,315,091,844	46 (0.60%)	\$2,529,890,916	\$116,374,982,139 (43.31%)

Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

La Gráfica 6 y los Cuadros 3 y 4 muestran que existe una concentración en el monto condonado en pocas manos, y que ésta es mayor en las personas morales. En el caso de las personas físicas, hay 34 contribuyentes que se encuentran dos desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual corresponde a 1.45% de las personas físicas. Estas personas concentraron 26.77% del monto total condonado (para personas físicas). En el caso de las personas morales, hay 67 contribuyentes que se encuentran dos desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual corresponde a 0.87% de las personas morales; éstas concentraron 49.36% del monto condonado.

2.4.2 DISTRIBUCIÓN DE LOS DATOS POR AÑO Y MOTIVO LEGAL

Es pertinente tener en cuenta que en los años 2007 y 2013 se presentaron las *mega condonaciones*. También, en el año 2008 ocurrió un traslape financiero que ocasionó que gran parte de las amnistías fiscales de la megacondonación del ejercicio fiscal 2007 se vieran reflejadas hasta ese año, por lo que se considera un año atípico. Finalmente, en 2011, se presentó la segunda condonación más alta de la base de datos, otorgada a la Secretaría de Educación Pública, por un monto de 8,393 millones de pesos, y en ese mismo año se presentaron pocas condonaciones (285 de las más de 10,000 otorgadas del 2007 al 2015), por lo que un valor tan alto “infló” los valores promedio del resto de las 284 condonaciones que se otorgaron ese año.

Dicho lo anterior, a partir de la Gráfica 6, se puede afirmar lo siguiente. Primero, la distribución por percentiles muestra que para todos los años la diferencia entre percentiles es mayor conforme los niveles de éstos aumentan y ésta es mayor entre el percentil 99 y el 95 para todos los años. En promedio, el percentil 99 es 7 veces mayor al 95; para el año 2011, el percentil 99 es 10 veces mayor al 95; para el 2008, 6,5 veces mayor; para el 2013,

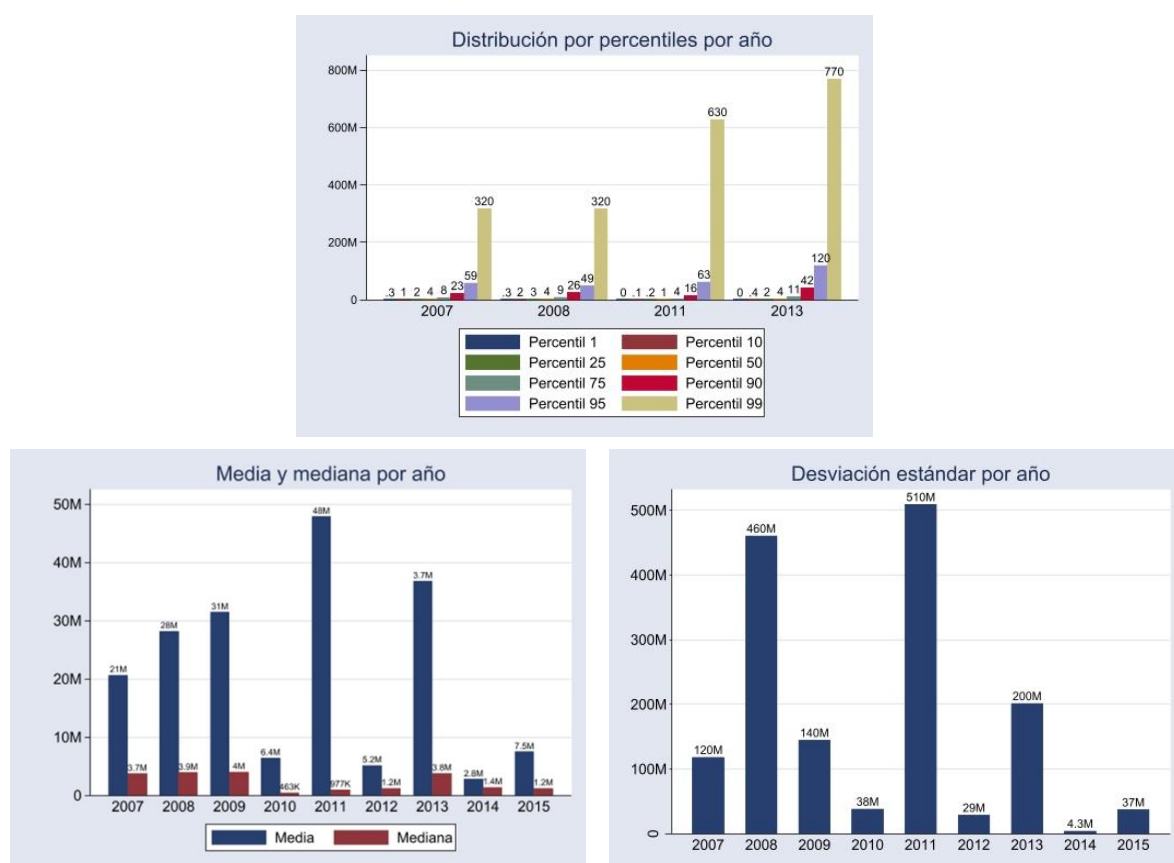
6.4 veces mayor; y para el 2007, 5.4 veces mayor. Segundo, existe una diferencia en los montos de los percentiles: 2013 es el año que presenta mayores niveles respecto a los demás; 2011 tiene mayores niveles que los otros dos años para los percentiles del 90 al 99 únicamente; y 2007 y 2008 presentan una distribución más o menos similar. Tercero, la media es mayor a la mediana en todos los años, es decir, que la distribución de los datos está sesgada hacia la derecha; esto ocurre cuando hay valores atípicos o considerablemente más altos que los demás en el conjunto de datos.⁴⁶ En promedio en el período 2007-2015, la media fue 5.8 veces mayor que la mediana; en 2011, el año con mayor diferencia, la media fue 53 veces mayor a la mediana; en 2014, el año con menor diferencia, la media fue dos veces mayor a la mediana.

Finalmente, si se excluyen del cálculo del promedio estos dos años con valores extremos en las diferencias entre la media y la mediana, la media en el período 2007-2015 fue, en promedio, 6.8 veces mayor a la mediana. Tomando en cuenta que una distribución con datos perfectamente simétricos no debe tener una diferencia entre los dos valores, la diferencia promedio presentada en el período 2007-2015 refleja una concentración en pocos contribuyentes. En términos financieros, la diferencia promedio entre la media y la mediana es de 18.47 millones de pesos. Existe una mayor diferencia en 2011, al ser de más de 47 millones de pesos, mientras que la menor diferencia entre estos dos valores se presentó en el 2014, al ser de apenas 1.4 millones de pesos. Al excluir estos dos valores extremos, la diferencia promedio entre la media y la mediana a lo largo del período 2007-2015 es de 16.82 millones de pesos.

⁴⁶ Los valores atípicos inciden en el valor de la media pero no en la mediana, ya que esta última solo se ve influenciada por el valor que se encuentra en la posición central. Es importante tener en cuenta que el hecho de que la media sea mayor a la mediana no indica necesariamente que los datos estén mal o que haya errores. Simplemente indica una asimetría en la distribución de los datos, con valores más altos en el extremo derecho.

La desviación estándar es alta en todos los años; sin embargo, hay tres valores extremos: 2008 y 2011, que son mayores al resto de los años; y 2014, que es menor al resto de los años. La desviación estándar promedio de todos los años es de 170.92 millones de pesos, pero si excluimos los valores extremos, la desviación estándar promedio es de 94 millones de pesos. La desviación estándar del año 2008 es 4.8 veces mayor al promedio del resto de los años; la del 2013 es 5.4 veces mayor; y 2014 es 21 veces menor al promedio. Los Cuadros 5, 6, 7 y 8 muestran la concentración de los datos tomando en cuenta a la desviación estándar como punto de referencia.

Gráfica 6. La concentración de las condonaciones por año/motivo legal.



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

Cuadro 5. Distribución de las condonaciones en el año 2007.

2007	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$118,414,115	2,233 (100%)	\$20,661,392	\$46,136,890,150 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$20,661,392-\$118,414,115	\$24,431,810	195(8.87%)	\$46,183,274	\$9,005,738,547 (19.52%)
De una a dos desviaciones estándar por arriba de la media \$118,414,115-\$236,828,230	\$34,513,445	30 (1.34%)	\$158,936,836	\$4,768,105,094 (10.33%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$236,828,230-\$355,242,345	\$32,916,411	11 (0.49%)	\$293,902,018	\$3,232,922,205 (7.01%)
De tres desviaciones estándar por arriba de la media en adelante \$355,242,345-\$2,786,302,428	\$738,937,120	20 (0.90%)	\$987,752,772	\$19,755,055,453 (42.82%)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Cuadro 6. Distribución de las condonaciones en el año 2008.

2008	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$460,763,834	2,603 (100%)	\$28,200,307	\$73,405,399,735 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$28,200,307-\$460,763,834	\$84,078,946	213(8.18%)	\$88,008,544	\$18,745,820,078 (25.54%)
De una a dos desviaciones estándar por arriba de la media \$460,763,834-\$921,527,668	\$134,567,266	12 (0.46%)	\$621,001,406	\$7,452,016,882 (10.15%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$921,527,668-\$1,382,291,502	-	-	-	-
De tres a cuatro desviaciones estándar por arriba de la media \$1,382,291,502-\$1,843,055,336	\$76,125,594	2 (0.08%)	\$1,470,026,758	\$2,940,053,516 (4.01%)
De cuatro desviaciones estándar por encima de la media en adelante \$1,843,055,336-\$22,792,380,084	\$10,091,765,246	4 (0.16%)	\$7,689,161,779	\$30,756,647,118 (41.90%)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Cuadro 7. Distribución de las condonaciones en el año 2011.

2011	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$509,414,207	285 (100%)	\$47,856,753	\$13,639,174,875 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$47,856,753-\$509,414,207	\$133,545,537	13(4.56%)	\$155,517,115	\$2,021,722,497 (14.82%)
De una a dos desviaciones estándar por arriba de la media \$509,414,207-\$1,018,828,414	-	1 (0.35%)	\$628,534,666	\$628,534,666 (4.61%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$1,018,828,414-\$1,528,242,621	-	-	-	-
De tres a cuatro desviaciones estándar por arriba de la media \$1,528,242,621-\$2,037,656,828	-	1 (0.35%)	\$1,470,026,758	\$2,940,053,516 (21.56%)
De cuatro desviaciones estándar por encima de la media en adelante \$2,037,656,828-\$8,393,241,260	-	1 (0.35%)	\$8,393,241,260	\$8,393,241,260 (61.54%)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Cuadro 8. Distribución de las condonaciones en el año 2013.

2013	Desviación estándar	Número de condonaciones (y porcentaje del total)	Media	Total condonado (y porcentaje del total)
En general	\$201,667,304	3879 (100%)	\$36,785,757	\$142,691,954,967 (100%)
Entre la media y una desviación estándar por arriba de la media \$36,785,757-\$201,667,304	\$45,598,454	308 (7.94%)	\$88,970,594	\$27,402,943,010 (19.20%)
De una a dos desviaciones estándar por arriba de la media \$201,667,304-\$403,334,608	\$61,695,071	52 (1.34%)	\$292,021,449	\$15,185,115,375 (10.64%)
De dos a tres desviaciones estándar por arriba de la media \$403,334,608-\$605,001,912	\$54,045,759	18 (0.46%)	\$495,490,679	\$8,918,832,235 (6.25%)
De tres a cuatro desviaciones estándar por arriba de la media \$605,001,912-\$806,669,216	\$57,917,004	12 (0.31%)	\$725,163,572	\$8,701,962,868 (6.10%)
De cuatro desviaciones estándar por encima de la media en adelante \$806,669,216-\$5,089,384,923	\$975,385,216	34 (0.88%)	\$1,821,063,631	\$61,916,163,464 (43.39%)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Los datos sugieren que el monto de las condonaciones se concentra en muy pocas personas, aunque los beneficios fiscales se presentan en distintos grados dependiendo del año. En primer lugar, la gráfica de percentiles ilustra que hay una gran diferencia entre los percentiles 99 y 95, que es mayor a la existente en niveles de percentiles inferiores, y ésta es mayor en los últimos diez percentiles, del 90 al 99. En segundo lugar, la gráfica y cuadros de desviación estándar también apuntan a que existe una concentración en el monto condonado en pocas manos, y que ésta tiene distintas proporciones en cada año, distribuidos de la siguiente manera: en 2007 hubo 20 contribuyentes que se encontraron a tres desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual correspondió a 0.90% de los beneficiados ese año, y éstos concentraron 42.82% del monto condonado en ese año. Durante 2008, hubo 6 contribuyentes que se encontraron a tres desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual corresponde a 0.24% de los beneficiados ese año y a una concentración equivalente a 45.91% del monto anual condonado. En 2011, hubo 2 contribuyentes que se encontraron a tres desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual se refiere a 0.70% de los beneficiados ese año y 83.10% del monto condonado. Por último, en 2013, sólo 46 contribuyentes se encontraron a tres desviaciones estándar o más por arriba de la media, lo cual correspondió a 1.19% de los beneficiados y 49.49% del monto condonado para ese año.

Finalmente, es sugestivo apuntar que, en todos los años, la media fue considerablemente mayor a la mediana, lo cual indica que la distribución de los datos está sesgada a la derecha y que la mayor parte de las condonaciones se encontraron por debajo de la media. Como lo ilustró el análisis de percentiles y de desviación estándar, esto se debe a que hay valores altos extremos que “inflan” la media o, en otras palabras, que hay

pocas condonaciones que fueron considerablemente más altas que la mayoría, lo que provocó que el promedio condonado fuera más alto de lo que hubiese resultado de un cálculo del promedio condonado sin tomar en cuenta las condonaciones más altas.

2.4.3. DISTRIBUCIÓN DE LOS DATOS POR ENTIDAD FEDERATIVA

Antes de comenzar con este apartado, es relevante precisar que, con el objetivo de profundizar el análisis, se seleccionaron las seis entidades que cuentan con las cifras más altas en el monto total condonado y el número de condonaciones, pues tienen una mayor relevancia en términos de los beneficios fiscales otorgados. Estas entidades son indicativas de la magnitud de las condonaciones en el contexto nacional, pues concentran 53.81% del total de condonaciones otorgadas y 75.09% del monto total condonado a nivel nacional en el periodo 2007-2015. El Cuadro 9 ilustra la posición que ocupan estas entidades respecto a las demás en algunas variables de interés.

Cuadro 9. Posición que ocupan las entidades federativas en medidas que ilustran la distribución de las condonaciones por entidad federativa.

