Privilegios Fiscales

Beneficios inexplicables para unos cuantos

[Programa de Justicia Fiscal y Desigualdad]

Privilegios Fiscales

Beneficios inexplicables para unos cuantos

[Programa de Justicia Fiscal y Desigualdad]

fundar
Centro de Análisis e Investigación

Privilegios Fiscales: beneficios inexplicables para unos cuantos
[Programa de Justicia Fiscal y Desigualdad]

Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A.C.

Elaboración
Iván Benumea, Fundar
Javier Garduño, Fundar

Colaboraciones
Diego de la Mora, Fundar
Haydeé Pérez, Fundar

Diseño y formación
Marco Partida

Fundar, Centro de Análisis e Investigación, A.C.
Cerrada de Alberto Zamora 21, Col. Villa Coyoacán, C.P. 04000, México, D.F.

Alentamos la reproducción de este material por cualquier medio,
siempre que se respete el crédito de Fundar respecto a los datos e información presentada.

ISBN: En trámite

Ciudad de México (México)
Septiembre, 2016

INDICE

Resumen Ejecutivo 7

Introducción:
- **Hacia una política tributaria con perspectiva de Derechos Humanos** 9
- **Panorama de la recaudación en México** 12

Capítulo 1.
Créditos Fiscales. 15

Capítulo 2.
Dejar de recaudar.
Cancelación y Condonación de créditos fiscales 20

Capítulo 3.
El secreto fiscal y sus implicaciones para el análisis 31

Capítulo 4.
Hallazgos de la política de Cancelaciones y Condonación de créditos fiscales. 36

Conclusiones.
Un acercamiento desde la perspectiva
de los derechos humanos 53

Recomendaciones 56

Tablas

Tabla 1. Créditos fiscales como porcentaje de la recaudación total en América Latina, 2013 14
Tabla 2. Saldo de créditos fiscales al segundo trimestre de 2016. 17
Tabla 3. Cartera de créditos fiscales al segundo trimestre de 2016 17
Tabla 4. Cartera de créditos fiscales por tipo de contribuyente al segundo trimestre de 2016 (cifras en millones de pesos). 18
Tabla 5. Montos y porcentajes de créditos fiscales dependiendo de la dependencia al interior del SAT encargada de la fiscalización, 2016 (segundo trimestre) 18
Tabla 6. Monto y número de contribuyentes de créditos cancelados, 2008-2016 (al segundo trimestre) 23
Tabla 7. Número de contribuyentes y multas condonadas por Acuerdo Conclusivo en el periodo 2014-2015 25
Tabla 8. Conceptos y porcentajes para la condonación de créditos fiscales, 2007 26
Tabla 9. Conceptos y porcentajes para la condonación de créditos fiscales Programa "Ponte al Corriente", 2013 27
Tabla 10. Montos y porcentajes de cancelaciones de créditos fiscales por sector, 2007 37

Tabla 11. Motivos, tipo de contribuyente, entidad, sector y monto de los beneficiarios más importantes de la cancelación masiva de créditos fiscales, 2007 38
Tabla 12. Cancelación. Personas Morales. Sectores más beneficiados. Julio 2015 – Julio 2016 39
Tabla 13. Cancelación julio 2015 – julio 2016. Actividades Económicas del decil más alto 40
Tabla 14. Cancelación. Top 10 Personas Morales. Nombre, entidad, sector actividad y monto de los beneficiarios más importantes. Julio 2015 - Julio 2016 41
Tabla 15. Cancelación Personas Físicas. Sectores. Julio 2015 – Julio 2016 43
Tabla 16. Nombre, Entidad, sector, actividad y monto de los beneficiarios (personas físicas) más importantes de la cancelación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016 43
Tabla 17. Top 10. Contribuyentes no identificados y monto cancelado. Cancelación masiva de 2007 45
Tabla 18. Comparativo de contribuyentes que repitieron programas de condonación de créditos fiscales (miles de pesos corrientes) 47
Tabla 19. RFC, razón social, entidad, sector, actividades y monto de los mayores beneficiados (personas morales) de la condonación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016 50
Tabla 20. RFC, nombre, entidad, sector, actividades y monto de los mayores beneficiados (personas físicas) de la condonación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016 51

Gráficas

Gráfica 1. Total de recaudación tributaria como porcentaje del PIB, 2014 13
Gráfica 2. Porcentaje de recuperación de deudas tributarias en un conjunto de países de América Latina 13
Gráfica 3. Montos acumulados de cancelaciones por decil (millones de pesos corrientes), 2007 36
Gráfica 4. Montos acumulados de cancelaciones a personas morales por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016 39
Gráfica 5. Montos acumulados de condonaciones a personas morales por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016 42
Gráfica 6. Montos acumulados de condonaciones a personas físicas por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016. 50

Cuadros

Cuadro 1. Proceso de cobranza que lleva a cabo el SAT 16

Recuadros

Recuadro 1. Tipo de contribuciones 15
Recuadro 2. Tipos de accesorios 16
Recuadro 3. Ejemplos de los supuestos por incosteabilidad para la cancelación de créditos fiscales 21
Recuadro 4. Amparo contra el SAT por incumplimiento a resolución del INAI 33

RESUMEN EJECUTIVO

Para que la política tributaria juegue un papel transformador de la realidad social y contribuya al combate de la desigualdad, es indispensable que los principios de derechos humanos también sean tomados en cuenta al momento de su formulación, diseño e implementación. Principios como la movilización del máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los derechos humanos, la igualdad y no discriminación y las obligaciones de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas constituyen parámetros normativos que pueden servir de guía al Estado en la forma en que se otorgan beneficios tributarios como la condonación o la cancelación de créditos fiscales.

En el marco de los recortes al gasto público proyectados para el 2017 y ante el incremento del endeudamiento público, hoy en día es fundamental que la ciudadanía tenga cereza de que por la vía tributaria no se otorguen beneficios injustificados. A pesar de los avances normativos en materia de transparencia, estos cambios no han sido suficientes para entender a cabalidad si cuando el Estado deja de cobrar o perdona créditos fiscales lo hace en todos los casos de manera justificada. Esto es preocupante pues como lo refleja esta investigación los recursos que se están dejando de recaudar se concentran en muy pocos contribuyentes.

La cancelación de un crédito fiscal implica que la autoridad tributaria abandonará la recaudación de un adeudo ya sea porque su cobro resulta incosteable, o bien, porque el deudor o los responsables solidarios son insolventes o no pueden ser localizados. Al cancelar adeudos, la autoridad suspende las acciones de cobranza con la finalidad de no destinar más recursos en perseguir deudas que le resultarían muy costosas recuperar o que difícilmente podrían ser pagadas por los deudores, para mejorar así su eficiencia recaudatoria y dirigir sus esfuerzos hacia la recuperación de otros adeudos.

Aunque la cancelación de créditos fiscales tiene una finalidad legítima, en realidad no es posible saber si el Servicio de Administración Tributaria (SAT) utiliza esta facultad de manera justificada. Aunque a raíz de la entrada en vigor de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública hoy contamos con más información sobre los beneficiarios de la cancelación de créditos fiscales, resulta imposible conocer si realmente el SAT intentó recuperar los créditos fiscales hasta el máximo de sus posibilidades antes de decidir cancelarlos.

Lo anterior resulta aún más preocupante debido a que quienes se benefician de esta política son las personas que acumulan los adeudos más grandes. Tan sólo en el último año, por ejemplo, a sólo 15 personas morales se les canceló un monto superior a los 15,000millones de pesos, lo cual quiere decir que 0.26% de los contribuyentes que recibieron un beneficio en este periodo acumularon el 31% del total de las cancelaciones.

Una situación similar sucede con la condonación de créditos fiscales, un mecanismo tributario que debería utilizarse únicamente cuando el Estado compruebe la necesidad de apoyar económicamente a la población o cuando sirva para incentivar que los contribuyentes incumplidos paguen sus adeudos a cambio de regularizar su situación fiscal. En el 2013, por ejemplo, gracias al programa masivo de condonación llamado “Ponte al Corriente”, un grupo de 15 contribuyentes que ya habían sido beneficiados con un programa similar que fue implementado en el primer año del gobierno de Felipe Calderón, lograron acceder nuevamente al perdón de sus adeudos. En total, en virtud de ambos programas, estos 15 contribuyentes, a quienes el SAT prácticamente nunca pudo cobrarle créditos fiscales durante 7 años, dejaron de pagar más de 46 mil millones de pesos.

La condonación de créditos fiscales continúa siendo formulada, diseñada e implementada de manera discrecional y sin los controles que garanticen que este tipo de beneficios no sean otorgados a favor de quienes poseen mayores adeudos o de quienes ya han sido favorecidas en el pasado. Si el perdón de créditos no se acompaña de medidas que impidan estas circunstancias, se corre el riesgo de que esta política fomente el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes. En otras palabras, el perdón de créditos debe percibirse como un evento único, extraordinario y de difícil acceso, ya que su repetición periódica y a favor de los sectores económicos con mayor capacidad contributiva puede incentivar a que los contribuyentes prefieran eludir sus obligaciones bajo la expectativa de que algún día sus adeudos serán perdonados.

Para impedir que se continúen condonando y cancelando créditos fiscales de manera injustificada y a favor de unas cuantas personas, el Estado debe comenzar a dar más explicaciones en torno a sus motivaciones e incorporar los principios en materia de derechos humanos a lo largo del ciclo de la política fiscal. En este sentido, este documento brinda elementos sobre la necesidad de avanzar en los siguientes aspectos:

1. **Una política de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales más transparente.** A pesar de los avances en materia de transparencia, el secreto fiscal y la falta de cumplimiento de la autoridad tributaria de sus obligaciones continúan limitando el acceso a la información de la ciudadanía. Para avanzar en este sentido, el secreto fiscal debe ser superado para que sea posible conocer quienes han sido beneficiado con la cancelación o condonación de sus créditos antes del 2015, y también es importante que el SAT cumpla con las múltiples resoluciones del INAI en donde se le ha ordenado entregar esta información.

   Las normas que regulan la cancelación y condonación de créditos deberían incluir obligaciones de transparencia adicionales a las que ya existen, y también es recomendable que la autoridad tributaria publique la información en su poder sobre otro tipo de figuras que equivalen a una condonación de créditos, como el caso de reducciones o disminuciones de los mismos. Esta información es de interés público y debería de ser un factor para brindar certeza a todos y todas las contribuyentes de que la autoridad fiscal no realiza tratos desiguales.

2. **Mayor rendición de cuentas en relación a los esfuerzos por recuperar los créditos fiscales.** Para generar credibilidad es fundamental saber que se están realizando todos los esfuerzos para cobrar deudas tributarias a aquellos contribuyentes que sí cuentan con capacidad de pago, y de esta forma disminuir los riesgos de que se abuse de las figuras de cancelaciones y condonaciones de créditos.

   Para lograr lo anterior, es necesario que la autoridad tributaria en México dé a conocer información respecto a los fundamentos y motivos que justificaron la cancelación o condonación de cada crédito fiscal, además de las acciones que se llevaron a cabo para recuperar los adeudos fiscales antes de beneficiar a los contribuyentes.

3. **Una agenda legislativa que permita atacar de raíz los privilegios fiscales injustificados.** En el marco de los problemas que presentan las finanzas públicas en México resulta prioritario plantear modificaciones normativas que disminuyan la probabilidad de que ciertos contribuyentes no paguen lo que es justo. Antes de otorgar beneficios fiscales, el Estado debería acreditar plenamente que estas medidas son necesarias para alcanzar los objetivos económicos deseados y mejorar la eficiencia recaudatoria.

INTRODUCCIÓN

Hacia una política tributaria con perspectiva de Derechos Humanos

La comunidad internacional de derechos humanos ha comenzado a profundizar en torno al vínculo que tienen las políticas tributarias y las obligaciones de los Estados en materia de derechos humanos, particularmente para el caso de los derechos económicos, sociales y culturales. En un informe reciente, diversas organizaciones de la sociedad civil destacamos la oportunidad que ofrecen los principios contenidos en los tratados internacionales de derechos humanos para lograr que la política fiscal, tanto en su dimensión tributaria como de gasto público, juegue un papel transformador de las realidades de pobreza y desigualdad en América Latina (CESR, 2015).

En México ya se ha avanzado en desarrollar la relación entre la política de gasto y la garantía y realización de los derechos humanos. Fundar, Centro de Análisis e Investigación ha participado en diversos procesos en donde ha exigido una política presupuestaria transparente y apegada a una perspectiva de derechos humanos (Fundar, 2006; Fundar et al, 2010; Fundar et al, 2015), e incluso ha acudido al poder judicial para demandar que los recursos públicos se distribuyan de conformidad con las obligaciones internacionales que tiene el Estado mexicano en esta materia (Díaz, 2015). Si bien existen ciertos avances en materia de gasto público[1], la comunidad internacional y la sociedad civil en México aún tiene poco conocimiento sobre cómo la política tributaria impacta o puede tener un efecto adverso en la efectividad y cumplimiento de los derechos humanos, sobre todo tomando en cuenta los privilegios fiscales que benefician a unas cuantas personas en detrimento de los grupos más vulnerables.

Es por lo anterior que *Fundar* se ha propuesto analizar la política fiscal desde un abordaje integral que incluya la evaluación y discusión tanto de los mecanismos para la generación de ingresos, como el gasto y la deuda pública. De esta forma, el objetivo general de este documento es evaluar la política de cancelación y condonación de créditos fiscales en el marco de los principios de derechos humanos y a la luz de la entrada en vigor de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP), la cual por primera vez mandata a la autoridad tributaria a dar a conocer los nombres de los contribuyentes que se han beneficiado de estos mecanismos. La publicación que se presenta a continuación es la primera de una serie de entregas que mediante el análisis de la política fiscal en general y de la política tributaria en particular, pretende establecer un marco para evaluar el quehacer del gobierno bajo una perspectiva de derechos humanos.

El documento está dividido de la siguiente forma. En la presente introducción se desarrolla el marco de análisis de la política tributaria mediante el enfoque de los derechos humanos y se presenta un breve panorama de la recaudación en México. En el primer capítulo se analizan los créditos fiscales respondiendo a las preguntas: cómo se integran, cuál es el proceso de cobranza, cómo se compone la cartera, y cuál es el contexto latinoamericano en relación a este tipo de mecanismos. En el segundo capítulo se muestran las características específicas de la condonación y cancelación de los créditos fiscales, incluyendo sus fundamentos normativos, así como algunos datos generales que dan cuenta de su importancia en relación a

[1] Por ejemplo, desde 2006 México ha mejorado su calificación del Índice de Presupuesto Abierto elaborado por el *International Budget Partnership*. Para mayor información *véase*: http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/country-info/?country=mx

los montos de deudas tributarias que se dejan de cobrar. En el tercer capítulo se da un recuento de los avances y pendientes en materia de transparencia respecto a la información que publica el SAT de los contribuyentes que han sido beneficiados mediante la cancelación o condonación de sus créditos fiscales.

En el cuarto capítulo se analizan los datos más recientes obtenidos de los beneficiarios de cancelaciones y condonaciones de créditos, con lo cual se pretende un acercamiento analítico a la política tributaria bajo la óptica de los derechos humanos. Al respecto, en este capítulo se muestran hallazgos importantes que dan cuenta de una preocupante concentración de los beneficios de las cancelaciones y condonaciones de créditos en muy pocos contribuyentes. Por último, en el capítulo de recomendaciones se brindan elementos sobre la necesidad de avanzar en:

1. **Una política de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales más transparente**. A pesar de los avances en materia de transparencia, el secreto fiscal y la falta de cumplimiento de la autoridad tributaria de sus obligaciones continúan limitando el acceso a la información de la ciudadanía. Para avanzar en este sentido, el secreto fiscal debe ser superado para que sea posible conocer quienes han sido beneficiado con la cancelación o condonación de sus créditos antes del 2015, y también es importante que el SAT cumpla con las múltiples resoluciones del INAI en donde se le ha ordenado entregar esta información.

2. **Mayor rendición de cuentas en relación a los esfuerzos por recuperar los créditos fiscales.** Para generar credibilidad es fundamental saber que se están realizando todos los esfuerzos para cobrar deudas tributarias a aquellos contribuyentes que sí cuentan con capacidad de pago, y de esta forma disminuir los riesgos de que se abuse de las figuras de cancelaciones y condonaciones de créditos.

3. **Una agenda legislativa que permita atacar de raíz los privilegios fiscales injustificados**. En el marco de los problemas que presentan las finanzas públicas en México resulta prioritario plantear modificaciones normativas que disminuyan la probabilidad de que ciertos contribuyentes no paguen lo que es justo.

En el contexto económico actual, caracterizado por la fuerte caída de los precios del petróleo, los continuos recortes presupuestarios, la disminución del gasto social y el crecimiento del endeudamiento público, es indispensable que la política tributaria sea una herramienta que contribuya a salvaguardar los avances obtenidos en materia social y prevenga la adopción de medidas de austeridad que pongan en riesgo la realización de los derechos humanos. En este sentido, y como bien lo ha señalado la Relatora Especial sobre Extrema Pobreza y Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas, bajo una perspectiva de derechos humanos la política tributaria debe enfocarse en generar ingresos suficientes para financiar bienes y servicios públicos destinados a la realización de los derechos, debe ser una herramienta para lograr la igualdad y luchar contra la discriminación, y también debe servir para fortalecer la gobernabilidad y la rendición de cuentas (Sepúlveda, 2014).

Si bien el Estado tienen la posibilidad de formular e implementar políticas tributarias conforme a sus circunstancias particulares, hay que reconocer que los principios en materia de derechos humanos son obligaciones que deben ser una guía para limitar la discrecionalidad de estas políticas y lograr que los recursos públicos sean captados y dirigidos hacia la satisfacción de los derechos humanos y las necesidades sociales más urgentes. La obligación de movilizar el máximo de recursos disponibles para la realización progresiva de los derechos humanos, el principio de igualdad y no discriminación y las obligaciones de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas son parámetros normativos que deben ser tomados en cuenta al momento de formular, diseñar e implementar políticas tributarias.

La obligación del máximo uso de los recursos disponibles es una obligación que principalmente ha sido interpretada a la luz de la dimensión del gasto público de la política fiscal, pero tal y como es explicado por Villagómez (2014: 24), "este principio debiera hacer referencia a la movilización máxima de recursos por parte del Estado en función de una recaudación óptima

conforme a su grado de desarrollo, lo que determinaría los recursos disponibles". En el marco de las políticas tributarias, la obligación de movilizar el máximo de recursos disponibles implica el diseño e implementación de políticas capaces de generar y recuperar los ingresos suficientes para la realización de derechos humanos, además de llevar a cabo los esfuerzos que sean necesarios para fortalecer las capacidades de las autoridades fiscales para mejorar la captación de recursos y combatir las prácticas evasivas por parte de las personas físicas y morales que provocan la pérdida de recursos.

Tal y como explica Obeland (2013: 3-6), existen diversos obstáculos que a nivel interno dificultan la captación del máximo de los recursos disponibles, entre ellos: a) la existencia de sistemas fiscales regresivos, en donde predominan los impuestos indirectos que afectan en mayor proporción a los grupos de bajos ingresos; b) los incentivos del sistema fiscal generados por la existencia de exenciones y privilegios; c) la existencia de una autoridad fiscal débil; d) problemas de evasión y elusión, y e) la existencia de un sector informal. Dicho autor también hace referencia a los factores que a nivel internacional impactan en la recaudación de ingresos, como son las prácticas corporativas de las multinacionales que implican el pago de menos impuestos a los países huéspedes, la existencia de paraísos fiscales o la falta de comunicación adecuada y transparente sobre la información fiscal entre los gobiernos.

Por su parte, de acuerdo con el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (DESC), el principio de igualdad y no discriminación implica que *"Los Estados partes deben asegurarse de que existan, y se apliquen, planes de acción, políticas y estrategias para combatir la discriminación formal y sustantiva en relación con los derechos recogidos en el Pacto, tanto en el sector público como en el privado (…). Las políticas económicas, como las asignaciones presupuestarias y las medidas destinadas a estimular el crecimiento económico, deben prestar atención a la necesidad de garantizar el goce efectivo de los derechos sin discriminación alguna."* (CESCR, 1989: 10, p. 38). En el marco de la política tributaria, tomar en cuenta estos principios requiere reconocer que los impuestos y los beneficios fiscales pueden tener un impacto directo e indirecto en el goce de derechos humanos de sectores vulnerables (como el aumento de impuestos en bienes esenciales de consumo), y también implica hacer uso del sistema impositivo para beneficiar a los grupos sociales menos favorecidos.

Finalmente, las obligaciones de transparencia, participación y rendición de cuentas implican la existencia de mecanismos mediante los cuales las personas puedan conocer sobre el ciclo de las políticas de ingresos, participar en asuntos políticos y acceder a la información sobre las políticas públicas que realiza el Estado. Tal y como ha sido sustentado en otras ocasiones (CESR, 2015), la ausencia de transparencia y rendición de cuentas sobre los privilegios impositivos y sobre los recursos que se asigna a unos sectores respecto a otros, minan la legitimidad de los gobiernos y ahondan la crisis de gobernabilidad en los países de la región. Los privilegios pueden ser entendidos como el resultado de un proceso en el cual una élite "coopta, corrompe, o desvirtúa la naturaleza de las instituciones democráticas para inducir la generación de políticas que mantienen la posición privilegiada en la sociedad de dicha élite" (Oxfam, 2015: 50). De esta forma, los privilegios impositivos son aquellos mecanismos que permiten a las élites reducir sus cargas tributarias a costa de la capacidad del Estado de proveer bienes y servicios, sobre todo para la población en situación de vulnerabilidad.

Aunque el presente estudio no se enfocará en analizar la actuación del sector privado, es importante hacer notar que las empresas y los particulares también juegan un rol importante para lograr que la política fiscal sea una herramienta efectiva para la realización de los derechos humanos. En México, de acuerdo a la Auditoría Superior de la Federación (ASF: 2014) en 2012 la evasión global de impuestos correspondió al 2.8% del PIB, lo que equivale a un monto de 483,874.0 millones de pesos. Si bien el alto grado de evasión puede deberse a la inexistencia de mecanismos normativos e institucionales eficaces o a la falta de voluntad política para combatir los abusos fiscales, la realidad es que el sector privado, como bien explica la Relatora Especial sobre Extrema Pobreza, también tiene la responsabilidad de respetar los derechos humanos contemplados en los tratados internacionales, y por lo tanto, las prácticas comerciales y las estrategias fiscales que tengan la intención de evadir o eludir impuestos pueden constituir violaciones a los derechos humanos en la medida en que priven a los países de los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones (Sepúlveda, 2014: par 6-7).

En este sentido, las recientes revelaciones de los documentos de la firma Mossack Fonseca por parte del Consorcio Internacional de Periodistas han puesto nuevamente en el debate público la importancia de combatir los abusos fiscales a nivel internacional. De acuerdo con una investigación reciente de Oxfam, se estima que a escala mundial la evasión de impuestos a través del uso de compañías offshore[2] provoca la pérdida para los países de cerca de 190 mil millones de dólares al año[3]. Más allá de los resultados de las investigaciones que el SAT está llevando a cabo en contra de las 31 empresas y las 280 personas físicas que fueron relacionadas directa o indirectamente con los Panama Papers[4], el trabajo periodístico permitió corroborar las prácticas a las que recurren las élites económicas y políticas de todo el mundo para mantener sus recursos en la opacidad y fuera del alcance de las autoridades tributarias nacionales.

Panorama de la recaudación en México

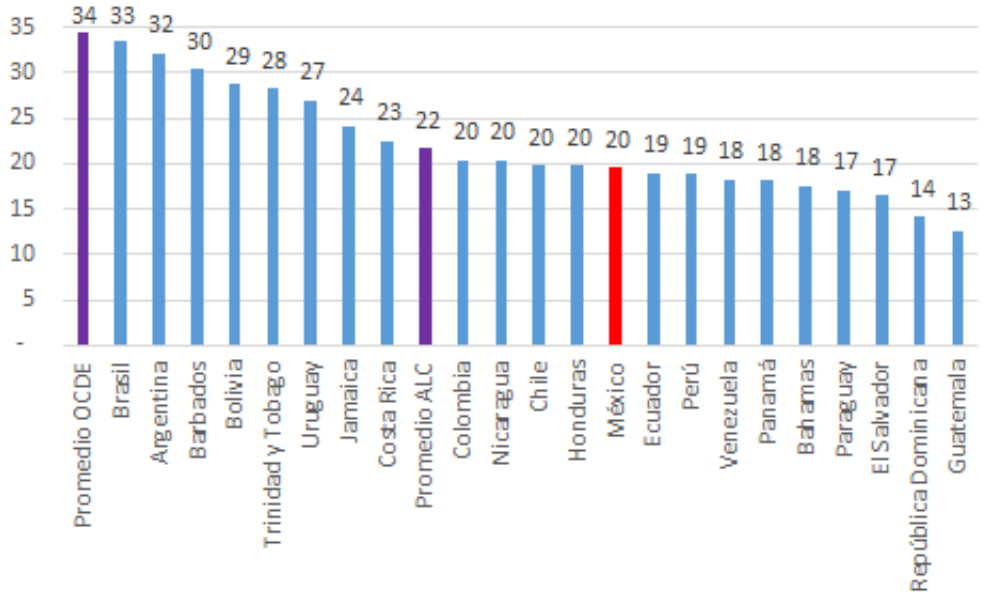
En los últimos años México ha vivido una verdadera transformación en relación a los ingresos que obtiene por la vía de los impuestos. A raíz de la caída de los precios del petróleo a finales de 2014 y la implementación de la Reforma Hacendaria de Reforma Hacendaria de ese mismo año, los ingresos tributarios no petroleros, es decir, los ingresos obtenidos por la vía de impuestos, son la principal fuente de captación de recursos del Gobierno Federal. En el año 2015, por esta vía se recaudaron 2,361,233.6 millones de pesos, lo que equivale al 55.3% del total de los ingresos obtenidos en dicho año y representó un incremento en términos reales del 27.4% respecto a lo recaudado en el año anterior[5]. De acuerdo con el SAT, el incremento en la recaudación se debió a la consolidación de la Reforma Hacendaria de 2014 así como a las acciones tomadas por la administración tributaria a lo largo del ejercicio fiscal 2015, entre las que se encuentran las siguientes (SAT, 2016c):

- Aumento de la base de contribuyentes. A diciembre de 2015, el padrón de contribuyentes estuvo conformado por 51.6 millones de contribuyentes, lo que significó un aumento de 5.3 millones (11.4%) respecto a diciembre de 2014.
- Consolidación del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF), un esquema dirigido a regularizar fiscalmente a las personas físicas con actividades empresariales mediante la concesión de estímulos y beneficios fiscales provisionales.
- Agilización de las devoluciones de impuestos a favor de los contribuyentes que pertenecen a los sectores de alimentos, medicinas, agropecuario y exportación.
- Fortalecimiento de las estrategias de cobro de cartera de créditos. En 2015, el SAT logró recuperar 28,484 millones de pesos, cifra superior en 5.1% real a la obtenida en 2014.
- Mejoras en los trámites relacionados con el comercio exterior.