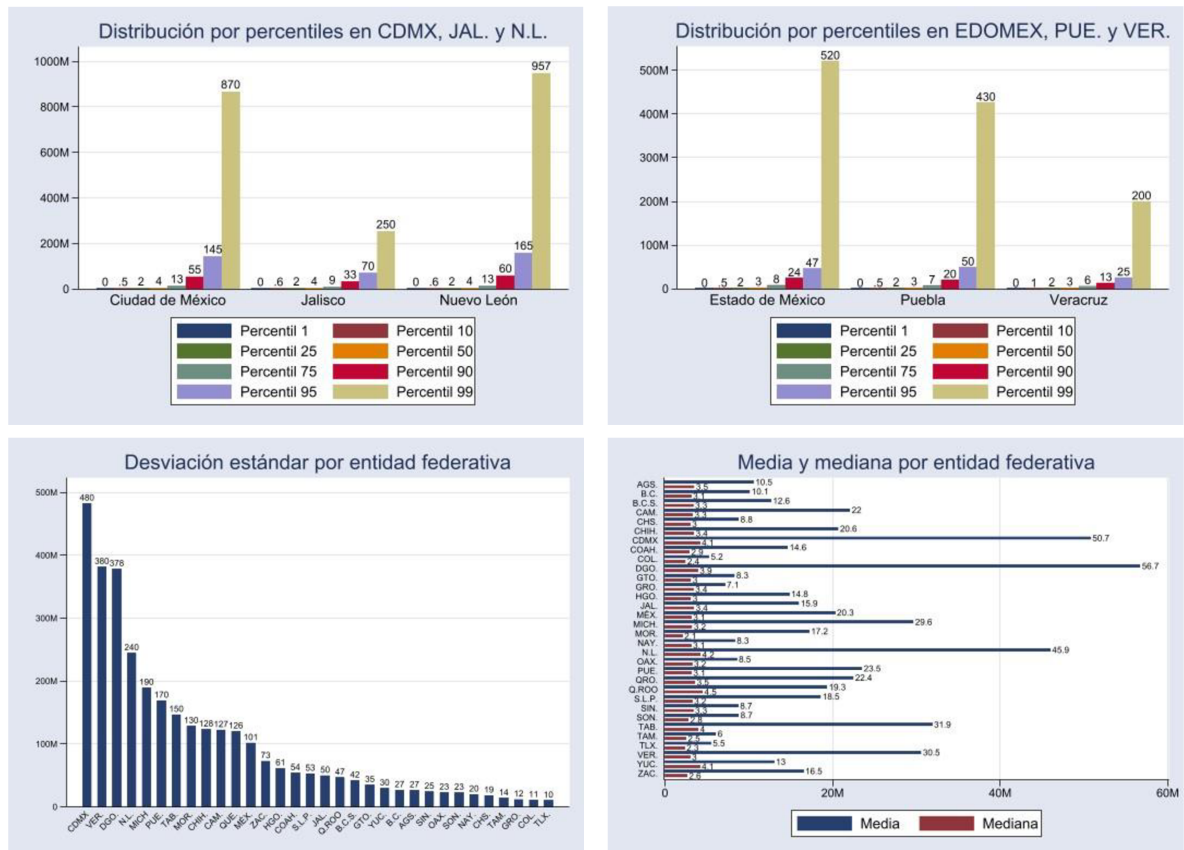
Entidad Federativa	Monto condonado	Número de condonaciones	Monto promedio condonado	Diferencia entre media y mediana	Desviación estándar	Diferencia entre percentil 95-99
Ciudad de México	1	1	2	2	1	4
Estado de México	3	2	11	11	12	7
Jalisco	5	4	16	16	17	15
Nuevo León	2	3	3	3	4	3
Puebla	6	6	7	7	6	10
Veracruz	4	5	5	5	2	16

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Pese a que los estados presentan heterogeneidad en la posición que ocupan en las seis columnas, se puede observar que todas ocuparon una posición alta en todos los apartados, lo que significa que los beneficios de la política de condonaciones se concentran principalmente en estas entidades federativas.

En cuanto a la distribución por percentiles, las seis entidades presentan la misma situación: a medida que los niveles de percentiles aumentan, la brecha entre los montos condonados entre el percentil n y el $n-1$ es cada vez mayor. En el Estado de México, el percentil 95 es 11 veces menor al percentil 99; en Puebla es 8.6 veces menor; en Veracruz, 8; en Ciudad de México, 6; en Nuevo León, 5.8; y en Jalisco 3.5 veces. En otros términos, esto implica que a mayores niveles de percentiles, mayor desigualdad en comparación con el percentil anterior inmediato. La Gráfica 7 ilustra lo antes mencionado y recolecta datos de desviación estándar y media y mediana por entidad federativa.

Gráfica 7. La concentración de las condonaciones por entidad federativa..



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

2.4.4 CONSIDERACIONES SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE LOS DATOS

Como resultado del análisis realizado en este capítulo, se puede afirmar que hay características que hacen que un contribuyente tuviera mayores probabilidades de obtener una condonación durante el periodo estudiado y que ésta sea monetariamente más sustanciosa que las demás condonaciones otorgadas. Los Cuadros 10, 11 y 12 presentan un resumen de los principales hallazgos de este capítulo para cada variable: tipo de persona, año/motivo legal, y por entidad federativa.

Cuadro 10. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por tipo de persona.

Tipo de persona	% de condonaciones otorgadas con respecto al total	% del monto condonado respecto al total	Percentil del 90 al 99 respecto al total	Percentil 95 al 99 respecto al total	Percentil 99 respecto al total
Persona física	23.37%	5.2%	Hay 235 condonaciones (2.34% del total) y suman \$8,985,652,461 (3.15% del total)	Hay 118 condonaciones (1.18% del total) y suman \$7,010,955,867 (2.46% del total)	Hay 24 condonaciones (0.24% del total) y suman \$3,833,829,915 (1.34% del total)
Persona moral	76.63%	94.8%	Hay 769 condonaciones (7.67% del total) y suman \$228,971,629,301 (80.26% del total)	Hay 385 condonaciones (3.84% del total) y suman \$206,431,623,387 (72.36% del total)	Hay 77 condonaciones (0.77% del total) y suman \$138,722,540,623 (48.63% del total)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Cuadro 11. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por año.

Año/Motivo legal	% de condonaciones otorgadas con respecto al total	% del monto condonado respecto al total	Percentil del 90 al 99 respecto al total	Percentil 95 al 99 respecto al total	Percentil 99 respecto al total
Años del esquema permanente (2009, 2010, 2012, 2014 y 2015)	10.23%	3.29%	2009: hay 15 condonaciones (0.15% del total) y suman \$ 3,650,394,346 (1.28% del total) 2010: hay 30 condonaciones (0.3% del total) y suman \$ 1,622,679,424 (0.57% del total) 2012: hay 23 condonaciones (0.23% del total) y suman \$ 878,831,414 (0.31% del total) 2014: hay 18 condonaciones (0.18% del total) y suman \$241,541,732 (0.08% del total) 2015: hay 20 condonaciones (0.2% del total) y suman \$1,216,262,608 (0.43% del total) Todos los años del esquema permanente: hay 106 condonaciones (1.06% del total) y suman \$7,609,709,524 (2.67% del total)	2009: hay 8 condonaciones (0.08% del total) y suman \$3,224,113,246 (1.13% del total) 2010: hay 15 condonaciones (0.15% del total) y suman \$1,444,317,685 (0.51% del total) 2012: hay 12 condonaciones y suman \$782,472,354 (0.27% del total) 2014: hay 9 condonaciones (0.09% del total) y suman \$158,360,354 (0.06% del total) 2015: hay 10 condonaciones (0.10% del total) y suman \$1,120,256,587 (0.39% del total) Todos los años del esquema permanente: hay 54 condonaciones (0.54% del total) y suman \$6,729,520,226 (2.36% del total)	2009: hay 2 condonaciones (0.02% del total) y suman \$1,966,865,290 (0.69% del total) 2010: hay 3 condonaciones (0.03% del total) y suman \$969,637,264 (0.34% del total) 2012: hay 3 condonaciones (0.03% del total) y suman \$589,242,745 (0.21% del total) 2014: hay 2 condonaciones (0.02% del total) y suman \$49,320,931 (0.02% del total) 2015: hay 2 condonaciones (0.02% del total) y suman \$622,896,012 (0.22% del total) Todos los años del esquema permanente: hay 12 condonaciones (0.12% del total) y suman \$4,197,962,242 (1.47% del total)

Años de megacondonaciones (2007 y 2013)	2007: 22.27% 2013: 38.68% Agregado: 60.95%	2007: 16.17% 2013: 50.01% Agregado : 66.18%	2007: hay 224 condonaciones (2.23% del total) y suman \$36,057,749,425 (12.64% del total) 2013: hay 385 condonaciones (3.84% del total) y suman \$120,701,849,875 (42.31% del total)	2007: hay 112 condonaciones (1.12% del total) y suman \$31,944,525,200 (11.20% del total) 2013: hay 194 condonaciones (1.93% del total) y suman \$106,896,240,132 (37.47% del total)	2007: hay 23 condonaciones (0.23% del total) y suman \$20,741,442,456 (7.27% del total) 2013: hay 39 condonaciones (0.39% del total) y suman \$65,826,251,462 (23.07% del total)
Años atípicos: (2008 y 2011)	2008: 25.96% 2011: 2.84% Todos los años atípicos: 28.80%	2008: 25.73% 2011: 4.78% Todos los años atípicos: 30.51%	2008: hay 261 condonaciones (2.6% del total) y suman \$60,704,780,223 (21.28% del total) 2011: hay 29 condonaciones (0.29% del total) y suman \$13,120,264,604 (4.6% del total)	2008: hay 131 condonaciones (1.31% del total) y suman \$56,230,070,166 (19.71% del total) 2011: hay 15 condonaciones (0.15% del total) y suman \$12,714,334,584 (4.46% del total)	2008: hay 27 condonaciones (0.27% del total) y suman \$44,511,412,994 (15.60%) 2011: hay 3 condonaciones (0.03% del total) y suman \$10,744,269,441 (3.77% del total)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Cuadro 12. Principales hallazgos en la distribución de las condonaciones por estados.

Entidades federativas	% de condonaciones otorgadas con respecto al total	% del monto condonado respecto al total	Percentil del 90 al 99 respecto al total	Percentil 95 al 99 respecto al total	Percentil 99 respecto al total
Las entidades: CDMX, Nuevo León, Jalisco, Estado de México, Puebla y Veracruz.	53.81%	75.09% ⁴⁷	Hay 575 condonaciones (5.74% del total) y suman \$136,257,340,916 (47.76% del total)	Hay 288 condonaciones (2.87% del total) y suman \$123,703,002,886 (43.35% del total)	Hay 58 condonaciones (0.58% del total) y suman \$85,791,661,217 (30.07% del total)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Como se puede apreciar en los Cuadros 10, 11 y 12, hay ciertas características presentes en los contribuyentes que concentran mayor número de condonaciones y monto de éstas. Los “ganadores” de la política de condonaciones son personas morales, que presentaron su solicitud en alguno de los dos períodos de megacondonación, y que habitan en uno de los seis estados mencionados anteriormente. Adicionalmente, la distribución del número y monto de condonaciones favorecen aún más a un pequeño grupo de contribuyentes, ya que del percentil 90 en adelante, esto es, 10% de los contribuyentes con mayores montos condonados, concentra 83.5% del monto total condonado durante los años 2007-2015.

En este sentido, la política pública de condonaciones fue heterogénea en los distintos años de su implementación, pero tendió a favorecer a lo largo del periodo a un pequeño grupo de contribuyentes. En el siguiente capítulo se analizan las características que comparten los contribuyentes situados en el percentil 99 de la distribución, es decir, el top 1%.

⁴⁷ Es importante destacar que también hay estados que, inclusive dentro de las seis entidades concentran una mayor cantidad de monto condonado o porcentaje de condonaciones. Por ejemplo, la Ciudad de México concentra 48.9% del monto total condonado.

Capítulo 3. Análisis del percentil 99 de la distribución de la política de condonaciones

En la sección anterior se mostró que la distribución de la política de las condonaciones es heterogénea en el número de beneficios otorgados, el monto de éstos y que está sesgada de tal manera que favorece a un pequeño grupo de personas físicas y morales. En este capítulo, se profundiza en las condonaciones en los años 2007-2015 otorgadas al selecto grupo de contribuyentes que se han beneficiado en mayor medida de la implementación de esta política pública. Por ello, el objetivo de esta sección es analizar a los contribuyentes que se encuentran en el top 1% de personas que más se beneficiaron. El análisis se realiza por año, entidad federativa, sector y por su relación con el gobierno, es decir, si eran proveedores del gobierno al momento de la condonación.

3.1. ANÁLISIS GENERAL DEL TOP 1%

El 1% de contribuyentes que recibieron los montos de condonación más grandes está compuesto por 101 contribuyentes, dentro de los cuales, 100 son personas morales y sólo una es una persona física (Carlos Efraín De Jesús Cabal Peniche).⁴⁸ En el Cuadro 13 se presentan el monto condonado y el monto promedio condonado, comparado con el número total de condonados en el período 2007-2015.

⁴⁸ Esta persona recibió condonaciones estando en la cárcel. Su caso es particular y se explora en el siguiente capítulo.

Cuadro 13. Comparación entre el 99% de los beneficiarios y el top 1%.

	99% de beneficiarios	Top 1%
Número de condonaciones	9,925	101
Monto condonado	\$134,164,091,539 (47.03% del total del monto condonado)	\$151,107,646,963 (52.97% del total del monto condonado)
Monto promedio de la condonación	\$3,517,792	\$ 1,496,115,316 (425 veces más grande que el promedio del 99% de los beneficiarios)

Fuente: elaboración propia con información del SAT.

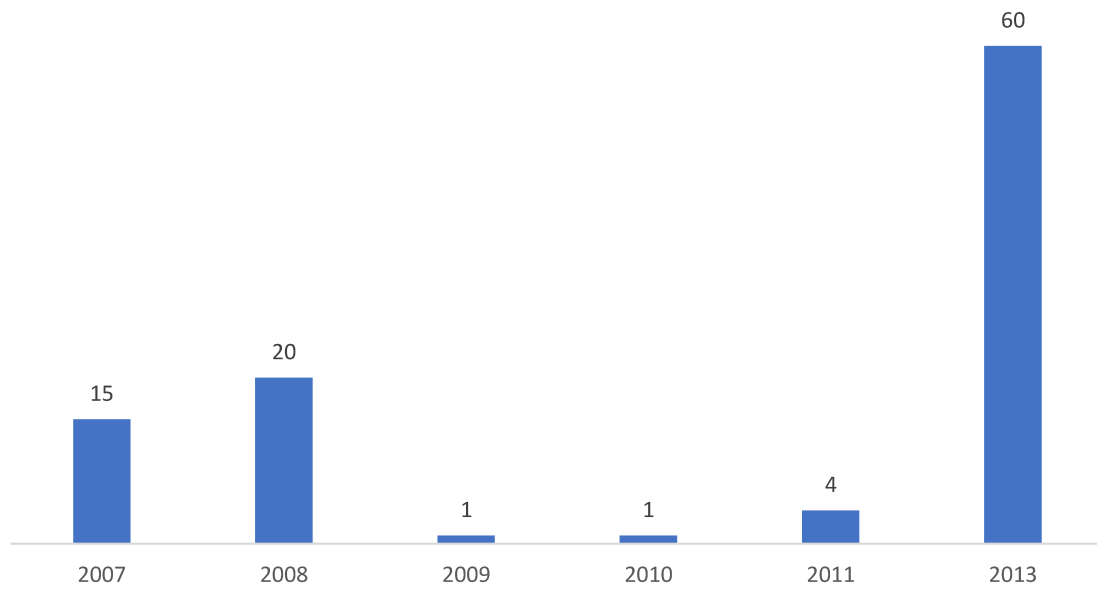
3.1. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR AÑO

Las Gráficas 8, 9 y 10 ilustran cómo se distribuyeron las condonaciones en las siguientes variables: número de condonaciones, monto total condonado y monto promedio condonado.

Se destacan dos aspectos de las gráficas. En primer lugar, al igual que en las secciones anteriores, los años de las megacondonaciones y atípicos (2008 y 2011) concentran la mayor cantidad de condonaciones, monto total condonado y monto promedio de los beneficios fiscales otorgados al top 1%. Esto quiere decir que, desde la dimensión temporal, no hubo una distinción para los contribuyentes situados en el percentil 99, pues estos aprovecharon las mismas ventanas de condonación que el resto.