Pese a que la recaudación en 2015 aumentó por las razones antes señaladas, México aún se encuentra por debajo del promedio latinoamericano en relación a la recaudación de ingresos tributarios como proporción del Producto Interno Bruto (PIB) y muy por debajo del promedio de los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). En la siguiente gráfica es posible observar los porcentajes de recaudación de ingresos tributarios en relación al Producto Interno Bruto. Este indicador es clave pues refleja los recursos disponibles para financiar bienes y servicios públicos, así como para llevar a cabo inversiones en infraestructura.

[2] Las compañías "*offshore*" se constituyen como "vehículos no productivos" o fiduciarios que no tienen por sí solos razón de empresa, actividades productivas en los países que las albergan, la sustancia económica se resume a utilizarse como vehículos de depósito de inversiones, resguardo de activos, fuentes financieras o propietarias de bienes (SAT, 2016: 1).
[3] Véase Oxfam (2016)
[4] Entre los que se encuentran: el contratista del gobierno mexicano y dueño de la "Casa Blanca", el empresario Juan Armando Hinojosa; Ricardo Salinas Pliego, presidente de TV Azteca; y Amado Yáñez, dueño de Ocenanografía.
[5] Cuenta Pública 2015.

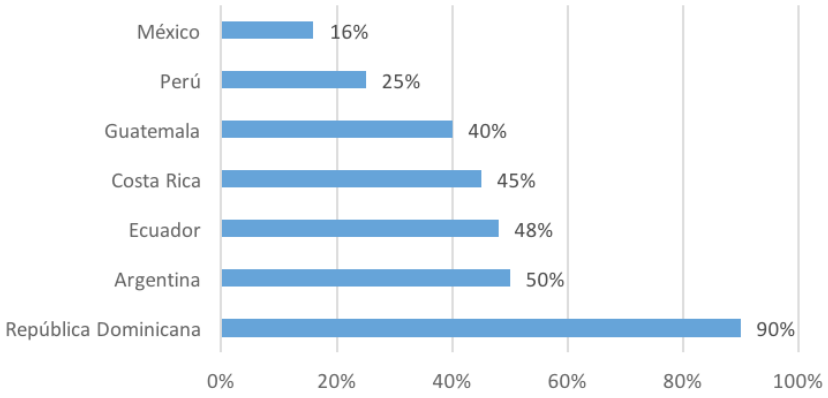
Gráfica 1. Total de recaudación tributaria como porcentaje del PIB, 2014



Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE, CEPAL, CIAT y BID (2014).

El hecho de que México tenga una limitada capacidad para financiar bienes y servicios públicos (debido a su reducido nivel de recaudación), vuelve aún más necesario analizar los procedimientos de recuperación de las deudas tributarias, lo que en México se conoce como créditos fiscales. Actualmente todos los países de la región de América Latina y el Caribe contemplan esquemas para la recuperación de los créditos fiscales, con resultados muy variados. Según datos del Instituto de Estudios Fiscales (2009), México era uno de los países en la región con el menor porcentaje de recuperación de deudas tributarias, con solo 16% del total. En la siguiente gráfica se muestra un comparativo con un conjunto de países de la región en relación al porcentaje de recuperación de deudas tributarias.

Gráfica 2. Porcentaje de recuperación de deudas tributarias en un conjunto de países de América Latina



Fuente: Elaboración propia con datos de Instituto de Estudios Fiscales (2009)

Antes de comenzar con el estudio de los créditos fiscales en México, a continuación se presenta una comparación en distintos países de la región del porcentaje que representan estas deudas tributarias como total de la recaudación a fin de poner en un contexto más amplio la discusión de los créditos fiscales. Al respecto, es importante señalar que la información comparada sobre las deudas tributarias es más bien escasa a nivel internacional. Ni los reportes de la OCDE (2010) sobre gastos tributarios ni las estadísticas tributarias que produce la CEPAL (2016) contienen información suficiente sobre créditos fiscales. En la tabla 1 se muestran los datos que ha recopilado el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) hasta 2013. Al respecto, es posible observar que México tiene un porcentaje moderado del saldo de créditos fiscales como total de la recaudación[6]. Países como Brasil y Perú tienen un problema mucho más serio respecto al saldo que han acumulado de deudas tributarias, lo cual indica que en estos países no existen muchos esquemas para abandonar la recaudación de este tipo de deudas, lo cual en México sí se lleva a cabo como se verá más adelante.

Tabla 1. Créditos fiscales como porcentaje de la recaudación total en América Latina, 2013

PAIS	2013
ARGENTINA	2.7
BRAZIL	76.8
CHILE	56.8
COLOMBIA	8.3
COSTA RICA	0.8
DOMINICAN REPUBLIC	7.1
ECUADOR	29.9
GUATEMALA	0.3
HONDURAS	0.0
MEXICO	**25.8**
NICARAGUA	1.7
PARAGUAY	15.0
PERU	115.5

Fuente: Elaboración propia con base en datos del CIAT (2013).

[6] De acuerdo con Miguel Pecho, especialista del CIAT, un rango de hasta el 30% de créditos fiscales como porcentaje de la recaudación total se considera moderado.

Créditos Fiscales

Los créditos fiscales son los recursos que el Estado tiene derecho a percibir por parte de los contribuyentes con motivo del cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales o administrativas. De acuerdo con el artículo 4 del Código Fiscal de la Federación (CFF), los créditos fiscales pueden integrarse de la siguiente manera:

1. Contribuciones. Las contribuciones se clasifican en impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

Recuadro 1. Tipos de Contribuciones

Impuestos: Un impuesto es un pago al Estado, de carácter obligatorio, que consiste en el cobro que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas. Algunos ejemplos de este tipo de contribución son el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS).

Derechos: Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado. Algunos ejemplos de esta contribución son los pagos por expedición de pasaportes, cédulas profesionales, licencias, por servicios relacionados con el uso y consumo de agua, etcétera.

Aportaciones de Seguridad Social: Estas aportaciones las realizan las empresas al Estado para cumplir con las obligaciones que tienen con la clase trabajadora en relación al esquema de seguridad social.

Contribuciones de Mejoras: Se originan cuando el Estado realiza determinadas obras públicas que benefician de manera adicional a los contribuyentes, quienes tienen que pagar una cuota proporcional al beneficio que le reporte la obra realizada.

2. Aprovechamientos. Son los ingresos percibidos por el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los obtenidos por los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Algunos ejemplos de aprovechamientos son las multas impuestas por infracciones a reglamentos no fiscales, como multas de tránsito o las impuestas por el Poder Judicial debido a indemnizaciones, así como las cuotas compensatorias y otro tipo de conceptos establecidos en las leyes de ingresos.

3. Accesorios de contribuciones y aprovechamientos. Cuando los contribuyentes incumplen con el pago de los adeudos principales, se generan distintos tipos de cargos que se suman al adeudo original. A este tipo de cargos se les conoce como accesorios y consisten en recargos, multas y gastos de ejecución.

Recuadro 2. Tipos de Accesorios

Multa: Es una sanción económica, prevista en ley, que impone la autoridad a las personas que no cumplen con sus obligaciones o por cumplirlas incorrectamente.

Recargos: Cuando no se pagan las contribuciones de manera oportuna, se deben pagar recargos, para recompensar a la autoridad tributaria por todo el tiempo que transcurrió y que no tuvo en su poder las contribuciones que por derecho le corresponde cobrar.

Gastos de Ejecución: Son gastos que se originan cuando un crédito fiscal no se paga dentro del plazo exigido, por lo que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) puede iniciar un proceso de cobro denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) con la finalidad de exigir el pago. Por cada diligencia que lleva a cabo el SAT, se genera un Gasto de Ejecución, el cual, de acuerdo con el CFF, como mínimo debe ser de $380 o el equivalente al 2% del crédito fiscal, y no puede superar un máximo de $59,540.

4. Responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de servidores públicos y particulares. En este concepto se integran, por ejemplo, las sanciones económicas que son impuestas a los servidores públicos por daños y perjuicios a la hacienda federal, o las penas impuestas a los particulares por el incumplimiento a un contrato administrativo federal.

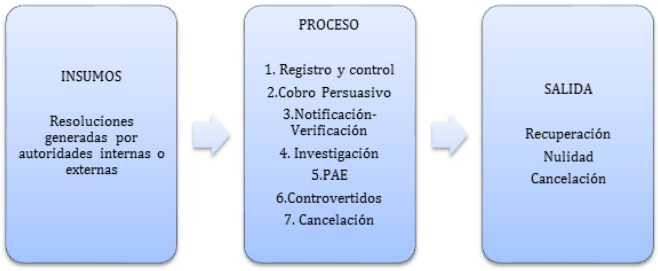
Cobranza de Créditos Fiscales

Algunos créditos fiscales deben ser comunicados al fisco por los propios contribuyentes y otros deben ser determinados por las autoridades fiscales y administrativas en el ejercicio de sus funciones. En el primer supuesto se encuentran los impuestos, los cuales deben ser auto-determinados por quienes tienen la obligación de pagarlos, y en el segundo caso se encuentran, por ejemplo, las multas, las indemnizaciones y otro tipo de cargos como los derechos, los cuales son calculados por el propio Estado cuando las personas cumplen o incumplen con alguna norma.

Es importante tener en cuenta que a nivel federal el SAT no es la única autoridad facultada para determinar créditos fiscales. Otro tipo de autoridades, como la Comisión Nacional de Agua, la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Seguridad Pública o el Instituto Nacional Electoral, entre muchas otras, también tienen la facultad de determinar créditos fiscales a su favor, ya sea por la prestación de servicios o por la imposición de sanciones, entre otros tipos supuestos. En el siguiente cuadro se resume brevemente el proceso de cobranza de créditos fiscales desde el momento en que son determinados tanto por el SAT como por autoridades externas hasta el momento en que son dados de baja.

El saldo de los créditos fiscales es 6 veces mayor al presupuesto ejercido del Programa Prospera en 2015, principal programa social del gobierno de la república

Cuadro 1. Proceso de Cobranza que lleva a cabo el SAT



Fuente: Elaboración propia.

Como se desprende del cuadro anterior, cuando los créditos fiscales no son pagados a tiempo, el SAT debe iniciar un procedimiento coactivo de cobranza denominado "Procedimiento Administrativo de Ejecución" (PAE), en donde, en última instancia, pueden embargarse los bienes y activos del deudor. Cuando el SAT recupera los recursos que le eran debidos, ya sea mediante el cobro persuasivo o a través del PAE, o bien, cuando el contribuyente accede al perdón de su deuda, entonces los créditos son dados de baja de sus registros. Los créditos también pueden ser eliminados cuando los contribuyentes logran que el monto o el procedimiento por el que le fueron calculados sus adeudos sea nulificado mediante una controversia jurídica. Finalmente, los créditos fiscales también pueden ser dados de baja cuando el SAT decide cancelarlos. Este último caso se detallará más adelante.

Cartera de créditos fiscales

Para tener una perspectiva clara sobre la cantidad de recursos públicos que se encuentran en procedimiento de cobranza, vale la pena remitirnos al estado actual de la cartera de créditos fiscales, la cual está compuesta por la suma de los créditos factibles de cobro, los de baja probabilidad de cobro y de los créditos que han sido controvertidos por los contribuyentes. Al cierre del segundo semestre de 2016, la cartera de créditos fiscales asciende a un monto de 464,965.60 millones de pesos. En la siguiente tabla se muestra el saldo según el tipo de contribuyente.

Tabla 2. Saldo de créditos fiscales al segundo trimestre de 2016 (millones de pesos).

	Persona Física				
Conceptos	Personas Morales	No Actividad Empresarial	Actividad Empresarial	Total	Porcentaje
Gran Contribuyente	140,352.40	-	-	140,352.40	30%
Otros	235,465.90	59,594.10	29,553.10	324,613.10	70%
Total de saldos	**375,818.30**	**59,594.10**	**29,553.10**	**464,965.50**	**100%**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Los créditos factibles de cobro son aquellos que tiene la administración tributaria en alguna fase del Procedimiento Administrativo de Ejecución para su cobro. Por su parte, los créditos de baja probabilidad son aquellos a cargo de deudores insolventes, no localizados o en comprobación de incobrabilidad. Mientras que los créditos controvertidos son aquellos a cargo de contribuyentes que promovieron medios de defensa y por lo cual no pueden ser objeto de acciones de cobro (SHCP, 2016).

Al cierre del segundo trimestre de 2016, de acuerdo con información publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la cartera de créditos está compuesta de la siguiente manera:

Tabla 3. Cartera de créditos fiscales al segundo trimestre de 2016

Cartera de Créditos Enero-Junio de 2016 (Millones de Pesos)				
Tipo	Importe	%	Número de créditos	%
Controvertidos	238,402.10	51%	136,302	9%
Factibles de cobro	149,143.20	32%	652,931	44%
Baja Probabilidad de cobro	77,420.30	17%	690,193	47%
Total	**464,965.60**	**100%**	**1,479,426**	**100%**

Fuente: Elaboración propia con información de la SHCP

Como puede observarse, los créditos fiscales controvertidos son los que representan los montos más grandes (más del 50% del total de la cartera) pero sólo corresponden al 9% del número de créditos controlados por la administración tributaria. Ahora bien, la cartera de créditos dependiendo de los tipos de contribuyentes se conforma de la siguiente manera:

Tabla 4. Cartera de créditos fiscales por tipo de contribuyente al segundo trimestre de 2016 (cifras en millones de pesos).

		Personas Físicas		
Conceptos	Personas Morales	No actividad empresarial	Actividad Empresarial	Total
Gran Contribuyente	140,352.40	0.0	0.0	140,352.40
Otros	235,465.90	59,594.10	29,553.10	324,613.10
Total de saldos	**375,818.30**	**59,594.10**	**29,553.10**	**464,965.50**

Fuente: Elaboración propia con base en datos de la SHCP.

De la tabla anterior se desprende que los grandes contribuyentes acumulan el 30% de la cartera de créditos fiscales,[7] las personas morales no consideradas como grandes contribuyentes el 51%, mientras que a las personas físicas les corresponde el 19%.

Aunque en sus diversos reportes las autoridades tributarias no dan a conocer el número de grandes contribuyentes ni la situación en que se encuentran sus créditos fiscales, existe información sobre el número de créditos y el monto respectivo que han sido determinados por las distintas dependencias al interior del SAT encargadas de fiscalizar diferentes contribuyentes. De acuerdo a información publicada por esta dependencia, sólo 5,940 créditos fiscales corresponden a grandes contribuyentes, lo que representa el 0.4% de los créditos totales en la cartera, pero estos acumulan el 20% del monto total. Lo anterior da cuenta de que los grandes contribuyentes son pocas personas físicas y morales pero que suman un monto muy relevante de créditos fiscales.

Tabla 5. Montos y porcentajes de créditos fiscales dependiendo de la dependencia al interior del SAT encargada de la fiscalización, 2016 (segundo trimestre)

Administración General	Importe	%	Número de créditos	%
Auditoría Fiscal Federal	278,477.6	60%	297,855	20.1%
Grandes contribuyentes	99,043.5	21%	5,940	0.4%
Recaudación	27,998.0	6%	609,815	41.2%
Auditoría de Comercio Exterior	16,019.0	3%	26,959	1.8%
Aduanas	7,843.4	2%	128,336	8.7%
Otras	35,584.0	8%	410,521	27.7%
Total Cartera	**464,965.5**	**100%**	**1,479,426**	**100%**

Fuente: SAT, Segundo Informe Tributario y de Gestión 2016.

[7] De acuerdo con el artículo 28 del Reglamento Interior del SAT, los grandes contribuyentes son aquellas personas morales que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones ingresos anuales iguales o superiores a un monto equivalente a 1,250 millones de pesos.

La información que es publicada por las autoridades tributarias imposibilita tener un conocimiento a detalle sobre el origen y la situación que guardan los créditos fiscales a cargo de los grandes contribuyentes. De contar con esta información se podría saber, por ejemplo, cuántos de esos créditos se encuentran controvertidos o han sido considerados como de baja probabilidad de cobro. Esta información resulta particularmente importante porque, tal y como se explicará más adelante, las personas que poseen los mayores adeudos, entre quienes podrían ubicarse los grandes contribuyentes, son los principales beneficiarios de la cancelación y condonación de créditos fiscales.

CAPÍTULO 2

Dejar de Recaudar. Cancelación y Condonación de Créditos Fiscales

El principal objetivo del sistema tributario consiste en captar los recursos necesarios para financiar las funciones y objetivos del Estado. Sin embargo, a través de las normas y políticas tributarias, también es posible que el gobierno abandone la recaudación de esos recursos y otorgue beneficios y estímulos fiscales a los contribuyentes, siempre y cuando con ello se pretenda apoyar económicamente a la población o cuando tales medidas sean necesarias para mejorar la eficiencia recaudatoria de las autoridades tributarias.

Los beneficios otorgados a los contribuyentes por la vía tributaria y que se traducen en recursos que dejan de ser recaudados por el Estado se les conoce como gastos fiscales. Los gastos fiscales no implican una erogación de recursos por parte del Estado, sino que le permiten a las personas disminuir, diferir o ser exceptuados del pago de impuestos o de otro tipo de adeudos fiscales (ASF, 2014).

Las cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales, junto con otro tipo de conceptos como las exenciones de impuestos, estímulos y tratamientos fiscales especiales,[8] constituyen gastos fiscales, ya que, tal y como se verá con más detalle en los siguientes apartados, a través de estas figuras el Estado deja de recaudar una importante cantidad de recursos públicos con la intención de alcanzar otros objetivos económicos. En este documento se realiza una primera aproximación para evaluar si la cancelación y condonación de créditos efectivamente ha servido para tal fin.

Cabe señalar que a raíz de la presentación del Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005 de la ASF, en el año 2007, comienza la discusión pública de los créditos fiscales en México. Antes de esa fecha la cancelación y condonación de créditos fiscales no eran un mecanismo conocido ni por el público en general ni para la sociedad civil en particular. En dicho informe la ASF señaló que no existía "un límite para la determinación de créditos fiscales y ciertos contribuyentes se han dedicado a omitir obligaciones por largo tiempo sin que a la fecha se haya hecho nada al respecto" (ASF, 2007).

A continuación se expone en qué consiste la cancelación y condonación de créditos fiscales con base en el marco jurídico aplicable, y se presentan datos para aquellos casos en donde fue posible contar con información acerca de los recursos que han dejado de recaudarse durante las diversas ocasiones en que estas políticas tributarias han sido aplicadas.

Cancelación de Créditos Fiscales

A nivel federal, la facultad de cancelar créditos fiscales se encuentra regulada en el artículo 146-A del CFF, aunque hasta 2010 también se contemplaba en la Ley de Ingresos de la Federación[9]. De acuerdo a dicho artículo, la cancelación de un

[8] En el Presupuesto de Gastos Fiscales que se publica cada año se una estimación de los distintos tipos de conceptos que se consideran pérdidas recaudatorias causadas por tratamientos especiales. *Véase* el Presupuesto de Gastos Fiscales 2016: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/109726/PGF_2016.pdf
[9] Esta facultad se contempló en la Leyes de Ingresos para los siguientes ejercicios fiscales: 1999, 2000, 2002, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 201 0

crédito fiscal es el acto mediante el cual la autoridad fiscal decide abandonar la recaudación de un adeudo ya sea porque su cobro resulta incosteable, o bien, porque el deudor o los responsables solidarios son insolventes. Al cancelar créditos fiscales, las autoridades tributarias suspenden las acciones de cobranza con la finalidad de no destinar más recursos humanos, técnicos y presupuestarios en recuperar deudas que en teoría son muy costosas de cobrar o que difícilmente podrían ser pagadas por los deudores, y en su lugar, dirigir sus recursos hacia la cobranza de créditos que aún podrían ser recuperados.

La cancelación de un crédito no implica que el deudor ya no tenga la obligación de pagar el adeudo a su cargo, pues si la autoridad fiscal descubre que estos contribuyentes tienen nuevos bienes con los cuales podrían pagar su adeudo, entonces puede iniciar nuevamente las acciones de cobranza. Sin embargo, en términos prácticos, los créditos fiscales cancelados son tratados por la autoridad como adeudos de improbable o imposible recuperación y que dependen de una circunstancia extraordinaria para que puedan ser recuperados.

Para que un crédito sea cancelado, la autoridad fiscal debe determinar que su cobro es incosteable o que el deudor o los responsables solidarios son insolventes, lo cual sucede de manera distinta para cada supuesto:

a. Cancelación por incosteabilidad de cobro

La incosteabilidad de un crédito se determina de manera automática cuando un adeudo se ajusta a las características establecidas en ley, como su monto y el cálculo de sus costos de recuperación. Un crédito incosteable se define de distintas maneras dependiendo la norma en donde se encuentre regulado:

i) Según el Código Fiscal de la Federación (CFF)

El artículo 146-A del CFF establece que se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos que cumplan con alguno de los siguientes supuestos: i) cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión[10], ii) aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, iii) así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe. Cabe señalar que de acuerdo con el CFF, cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados.

Recuadro 3. Ejemplos de los supuestos por incosteabilidad para la cancelación de créditos fiscales

Ejemplo primer supuesto: Al 9 de junio de 2016, un crédito que sea inferior o igual a $1,081.47 (200 x 5.407371) sería incosteable y susceptible de cancelarse.

Ejemplo segundo supuesto: Al 9 de junio de 2016, un crédito que sea inferior o igual a $108,147.42 (20,000 x 5.407371) y tenga un costo de recuperación que rebase los $81,110.5 sería incosteable y susceptible de cancelarse. El costo de recuperación depende de cada caso concreto y de las acciones de cobranza que lleve a cabo el SAT.

Ejemplo tercer supuesto: Al 9 de junio de 2016, un crédito cuyo importe sea de $2,000, y se hubieran realizado por lo menos 6 requerimientos, tendría un gasto de ejecución de $2,280 ($380 x 6), por lo que sería incosteable y susceptible de cancelarse

[10] Las unidades de inversión Son los factores (valores) que se aplican a la adquisición de créditos hipotecarios y son publicadas por el Banco de México en el *Diario Oficial de la Federación*. Al día 9 de junio de 2016, una UDI equivale a 5.407371

ii) Según las Leyes de Ingresos

En las leyes de ingresos de 1999, 2000, 2001 y 2002[11], la cancelación por incosteabilidad era aplicable para créditos cuyo importe al final del ejercicio fiscal anterior fuera igual o inferior a 2,500 unidades de inversión. En estos años, la cancelación de créditos liberaba al deudor de su pago, lo cual en realidad consiste en un perdón y no en la cancelación de una deuda. Esta es una de las razones que explican por qué, en la Ley de Ingresos de 2004, la cancelación fue sustituida por el término correcto: condonación.

En las leyes de ingresos de 2007 a 2010, se facultó al SAT de forma amplia y discrecional para cancelar créditos por incosteabilidad dependiendo el monto del crédito, los costos de las acciones de recuperación, la antigüedad del crédito y la probabilidad de cobro del mismo. En 2010 fue la última ocasión en que la Ley de Ingresos facultó al SAT a cancelar créditos por incosteabilidad en su cobro.

b. Cancelación por insolvencia del deudor

El artículo 146-A del CFF también faculta a la autoridad fiscal a cancelar créditos por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. De acuerdo con esta norma, se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución. Como puede observarse, la cancelación por insolvencia depende de que la autoridad fiscal, tras haber realizado acciones de cobranza, determine que los deudores no podrán pagar la deuda.

Las Leyes de Ingresos de 2004 a 2007 incluyeron la posibilidad de cancelar créditos por imposibilidad práctica de cobro cuando los deudores no tuvieran bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme[12] hubiera sido declarado en quiebra por falta de activos. Como puede verse, esta modalidad es prácticamente la misma que la insolvencia contemplada en el artículo 146-A del CFF, a excepción de la cancelación de créditos a deudores declarados en quiebra por sentencia firme.

Recursos no recaudados

Cancelación Masiva de Créditos 2007

En la Ley de Ingresos de la Federación de 2007, el Congreso de la Unión autorizó la cancelación masiva de aquellos créditos fiscales administrados por el SAT con imposibilidad práctica de cobro o que fueran incosteables. Aunque en realidad cada año se cancelan una gran cantidad de créditos fiscales a favor de muchas personas físicas y morales, en este documento exploraremos el proceso de cancelación del 2007 ya que sobre este programa, gracias al interés de la ciudadanía y a pesar de la resistencia del SAT por brindar explicaciones, esta dependencia proporcionó cierta información que demuestra cómo los grandes deudores son a quienes principalmente se les cancelan deudas fiscales. También es importante precisar que aunque la facultad de cancelar créditos de manera masiva también se replicó

La cancelación masiva de 2007 fue mayor al presupuesto ejercido por el Programa Prospera en 2015 (71,912 millones de pesos)

[11] En 2002, la cancelación de créditos no podía efectuarse cuando existieran dos o más créditos a cargo de una misma persona y la suma de todos ellos excediera el límite de 2,500 unidades de inversión, ni respecto de los créditos derivados del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
[12] Sentencia dictada dentro un procedimiento concursal o laboral en donde se acredita que el deudor no tiene bienes susceptibles de embargo.

en las Leyes de Ingresos de 2008-2010, de acuerdo con diversas solicitudes de acceso a la información, durante estos años el SAT no realizó ninguna cancelación conforme a las leyes de ingresos.[13]

La cancelación masiva de créditos fiscales de 2007 fue implementada conforme al artículo 15 de la Ley de Ingresos de dicho año y el Acuerdo JG-SAT-IVO-6-2007 aprobado por la Junta del Gobierno del SAT, en donde se establecieron el tipo de casos o supuestos en que procedería la cancelación por imposibilidad práctica de cobro o incosteabilidad. En total, en virtud de este programa masivo fueron cancelados créditos fiscales por un monto de 73,960 millones de pesos, aunque de acuerdo al informe publicado por el SAT sobre los resultados de esta política, hasta el 31 de agosto de 2012 el 82.9% de dichos créditos, es decir, 61,297 millones continuaban en situación de cancelación. El hecho de que esta cifra haya disminuido se debe a que, como fue expuesto anteriormente, la cancelación no implica la desaparición de una deuda y algunos de estos créditos fueron controvertidos o pagados por los contribuyentes deudores.