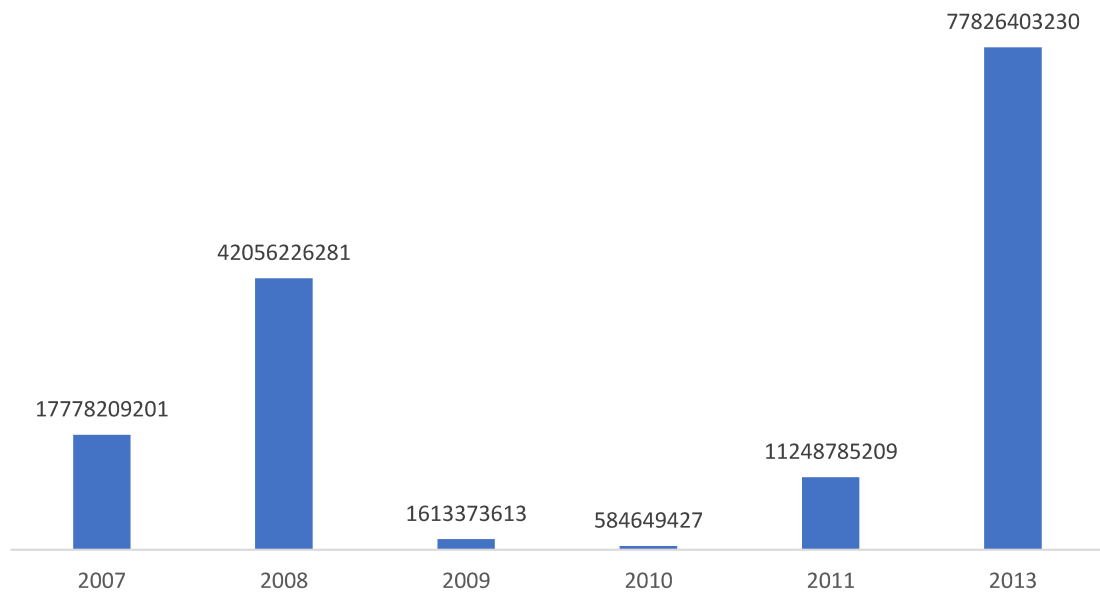
En segundo lugar, destaca que tanto el número de condonaciones como el monto total condonado aumentan conforme pasan los años; mientras que el monto promedio condonado se distribuye de forma desigual a lo largo del tiempo. Los Cuadros 1 y 2 ilustran las diferencias entre la megacondonación de 2007 y 2013 que pueden contribuir a que se presente esta situación. Cabe aclarar que, debido al pequeño número de personas en el top 1%, las medidas de tendencia central son más sensibles a valores extremos.

Gráfica 8. Número de condonaciones del top 1% por año.



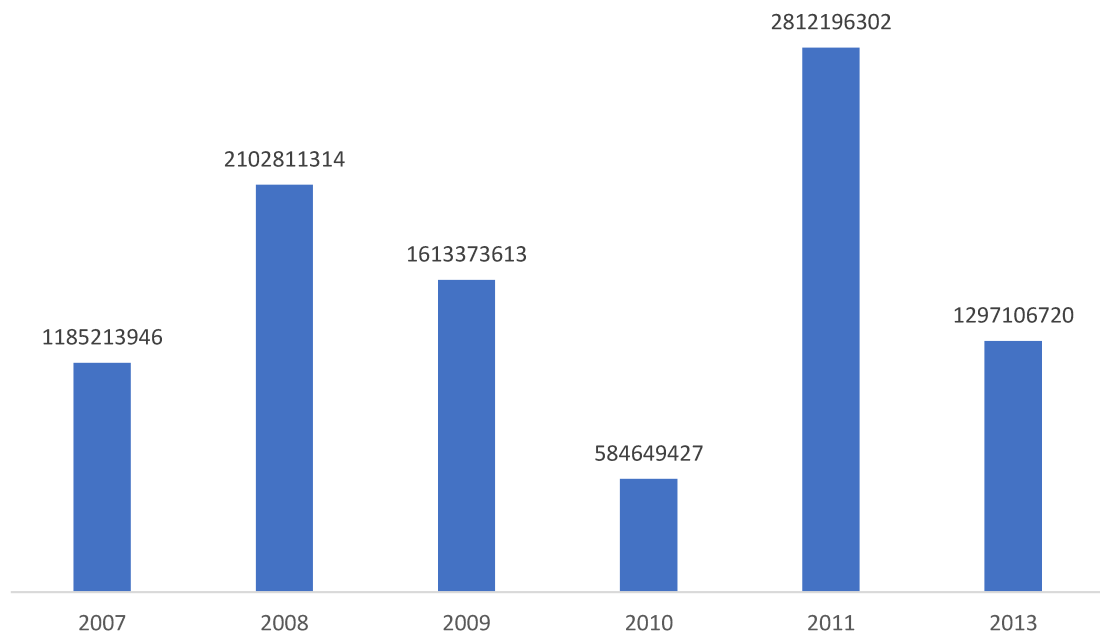
Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 9. Monto total condonado del top 1% por año.



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 10. Monto promedio condonado del top 1% por año



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

3.2. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR ENTIDAD FEDERATIVA

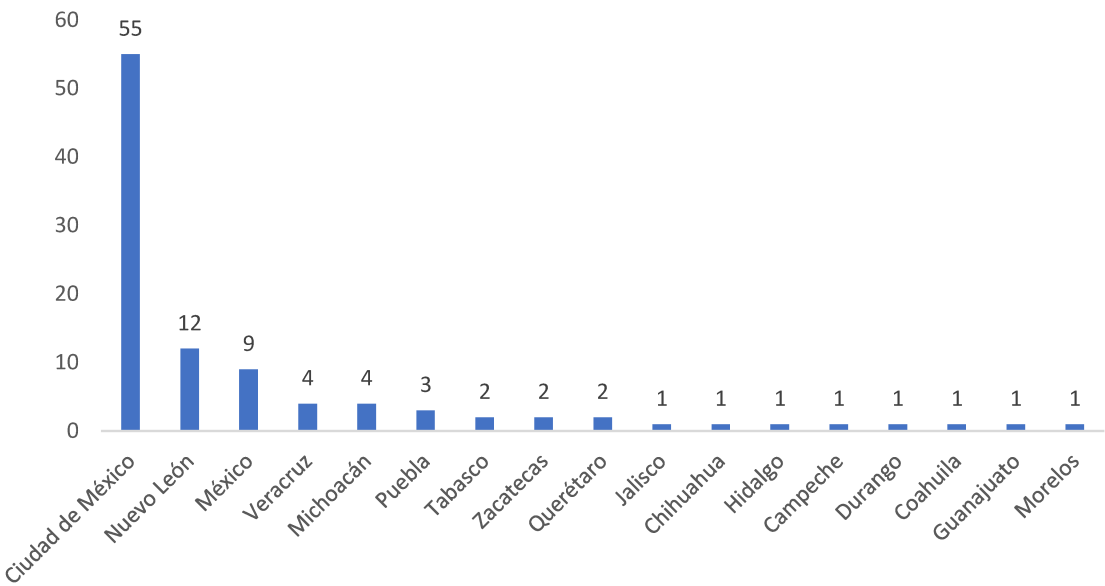
Las Gráficas 11, 12 y 13 ilustran cómo se distribuyeron las condonaciones en las siguientes variables: número de condonaciones, monto total condonado y monto promedio condonado. Destacan dos aspectos de las gráficas. En primer lugar, que la mayor parte de los condonados pertenecientes al top 1% habitaban en Ciudad de México, Nuevo León, Estado de México, Veracruz, Michoacán y Puebla; así, cinco de las seis entidades mencionadas en la sección 2.4.3 se encuentran presentes en los primeros seis lugares, Jalisco se encontró en el puesto 10.

En segundo lugar, las seis entidades con mayor monto total condonado al top 1% son Ciudad de México, Nuevo León, Veracruz, Estado de México, Puebla y Michoacán, de nuevo, con Jalisco fuera de la lista, en el lugar 14. Finalmente, en el monto promedio condonado al top 1% sólo contiene a dos entidades de la sección 2.4.3 (Ciudad de México y Nuevo León). Esto puede deberse a que el número reducido de personas en el top 1% hace que las medidas de tendencia central sean más sensibles a valores extremos; para ilustrar esto, se toma el ejemplo de Durango, pues sólo un contribuyente del top 1% perteneció a esta entidad, por lo que el promedio registrado y el importe condonado fue exactamente el mismo.

Pese a que no hay una característica en particular que permita identificar por qué la Ciudad de México, el Estado de México, Nuevo León, Puebla y Veracruz cuentan con más y mayores condonaciones dentro del top 1%, se puede suponer que se debe a las características citadas en la sección 2.4.3. En particular, estos estados comparten las siguientes características: son los más poblados; los que más aportan al PIB nacional; y los que tienen mayor número de empresas. En estos rubros, la Ciudad de México ocupa el

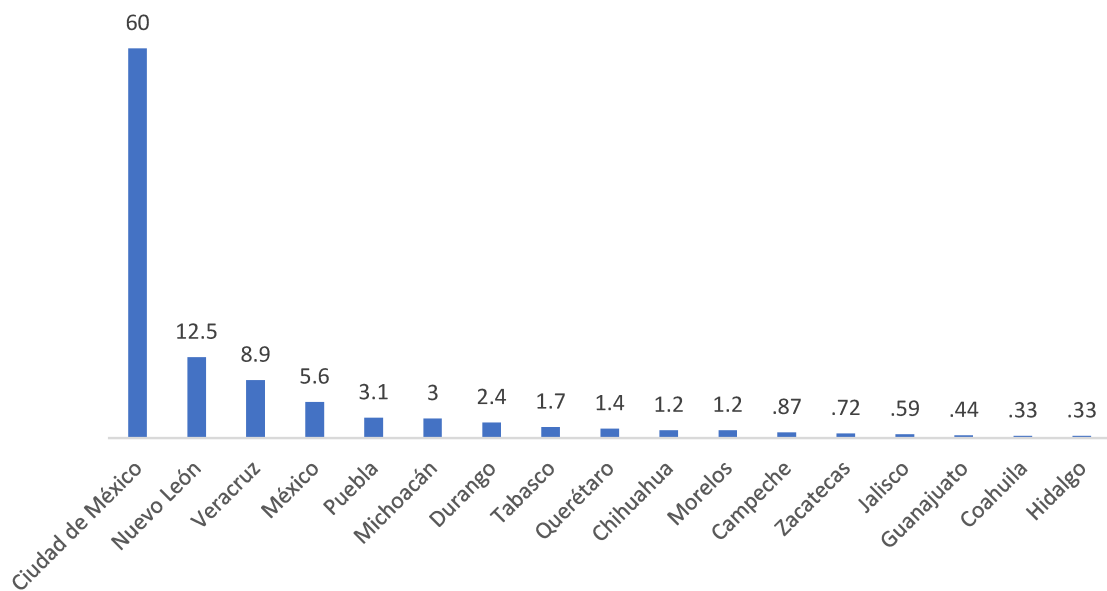
lugar 2, 1 y 1, respectivamente; el Estado de México el 1, 2 y 5; Jalisco el 4, 4, 2; Veracruz el 3, 5 y 3; Nuevo León el lugar 8, 3 y 7; y Puebla el 5, 11 y 12.

Gráfica 11. Número de condonaciones del top 1% por entidad federativa



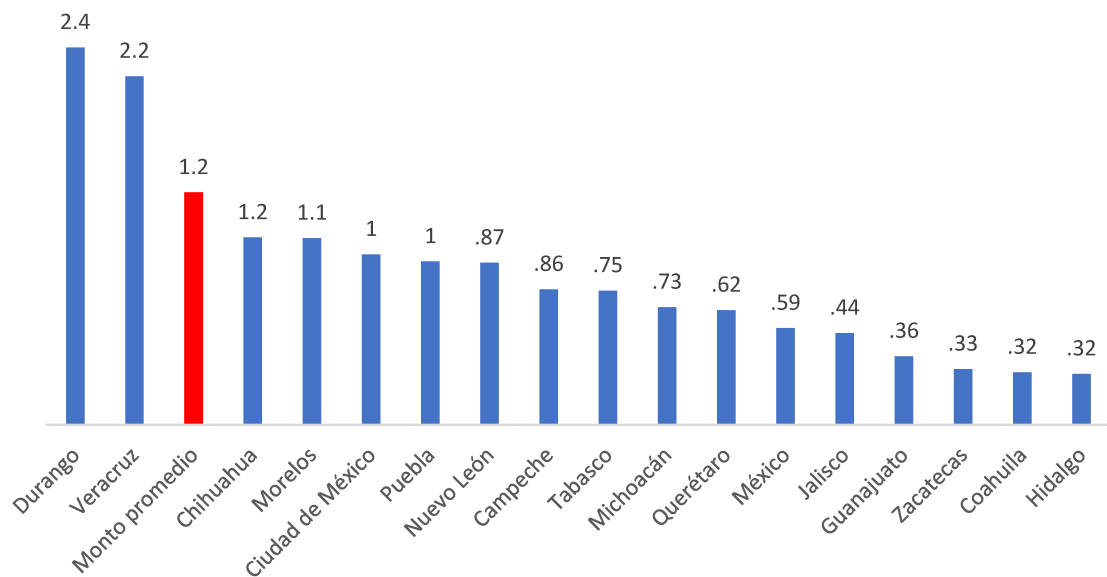
Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 12. Monto total condonado del top 1% por entidad federativa en mmdp



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 13. Monto promedio condonado del top 1% por entidad federativa en mmdp



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

3.3. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR SECTOR ECONÓMICO

Las Gráficas 14, 15 y 16 ilustran cómo se distribuyeron las condonaciones en las siguientes variables: número de condonaciones, monto total condonado y monto promedio condonado. Cabe destacar que el sector gubernamental fue el sector que tuvo mayor preponderancia dentro del top 1% en las variables mencionadas anteriormente, lo que podría sugerir que es más fácil que se autorice condonar un monto alto a las instituciones gubernamentales que a otras industrias. En la siguiente sección se explora de manera más amplia las implicaciones de esto.

No obstante, cabe preguntarse si históricamente estos sectores han sido favorecidos por el gobierno. En el caso del energético, durante los sexenios de Fox, Calderón y Peña, prevaleció el ánimo de buscar inversión extranjera en el sector energético^{49,50,51}. Las primeras dos administraciones propusieron reformas energéticas que pretendían abrir el sector energético a la competencia internacional; no obstante, estas no fueron aprobadas por el congreso. Es por ello que, ante la negativa de privatizar la industria, es probable que el gobierno haya recurrido, al menos en parte, a condonaciones y otros beneficios fiscales para subsanar el déficit de Petróleos Mexicanos y de las empresas energéticas en general. Cabe destacar que las condonaciones a empresas pertenecientes al sector energético se mantuvieron en montos y cantidades similares a lo largo del periodo, por lo que no hay evidencia para sostener que se tuvo mayor preferencia en un periodo que en otro.