Los montos cancelados de 2008 a 2016 (593,448 millones de pesos) corresponden a todo el gasto ejercido en educación en México durante 2015

Cancelaciones de créditos 2008-2016

Aunque la cancelación de créditos de 2007 fue regulada de manera especial, en realidad los créditos fiscales también son cancelados de manera masiva año con año. De acuerdo con la información disponible públicamente, durante el periodo 2008 al cierre del segundo trimestre de 2016, la autoridad tributaria canceló créditos fiscales por un monto que asciende a 593,348.03 millones de pesos, beneficiando a 622,846 contribuyentes. En la siguiente tabla se muestra el número de contribuyentes, la cantidad de créditos y el importe total cancelado para cada año de este periodo. [14]

Tabla 6. Monto y número de contribuyentes de créditos cancelados, 2008-2016
(al cierre del segundo trimestre)

Año	Contribuyentes	Créditos	Importe
2008	11,689	26,855	37,979,691,049.10
2009	23,311	86,011	74,969,920,692.78
2010	57,740	117,541	80,979,201,744.23
2011	62,394	145,438	125,643,135,022.39
2012	60,902	144,626	86,319,953,612.56
2013	235,214	382,006	67,187,246,370.43
2014	61,170	140,608	55,328,564,307.19
2015	88,649	169,626	51,175,081,836.02
2016	21,778	37,920	13,765,239,496.93
Total	**622,847**	**1,250,631**	**593,348,034,131.63**

Fuente: INAI, RRA 178/2016

[13] Respuestas de acceso a la información pública folios, 0610100092616, 0610100092716, 0610100093016, 0610100092416, 0610100093416. *Véase* en el Anexo 1 del documento los folios de las solicitudes de información realizadas para esta investigación.
[14] INAI, RRA 178/2016

Condonación de créditos fiscales

La condonación consiste en el perdón total o parcial de créditos fiscales y constituye una renuncia por parte del Estado a los recursos que tiene derecho a recibir. En teoría, este abandono de recursos debe ser una medida necesaria y extraordinaria a través de la cual el Estado, al perdonar impuestos y otro tipo de adeudos fiscales, pretende alcanzar otros beneficios económicos. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha establecido que "mediante la condonación 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".[15]

Por tratarse de un mecanismo tributario que implica la concesión de un beneficio, es importante que las diversas normas y decretos que regulan la condonación de créditos garanticen que los contribuyentes que tengan la capacidad contributiva para pagar sus adeudos no sean beneficiados de manera injustificada. Como también lo ha dicho la SCJN, si tomamos en cuenta que por disposición constitucional todas las personas están obligadas a contribuir al gasto público, "las condonaciones deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución".[16]

A pesar de los requisitos que deberían ser tomados en cuenta al momento de diseñar e implementar la condonación de créditos fiscales, el Estado ha hecho uso de esta política para beneficiar a quienes más recursos poseen y sin justificar suficientemente si perdonar impuestos y otras deudas fiscales es necesario para alcanzar otros objetivos constitucionales, como la rectoría económica o el desarrollo nacional. Sobre estas situaciones se profundizará más en el Capítulo 4 de este estudio, sin embargo a continuación se detallan en qué consisten y en donde se encuentran reguladas las distintas modalidades de condonación de créditos fiscales.

La condonación de créditos se encuentra regulada en una gran cantidad de normas y decretos fiscales en donde se menciona de manera general cuál es la finalidad que persigue el Estado al otorgar este tipo de beneficios. Cabe señalar que existen otras figuras jurídicas, como la "disminución" o "reducción" de créditos fiscales, que también son un tipo de perdón a pesar de que no se les denomina como tal. Para facilitar la comprensión de las distintas modalidades de condonación de créditos fiscales que existen, vale la pena diferenciarla conforme a la supuesta finalidad principal con que son otorgadas, es decir, a) si lo son para incrementar la captación de recursos o b) para apoyar a ciertas actividades económicas en beneficio de la población.

a. Condonación para la captación de recursos

Para incentivar que los contribuyentes incumplidos paguen sus adeudos y con ello incrementar los recursos estatales disponibles, existen distintas modalidades de condonación a las que pueden acceder los contribuyentes siempre y cuando paguen al fisco la parte del adeudo que no es condonada y reúnan los requisitos que se establecen en las normas fiscales correspondientes. De manera permanente, existen una gran cantidad de posibilidades que se encuentran a disposición de los contribuyentes para lograr el perdón de sus adeudos, sin embargo, también se han creado programas de regularización extraordinarios y de corta duración en donde de manera masiva se ha concedido este beneficio. A continuación se ofrecen algunos ejemplos de ambas modalidades.

[15] Amparo en Revisión 169/2009
[16] Amparo en Revisión 282/2014

Condonación de multas (art. 74 del CFF)

El artículo 74 del CFF establece la facultad del SAT para condonar discrecionalmente hasta el 100% de las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras siempre y cuando el contribuyente cumpla una serie de requisitos y supuestos, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada. Cuando un contribuyente solicita que se le condone una multa conforme al artículo 74 del CFF, el SAT evalúa de manera discrecional la situación jurídica de los créditos fiscales y la situación económica de los contribuyentes.

Condonación de multas por Acuerdo Conclusivo

La condonación de multas mediante la firma de un Acuerdo Conclusivo se creó para evitar que los contribuyentes fueran sujetos a un largo proceso de auditoría por parte del SAT y en su lugar lleguen a una solución en donde la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) participa como conciliador. Para el Estado, esto implica la captación de recursos a corto plazo a cambio de que los contribuyentes regularicen, de manera anticipada, su situación fiscal. Cuando los contribuyentes llegan a un acuerdo con el SAT, pueden recibir hasta el 100% del perdón de las multas que haya determinado la autoridad.

De acuerdo con la PRODECON, al 15 de mayo de 2016, las contribuciones que han sido recaudadas mediante la firma de un acuerdo conclusivo equivalen a 12,961.5 millones de pesos, mientras que el monto de las multas condonadas asciende a 3,128.8 millones de pesos[17]. Por otro lado, según ha sido informado por el SAT, durante 2014 y 2015, atendiendo al tipo de persona que fue beneficiada, las condonaciones se distribuyeron de la siguiente manera:

Tabla 7. Número de contribuyentes y multas condonadas por Acuerdo Conclusivo en el periodo 2014-2015

	Personas Físicas		Personas Morales		Total	
Ejercicio	No. de Contribuyentes	Multas Condonadas	No. de Contribuyentes	Multas Condonadas	No. de Contribuyentes	Multas Condonadas
2014	13	$3,482,323	108	$98,202,378	121	$101,684,700
2015	81	$30,582,200	279	$2,277,656,136	360	$2,308,238,337
Total	**94**	**$34,064,523**	**387**	**$2,375,858,514**	**481**	**$2,409,923,037**

Fuente: SAT, respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100069116

Condonación de multas, recargos y actualizaciones por retorno de inversiones

El retorno de inversiones es un esquema temporal, que operó durante el primer semestre de 2016. De acuerdo con el SAT (2016b), fue implementado con la finalidad de que los contribuyentes pudieran regresar los recursos que mantuvieron en el extranjero y que no fueron reportados en México, incluidos aquellos recursos que provenían de regímenes fiscales preferentes. A cambio de retornar sus recursos y pagar el ISR correspondiente, las personas podían recibir la condonación total de multas, recargos y actualizaciones que se hubieran generado.

Conforme a la información que ha sido publicada por el SAT, durante los cerca de 6 meses en que este programa fue implementado fueron condonados 85.5 millones de pesos a un total de 62 contribuyentes.[18]

[17] Respuesta a la solicitud de acceso a la información con folio 0063200006116
[18] El nombre de los contribuyentes y los montos con que fueron beneficiados puede consultarse en la página del SAT https://www.siat.sat.gob.mx/PTSC/

Reducción masiva de multas de las Leyes de Ingresos 2014-2016

A partir de 2014, las Leyes de Ingresos han permitido la reducción del 50% de las multas generadas por incumplir las obligaciones fiscales distintas a las de pago, como las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, con la presentación de declaraciones, solicitudes o avisos y con la obligación de llevar contabilidad, además de las multas generadas por no haber efectuado los pagos provisionales de una contribución. Si los contribuyentes pagan sus impuestos antes de que el SAT les haga saber el monto de sus contribuciones o antes de que éste pueda iniciar con el procedimiento administrativo de ejecución, entonces la reducción será del 40% sobre el importe de las multas antes mencionadas.

Puesto que esta reducción se otorga de manera automática y no se contempló algún tipo de mecanismo que permitiera llevar un registro y control sobre el total de las multas que serían perdonadas, no existe información respecto a los recursos que han sido perdonados ni sobre los contribuyentes que han sido beneficiados, y de acuerdo con información proporcionada por el SAT, esta dependencia no se encontraba obligada a generar este tipo de información. [19]

Condonación masiva de créditos de 2007 y 2013

Las Leyes de Ingresos de 2007 y 2013 facultaron al SAT a condonar total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios. Puesto que los tipos de adeudos y los porcentajes que podían ser perdonados eran diversos, a continuación se resumen los esquemas de ambos programas:

Tabla 8. Conceptos y porcentajes para la condonación de créditos fiscales, 2007

2007. Conceptos y Porcentajes de la Condonación		
2003 o anteriores	Contribución, cuota compensatoria o multa causada por incumplimiento a obligaciones fiscales distintas a las de pago	-80% y 100%
2003 o anteriores	Recargos, multas y gastos de ejecución que deriven de créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago	-100%
2003-2005	Recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar.	-100%

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley de Ingresos de 2007

De acuerdo con la información que fue proporcionada por el SAT a la Auditoría Superior de la Federación, en virtud de este programa fueron recuperados 14,598 millones de pesos, mientras que los adeudos que fueron condonados ascendieron a una cantidad de 86,992 millones de pesos.

Por su parte, el programa masivo de amnistía que fue propuesto y aprobado por el Congreso de la Unión en 2013 se otorgó bajo el esquema siguiente:

[19] SAT, respuesta a la solicitud de acceso a la información pública folio 0610100129716

Tabla 9. Conceptos y porcentajes para la condonación de créditos fiscales Programa "Ponte al Corriente", 2013

2013. Conceptos y Porcentajes de la Condonación del Programa "Ponte Al Corriente"		
2006 o anteriores	-Contribuciones y cuotas compensatorias -Recargos, multas y gastos de ejecución -Multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago -Si fue objeto de revisión en 2009, 2010 y 2011, sin observaciones o, habiéndolas, fueron pagadas y se encuentra al corriente.	-80% -100% -80% -100%
2007-2012	-Contribuciones y cuotas compensatorias -Recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar. -Multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago	-0% -100% -100%
2013	-Multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales distintas a las de pago	-60%

Conforme a la información proporcionada por el SAT a la ASF, 40,335 millones de pesos fueron recaudados tras la implementación del programa "Ponte Al Corriente", mientras que el monto total de la condonación fue de 166,479 millones de pesos. Cabe señalar que del total de personas morales que fueron beneficiadas (41,399), la ASF (2014) identificó que 36 empresas integraron el 50.2% de las condonaciones autorizadas por 80,161 millones de pesos.

b. Condonación para el desarrollo económico.

Además de su supuesto objetivo de servir como una forma de asegurar la captación de recursos en el corto plazo, la condonación de créditos fiscales puede ser utilizada como una manera de apoyar económicamente a diversos sectores. A nivel federal, este tipo de condonaciones suelen ser implementadas mediante Decretos del Ejecutivo Federal, quien de acuerdo al artículo 39 del CFF tiene la facultad de conceder subsidios, estímulos fiscales y condonar el pago de contribuciones y sus accesorios cuando con ello se pretenda apoyar la situación de algún lugar, región del país, a una actividad económica, y también cuando sea necesario para atender casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias; aunque también se encuentran reguladas en otras disposiciones del CFF y en la Ley del SAT. Las características principales de algunos de estas modalidades se mencionan a continuación

Condonación del IVA para el sector vivienda [20]

En enero de 2015, el gobierno federal implementó este programa para beneficiar con la condonación del IVA y sus accesorios causados hasta el 31 de diciembre de 2014 a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación. A cambio de recibir este beneficio, los contribuyentes debían comenzar a trasladar, cobrar y pagar el IVA a partir del ejercicio fiscal de 2015.

En el Decreto que dio origen a este programa, se expone "que es necesario para fortalecer a la industria de la construcción de casa habitación por constituir dicho sector un importante promotor del desarrollo de la economía nacional y que a su vez impacte de manera positiva a los adquirentes de vivienda, a fin de generar un círculo virtuoso entre la inversión y la generación de empleos".

Los recursos que fueron condonados por virtud de este programa no han sido reportados, sin embargo, con base a información proporcionada por el SAT, sabemos que un total de 337 personas fueron beneficiadas. [21]

[20] Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda, publicado el 22 de enero de 2015.
[21] Respuesta a solicitud de acceso a la información 0610100100316

Condonación del IVA para el sector de suplementos alimenticios[22]

En marzo de 2015, el Ejecutivo Federal promulgó un Decreto para condonar el IVA que hubiese sido causado a las personas dedicadas a la venta y comercialización de suplementos alimenticios.[23] A cambio de recibir este beneficio, los contribuyentes debían comenzar a trasladar, cobrar y pagar el IVA a partir del 2015.

Para justificar la condonación de este impuesto, en el Decreto se señala que "variadas interpretaciones, incluso judiciales, han dado lugar a una aplicación incorrecta del tratamiento fiscal, con lo que se generaron importantes contingencias fiscales a los contribuyentes", por lo que "a efecto de asegurar un tratamiento fiscal homogéneo y condiciones de competencia similares en la enajenación de suplementos alimenticios en toda la cadena de comercialización, resulta necesario condonar el pago del impuesto".

Al igual que lo sucedido con el programa de beneficios para el sector vivienda, los montos que fueron condonados no han sido reportados, sin embargo, de acuerdo a información proporcionada por el SAT, un total de 630 contribuyentes fueron beneficiados.[24]

Condonación del ISR para artistas plásticos

El artículo 7-C de la Ley del SAT prevé que cuando un artista decida donar una parte de su obra plástica a un museo de su elección establecido en México y abierto al público en general, y las obras donadas representen, por lo menos, el 500% del pago que por el ISR le correspondió en el año inmediato anterior al que hizo la donación, quedará liberado del pago de dicho impuesto por la producción de sus obras plásticas, por el año en que done sus obras y los dos años siguientes.

Aún y cuando, según lo ha señalado la propia Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON, 2011: 17), la naturaleza de este beneficio equivale a una condonación, el SAT se ha negado a proporcionar la información sobre los contribuyentes argumentando que esta figura regula el pago del ISR en especie, y no así la condonación de créditos fiscales firmes y exigibles.[25]

Condonación de accesorios para los contribuyentes de diversas zonas de Campeche y Tabasco afectados por el declive de la producción petrolera. [26]

Mediante decreto publicado el 11 de mayo de 2016, el Gobierno Federal concedió diversos beneficios fiscales para las personas físicas y morales de los municipios de Campeche y Ciudad del Carmen del Estado de Campeche y Centro, Cárdenas, Centla, Comalcalco, Huimanguillo, Macuspana y Paraíso del Estado de Tabasco. El principal beneficio consistió en el no pago del ISR durante los meses de abril, mayo y junio de 2016, mientras que la condonación sólo podía ser aplicada a los accesorios que se hubieran generado por la no presentación de los pagos provisionales, definitivos y retenciones, correspondientes al mes de abril de 2016.

En el Decreto se menciona que estas localidades dependen directamente de la derrama de recursos que genera la actividad petrolera, y debido a que el declive en la producción petrolera y la crisis internacional del petróleo ha afectado negativamente sus actividades, los beneficios fiscales contribuirían a generar condiciones propicias para la pronta recuperación económica de las zonas afectadas, en el nivel de empleo, la inversión y el bienestar de la población de las localidades que dependen de la industria de hidrocarburos.

[22] Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales, publicado el 26 de marzo de 2015 en el DOF
[23] De acuerdo con la fracción V del artículo 215 de la Ley General de Salud, los suplementos alimenticios se componen de hierbas, extractos vegetales, alimentos tradicionales, deshidratados o concentrados de frutas, adicionados o no, de vitaminas o minerales, cuya finalidad de uso es, en principio, incrementar la ingesta dietética total, complementaria o suplir alguno de sus componentes y, en ciertos casos, puede atribuírseles cualidades terapéuticas, preventivas, rehabilitadoras o curativas, siempre que éstas no estén comprobadas ya que, de lo contrario, se clasifican como medicamentos.
[24] Respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100100116
[25] Respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100100916
[26] Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas de los Estados de Campeche y Tabasco que se indican, publicado el 11 de mayo de 2016

Los montos y los nombres de los beneficiarios de esta condonación, fue declarada como información inexistente por el SAT, pues no cuenta con una distinción en su registro que permita identificar cuando la condonación deriva de algún decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales. [27]

Condonación de accesorios a contribuyentes de diversas zonas de Baja California Sur afectadas por el huracán Odile[28]

Con motivo de las afectaciones ocasionadas por el huracán Odile los días 14, 15 y 16 de septiembre de 2014 en Baja California Sur, el 19 de septiembre del mismo año el Gobierno Federal concedió diversos beneficios fiscales a las personas físicas y morales de los municipios de Comondú, La Paz, Loreto, Los Cabos y Mulegé de dicho estado. El principal beneficio fiscal consistió en el no pago del ISR durante los meses de agosto, septiembre y octubre de 2014, y la condonación únicamente recayó sobre los accesorios que hubiesen sido generados por la no presentación de los pagos provisionales, definitivos y retenciones del ISR correspondientes al mes de agosto de 2014, es decir, los créditos que hubiesen sido generados en el mes previo al suceso meteorológico.

De acuerdo al Decreto que dio pie a esta condonación, los diversos beneficios fiscales fueron implementados tras considerar "que es responsabilidad del Gobierno Federal atender, con todos los recursos con que cuenta, la situación de emergencia que viven los habitantes de las zonas afectadas y contribuir a la restauración de los daños, así como a la normalización de la actividad económica en el menor tiempo posible", además de resultar "conveniente apoyar a los contribuyentes de las zonas afectadas a fin de que cuenten con liquidez para hacer frente a sus compromisos económicos".

Los montos y los nombres de las personas físicas y morales beneficiadas por esta condonación fue declarada información inexistente por parte del SAT. [29]

Condonación de accesorios contribuyentes de diversas zonas del Estado de Guerrero afectadas por la disminución del turismo y la delincuencia organizada.[30]

El 5 de diciembre de 2014, el Gobierno Federal concedió diversos beneficios fiscales a las personas físicas y morales que de los municipios de Acapulco de Juárez, Chilpancingo de los Bravo, Iguala de la Independencia, Taxco de Alarcón y Zihuatanejo de Azueta, del Estado de Guerrero. De forma similar a los decretos arriba expuestos, el principal beneficio consistió en el no pago del ISR durante los meses de noviembre y diciembre de 2014 y enero, febrero y marzo de 2015, mientras que la condonación sólo recayó sobre los accesorios que se hubieran generado por la no presentación de los pagos provisionales, definitivos y retenciones, correspondientes al mes de noviembre de 2014, es decir, sobre los créditos generados un mes antes de la promulgación del Decreto.

Los beneficios fiscales fueron implementados tras considerar que, en los municipios citados, *"como consecuencia de la severa disminución de turismo se ha afectado la actividad económica de los contribuyentes vinculados con dicho sector, por lo que es necesario tomar medidas para incentivarlo toda vez que las actividades relacionadas directa e indirectamente con el turismo son una fuente importante de empleo para los habitantes de los municipios mencionados anteriormente, ya que les permiten desempeñarse en giros tan diversos como restaurantes, tiendas departamentales, hoteles, agencias de viajes, transporte de pasajeros, entre otros". La creación de este Decreto también obedeció "a la serie de inaceptables eventos generados por la delincuencia organizada y el reclamo social frente a la tragedia ocurrida en el municipio de Iguala de la Independencia, que han afectado sensiblemente la actividad económica del estado de Guerrero, en especial en los municipios mencionados."*

[27] SAT, respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100135116
[28] Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por lluvias severas durante septiembre de 2014, publicado el 19 de septiembre de 2014.
[29] SAT, respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100135216
[30] Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los municipios del Estado de Guerrero que se indican, publicado el DOF el 5 de diciembre de 2014.

Al igual que otras modalidades de condonación mencionadas previamente, los montos y nombres de los beneficiarios fue declarada como información inexistente por el SAT debido a que "para el inventario y control de los créditos fiscales no se cuenta con una distinción en el registro que permita identificar cuando la condonación deriva de algún decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales". [31]

Condonación a entidades federativas y municipios en materia de ISR

El 5 de diciembre de 2008, el Ejecutivo Federal promulgó un Decreto en donde se establecieron diversas modalidades para que las entidades federativas y sus municipios se beneficiaran con el perdón del ISR a cargo de sus trabajadores, impuesto al que están obligadas a retener y luego entregar a la hacienda federal. La condonación se otorgó bajo tres supuestos: para 2005 y años anteriores, la condonación fue total; para 2009, 2010 y 2011, el perdón fue equivalente al 60%, 30% y 10% respectivamente; y finalmente, la condonación de los adeudos de 2006 a 2008 podría suceder siempre y cuando las entidades y municipios regularizaran su situación por los ejercicios de 2009 a 2011. Para poder acceder al perdón de sus créditos, las autoridades debían firmar un convenio con el Gobierno Federal a más tardar el 30 de abril de 2009 y remitir la información sobre las nóminas, entre otros requisitos.

Los beneficios concedidos por este Decreto fueron extendidos posteriormente gracias a la Ley de Ingresos de 2013, en cuyo artículo 9 se estableció que las entidades federativas, municipios y demarcaciones del Distrito Federal (incluyendo sus organismos descentralizados y autónomos) que se hubieren adherido al decreto, se les extendería la condonación del total de los adeudos hasta el ejercicio fiscal de dos mil doce y anteriores (siempre y cuando se encontraran al corriente en los enteros correspondientes al mes de diciembre 2012), y además se concedió la condonación del ISR por un monto equivalente al 60% para el 2013 y del 30% para el 2014.

De acuerdo con información publicada por el SAT y actualizada a julio de 2015, un total de 137 entidades públicas fueron beneficiadas por un monto que asciende a los 17,612 millones de pesos. Los nombres de las entidades son desconocidos debido a que el SAT se ha negado de manera sistemática a proporcionar esta información. [32]

Condonación por Concurso Mercantil

Este tipo de condonación se encuentra regulada en el artículo 146-B del CFF y consiste en disminuir parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie un procedimiento de concurso mercantil[33]. Para que los contribuyentes puedan beneficiarse de esta figura, deben hacer celebrado convenio con sus acreedores dentro del procedimiento de concurso mercantil, desistirse de cualquier medio de defensa y pagar la parte proporcional de los créditos fiscales no condonados, entre otros requisitos.

De acuerdo con información proporcionada por el SAT, en el periodo 5 de mayo de 2015 al 15 de agosto 2016, un total de 13 empresas pertenecientes a la Corporación GEO han sido beneficiadas por esta figura por un monto que asciende a los 3,062. 3 millones de pesos.[34]

[31] SAT, respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100135016
[32] La información se encuentra disponible en http://www.sat.gob.mx/transparencia/Adeudos_fiscales/Paginas/adeudos_fiscales.aspx
[33] El concurso mercantil es un procedimiento judicial que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley de Concursos Mercantiles tiene por objeto conservar las empresas y evitar que el incumplimiento generalizado de sus obligaciones de pago ponga en riesgo la viabilidad de las mismas y de las demás con las que mantenga una relación de negocios.
[34] Respuesta a la solicitud de acceso a la información pública folio 0610100140516. Los nombres de las empresas son los siguientes Corporación Geo, Geo Baja California, Geo Casas Del Bajío, Geo Edificaciones, Geo Hogares Ideales, Geo Jalisco, Geo Monterrey, Geo Morelos, Geo Noreste, Geo Puebla, Geo Tamaulipas, Geo Veracruz, Geo Guerrero.

CAPÍTULO 3

La defensa del secreto fiscal y sus implicaciones para el análisis

Antes de profundizar en torno al vínculo entre los principios de derechos humanos y las políticas de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales, es importante evidenciar en qué medida la defensa del secreto fiscal por parte de las autoridades fiscales imposibilita un análisis más profundo en torno a dichas políticas.

El secreto fiscal, regulado en el artículo 69 del CFF, consiste en la obligación por parte de las autoridades tributarias de guardar "absoluta reserva" sobre las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, salvo los casos en que una disposición jurídica señale expresamente la información que pueda ser intercambiada o revelada. Así entendido, el secreto fiscal resulta problemático a la luz del principio de máxima publicidad, uno de los principios rectores del derecho de acceso a la información pública y conforme al cual la información en posesión de las autoridades es pública y no puede ser reservada de manera absoluta ni permanente, sino sólo excepcionalmente y por razones de interés público.

Con la intención de limitar la aplicación indiscriminada del secreto fiscal y avanzar en el régimen de transparencia de la política tributaria, y con motivo de la negativa del SAT de proporcionar los nombres de las personas a quienes en 2007 se les cancelaron créditos fiscales por un monto que en su momento ascendió a los 73,960 millones de pesos, en 2010 Fundar interpuso un amparo indirecto ante el Poder Judicial en donde fundamentalmente se reclamó que el artículo 69 del CFF, al permitir una reserva absoluta y genérica, era inconstitucional y contradecía el principio de máxima publicidad.