⁴⁹Diario Oficial de la Federación, *Programa Sectorial de Energía 2001-2006*, consultado en: https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=737302&fecha=11/01/2002#gsc.tab=0

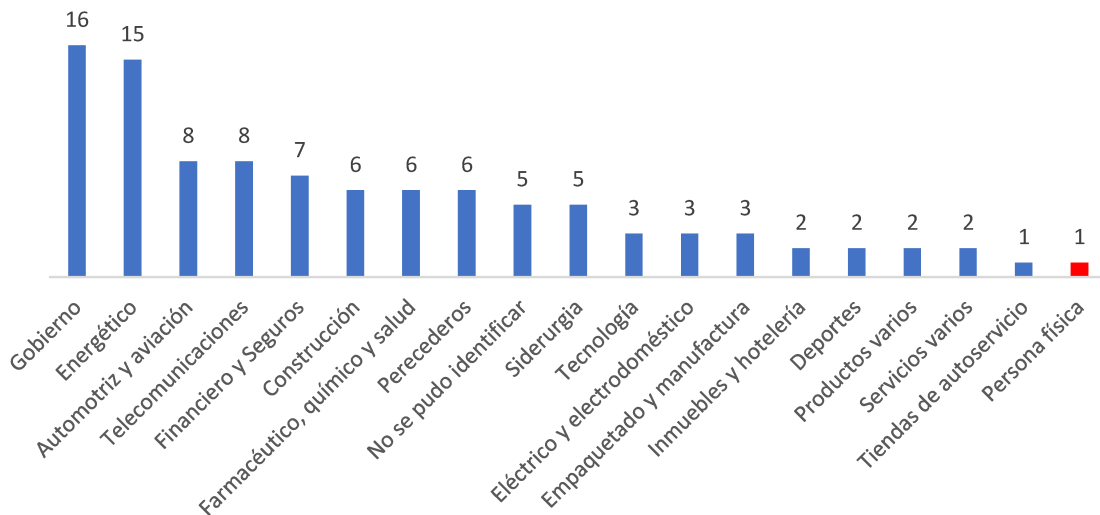
⁵⁰ Ángeles Cornejo, Sarahí, *Crónica de una muerte anunciada: La reforma energética propuesta por el gobierno de Calderón. Memoria histórica*, consultado en: <https://rde.iiec.unam.mx/revistas/cero/articulos/articulo5/articulo5.pdf>

⁵¹ Gobierno de México, *Reforma Energética de México: 10 aspectos destacados*, consultado en: <https://www.gob.mx/epn/articulos/reforma-energetica-de-mexico-10-aspectos-destacados>

En el caso del sector automotriz, en cambio, sí se percibe la intención deliberada de las administraciones de Fox, Calderón y Peña por otorgar beneficios fiscales y facilidades que favorezcan el dinamismo del sector. Durante los sexenios de estos tres presidentes, el sector automotriz creció considerablemente, con la instalación de plantas de empresas transnacionales, como la de Nissan durante la administración de Calderón; el sistema tributario beneficiaba (y aún beneficia) al sector automotriz con tasas efectivas de 0.6 a 5.6% de ISR, en comparación con empresas de otros sectores que deben pagar una tasa de 30%, de acuerdo con información de las tasas efectivas del SAT⁵².

Por lo tanto, puede afirmarse que, en el periodo estudiado, se ha beneficiado al sector energético y, en mayor medida, al automotriz, a través de diversas herramientas fiscales, entre ellas las condonaciones.

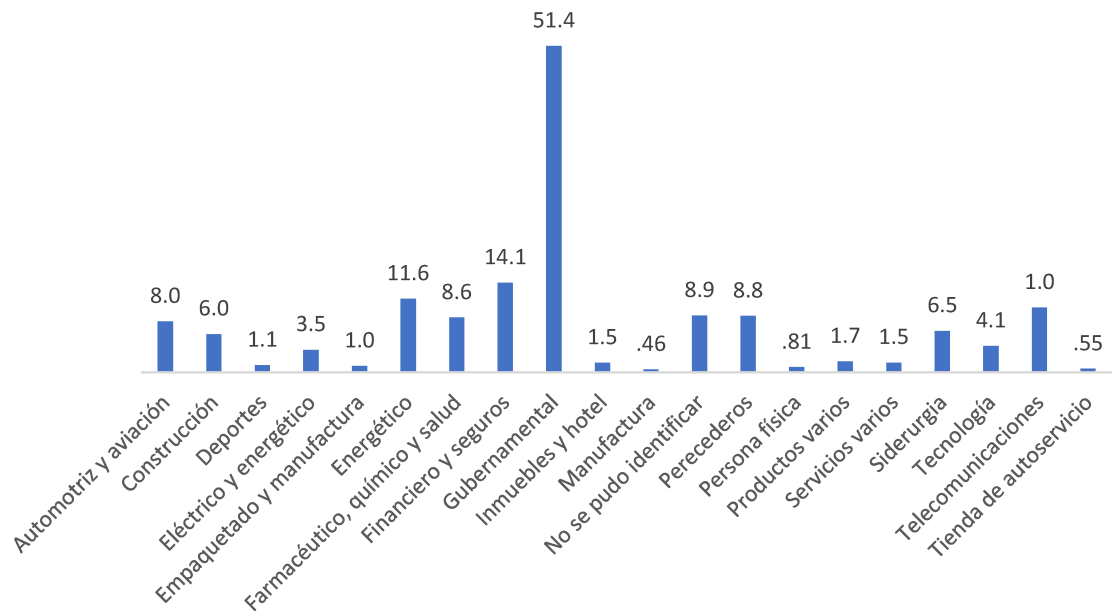
Gráfica 14. Número de condonaciones del top 1% por sector económico



Fuente: elaboración propia con datos del SAT.

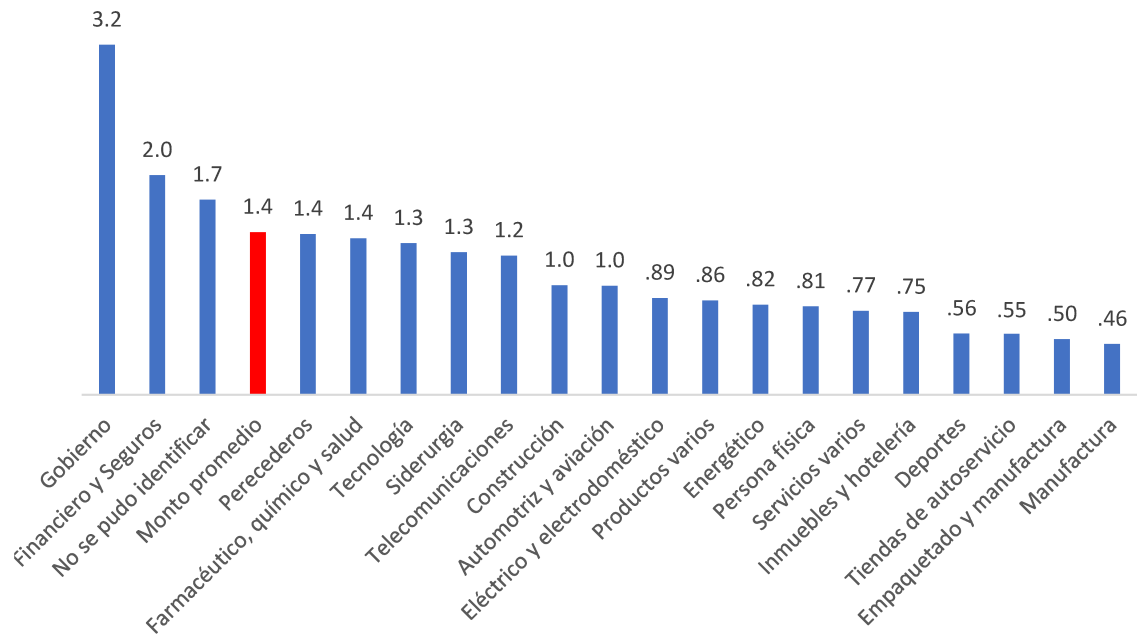
⁵² Rentería Nolasco, Santiago, *En el primer semestre, el SAT recaudó más que todo el sexenio pasado a la industria automotriz*, consultado en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/En-el-primer-semestre-el-SAT-recaudo-mas-que-todo-el-sexenio-pasado-a-la-industria-automotriz-20230719-0031.html>

Gráfica 15. Monto total condonado del top 1% por sector económico en mmdp.



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 16. Monto promedio condonado del top 1% por sector económico en mmdp.



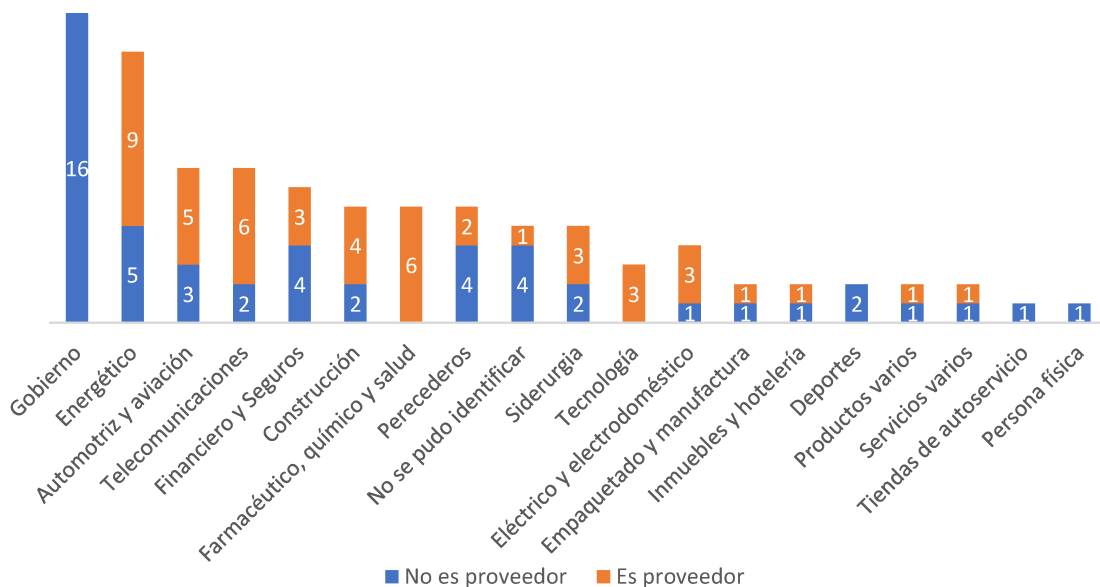
Fuente: elaboración propia con información del SAT.

3.4. ANÁLISIS DEL TOP 1% POR RELACIÓN CON EL GOBIERNO

Las Gráficas 17, 18 y 19 ilustran cómo se distribuyeron las condonaciones en las siguientes variables: número de condonaciones, monto total condonado y monto promedio condonado. Destacan dos aspectos de las gráficas. En primer lugar, que existen áreas de oportunidad en materia de transparencia y rendición de cuentas, puesto que en múltiples casos no se encontró información suficiente para poder determinar si las empresas eran proveedores de gobierno en ese periodo.

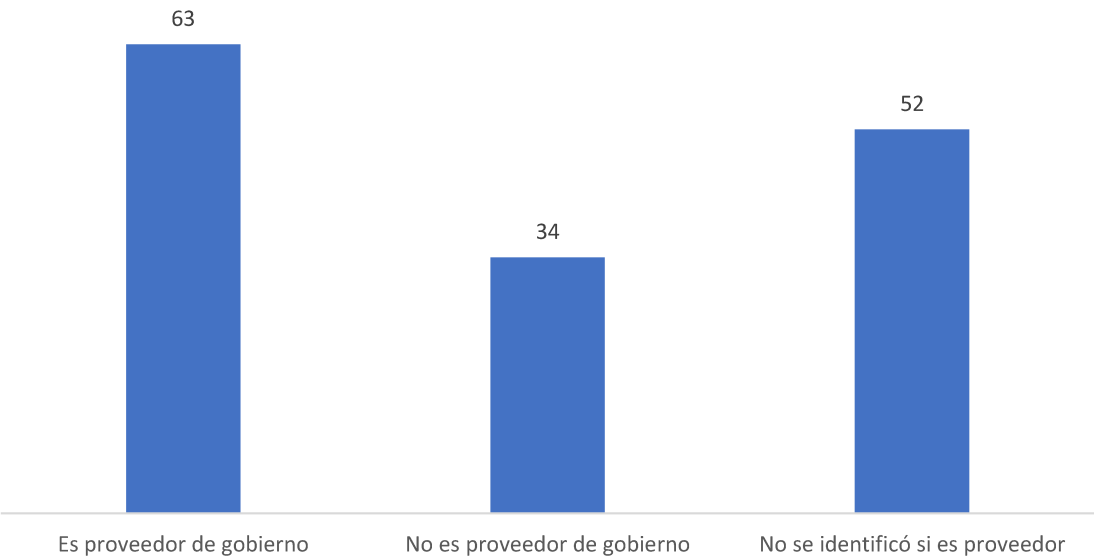
En segundo lugar, que, para los casos en los que se logró identificar la relación que tenía el contribuyente con el gobierno en ese momento, se favoreció a los proveedores de gobierno frente a los que no fueron proveedores, tanto en el número de condonaciones, el monto total condonado y el monto promedio condonado. Este favorecimiento podría significar corrupción en el otorgamiento de las condonaciones.

Gráfica 17. Número de condonaciones del top 1% por sector económico



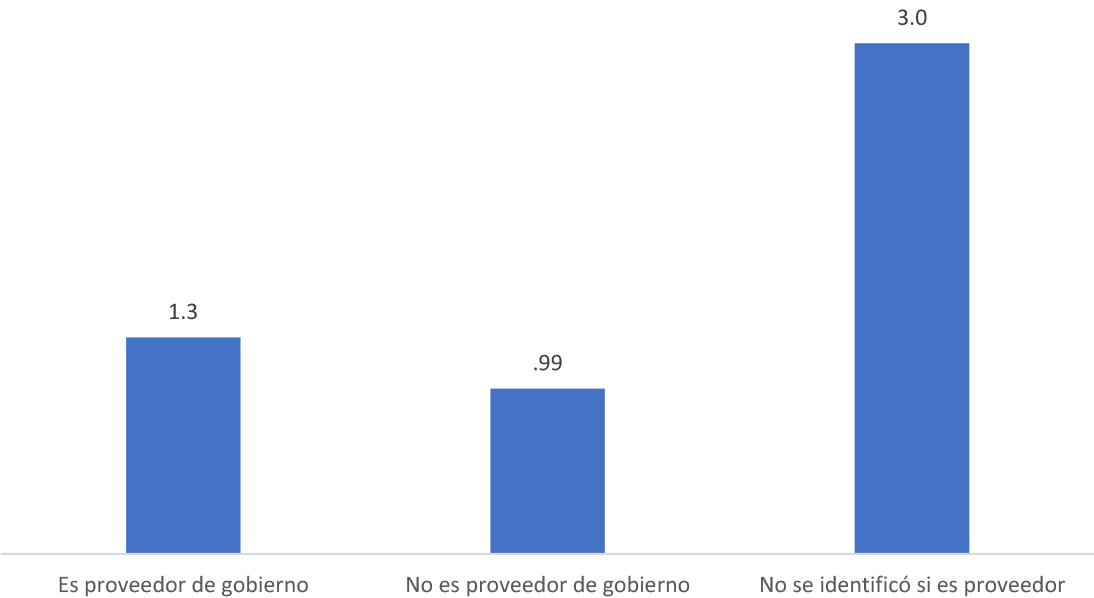
Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 18. Monto total condonado del top 1% por sector económico en mmdp.



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Gráfica 19. Monto promedio condonado del top 1% por sector económico en mmdp.



Fuente: elaboración propia con información del SAT.

Como conclusión a las secciones 3.1 a 3.4, se puede inferir que el perfil de contribuyente que obtuvo más y mayores beneficios del esquema de condonación implementado en los años 2007-2015 fueron los contribuyentes que: a) eran personas morales; b) solicitaron en los periodos de megacondonación (2007 y 2013); c) eran de la Ciudad de México, el Estado de México, Jalisco, Nuevo León, Puebla o Veracruz; d) pertenecían al sector gubernamental, energético o automotriz; y e) eran proveedores del gobierno.

3.5. LISTA DE LOS 101 CONTRIBUYENTES QUE MÁS SE BENEFICIARON DE LA POLÍTICA DE CONDONACIONES EN EL PERÍODO 2007-2015

Después de conocer las cifras agregadas del top 1% en cuanto al número de condonaciones, el monto total condonado y el monto promedio condonado por año, por entidad federativa, por sector y por su relación con el gobierno al momento de su condonación, es pertinente conocer los nombres de los grandes ganadores. En el Cuadro 14 se encuentran la razón social de los 101 contribuyentes pertenecientes al top 1% de las condonaciones más grandes para el periodo estudiado.