Tras un largo recorrido judicial, el amparo fue resuelto por el Pleno de la SCJN, quien después de un intenso debate en donde se presentaron las diversas posturas a favor y en contra del secreto fiscal, por mayoría de votos decidió que el artículo 69 del CFF era constitucional. Para llegar a esta conclusión, los ministros consideraron que esta norma no implica que la autoridad tributaria tenga la facultad de reservar toda la información de manera genérica y automática (situación que según los Ministros sí sería contraria al texto constitucional), sino que únicamente le obliga a proteger y resguardar los datos personales de los contribuyentes. Aunque la SCJN pudo haber dictado una sentencia más garantista y reconocer que la "absoluta reserva" limita por sí misma el derecho de acceso a la información, por lo menos reconoció que esta expresión sí puede ser aplicada de forma inconstitucional por las autoridades tributarias, e incluso para algunos ministros dicho precepto contradecía directamente el principio constitucional de máxima publicidad[35].

Luego de la sentencia de la SCJN, el SAT continúo aplicando de manera indiscriminada el secreto fiscal para negar cualquier tipo de información, y fueron necesarios más esfuerzos por parte de la sociedad civil para lograr que en diciembre de 2013 el secreto fiscal fuera modificado para permitir que publicación del nombre y Registro Federal del Contribuyente (RFC) de las personas beneficiadas por la cancelación y condonación de créditos fiscales. De acuerdo con la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal, esta reforma era necesaria *"a fin de hacer transparente la aplicación de dichas figuras,*

[35] Al respecto, *véase* el voto particular del Ministro José Ramón Cossío dentro del Amparo en Revisión 699/2011, resuelto por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN, 2012) el 9 y 10 de julio de 2012.

en respuesta a una exigencia social, a efecto de que el ejercicio de esa facultad por parte de la autoridad esté sujeta al escrutinio público"[36].

Pese a que la nueva disposición significó un avance importante en materia de transparencia, en esta no se especificó que la publicación del nombre y RFC debía de incluir el monto de cada uno de los beneficios otorgados, lo cual motivó que la sociedad civil incluyera como una de sus demandas, en el contexto de la discusión de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP) la obligación de vincular el monto al nombre de las personas beneficiadas. Esta exigencia finalmente quedó plasmada en el artículo 71 de la nueva ley general, el cual señala como una obligación del Ejecutivo Federal la de publicar el nombre, denominación o razón social y clave del RFC de las personas a quienes se les hubiera cancelado o condonado algún crédito fiscal, así como los montos respectivos.[37]

La defensa del secreto fiscal

Hoy contamos con un marco normativo más favorable para la transparencia y la rendición de cuentas, pero la realidad es que estos cambios no han sido suficientes para garantizar un entendimiento a detalle sobre la racionalidad detrás de las políticas de cancelación y condonación de créditos fiscales. Las nuevas reglas no han logrado superar que el secreto fiscal sea defendido mediante otras vías, y las autoridades continúan escudándose bajo esta figura para impedir que la ciudadanía cuente con la información a la que tiene derecho a acceder.

1. Incumplimiento sistemático de las resoluciones del INAI

Gracias a la reforma constitucional en materia de transparencia de 2014, el INAI fue reconocido como órgano constitucional autónomo a través del cual el Estado debe garantizar eficazmente la transparencia de la gestión pública y el cumplimiento del derecho de acceso a la información. Para lograr este propósito, en la Constitución quedó establecido que las resoluciones del INAI son vinculatorias, definitivas e inatacables para los sujetos obligados, lo cual, de hecho, se encontraba regulado de manera similar desde 2003, año en que entró vigor la primera ley federal en materia de transparencia y acceso a la información.

A pesar de encontrarse obligado a acatar las resoluciones del órgano de transparencia, el SAT ha incumplido de manera sistemática una gran cantidad de resoluciones en donde se le ha instruido la entrega de información en materia de créditos fiscales. Este incumplimiento sistemático ha impedido que la ciudadanía conozca cualquier información de lo que sucedió antes de 2014 (cuando el CFF fue reformado para permitir la publicación de los nombres y RFC de los contribuyentes beneficiados), además de otra información más reciente que el INAI ha considerado de suma trascendencia transparentar, como los motivos particulares que tuvo la autoridad para cancelar y condonar créditos fiscales en el último año.

La primera ocasión en que el entonces IFAI se pronunció por el acceso a la información en materia de créditos fiscales fue en 2010 al resolver el RDA 6030/09, y desde entonces, en por lo menos 32 ocasiones más se ha resuelto en el mismo sentido. Durante todos estos años, tanto el IFAI como el INAI han hecho uso de la prueba de interés público para vencer los formalismos jurídicos que son y han sido utilizados por el SAT para negarse a entregar la información que es solicitada por las personas. La prueba de interés público consiste en un método interpretativo que pondera entre el interés público de divulgar la información y el interés público de mantener su reserva, y para el caso de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales, el órgano de transparencia ha sustentado la importancia de contar con dicha información en razón de que ésta, entre otras razones, es la única forma "para que la sociedad pueda evaluar si el SAT está cumpliendo correctamente con su atribución de recaudar eficientemente y evitar la evasión y elusión fiscal". [38]

[36] *Véase* la Exposición de Motivos en SHCP (2013).
[37] LGTAIP Art. 71, fracción I, inciso d).
[38] Ver por ejemplo RDA 1118 y acumulados, RDA 1119 y acumulados, RDA 1141 y acumulados, RDA 1311 y RDA 1766, todos ellas del año 2015

Pese a las numerosas ocasiones en que el órgano de transparencia se ha pronunciado a favor del derecho de acceso a la información de la ciudadanía, el SAT ha incumplido sistemáticamente, las resoluciones del órgano garante alegando, simple y sencillamente, que la información está protegida por el secreto fiscal. Ante este panorama, recientemente Fundar interpuso un amparo indirecto en contra del incumplimiento del SAT a la resolución RDA 5354/15, en donde se ordenó la entrega de la información relativa al nombre, denominación o razón social y clave RFC de aquellos contribuyentes cuyos créditos fueron cancelados y/o condonados, incluyendo el monto, en el periodo 2007 a mayo de 2015. Este amparo obtuvo una resolución favorable en primera instancia, sin embargo, tras haber sido impugnado por el SAT, en los próximos meses será resuelto en segunda instancia.

Recuadro 4. Amparo contra el SAT por incumplimiento a resolución del INAI

Expediente 191/2016.
Órgano judicial: Octavo Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en la Ciudad de México.

Acto reclamado: El incumplimiento a la resolución RDA 5354/15, la cual ordenó la entrega de la información relativa al nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquellos contribuyentes cuyos créditos fueron cancelados y/o condonados, relacionados con el monto cancelado y/o condonado asociado a la persona física o moral, del 01 de enero de 2007 al 04 de mayo de 2015.

Autoridades responsables:

* Administración Central de Cobro Coactivo del SAT
* Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías del SAT

Conceptos de Violación

Violación al derecho de acceso a la justicia y a un recurso judicial efectivo:

* La garantía de este derecho implica el cumplimiento incondicional a las resoluciones administrativas que hayan sido dictadas en favor de las personas.
* El Recurso de Revisión es el recurso jurídico a disposición de las personas para hacer valer su derecho de acceso a la información.

Violación al derecho de acceso a la información

* El derecho de acceso a la información puede ser restringido excepcionalmente siempre y cuando exista una ley que establezca dichas limitaciones, se funde y motive tal decisión y además dicha restricción sea una medida estrictamente necesaria y proporcional para alcanzar un fin legítimo.
* No existe disposición jurídica ni fin legítimo alguno que permita a las autoridades restringir el derecho de acceso a la información cuando existe una resolución del INAI.

Estado del caso

El 8vo Juzgado de Distrito concedió el amparo a favor del quejoso y ordenó al SAT a dar cumplimiento a la resolución del INAI. Sin embargo, el SAT presentó un recurso de revisión en contra de la sentencia que concedió el amparo, el cual se encuentra actualmente en estudio en el 16º Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito bajo el expediente Amparo en Revisión 179/2016

2. El papel de la Secretaría de la Función Pública

Cuando los sujetos obligados no cumplen con sus resoluciones, el órgano garante de transparencia se encuentra facultado para denunciar ante la Secretaría de la Función Pública (SFP) dicha situación para que se investigue si los funcionarios involucrados actuaron en contra de sus obligaciones y determine las sanciones correspondientes. En las 32 ocasiones en las que se ha ejercido esta facultad, en 15 casos la SFP ha determinado concluir el proceso de investigación en contra de los servidores públicos debido a que no existieron suficientes elementos para sancionar, mientras que 17 casos aún están siendo investigados. En el Anexo 2 de este documento se muestra la lista de las investigaciones que han sido resueltas y de aquellas que se encuentran en proceso ante la SFP.

De acuerdo con la SFP, la conclusión de sus investigaciones por "falta de elementos para sancionar" se debe a que esta dependencia es incompetente para pronunciarse sobre el cumplimiento o incumplimiento de las resoluciones del órgano de transparencia en virtud de que ello implicaría interpretar una ley que sólo puede ser interpretada por el órgano garante, es decir, la LFTAIPG. Otro argumento utilizado por la SFP consiste en señalar que conforme a la misma LFTAIPG, lo único que le compete es verificar que los servidores públicos hayan realizado debidamente sus funciones, lo que se traduce en responder a las solicitudes de información, "siendo muy independiente el sentido que se haya dado a la respuesta"[39]

Es imposible no hacer notar las contradicciones en que cae la SFP. En primer lugar, llama la atención que su incompetencia la haga valer al momento de interpretar la misma ley a la que supuestamente no tiene el poder de interpretar, y que al mismo tiempo ignore que la LFTAPIG contempla diversas sanciones administrativas para los servidores públicos que se nieguen a cumplir sus obligaciones de transparencia. Así, la SFP debió haber hecho caso de lo que LFTAIPG estipula en el sentido de que las resoluciones del órgano garante son definitivas (art. 59), que los servidores públicos se encuentran obligados a impedir o evitar el indebido ocultamiento de la documentación que tengan bajo su responsabilidad (art. 8) y que el capítulo sobre responsabilidades y sanciones deja en claro que incumplir con la entrega de información es causal de responsabilidades (art. 63). Por otro lado, la SFP también ignora que existen ciertas normas bajo su más estricto campo de interpretación que abordan las obligaciones de los servidores públicos en materia de entrega de información, como el artículo 8, fracciones IV y V, de la antigua Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de Servidores Públicos.

Si bien la SFP tiene como deber principal vigilar el buen desempeño de los servidores públicos, y por lo tanto sus resoluciones no habrían protegido de manera directa el derecho de acceso a la información de la ciudadanía, al mismo tiempo es innegable que de haber tomado un papel proactivo y analizado a profundidad el marco normativo que le correspondía aplicar, sus investigaciones hubieran impactado significativamente en el modo de actuar del SAT. Las 17 investigaciones que aún continúan en proceso deben tomar esto en cuenta[40].

3. Más información, menos motivos

Uno de los principales problemas para poder analizar si las cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales se otorgaron de manera justificada para todos los casos consiste en la imposibilidad de acceder a los motivos particulares que tuvo la autoridad para realizarlas. Si bien es cierto que gracias a la modificación del artículo 69 del CFF y a la entrada en vigor de la LGTAIP hoy tenemos más información sobre los nombres de las personas beneficiadas y el monto de sus adeudos, el proporcionar los motivos de las cancelaciones no fue expresamente regulado en estas leyes. Lo anterior ha sido utilizado por el SAT como argumento para negarse a entregar esta información, ello a pesar de que en ocasiones anteriores, antes de que tuvieran lugar estos cambios normativos, la autoridad tributaria había brindado una explicación un poco más exhaustiva sobre los motivos de las cancelaciones.

En el Primer Plan de Acción que México elaboró en el marco Alianza para el Gobierno Abierto (AGA), la iniciativa global que desde 2011 surgió con el objetivo de fortalecer la transparencia, la rendición de cuentas, la participación ciudadana y la innovación tecnológica en el gobierno, el SAT brindó acceso a una base de datos que contenía el motivo por el cual había cancelado cada uno de los créditos fiscales durante el proceso masivo de 2007, lo cual si bien no era suficiente sí brindaba información muy oportuna para realizar una evaluación de la política de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales. Así, el SAT dio a conocer, por ejemplo, si un crédito había dejado de ser perseguido debido a su antigüedad, a que el contribuyente no pudo ser localizado o a que no pudo ser identificado, entre otros supuestos. En la actualidad, y a pesar de su trascendencia para comprender si las cancelaciones se han realizado de manera justificada, este tipo de información ha sido negada sistemáticamente por el SAT bajo la excusa del secreto fiscal.

[39] Respuesta a la solicitud folio 0002700108115
[40] Véase el Anexo 2 de ese documento con la información de los expedientes con las investigaciones en curso.

Otro caso que representa un claro retroceso en materia de rendición de cuentas consiste en la desaparición de la obligación por parte de la SHCP de dar a conocer las reglas de carácter general que eran aplicadas para cancelar créditos fiscales conforme al artículo 146-A del CFF. Esta obligación fue eliminada sin justificación alguna en el contexto de la reforma hacendaria de 2013, lo cual sin duda favorece la discrecionalidad en torno a los procedimientos que deben ser seguidos por la autoridad tributaria al momento de abandonar la recaudación de recursos.