Cuadro 14. Información desagregada de los condonados del top 1%⁵³

Contribuyente	Monto Condonado	Año	Entidad federativa	Sector	Proveedor de gobierno	Número de contratos
Comisión Federal De Electricidad	22792380083	2008	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Secretaría De Educación	8393241260	2011	Veracruz	Gubernamental	NA	NA
BBVA Bancomer	5089384923	2013	CDMX	Financiero y Seguros	Sí	7
Productos Roche	3779125371	2013	CDMX	Farmacéutico	Sí	78
Servicios Y Asesoría Para Proyectos	3549597467	2008	Nuevo león	Financiero y Seguros	No	0
Grupo Lala	3194906141	2013	Durango	Perecederos	Sí	0
Ternium México	3069516184	2013	Nuevo león	Siderurgia	Sí	0
Secretaría De Educación	3015940480	2013	Veracruz	Gubernamental	NA	NA
Banco Azteca	2843104971	2013	CDMX	Financiero y Seguros	Sí	0
Volkswagen De México	2786302428	2007	Puebla	Automotriz	Sí	0
Operadora Unefón	2785417951	2013	CDMX	Telecomunicaciones	Sí	0
Gobierno Del Estado De Michoacán	2677163879	2013	Michoacán	Gubernamental	NA	NA
Banco Nacional De Comercio Exterior	2513216395	2008	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Trademarks Europa	2478711498	2007	Nuevo león	NSI	No	0
Acerus	2043643593	2013	Nuevo león	NSI	No	0
Ges Technologies	2036833073	2007	Chihuahua	NSI	No	0

⁵³ En la columna “Sector”, las siglas NSI significan que no se identificó a qué sector pertenecían los condonados, mientras que en las columnas “Proveedor de gobierno” y “Número de contratos”, las siglas NA significan no aplica, debido a que son personas morales pertenecientes al gobierno.

Hewlett-Packard México	1995427897	2013	CDMX	Tecnología	Sí	146
Sabritas	1960728611	2013	CDMX	Perecederos	No	0
Deacero	1918756702	2013	Nuevo león	Siderurgia	Sí	0
Luz Y Fuerza Del Centro	1901453172	2008	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Luz Y Fuerza Del Centro	1895580959	2007	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Fármacos Especializados	1836366249	2013	CDMX	Farmacéutico	Sí	287
Lpm	1810597898	2013	CDMX	Sin identificar	Sí	0
Tv Azteca	1750575963	2013	CDMX	Telecomunicaciones	Sí	0
Instituto De Salud Del Estado De México	1722493516	2011	México	Gubernamental	NA	NA
Luz Y Fuerza Del Centro	1613373614	2009	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Red Azteca Internacional	1591355238	2013	CDMX	Telecomunicaciones	No	0
Gemalto México	1581297864	2013	Morelos	Telecomunicaciones	Sí	0
Servicios Protexa Construcciones	1523855683	2008	Nuevo león	Construcción	Sí	0
Noble México Limited	1506593143	2013	CDMX	Energético	No	0
Halliburton De México	1479197817	2013	Tabasco	Energético	Sí	0
Aero California	1416197834	2008	CDMX	Aviación	No	0
Consorcio Del Mayab	1384174870	2007	CDMX	Concesión de autopistas	No	0
Effem México Inc. Y Compañía	1369159992	2013	Querétaro	Perecederos	No	0
Grupo IBM México	1275765823	2013	CDMX	Tecnología	Sí	0
Grupo Mexicano De Desarrollo	1212048231	2013	CDMX	Construcción	Sí	0
Noble Asset México	1209029816	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Central America Drilling	1148017247	2013	Campeche	Energético	No	0
Fábrica De Jabón La Corona	1083123696	2007	México	Productos de limpieza	Sí	0
Conservas La Costeña	1079643295	2013	México	Perecederos	Sí	0
Volkswagen De México	1055873441	2013	Puebla	Automotriz	Sí	0
Servicio Postal Mexicano	1020125383	2007	CDMX	Gubernamental	NA	137
Grupo Posadas	1006818062	2013	CDMX	Hotelería	Sí	32
Península Drilling	1003478514	2013	México	Energético	No	0
Nabors Drilling International Ltd.	991445743	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Merck Sharp & Dohme De México	983940170	2013	CDMX	Farmacéutico	Sí	0
Ally Credit	948880032	2013	Nuevo león	Financiero y Seguros	No	0
Sistema Operador De Los Servicios De Agua Potable Y Alcantarillado Del Municipio De Puebla	926100884	2013	Puebla	Gubernamental	NA	NA
IBM De México Comercialización Y Servicios	909451888	2013	CDMX	Tecnología	Sí	0
Controladora Mabe	868830650	2008	CDMX	Electrodomésticos	Sí	0

Seguritec Transporte De Valores	867409453	2013	CDMX	Servicios varios	Sí	108
Protexa Construcciones	821988009	2007	Nuevo león	Construcción	Sí	0
Carlos Efraín De Jesús Cabal Peniche*	813062099	2008	CDMX	Persona física	NA	0
Praxair México	797225826	2013	CDMX	Químico	Sí	705
Heerema Marine Contractors México	793948015	2013	Tabasco	Energético	No	0
Mega Cable	777109271	2013	Jalisco	Telecomunicaciones	Sí	0
Novartis Farmacéutica	772312460	2013	CDMX	Farmacéutico	Sí	115
Noble Leonard Jones	769492426	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Pemex Petroquímica	758342807	2008	Veracruz	Gubernamental	NA	NA
Libertad Servicios Financieros	739004891	2007	Querétaro	Financiero y Seguros	No	0
Noble John Sandifer	737094153	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Chrysler De México	731805272	2013	CDMX	Automotriz	Sí	0
Noble Bill Jennings	692805038	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Ingenio Eldorado	688990692	2008	CDMX	Perecederos	No	0
Diblo	676999561	2013	CDMX	Servicios varios	No	0
Sistema De Transporte Colectivo	676265762	2007	CDMX	Gubernamental	NA	NA
Noble Johnnie Hoffman	655357345	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Truper	652848336	2013	México	Ferretería	No	0
Corporación Protexa	649522708	2008	Nuevo león	Construcción	Sí	0
Telecomunicaciones De México	645477071	2007	CDMX	Telecomunicaciones	Sí	5
Ge México	644965166	2013	CDMX	Electrodomésticos	Sí	0
Universidad Autónoma Del Estado De México	628534666	2011	México	Gubernamental	NA	NA
Productos Ecológicos	598641011	2007	CDMX	NSI	No	0
Noble Earl Frederickson	598523978	2013	CDMX	Energético	Sí	0
Carnes Selectas Baeza	584649427	2010	Michoacán	Perecederos	No	0
American Axle & Manufacturing De México	582209103	2013	Guanajuato	Automotriz	No	0
American Tower Corporation De México	579310187	2008	CDMX	Telecomunicaciones	No	0
Altos Hornos De México	573462398	2007	Coahuila	Siderurgia	Sí	0
Administradora Mexicana De Hipódromo	568785110	2008	CDMX	Apuestas	No	0
Controladora Comercial Mexicana	559258825	2008	CDMX	Tiendas de autoservicio	No	0
Club Deportivo Social Y Cultural Cruz Azul	555542543	2007	Hidalgo	Equipos deportivos	No	0
IUSA	544459024	2013	México	Eléctrico	Sí	0
Sealed Air De México	540637147	2013	México	Empaquetado	Sí	47
Grupo Ford	527819480	2013	CDMX	Automotriz	Sí	0
Ericsson Telecom	527346908	2013	CDMX	Telecomunicaciones	Sí	0
Diamond Offshore Services Company	523300964	2013	CDMX	Energético	No	0
KCA Deutag Pte	521534475	2013	México	Energético	Sí	0
Grupo Xtra	512105200	2008	CDMX	Inmobiliario	No	0

Arcelormittal Las Truchas	505121211	2008	Michoacán	Siderurgia	No	0
Universidad Autonoma De Zacatecas	504515767	2011	Zacatecas	Gubernamental	NA	NA
Corporativo GBM	494967886	2013	CDMX	Financiero y Seguros	No	0
Noble Gene Rosser	487575534	2013	CDMX	Energético	No	0
Arcelormittal Lázaro Cardenas	482975609	2007	Michoacán	Siderurgia	No	0
Envases Y Tapas Modelo	477815378	2013	Zacatecas	Empaquetado	No	0
Afianzadora Insurgentes	476092022	2008	CDMX	Financiero y Seguros	Sí	0
Ford Motor Company	472595372	2008	CDMX	Automotriz	Sí	0
Servicios Prestados A La Industria Textil	466108814	2013	CDMX	Manufactura	No	0
Hospital San José De Monterrey	464165881	2013	Nuevo león	Salud	Sí	0
Comercializadora De Productos Cerámicos	456915090	2008	Nuevo león	Materiales de construcción	No	0
Grupo Proeza	451812325	2013	Nuevo león	Automotriz	No	0
Comisión Regional De Agua Y Saneamiento De La Cuenca Del Papaloapan	450593674	2008	Veracruz	Gubernamental	NA	NA

Fuente: elaboración propia con información del SAT

De esta lista, se pueden observar los siguientes elementos comunes: la mayoría de los contribuyentes fueron condonados en los años 2007, 2008 o 2013; la mayoría eran originarios de una de las cinco entidades que se analizaron anteriormente; y que todos los contribuyentes, salvo uno, son personas morales. En contraste, se presentan variaciones tanto en el sector de los contribuyentes, como en la relación que tenían con el gobierno al momento de ser condonados. Para ahondar en esto último, se presenta un breve análisis de los dos sectores con mayor número de contribuyentes beneficiados.

Por un lado, destaca el grupo del sector gubernamental, que cuenta con el mayor número de condonados en el top 1%, con 16 contribuyentes. Dentro de este grupo destacan tres casos: 1) Luz y Fuerza del Centro fue condonada tres veces, en 2007, siendo beneficiada por la megacondonación de ese año y en 2008 y en 2009, según el SAT por “cumplir con lo establecido en el artículo 74 del código en el Código Fiscal de la

Federación”. 2) En 2011 se condonó a dos universidades autónomas, las de Estado de México y Zacatecas, de nuevo “por cumplir con lo establecido en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación”. 3) Se condonó a la Secretaría de Educación Pública dos veces, en 2011 y 2013, por el mismo motivo expresado en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

El hecho de que los contribuyentes que más se beneficiaron del esquema de condonación sean instituciones gubernamentales pone en duda que los beneficios fiscales favorezcan en mayor medida a las empresas privadas. Además, tomando en cuenta que fueron beneficiadas con condonaciones en repetidas ocasiones, cabe preguntarse si las empresas paraestatales o gubernamentales dedicadas a la prestación de un servicio estratégico, como la energía o la educación, tienen la certidumbre de que, sin importar sus malos manejos financieros, la administración pública federal los condonará debido a que su labor es imprescindible. Una visión alternativa es que la ineficiencia económica es una situación inherente en este tipo de instituciones. Si ya se condonó a estas instituciones en más de un periodo, ¿no sería necesario emprender acciones que garanticen la suficiencia presupuestal o un buen manejo de los recursos por parte de estas organizaciones?

Por otra parte, destaca que la mayoría de las condonaciones se otorgaron bajo lo estipulado en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, que señala lo siguiente: “el SAT podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso, y en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción”. En ese sentido, ¿bajo qué argumentos decidió el SAT condonar al mismo contribuyente más de una vez (en el caso de Luz y Fuerza hasta tres años seguidos, por

ejemplo)? Cabe recalcar que pese a que la condonación en dos periodos es recurrente, la mayoría de estas situaciones se presentaron porque los contribuyentes la solicitaron en periodos de megacondonación. El hecho de que el motivo legal expuesto por el propio SAT sea el artículo 74 hace que los motivos sean aún más cuestionables, ya que se reconocería que esta dependencia no consideró a las condonaciones como una situación extraordinaria, sino algo recurrente e incluso hasta programático.

También destaca el sector energético, que cuenta con 14 contribuyentes en el top 1%. Dentro de este grupo hay al menos tres casos que merecen atención: 1) nueve de ellos eran proveedores del gobierno durante los años de condonación, mientras que cinco no mantuvieron una relación contractual; 2) doce de las 14 personas morales pertenecientes a este grupo son empresas extranjeras; y 3) todas las condonaciones se presentaron en el año 2013, cuando se dio la megacondonación.

A raíz de esto surgen distintos cuestionamientos. ¿Condonar a los proveedores de implica un conflicto de interés? ¿Las empresas extranjeras deberían tener la posibilidad de ser condonadas, o esta medida debería ser aplicada exclusivamente a empresas mexicanas? Suponiendo que este tipo de medidas hace que las empresas extranjeras encuentren más atractivo al país por tener que pagar menos impuestos, ¿qué acciones debería emprender el gobierno ante este escenario?

Desafortunadamente, como se mencionó en la introducción de este trabajo, la opacidad en el otorgamiento de las condonaciones impide tener respuesta clara a estos cuestionamientos; no obstante, los hallazgos de este análisis permiten formular preguntas de investigación y cuestionamientos relevantes sobre los beneficios fiscales en México.

Hasta ahora, en estos tres capítulos se conoció el marco normativo, diseño e implementación de la política de condonaciones; se comprendió la distribución del monto total condonado en el período 2007-2015; se analizaron las características de los contribuyentes que se beneficiaron en mayor medida de esta herramienta fiscal; y se examinó, dentro de este último grupo, al top 1% que más se beneficiaron de las condonaciones. En el siguiente capítulo, se expone la visión que el propio Estado tuvo de esta política de condonaciones, gracias a los hallazgos que realizó la Auditoría Superior de la Federación (ASF) en la materia.

Capítulo 4. Hallazgos de la Auditoría Superior de la Federación sobre el diseño e implementación de la política de condonaciones

La Auditoría Superior de la Federación (ASF) es el órgano técnico especializado de la Cámara de Diputados, dotado de autonomía técnica y de gestión, que se encarga de fiscalizar el uso de los recursos públicos federales en todos los niveles de gobierno y en los tres poderes de la Unión.⁵⁴ Es la institución que verifica que el gasto ejercido por el gobierno se lleve a cabo de manera correcta. Entre los documentos más trascendentes que produce la ASF se encuentran los Informes de Cuenta Pública, que constan de una auditoría fiscal del gasto anual de todas las instituciones gubernamentales. A continuación, se presentan las observaciones más relevantes de los informes concernientes a las condonaciones en los años con mayor monto y número de condonaciones.

4.1. INFORME DEL RESULTADO DE LA REVISIÓN Y FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EL EJERCICIO FISCAL 2007

a) Diseño del programa de condonaciones

De acuerdo con lo previsto en el artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 y las reglas emitidas en el Acuerdo JG-SAT-IE-3-2007 del 3 de abril de 2007, el Programa de Condonación aplicaría los porcentajes del 80% y el 20% para la condonación y el cobro, respectivamente.

⁵⁴Descripción obtenida del portal ¿Quiénes somos de la ASF:
https://www.asf.gob.mx/Section/45_Acerca_de_la_ASF

A fin de verificar lo anterior, y conocer los motivos por los que el SAT determinó esos porcentajes, la ASF le requirió a ese órgano desconcentrado información de los estudios o proyectos que elaboró para establecer y posteriormente difundir el programa de condonación de créditos, así como el criterio de selección para determinar qué contribuyentes quedarían inscritos en el programa de condonación. En respuesta, el Sistema de Administración Tributaria contestó en un Cuestionario de Control Interno aplicado por la ASF, que el Artículo Séptimo Transitorio otorgó la facultad al SAT de condonar total o parcialmente créditos fiscales sin que dicha disposición, aprobada por el Congreso de la Unión, señalara realizar un análisis de tal naturaleza (refiriéndose al análisis de riesgo) y para ejecutar la condonación de créditos se emitieron lineamientos en los que se señalan las formalidades, requisitos y plazos que deben satisfacer los deudores para la condonación de créditos.⁵⁵

Tras intercambio de solicitudes y respuestas por parte de la entidad fiscalizadora y el SAT, la ASF llegó a la conclusión de que la información presentada por el SAT no soporta ni sustenta los términos en los que fueron planteados para su aprobación los porcentajes del 80.0% y 20.0% establecidos para la condonación de créditos fiscales conforme lo dispuesto en el Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007.⁵⁶

Por lo tanto, la ASF emitió la Promoción de Responsabilidad Administrativa Sancionatoria 07-9-06E00-02-0273-08-001, en la cual, solicita que el Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria, en el ámbito de sus atribuciones,

⁵⁵ Auditoría Superior de la Federación, *Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública 2007, Tomo III, Vol.5, de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público*, consultado en <https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2007i/Indice/iGeneral.htm#palabra=->: el 27/05/23, p. 238.

⁵⁶ *Ibid.*, p. 239.

realice las investigaciones pertinentes y, en su caso, inicie el procedimiento administrativo para el financiamiento de las responsabilidades administrativas sancionatorias que se deriven de los actos u omisiones de los servidores públicos del Servicio de Administración Tributaria, que en su gestión no proporcionaron los estudios o proyectos diversos que sirvieron de soporte para sustentar la iniciativa de ley remitida al legislativo, respecto de la aplicación del Programa de condonación de créditos fiscales establecido en el Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007.⁵⁷

b) *Discrepancias entre la información que el SAT presentó*

En la Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías de la Administración General de Recaudación (AGR), se integró la información de las 66 administraciones locales que reportaron \$39,806,880,000, integrados por \$6,708,681,000 por concepto de recuperación y \$33,098,198,000 por condonación. La ASF observó que al comparar los importes reportados en los expedientes revisados en las Autoridades Locales de Recaudación (ALR) y la información proporcionada por la AGR se determinaron diferencias de más por \$8,030,156,000 por condonación y al menos por 160,447.7 pesos por concepto de Recuperación de dichos créditos. Aunado a ello, de un análisis más profundo realizado por esta entidad de fiscalización superior, se observó que la entidad auditada proporcionó una relación con nuevos datos e importes por \$4,830,246,000 por recuperación y \$24,448,674,000 correspondientes a los oficios de resolución contenidos en los expedientes de los contribuyentes y los registros del sistema de cobranza, los cuales comparó con la información determinada por este órgano de fiscalización superior, por

⁵⁷ *Ibid.*, p. 240. Cabe aclarar que las acciones de la ASF son vinculantes.

\$2,838,997,000 y \$24,448,818,000 pesos en ambos conceptos respectivamente, comprobando que el SAT reportó \$1,991,249,000 miles de pesos de más por recuperación y en el concepto de condonación hubo \$144,000 pesos de diferencia.⁵⁸

Después de que el SAT presentó información para aclarar las diferencias observadas, la ASF concluyó que dicha institución no realiza con oportunidad la conciliación de la información que generan los contribuyentes respecto de sus créditos fiscales, para identificar los saldos de las contribuciones pendientes de registro a un ejercicio fiscal determinado, en incumplimiento de los artículos 242 y 245 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. Por lo tanto, la entidad fiscalizadora emitió la Recomendación 07-0-06E00-02-0273-01-002 para que el Servicio de Administración Tributaria lleve a cabo, de manera periódica, la conciliación de los distintos registros que sustentan la información de los créditos fiscales de los contribuyentes, a fin de garantizar la exactitud de los datos, en cumplimiento de los artículos 242 y 245 del Reglamento de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.⁵⁹

c) Condonaciones aprobadas con expedientes incompletos

Del análisis de la normativa establecida para la autorización de las condonaciones para el ejercicio fiscal del 2007, se conoció que las “Reglas para la condonación total o parcial de los créditos fiscales” fueron emitidas por la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 03 de abril 2007, en las que se indican las reglas para la condonación total o parcial de créditos.

⁵⁸ *Ibid.*, p.245.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 246.

A fin de comprobar que los contribuyentes que se adhirieron durante 2007 al programa de condonación de créditos fiscales cumplieron con los requisitos establecidos en el acuerdo en comento, se solicitó al SAT la documentación contenida en 120 expedientes conformados por 305 créditos, correspondientes a las ALR del Centro, Sur, Norte y Oriente todas del D.F., Monterrey y Puebla Sur, en donde se obtuvieron las siguientes observaciones generales:

- Los expedientes no incluyen en su totalidad los documentos justificativos para adherirse al programa de condonación de los créditos.
- Las solicitudes presentadas por los contribuyentes no cumplieron con la totalidad de los requisitos para hacer efectiva la condonación.
- El cálculo en la determinación de la actualización de cifras, en algunos casos fue incorrecto.
- Se condonaron, en algunos casos, créditos por contribuciones, multas o recargos improcedentes.
- Los registros contables de las contribuciones y accesorios condonados, en algunos casos, fueron erróneos.⁶⁰

d) Condonación a un contribuyente en proceso penal

A un contribuyente controlado en la ALR de Oriente del D.F. se le condonaron créditos fiscales no obstante que se encontraba en proceso penal por 59,492.6 miles de pesos,

⁶⁰ *Ibid.*, p.248.

situación que en la fracción V del Artículo Séptimo Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007 no se permitía.⁶¹

e) Errores en el cálculo del porcentaje de condonación, montos y actualización a pesos del 2007

Diversos errores se presentaron en el otorgamiento de las condonaciones en ese año, para muestra, cito los siguientes casos puntuales que son sólo un ejemplo de muchas observaciones similares que existieron por parte de la AGR y las ALR:

- Al analizar el expediente AC20072653656, se identificó que se dejó de recuperar un importe de \$17,000 por condonar al 100% una multa por \$84,00 que por tratarse de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago de ejercicios anteriores a 2003, debió ser condonada al 80.0% y cobrada al 20.0%, como se indica en el inciso a) de la fracción I del artículo séptimo transitorio de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007.⁶²
- Al revisar el crédito 2604119 del expediente 585775-00710, se identificó el cobro al 100.0% de una multa por ISR del ejercicio 2004 que debió ser condonada en su totalidad de acuerdo con el inciso a, fracción I del artículo séptimo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007, lo que propició un cobro en exceso de \$14,000.⁶³

En general, se encontraron múltiples errores en los cálculos de condonación y las actualizaciones a pesos del 2007. Como consecuencia de las deficiencias identificadas por la Auditoría Superior de la Federación en el Programa de condonación de créditos fiscales,

⁶¹ *Ibid.*, p.250.

⁶² *Ibid.*, p.255.

⁶³ *Ibid.*, p.259.

consistentes en autorización de condonaciones de créditos fiscales sin cumplir con los requisitos previstos, errores en la actualización de los créditos fiscales y la determinación de multas, se solicitó al Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria que lleve a cabo una revisión a todo el proceso referente a la condonación de créditos fiscales de 2007, con el propósito de verificar el cumplimiento de los requisitos de inclusión al programa, su actualización, aplicación de los porcentajes de condonación y recuperación de acuerdo a las especificaciones particulares establecidas en el mismo programa y que la información de los sistemas auxiliares que soportan la información contable fue conciliada con los documentos determinantes de los créditos.⁶⁴

Por ello, la ASF emitió la Promoción de Responsabilidad 07-9-06E00-02-0273-08-002, donde solicitó que el Órgano Interno de Control en el Servicio de Administración Tributaria, en el ámbito de sus atribuciones, realice las investigaciones pertinentes y, en su caso, inicie el procedimiento administrativo para el fincamiento de las responsabilidades administrativas sancionatorias que se deriven de los actos u omisiones de los servidores públicos en todas las ALR que en su gestión no vigilaron, en algunos casos, el cumplimiento de los requisitos contenidos en las solicitudes de condonación de créditos fiscales presentadas por los contribuyentes durante 2007; aplicaron erróneamente los Índices Nacionales de Precios al Consumidor señalados en el Código Fiscal de la Federación y por autorizar a un contribuyente de la ALR del Oriente del D.F., la condonación de créditos fiscales por 59,492.6 miles de pesos, estando sujeto a un proceso penal. Cabe destacar que, al momento de la elaboración de esta tesis, no se encontraron

⁶⁴ *Ibid.*, p.266.

evidencias de los hallazgos de lo solicitado en la Promoción de Responsabilidad 07-9-06E00-02-0273-08-002.

Conclusiones de la condonación de 2007

La ASF encontró diversos errores que pude englobar en cinco categorías: problemas en el diseño del programa, debido a que el cálculo de los porcentajes de condonación y pago (80% y 20%, respectivamente) no se fundamentó con evidencia empírica de ningún tipo; discrepancias en la información que el SAT presentó a la instancia auditora, debido a que la información que registraba la AGR y las ALR no coincidían en diversos aspectos; condonaciones aprobadas con informes incompletos; condonación a un contribuyente en proceso penal; y, errores diversos en los cálculos del porcentaje sujeto a amnistía fiscal, el monto a pagar y actualización a pesos de 2007, entre otros.

4.2. INFORME DEL RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA A LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO PARA EL EJERCICIO FISCAL 2008⁶⁵

a) Desbalance en la cuenta pública de 2008 y 2007

En la Regla Tercera, numeral 2, del "Acuerdo-JG-SAT-IE-3-2007 por el que se emiten las Reglas para la condonación total o parcial de los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales se señala que los contribuyentes podrán presentar las solicitudes de condonación objeto de este instrumento hasta el 31 de diciembre de 2007 y las Administraciones Locales de Recaudación resolverán las mismas a más tardar el 31 de marzo de 2008".⁶⁶ Al tener un período máximo de respuesta de tres meses, estipulado en la misma Regla, en el numeral 6, y concluir el período de condonaciones en diciembre, se provocó un desbalance tanto en las cuentas públicas de 2007, como de 2008. Así, el Presupuesto de Gastos Fiscales de 2008 no consideró a las condonaciones por \$56,164,800,000 que se materializaron durante el primer trimestre del ejercicio fiscal de 2008, cuyo trámite inició en el último trimestre del 2007. Es conveniente tener en cuenta que, según los cálculos del SAT, la cantidad condonada en 2007 fue de \$12,509,869,000. Si se suma esta cantidad que corresponde al mismo ejercicio fiscal, el monto total de condonación sería de \$68,674,489,000. Así, lo que se dejó de registrar en 2007 fue casi 4.5 veces mayor de lo que en verdad se reportó.

⁶⁵ Informe disponible en el sitio de la Auditoría Superior de la Federación, en la liga: <https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2008i/Indice/iGeneral.htm#palabra=->

⁶⁶ Auditoría Superior de la Federación, *Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización de la Cuenta Pública 2007*, consultado en: <https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2008i/Indice/iGeneral.htm#palabra=-> el 28/11/20. p.69.

b) Diferencias conceptuales entre estímulos fiscales y condonaciones de créditos fiscales

Según el Glosario de términos de la SHCP, se definen como estímulos fiscales a los apoyos gubernamentales que se destinan a promover el desarrollo de actividades y regiones específicas, mediante mecanismos como disminución de tasas impositivas, exención parcial o total de impuestos determinados, o el aumento temporal de tasas de depreciación de activos, entre otras. Por otra parte, el artículo 74, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación dispone que: “la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción (...)”.⁶⁷

Mediante el oficio núm. DGAE/1740/2009 del 4 de diciembre de 2009, la ASF solicitó a la SHCP que se pronunciara respecto de qué conceptos se encuentran comprendidos como estímulos fiscales y condonaciones, así como quiénes pueden considerarse como sujetos para aplicar los estímulos fiscales. En respuesta, la SHCP emitió su pronunciamiento en el sentido de que: “la legislación tributaria mexicana no prevé una definición del término ‘estímulo fiscal’, por lo que tampoco se establecen detalladamente en ésta los conceptos que lo comprenden (...) esta figura del derecho fiscal se refiere a las medidas que tienen como objetivo beneficiar a un grupo de contribuyentes, a fin de promover determinados comportamientos. De acuerdo con lo anterior, aunque la legislación tributaria mexicana no prevé una definición del término estímulo fiscal, éste

⁶⁷ *Ibid.*, p.54.

implica un beneficio fiscal (gasto para la autoridad), con el fin de promover un comportamiento del contribuyente, el cual fue su regularización fiscal”.⁶⁸

Después de varios oficios con la SHCP y la revisión de los conceptos plasmados en la ley, la ASF determinó que un estímulo fiscal no debe confundirse con una condonación entre acreedor y deudor, ya que una condonación o remisión de deuda es una forma de extinción de obligaciones por medio de la cual el acreedor perdona una parte o la totalidad del crédito que le es adeudado, mientras que el estímulo fiscal lo otorga el Estado y no tiene como fin perdonar o condonar una deuda, sino el incentivar determinados sectores económicos y productivos del país, en términos del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Esta distinción es relevante debido a que el uso de la condonación a la par de la aplicación de los estímulos fiscales podría generar confusión en el contribuyente, y con ello el fomento de la evasión y elusión fiscal.⁶⁹

Debido a ello, la ASF emitió la Recomendación 08-0-01100-06-0514-01-002 para que la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, por conducto de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, estudie la posibilidad de reformar o adicionar la legislación fiscal que corresponda para que se definan los términos de estímulos fiscales, de condonaciones de créditos fiscales, y de los distintos conceptos tributarios para que se incentive el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales, en cumplimiento del artículo 71, fracción II, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷⁰

⁶⁸ *Ibid.*, p.55.

⁶⁹ *Ibid.*, p.56.

⁷⁰ *Ibid.*, p.58.

c) Respecto a los motivos por los cuales el SAT condona

El artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que “corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución”.

Sobre este ámbito, el artículo 38, fracción VII, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala que es competencia de la Unidad de Política de Ingresos “(...) Participar, con las unidades administrativas competentes de la Secretaría y otras dependencias de la Administración Pública Federal, en la formulación para aprobación superior del programa, los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, por áreas y sectores de la actividad económica, asegurando su congruencia con otros apoyos financieros del Gobierno Federal y evaluar sus resultados conforme a sus objetivos, escuchando a las dependencias coordinadoras de los sectores correspondientes; así como en la elaboración de acuerdos de concertación, programas de fomento y medidas para inducir la acción de los particulares, en lo que concierne a estímulos fiscales, y estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación (...)”.⁷¹

Para aclarar este aspecto, la ASF solicitó a la SHCP y al SAT el informe de evaluación de los resultados conforme a los objetivos del programa de estímulos fiscales del ejercicio fiscal 2008, y su pronunciamiento sobre la elaboración de estudios y proyectos

⁷¹ *Ibid.*, p.74 y 75.

que señalen los efectos en los ingresos de la Federación respecto de la aplicación de los estímulos fiscales en el ejercicio de 2008.

En respuesta, mediante el oficio núm. 346.-1494 del 26 de noviembre de 2009, la SHCP informó que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal no considera la elaboración de un programa de estímulos fiscales, sino la participación conjunta de la SHCP con las dependencias sectoriales correspondientes, para el diseño de estímulos específicos para las distintas áreas de la actividad económica, por lo cual no le corresponde la realización del informe de evaluación solicitado. Por su parte, con el oficio núm. 600-2009-91764 del 17 de noviembre de 2009, el SAT argumentó que desconocía los efectos, fenómenos o alicientes de inversión que obtuvo el país con la aplicación de estímulos fiscales y del esquema de condonación de créditos fiscales ni su cuantificación, ya que escapaba de la esfera de sus atribuciones, por tratarse de un análisis posterior a la aplicación de dichos estímulos fiscales y esquemas.⁷²

Tras las respuestas de las instituciones fiscalizadas, la ASF emitió la Recomendación 08-0-06100-06-0514-01-002 para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público evalúe los resultados de la aplicación de los estímulos fiscales reportados en el cuarto Informe Trimestral sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública del ejercicio fiscal de 2008, por aproximadamente \$70,007,600,000, escuchando la opinión de las dependencias coordinadoras de los sectores productivos involucrados, a fin de fijar la utilidad y los efectos de sus incentivos para promover el desarrollo de las áreas económicas implicadas, y estudiar y proyectar sus efectos en los ingresos de la Federación, en cumplimiento del artículo 38, fracción VII, del Reglamento Interior de la

⁷² *Ibid.*, p.75.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público en relación con el 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.⁷³

Conclusiones de la condonación de 2008

La ASF encontró diversos errores que se pueden englobar en tres categorías: desbalance en la cuenta pública de 2008 y 2007, causado por un mal diseño de política pública, debido a que los contribuyentes tenían como fecha límite el 31 de diciembre de 2007 para solicitar una condonación y los funcionarios tenían tres meses como límite para dar resolución a dichas aplicaciones, por lo que era posible que se emitieran resoluciones en el ejercicio fiscal del 2008; diferencias conceptuales entre estímulos fiscales y condonaciones de créditos fiscales, debido a que la ausencia de una distinción entre estos conceptos puede contribuir al; respecto a los motivos por los cuales el SAT condona, porque no existen evaluaciones *ex ante* o *ex post* que justifiquen la intervención gubernamental en esta materia y a la omisión para elaborar evaluaciones particulares de los resultados de la aplicación de estímulos fiscales vertidos en ley o por la emisión de un decreto.

⁷³ *Ibid.*, p. 77.

4.3. INFORME DEL RESULTADO DE LA FISCALIZACIÓN SUPERIOR DE LA CUENTA PÚBLICA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA REFERENTE A LA CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES PARA EL EJERCICIO FISCAL 2013⁷⁴

a) Créditos autodeterminados mal implementados

Para el programa de condonaciones del ejercicio fiscal 2013, denominado *Ponte al Corriente*, el SAT implementó dos modalidades de atención para los contribuyentes. La primera consistió en una aplicación digital mediante la cual el propio contribuyente capturaba sus adeudos (denominada modalidad autodeterminada), mientras que, en la segunda, el contribuyente enteraba de sus adeudos a la ALR correspondiente y ésta se encargaba de gestionar la solicitud de condonación (denominada modalidad determinada). Según la ASF, el problema con esta medida consiste en que de los créditos fiscales determinados por la autoridad se cuenta con evidencia para validar los cálculos enterados por el contribuyente; mientras que para las autodeterminaciones realizadas por los contribuyentes no se cuenta con información para su validación, ya que el artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal 2013, donde se establecía el programa de condonación, no establecía la obligación de proporcionar información al momento de solicitar una condonación, por lo que quedaba a “voluntad” de cada persona las cifras presentadas.⁷⁵ Esta situación se presenta en 35.8% del total de condonaciones autorizadas, correspondientes a \$60,347,206,800 pesos.

Por lo anterior, la ASF emitió la Recomendación 13-0-06E00-02-0035-01-003 para que el Servicio de Administración Tributaria establezca los mecanismos de control que

⁷⁴Auditoría Superior de la Federación, *Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013 para el SAT, referente a la Condonación de Créditos Fiscales; auditoría financiera especial y de cumplimiento* número: 13-0-06E00-02-0035 GB-089, consultado en: https://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2013i/Documentos/Auditorias/2013_0035_a.pdf, el 16/12/20.

⁷⁵ *Ibid.*, p.6 y 7.

considere necesarios a fin de que, para futuras condonaciones de adeudos, los contribuyentes que se autodeterminen deban presentar la documentación e información que se considere pertinente y suficiente para acreditar la veracidad de los montos de sus contribuciones omitidas que reportan, debido a que se identificó que del total de importes condonados, el 35.8% (\$60,347,206,800) se soportó en la autodeterminación de las mismas por parte de los contribuyentes, lo cual no requería de información que los sustentara.⁷⁶

b) Discrepancias en el análisis de registro contable

A fin de verificar que los importes condonados por la aplicación del artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013 se registraron contablemente y se presentaron en la Cuenta Pública, de conformidad con la normativa, se revisó el Estado Analítico de Ingresos (EAI) de la Cuenta Pública 2013, el Sistema Estadístico de Contabilidad (SEC), y los informes de resultados y bases de datos internas que el SAT facilitó a la ASF.

Se observó que las condonaciones registradas contablemente en el SEC por \$169,155,895,900 difieren de las condonaciones reportadas por el SAT en sus informes de resultados y en sus bases de datos, en los que se señalan que se operaron condonaciones por \$166,479,323,300, por lo que se determinó una diferencia por \$2,676,572,600 que fue reportada de menos en sus informes.⁷⁷ Aunado a ello, la condonación de recargos reportada en el EAI y el SEC por \$62,199,382,100 difiere de lo reportado por la entidad en sus bases de datos de condonaciones, en la que se integra un monto por \$10,234,392,900, por lo que se determinó una diferencia por \$51,964,989,200.⁷⁸

⁷⁶ *Ibid.*, p.29.

⁷⁷ *Ibid.*, p.12.

⁷⁸ *Ibid.*, p.13

La entidad fiscalizada no aclaró cuál de los saldos es correcto, si el registrado en el SEC o el de la base de datos de condonación que se proporcionó a esta área auditora; de acuerdo con lo observado en este resultado, se identificó que ambas bases presentaron inconsistencias que deben ser corregidas; por lo anterior, no se considera atendida la observación que la ASF hizo sobre las discrepancias contables.⁷⁹

Debido a lo anterior, la ASF emitió la Recomendación 13-0-06E00-02-0035-01-001 para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) realice las reclasificaciones, ajustes y demás gestiones que considere necesarias, a efecto de asegurar que la información referente a la condonación que reporta en su Sistema Estadístico de Contabilidad y en las bases de datos que operó la Administración General de Recaudación sean veraces, confiables y se correspondan en ambos registros, debido a que se observó que las condonaciones registradas contablemente en el SEC por \$169,155,895,900 difieren de las condonaciones reportadas por el SAT en sus bases de datos, en las que señalan condonaciones por \$166,479,323,300, por lo que se determinó una diferencia por \$2,676,572,600, la cual se originó por errores, duplicidades y omisiones de registros que se presentaron tanto en el Sistema Estadístico de Contabilidad como en las bases de datos que operó la Administración General de Recaudación.⁸⁰

⁷⁹ *Ibid.*, p.17.

⁸⁰ *Ibid.*, p.17 y 18.

c) Fiscalización deficiente

A fin de verificar que los contribuyentes que fueron beneficiados hubieran sido fiscalizados por la autoridad antes de recibir el beneficio de este programa, se seleccionó una muestra de 88 contribuyentes, a quienes se les condonó un importe por 57,037,148.5 miles de pesos y se solicitaron los actos de fiscalización que se les han realizado en los últimos cinco años.

De la revisión de los actos de fiscalización se obtuvieron los resultados siguientes:

1. A 17 contribuyentes no se les efectuaron actos de fiscalización en los últimos 5 años, a quienes se les condonaron \$2,002,204,800.
2. Se identificaron seis contribuyentes que solicitaron condonación de adeudos en los dos programas en 2007 y 2013, y se observó que no han tenido algún acto de fiscalización en los últimos cinco años, por lo que se considera que la entidad no verificó el origen de sus omisiones condonadas. En el cuadro siguiente se muestran las condonaciones de estos seis contribuyentes en ambos programas.
3. De cinco contribuyentes a los que les condonaron 90,442.3 miles de pesos, se observó que el único acto de fiscalización que se les hizo fue por carta invitación y sólo uno de ellos se autocorrigió por un monto de 0.1 miles de pesos.
4. Del resto de los contribuyentes de la muestra, se observó que sólo se practicaron dos actos de fiscalización por medio de visita domiciliaria, y en los demás casos fueron por carta invitación.⁸¹

La ASF concluyó que, de los 88 contribuyentes seleccionados, el acto de fiscalización más recurrente fue la carta invitación y que dichos contribuyentes han sido

⁸¹ *Ibid.*, p.36 y 37.

beneficiados por los programas de condonaciones 2007 y 2013, por lo que el SAT debería tomar como un factor de riesgo estos hechos para ser considerados en sus programas de actos de fiscalización.⁸²

d) Efectividad deficiente del cobro

A fin de evaluar la efectividad de cobro que ha tenido el SAT para recuperar sus créditos fiscales en comparación con las condonaciones otorgadas, se tomó una muestra de 90 contribuyentes que presentaron créditos condonados, y se solicitó el historial de créditos fiscales de los últimos cinco años, a efecto de analizar los motivos de baja⁸³ de dichos créditos. De los 90 contribuyentes seleccionados, la entidad fiscalizada sólo proporcionó la información de 88, los cuales se integraron por 17,179 créditos fiscales por un monto histórico de \$222,140,914,100; de éstos, se determinó que 1,087 créditos fiscales por \$21,122,515,900 siguieron vigentes al 31 de diciembre de 2013 y que 16,092 créditos por \$201,018,398,200 estaban dados de baja. Se identificó lo siguiente:

1. 9,136 créditos fiscales por 1,472,105.9 miles de pesos fueron dados de baja por el pago en efectivo realizado por el contribuyente, lo que representó el 0.7% del total de bajas revisadas, lo que denota que el SAT no está logrando una gestión de cobro efectiva de los créditos. También, se observó que la mayoría de los créditos fiscales que la entidad fiscalizada dio de baja por el pago del contribuyente correspondieron a montos iguales o menores de 10.0 miles de pesos, y se integraron por 7,488 créditos por un importe de 7,438.4 miles de pesos, por lo que

⁸² *Ibid.*, p.37.

⁸³ Cuando un crédito fiscal es dado de baja, quiere decir que el monto de dicho crédito queda “resuelto” para términos del SAT. El pago del importe al que se refiere el crédito fiscal, la condonación, o la nulidad son algunos de los motivos por los que el SAT da de baja un crédito.

se observa que en este tipo de créditos es donde el SAT tiene mayor efectividad de cobro.

2. Se identificó que la entidad fiscalizada logró cobrar cuando menos un crédito fiscal a 77 contribuyentes, y también se observó que a 11, que integraron 107 créditos fiscales por 19,141,919.0 miles de pesos, no pudo cobrarles ningún crédito con motivo de su gestión, por lo que se dieron de baja en su mayoría al amparo del artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013.
3. De los 77 contribuyentes citados, se seleccionaron los 16 más representativos; con su análisis, se identificaron créditos por 156,394,652.6 miles de pesos, de los cuales sólo el 0.6% se dieron de baja por pago mientras que la mayor parte de los créditos se cancelaron por la nulidad del crédito o por la condonación operada, como se muestra en el Cuadro 15⁸⁴.

⁸⁴ *Ibid.*, p.39.

Cuadro 15. Contribuyentes con mayores importes dados de baja ante el SAT (en miles de pesos).⁸⁵

Contribuyente	Nulidad	Condonación	Otras	Por pago	Total
1	50,512,967.2	6,734,101.4	7,312,440.8	581,681.0	65,141,190.4
2	6,943,490.1	4,488,906.3	8,439,754.2	18,962.4	19,891,113.0
3	6,907,162.3	2,229,005.5	6,724,100.6	5,480.6	15,865,749.0
4	3,672,795.3	6,463,510.0	2,405,574.4	895.3	12,542,775.0
5	2,648,650.1	585,897.4	2,009,082.5	1,221.4	5,244,851.4
6	2,741,932.0	0	2,448,733.8	110.3	5,190,776.1
7	1,867,528.9	1,359,430.9	1,551,616.2	176,457.6	4,955,033.6
8	8,501.6	2,839,560.6	1,172,357.7	318.9	4,020,738.8
9	1,799,935.3	876,626.2	944,504.2	144.2	3,621,209.9
10	445,399.8	1,977,873.1	945,130.6	1,369.4	3,369,772.9
11	181,538.4	2,187,367.0	858,310.6	44,355.4	3,271,571.4
12	698,087.6	2,318,892.0	145,898.1	39,254.3	3,202,132.0
13	101,638.4	2,981,528.0	5,125.8	1,006.0	3,089,298.2
14	1,658,905.3	842,568.2	256,440.3	2,796.5	2,760,710.3
15	877,482.1	831,216.4	551,012.7	5,346.2	2,265,057.4
16	1,137.8	551,305.5	1,410,099.7	130.2	1,962,673.2
Totales	81,067,152.2	37,267,788.5	37,180,182.2	879,529.7	156,394,652.6
Porcentaje	51.8%	23.8%	23.8%	0.6%	100.0%

Fuente: elaboración propia con datos del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013 para el SAT, referente a la Condonación de Créditos Fiscales.

Con base en lo anterior, se concluyó que la entidad fiscalizada no fue efectiva en la recaudación de créditos fiscales de mayor cuantía, ya que el mayor porcentaje de cobro realizado corresponde a créditos de importes menores, debido a que se comprobó que de los 201,018,398.2 miles de pesos seleccionados, sólo 0.7% fue dado de baja por pagos en efectivo que gestionó el SAT y, por el contrario, se dio de baja 29.3% en amparo del

⁸⁵ *Ibid.*, p.408.

artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, situación que beneficia principalmente a los contribuyentes a los que el SAT no les ha podido cobrar prácticamente ningún crédito de importe significativo en los últimos años.⁸⁶

e) Análisis de los programas de regularización fiscal en 2007 y 2013

Por último, el Informe específico del programa Ponte al Corriente, ofrece una comparación entre ambos programas de amnistía fiscal. Ambos programas tuvieron la finalidad de que los contribuyentes rectificaran su situación fiscal y se pusieran al corriente con sus obligaciones mediante estos incentivos; por lo anterior, se analizaron las tendencias que mostraron los contribuyentes que se adhirieron a los programas de condonación a fin de verificar si se cumplía con el objetivo, y se determinó que algunos contribuyentes que se adhirieron al primer programa de condonación en 2007 no sanearon del todo su situación fiscal y se ajustaron por segunda ocasión a este beneficio en 2013, como se muestra a continuación⁸⁷:

⁸⁶ *Ibid.*, p.40.

⁸⁷ *Ibid.*, p.40.

Cuadro 16. Contribuyentes que repitieron los programas para condonación de contribuciones y accesorios en 2007 y 2013 (en miles de pesos).⁸⁸

Contribuyentes	Monto condonado en 2007	Monto condonado en	Total
1	2,942,604.4	7,841,597.1	10,784,201.5
2	1,809,572.5	8,805,153.4	10,614,725.9
3	600,396.9	3,256,058.5	3,856,455.4
4	205,104.9	2,929,196.2	3,134,301.1
5	401,750.4	2,175,587.3	2,577,337.7
6	1,648,992.4	803,067.7	2,452,060.1
7	306,848.8	1,758,766.1	2,065,614.9
8	27,226.4	1,961,096.9 1	1,988,323.3
9	368,102.6	1,453,776.4	1,821,879.0
10	16,870.6	1,786,364.7	1,803,235.3
11	544,412.4	890,025.3	1,434,437.7
12	35,237.7	1,396,688.6	1,431,926.3
13	65,530.4	921,849.8	987,380.2
14	252,403.7	704,366.3	956,770.0
15	8,755.3	874,298.7	883,054.0
Total*	9,233,809.4	37,557,893.0	46,791,702.4
Otros (1320)**	25,422,659.7	11,712,171.9	37,134,831.6
Total ***	34,656,469.1	49,270,064.9	83,926,534.0

Fuente: elaboración propia con datos del Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2013 para el SAT, referente a la Condonación de Créditos Fiscales.

*El total se refiere a los 15 contribuyentes que registran los montos más altos.

** Contribuyentes que repitieron en ambos programas

*** Total de los contribuyentes que fueron condonados en ambos programas.

Como se observa en el Cuadro 16, se identificó que 1,335 contribuyentes aprovecharon los beneficios de la condonación de contribuciones y accesorios en 2007 y 2013, de los cuales existe un grupo de 15 contribuyentes que fue el más beneficiado y que presentaron una tendencia a la alza entre ambos programas, ya que en 2007 obtuvieron condonaciones por \$9,233,809,400 y en lugar de que el estímulo sirviera para sanear sus

⁸⁸ *Ibid.*, p.40.

obligaciones, originó que para el año 2013 incrementaran sus condonaciones a \$37,557,893,000. Por lo anterior, se concluye que este tipo de programas, lejos de incentivar al saneamiento de la situación fiscal de los contribuyentes, ha permitido el aumento en la condonación de contribuciones y accesorios, como es el caso de estos 15 contribuyentes que en 7 años dejaron de pagar \$46,791,702,400 por las condonaciones que se les otorgó.⁸⁹

Como consecuencia de lo expuesto, la ASF emitió la Recomendación 13-0-06E00-02-0035-01-004 para que el Servicio de Administración Tributaria realice la planeación de sus actos de fiscalización considerando como un elemento de riesgo la información de los contribuyentes que omitieron contribuciones y que les fueron condonadas, debido a que se observó que los contribuyentes que fueron beneficiados por el programa de condonación del 2007, en su mayoría no han sido fiscalizados, y se considera que no se está tomando en cuenta esta información para la programación de sus actos de fiscalización.⁹⁰

f) Análisis del programa Ponte al Corriente

Se informó que la implementación del programa duró 3.5 meses y que en ese lapso se recuperaron \$40,335,023,400 y se condonaron adeudos por \$166,479,323,300 miles de pesos. Afortunadamente, para el ejercicio fiscal de 2013 el SAT tomó en cuenta las recomendaciones que la ASF emitió acerca del traslape del año 2007, al implementar el programa por exclusivamente 3.5 meses se pudo evitar este desbalance fiscal intertemporal.

⁸⁹ *Ibid.*, p.41.

⁹⁰ *Ibid.*, p.43.

En otro aspecto, según la ASF, el programa captó recursos a corto plazo, pero no significa necesariamente que hubiere mejorado la eficiencia recaudatoria, ya que se observó que a cambio de beneficios económicos inmediatos, se incrementan otros riesgos de importancia en la recaudación, como lo son la disminución en la percepción del contribuyente sobre la exigibilidad del pago de sus contribuciones en tiempo y forma, lo que puede incrementar la cultura del no pago y, en cierta medida, podría propiciar la evasión fiscal, además de que el ingreso corriente que se recauda por contribuciones podría disminuir en virtud de la expectativa de los contribuyentes sobre la emisión de nuevos programas de amnistía a los cuales acogerse en el futuro.⁹¹

Debido a lo anterior, la ASF emitió la Recomendación 13-0-06100-02-0035-01-001 Para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público analice y evalúe el impacto que este tipo de programas de condonación generan en la captación de recursos públicos y, de ser aprobados futuros programas, participe de forma proactiva en la realización de su marco normativo, a fin de que se logre incentivar el saneamiento fiscal de los contribuyentes y se mejore el comportamiento tributario de los mismos, mediante la consideración, entre otros de los aspectos siguientes: evitar la inclusión de contribuyentes que hayan participado en alguno de los últimos dos programas de amnistía, así como de aquellos que no hayan sido fiscalizados en los últimos 5 años y respecto de los contribuyentes a quienes se les autorice autocorregirse se les solicite la documentación e información correspondiente que acredite los importes manifestados; en virtud de que se estima que la captación de recursos a corto plazo mediante estos programas, no aumenta la eficiencia recaudatoria, ni logra el cobro total de los adeudos, sino más bien disminuye la percepción del contribuyente sobre la

⁹¹ *Ibid.*, p.11.

exigibilidad del pago de sus contribuciones en tiempo y forma, se fomenta la cultura del no pago y, en cierta medida, podría propiciar la evasión fiscal; lo anterior, debido a que en la revisión del programa de condonación "Ponte al Corriente" en 2013, gestionado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), las personas morales fueron a quienes se les condonaron el mayor importe en contribuciones omitidas por \$159,620,431,500, que representó el 95.8% del total de condonaciones, y de éstos, se identificó que 36 empresas integran el 50.2% de las condonaciones autorizadas por \$80,161,061,400; asimismo, se comprobó que el 35.8% del total de condonaciones autorizadas correspondieron a autodeterminaciones por \$60,347,206,800, sin que en este caso el SAT contará con la evidencia que sustentara las cifras manifestadas por los contribuyentes en virtud de que, de conformidad con el artículo Tercero Transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2013, queda a "voluntad" de los propios contribuyentes las cifras que ellos presentan.⁹²

Conclusiones del programa Ponte al Corriente

La ASF encontró diversos errores que se pueden englobar en cuatro categorías: créditos autodeterminados mal implementados, debido a que los contribuyentes podían calcular el monto sujeto a condonación a través de una app, la cual no requería de ningún tipo de información que permitiera al SAT constatar si el monto era adecuado; discrepancias en el análisis de registro contable entre el Estado Analítico de Ingresos (EAI) de la Cuenta Pública 2013, el Sistema Estadístico de Contabilidad (SEC), y los informes de resultados y bases de datos internas que el SAT facilitó a la ASF; fiscalización deficiente, debido a que más allá de emitir cartas de recomendación, no hubo actos jurídicos que coaccionaran a los contribuyentes a pagar los créditos fiscales; y efectividad de cobro deficiente, porque

⁹² *Ibíd.*, p. 11 y 12.

sólo el 0.7% de los créditos de la muestra seleccionada por la ASF fueron dados de baja por pagos realizados al SAT.

Tras la evaluación que realizó la ASF al SAT, órgano implementador de las condonaciones, y los hallazgos que se presentaron en este capítulo, se concluye que los informes de las mega condonaciones de 2007, 2013 y 2008 demuestran que esta herramienta fiscal presenta fallas en su implementación y ésta no ha dado los resultados para los que fue formulada.

Conclusiones

En esta tesis se estudió la asignación de las condonaciones fiscales en el periodo 2007-2015. Al tratarse de una política fiscal compleja, el trabajo de análisis se organizó en cuatro preguntas, cada una respondida en un capítulo específico. La primera pregunta fue: ¿cuál es el marco legal de las condonaciones y cómo se implementaron en México? Para responder a esta cuestión, se analizó el modelo de implementación que adoptaron las distintas administraciones federales para otorgar las condonaciones. Tras analizar el marco normativo, se lograron identificar cuatro lógicas de implementación distintas: una lógica de uso para responder a una situación económica específica y excepcional (*Decreto 2008*); un esquema permanente de condonación bajo solicitud (*2008-2015*); y dos megacondonaciones (*2007 y 2013*). Además de tener motivaciones e implicaciones económicas y políticas distintas, se expuso que el número de beneficiarios, las condonaciones otorgadas y los montos condonados se otorgaron de manera heterogénea y asimétrica.

En segundo lugar, se utilizaron herramientas de estadística descriptiva para determinar si el otorgamiento de las condonaciones beneficiaba equitativamente a toda la población o había actores que se beneficien más que el resto? En particular, se analizó si ciertas características presentes en un contribuyente lo hacían más susceptible de ser beneficiado con una condonación. Para ello, se segmentó a los contribuyentes en tres grupos: por tipo de persona; por año/motivo legal; y por entidad federativa.

Tras el análisis, se concluyó lo siguiente. Por tipo de persona, 76.6% de las condonaciones fueron otorgadas a personas morales, y estas concentraron 94.8% del monto total condonado; por año/motivo legal, 60% de los beneficios fiscales fueron otorgadas en

periodos de megacondonación, y estas concentraron 63.26% del monto total condonado; por entidad federativa, 53.6% del total de condonaciones fueron otorgados a contribuyentes de una de las siguientes entidades: Ciudad de México, Estado de México, Jalisco, Nuevo León y Veracruz, y en estas entidades se concentró 75% del monto total condonado.

En tercer lugar, se respondió a la pregunta, ¿qué tienen en común los actores que más se benefician de las condonaciones? Para ello, se analizó la distribución y el grado de desigualdad en la asignación de las condonaciones fiscales al interior de estos grupos, es decir, se analizó la distribución y el grado de desigualdad en la asignación de condonaciones fiscales. Como en el análisis previo, los datos analizados revelan una consistente asimetría en la asignación de beneficios debido a la política de condonaciones adoptada, independientemente de las diferentes lógicas de implementación.

Después, se segmentó a los contribuyentes en tres grupos: por tipo de persona; por año/motivo legal; y por entidad federativa. En general, se observó que en todos los grupos, conforme los niveles de los percentiles aumentan, la diferencia es mayor, alcanzando la diferencia más significativa entre los percentiles 95 y 99. En otras palabras, la evidencia revela que, incluso entre los grupos más favorecidos por la política de condonaciones, existen brechas considerables entre los “más ganadores” y el resto de los beneficiarios.

Posteriormente, el análisis profundizó en el 1% de contribuyentes que recibieron los montos de condonación más grandes. El grupo se conformó por 101 beneficiarios, quienes concentraron 52.97% del monto total condonado. Se segmentó a los contribuyentes para su análisis en cuatro grupos: por año/motivo legal; por entidad federativa; por sector económico; y por su relación con el gobierno, es decir, si eran proveedores gubernamentales al momento del otorgamiento de la condonación. Se encontró que los más

beneficiados fueron los condonados en los años 2007, 2008 y 2013; que habitaban en Ciudad de México, Nuevo León, Veracruz, Estado de México o Puebla; que pertenecían al sector gubernamental, energético, automotriz, de telecomunicaciones o financiero; y que, significativamente, eran proveedores del gobierno.

Finalmente, para poder conocer los hallazgos de los organismos fiscalizadores en torno a la implementación de las condonaciones se incorporaron las observaciones de la Auditoría Superior de la Federación concernientes a la política fiscal de las condonaciones, a través de los Informes de Cuenta Pública, mismos que encontraron irregularidades en el diseño, planeación y ejecución de esta acción gubernamental. Estos informes dieron cuenta de las debilidades en el diseño e implementación de la política de condonaciones que terminaron en buena medida ahondando las asimetrías descritas en el análisis de la evidencia.

Adicional a ello, dos cuestionamientos políticos sirvieron como hilo conductor a lo largo de todo el trabajo: ¿Los intereses políticos han tenido injerencia en el diseño e implementación de las condonaciones? De ser así, ¿a través de cuáles medios se involucran los grupos de interés en la formulación de la política de condonaciones y qué regulaciones existen para evitar que estos grupos las usen de forma ilegítima?

Como se mencionó en la introducción de este trabajo, la opacidad y discrecionalidad que caracterizaron a los esquemas de condonación de 2006 a 2015, dificultan conocer los motivos particulares que tuvo el SAT para determinar si un contribuyente merecía o no una condonación; no obstante, pese a que no se puedan conocer las razones, existe evidencia suficiente para respaldar que existió una asimetría consistente en la asignación de beneficios de la política de condonaciones.

Además, se presentó evidencia clara para afirmar que los intereses políticos tuvieron injerencia en el diseño e implementación de las condonaciones. Esto sucedió, en parte, debido a que los grupos de interés de diversos sectores, por ejemplo del automotriz, eran conscientes de la relevancia de su papel dentro del mercado mexicano; con ello, podían pedirle al gobierno beneficios fiscales a cambio de un incremento en la inversión en el sector o la certidumbre de que continuarían operando en el país. No se omite mencionar que otro vehículo que pudo haber estado presente es la relación de los condonados con el gobierno, principalmente en los contribuyentes del top 1%.

Como se mencionó antes, en general, estos hallazgos sugieren que la política de condonaciones fiscales en México se ha caracterizado por la falta de transparencia y, sobre todo, por la desigualdad en la asignación de beneficios y la posible influencia de intereses particulares. Estos problemas plantean dudas sobre la efectividad de esta política fiscal como herramienta para promover la equidad y el desarrollo económico sostenible. Los hallazgos, por tanto, ofrecen elementos a favor de reformas y acciones que promuevan la transparencia, la equidad y la eficacia en la asignación de las condonaciones fiscales, garantizando en todo momento que estas políticas sean utilizadas de manera responsable y en claro beneficio de toda la sociedad.

Bibliografía

Ángeles Cornejo, Sarahí, Crónica de una muerte anunciada: La reforma energética propuesta por el gobierno de Calderón. Memoria histórica, consultado en: <https://rde.iiec.unam.mx/revistas/cero/articulos/articulo5/articulo5.pdf>

Ai Camp, Roderic, La política en México: ¿Consolidación democrática o deterioro?, Fondo de Cultura Económica, México, 2018.

Animal político, Fondos ciudadanos, condonación de impuestos y seguros de desempleo: medidas de ayuda que aplican países por COVID-19, disponible en: <https://www.animalpolitico.com/sociedad/medidas-paises-ayuda-covid-19>.

Arteaga Nava, Elisur y Trigueros, Laura, Derecho Constitucional (Diccionarios Jurídicos Temáticos), México, Oxford University Press, 2000.

Barrón, Luis, La transición a la democracia en México con perspectiva histórica, en: Política y gobierno, Vol. XIII, Núm 1., México, CIDE, 2006.

Benumea, Iván y Garduño, Javier, Privilegios fiscales: beneficios inexplicables para unos cuantos, Fundar, México, 2016, p. 24.

BIND, Miscelánea Fiscal: ¿qué es y qué implica para las PYMES?, consultado en <https://blog.bind.com.mx/miscelanea-fiscal#:~:text=En%20primer%20lugar%2C%20la%20Resoluci%C3%B3n,de%20mejoras%20y%20derechos%20federales> el 07/10/20.

Bland, J.M. y Altman, D.G., Statistics notes: measurement error, British Medical Journal vol. 312, Londres, 1996, p.1654.

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Código Fiscal de la Federación, consultado en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

Diario Oficial de la Federación, Programa Sectorial de Energía 2001-2006,
consultado en:

https://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=737302&fecha=11/01/2002#gsc.tab=0

Galton, Francis, Some results of the Anthropometric Laboratory, The Journal of the Anthropometric Institute of Great Britain and Ireland, vol.14, Londres, 1885, pp.275-287.

Galiana Saura, Ángeles, La expansión del Derecho flexible y su incidencia en la producción normativa, Anuario de Filosofía del Derecho 2016, volumen XXXII, Madrid, p. 303.

Gobierno de México, Reforma Energética de México: 10 aspectos destacados,
consultado en: <https://www.gob.mx/epn/articulos/reforma-energetica-de-mexico-10-aspectos-destacados>

Lerman, Allen, Tax Amnesty: The Federal Perspective, National Tax Journal, Chicago, University Press, 325.

López Laborda, Julio y Rodrigo Sauco, Fernando, El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?, Revista de Economía Pública, número 163, 2002, p. 123.

Rentería Nolasco, Santiago, En el primer semestre, el SAT recaudó más que todo el sexenio pasado a la industria automotriz, consultado en: <https://www.eleconomista.com.mx/economia/En-el-primer-semester-el-SAT-recaudo-mas-que-todo-el-sexenio-pasado-a-la-industria-automotriz-20230719-0031.html> el 10/09/23.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Cuenta Pública 2020: ingresos presupuestarios, consultado en:

<https://www.cuentapublica.hacienda.gob.mx/work/models/CP/2020/tomo/I/I50.06.IPP.pdf>.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Sistema de Administración Tributaria, Informe del programa de regularización de adeudos “Ponte al Corriente”, consultado en http://omawww.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_PontealCorriente2013_271213.pdf el 10 de noviembre de 2020.

Sistema de Administración Tributaria (SAT), Visor Resolución Miscelánea Fiscal, consultado en <https://www.sat.gob.mx/aplicacion/36765/visor-resolucion-miscelanea-fiscal-2020> el 07/10/20.

Sistema de Información Legislativa, <http://sil.gobernacion.gob.mx/Glosario/definicionpop.php?ID=146>.

Woldenberg, José, Historia mínima de la transición democrática, México, Colmex, 2012.

Anexos

1. DISTRIBUCIÓN DE LOS PERCENTILES DEL 91 AL 98 POR PERSONA Y POR AÑO, CIFRAS EN MILLONES DE PESOS.