Como ha quedado de manifiesto con lo expuesto en este capítulo, y a pesar de los avances en materia de transparencia gracias a la entrada en vigor de la LGTAIP, la batalla por la transparencia en el caso de la cancelación y condonación de créditos fiscales sigue vigente pues la autoridad tributaria en México continúa con la negativa de brindar la información que se requiere para saber quiénes y por qué han sido beneficiados con estos mecanismos. Hoy en día se conoce el nombre de los contribuyentes que han recibido una cancelación o condonación de sus créditos fiscales a partir de julio de 2015, así como su actividad y sector económico. No obstante, la información de las personas físicas y morales que han recibido la cancelación o condonación antes de esta fecha sigue siendo un misterio, por lo que el secreto fiscal continúa actuando como una barrera al derecho al acceso a la información y a la rendición de cuentas. Sin embargo, con los datos disponibles a la fecha ya se pueden tener algunos hallazgos importantes para poder vincular la política fiscal en el país con el marco de los derechos humanos.

Hallazgos de la política de Cancelaciones y Condonación de créditos fiscales

A partir del estudio de casos concretos, y gracias a la información publicada a partir de la entrada en vigor de la LGTAIP, así como de distintas solicitudes de acceso a la información, a continuación, se exponen algunos de los hallazgos en materia de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales.

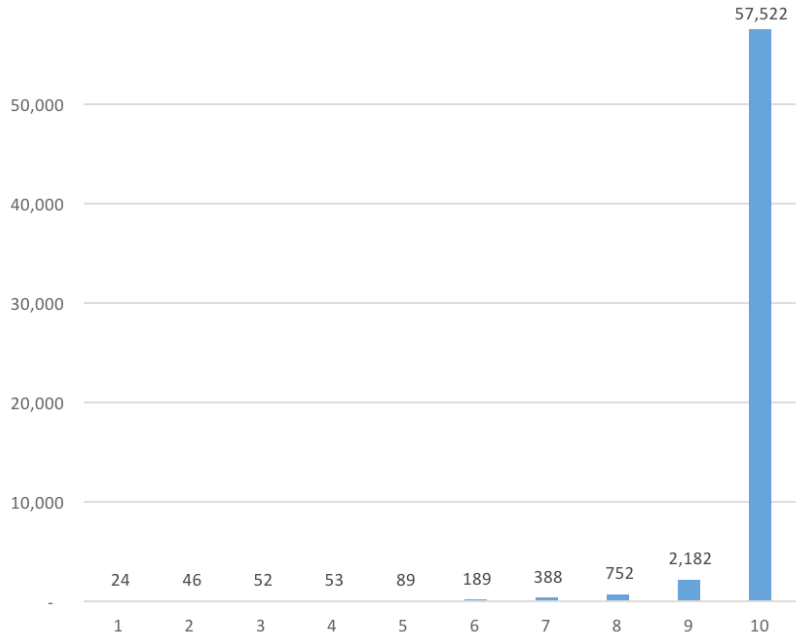
Hallazgos sobre la política de cancelaciones

1. Beneficios a grandes deudores:

a) Base de datos sobre la cancelación masiva de 2007

En total, se tiene un registro de 670,477 contribuyentes que recibieron la cancelación de sus créditos fiscales en 2007, lo cual suma un monto acumulado de 61,296.62 millones de pesos corrientes. El monto promedio de estas cancelaciones es de 91,422 pesos. En la siguiente gráfica es posible observar los montos acumulados de las cancelaciones de 2007 por decil, de donde se desprende que el 10% de los contribuyentes se benefició con 57,522 millones de pesos, lo cual corresponde al 93.84% del monto total cancelado. Lo anterior da cuenta de la extrema concentración de los beneficios de las cancelaciones llevadas a cabo en 2007.

Gráfica 3. Montos acumulados de cancelaciones por decil (millones de pesos corrientes), 2007



Fuente: Elaboración propia con base en información del SAT.

Tanto en el programa masivo de cancelación de 2007, como en el periodo julio 2015 - julio 2016, los grandes deudores han sido quienes se han beneficiado del perdón de sus adeudos. Si bien en ambos programas también fueron beneficiados muchas otras personas físicas y morales, la realidad es que en la aplicación de ambas políticas, una proporción menor de empresas y personas físicas han sido las principales beneficiadas. Tomando en cuenta la concentración de beneficiarios, resulta por lo menos cuestionable que el beneficio económico de la cancelación de créditos sea superior al beneficio de no continuar con las acciones de recuperación.

Debido a la importancia que tiene el decil que acumula la mayor parte de los montos condonados, a continuación se presenta un cuadro que incluye el detalle por sector de dichos montos así como su porcentaje. Al respecto, es posible observar que más del 25% del total corresponde al sector "Comercio, restaurantes y hoteles", 21,1% a la clasificación de "Otros", 15.3% a la "Industria manufacturera", 14.4% al sector "Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales", y 10.7% al sector "Construcción".

El monto cancelado a personas morales en un año equivale al 75% de lo que el gobierno ejerció en 2015 para el Seguro Popular (51,638 millones)

Tabla 10. Montos y porcentajes de cancelaciones de créditos fiscales por sector, 2007

Sector	Monto	Porcentaje
Comercio, restaurantes y hoteles	5,338,627,673.66	26.7%
Otros	12,141,729,722.33	21.1%
Industria manufacturera	8,811,311,337.27	15.3%
Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	8,287,200,403.34	14.4%
Construcción	6,151,105,659.03	10.7%
Servicios comunales, sociales y personales	3,702,910,505.11	6.4%
Transporte, comunicaciones y agencias de viaje	2,258,809,501.24	3.9%
Agricultura, ganadería y pesca	563,998,587.03	1.0%
Minería y petróleo	259,160,109.91	0.5%
Electricidad, gas natural y agua potable	7,309,054.59	0.0%
Total general	**57,522,162,553.51**	**100.0%**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Cabe destacar que los 10 contribuyentes que más se beneficiaron de la cancelación masiva de 2007 acumularon un monto de 1,643 millones de pesos, siendo el monto más alto un contribuyente (persona física) beneficiado con más de 300 millones de pesos. En el Cuadro 2 resalta que el motivo de la cancelación de 8 de los 10 montos más altos se debió a la "Incosteabilidad", lo cual sorprende debido a que como ya ha sido mencionado este supuesto se da cuando el costo de recuperación es alto en relación al adeudo. En este tipo de casos, debido a la importancia de los montos de los créditos, debería de existir absoluta

certeza de que la autoridad tributaria hizo todos los esfuerzos posibles por recuperar los adeudos de los contribuyentes. Por último, es importante señalar que en el caso de la base de datos de cancelaciones masivas de 2007 no se contaba con la información de la persona física o moral beneficiaria, con lo cual se vuelve muy difícil indagar quiénes son estos contribuyentes y por qué acumularon adeudos tan elevados.

Tabla 11. Motivos, tipo de contribuyente, entidad, sector y monto de los beneficiarios más importantes de la cancelación masiva de créditos fiscales, 2007

Tipo de persona	Entidad	Sector	Motivo de cancelación	Monto
Moral	Distrito Federal	Comercio, restaurantes y hoteles	Incosteabilidad	116,089,279.27
No disponible	Jalisco	Otros	Imposibilidad práctica de cobro	117,615,000.00
No disponible	Distrito Federal	Otros	Imposibilidad práctica de cobro	123,242,701.00
Moral	Jalisco	Comercio, restaurantes y hoteles	Incosteabilidad	125,876,293.00
Moral	Guerrero	Comercio, restaurantes y hoteles	Incosteabilidad	158,723,719.00
Física	Morelos	Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	Incosteabilidad	169,272,921.00
Física	Distrito Federal	Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	Incosteabilidad	169,377,010.25
Personas morales	Distrito Federal	Industria manufacturera	Incosteabilidad	170,170,157.57
Física	Morelos	Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	Incosteabilidad	187,369,313.00
Física	Morelos	Servicios financieros, inmobiliarios y profesionales	Incosteabilidad	305,654,622.00
TOTAL				**1,643,391,016.09**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

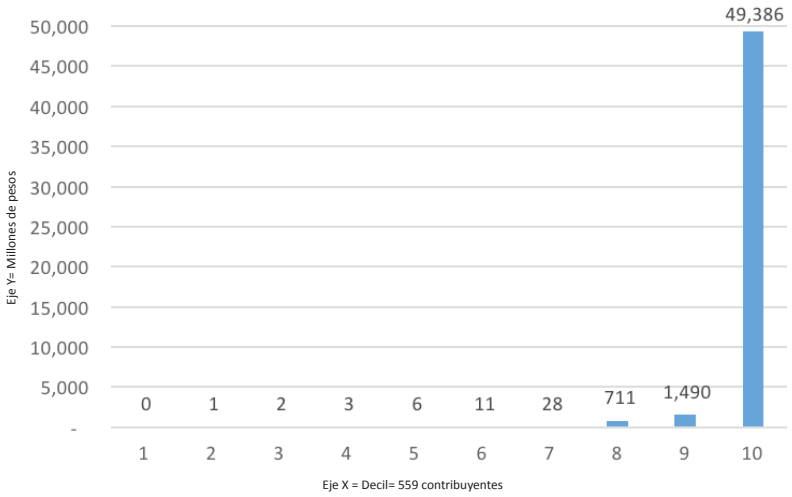
b) Base de datos sobre la cancelación de créditos fiscales en el periodo julio 2015- julio 2016

A partir de la entrada en vigor de la LGTAIP, el SAT publica el monto y el nombre de las personas físicas y morales que han sido beneficiadas con la cancelación de créditos fiscales. Si bien esto es un gran avance en materia de transparencia, a la fecha la información está contenida en diversas bases de datos dentro de la página de internet del SAT con lo cual es difícil acceder de manera sencilla a toda la información. Por tanto, una primera recomendación sería contar con bases de datos que contengan toda la información disponible (véanse las recomendaciones del documento). A continuación se analizan los datos de las cancelaciones correspondientes al periodo 01 de julio de 2015 y con corte a lo publicado hasta el 31 de julio de 2016.

Personas Morales.

En total, la base de datos analizada incluye 5,865 personas morales beneficiadas con un monto total acumulado de 51,638.32 millones de pesos. Lo anterior implica un monto cancelado promedio de 8.2 millones de pesos por contribuyente. Sin embargo, al analizar la información por deciles se observa que tan sólo el 10% de los contribuyentes (586 personas morales) acumularon un monto cancelado de 43,922 millones de pesos, lo cual equivale al 96% del total cancelado. En la siguiente gráfica pueden verse los montos acumulados de la cancelación de créditos fiscales llevada a cabo a partir de la entrada en vigor de la LGTAIP y hasta el 31 de julio de 2016.

Gráfica 4. Montos acumulados de cancelaciones a personas morales por decil (millones de pesos corrientes), Julio 2015-Julio 2016



Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

Solo 10 personas físicas que recibieron una cancelación en el último año acumulan un beneficio equivalente a todo el presupuesto ejercido en 2015 por el Programa de Abasto Rural a cargo de Diconsa, S.A. de C.V.

Del decil más beneficiado, el sector Servicios fue quien recibió la mayor parte del monto de la condonación (14,241.56 millones), seguido por el comercio al por mayor (11,099.83 millones). En el siguiente cuadro se muestran los montos cancelados por sector a personas morales, así como el número de contribuyentes beneficiados.

Tabla 12. Cancelación. Personas Morales. Sectores más beneficiados. Julio 2015 – Julio 2016

Sector	Monto	No. de Contribuyentes
Servicios	17,991,251,669	2037
Comercio al por mayor	12,001,382,291	862
Fabricación, producción o elaboración	8,644,882,408	787
Comercio al por menor	5,242,661,300	891
Construcción	4,028,685,966	570
Otros Ingresos	1,901,079,283	105
Transporte	805,245,165	225
Comunicación	701,861,443	68
Recursos Naturales	321,274,823	319
Gobierno	980	1
Total general	**51,638,325,327**	**5865**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Dentro de cada uno de estos sectores, se encuentra una larga lista de actividades económicas a las que se dedican los contribuyentes. En el siguiente cuadro pueden observarse algunas de las actividades económicas que destacan ya sea por el monto o por las pocas personas que fueron beneficiadas:

Tabla 13. Cancelación julio 2015 – julio 2016.
Actividades Económicas del decil más alto.

Sector	Actividad Económica	Monto	No. de Contribuyentes
Servicios	Profesionales	5,319,552,238	46
	Apoyo a los negocios y manejo de desechos	3,378,941,039	44
	Agencias, investigación de mercado, publicidad y turismo	1,527,038,172	19
	Financieros	775,989,586	9
Comercio al Por Mayor	Maquinaria y equipo industrial, eléctrico, comercial, doméstico y de transporte al por mayor	5,457,296,314	47
	Textiles, prendas de vestir, joyas y calzado al por mayor	2,159,991,866	14
Fabricación, Producción o Elaboración	Textiles e insumos textiles	3,253,867,206	11
	Prendas y accesorios de vestir y calzado	2,042,826,883	29
Comercio al por menor	Otros productos al por menor	1,679,822,954	32
	Abarrotes, carnes, pescados, leche, frutas o verduras, pan, pasteles y otros alimentos al por menor	1,583,809,955	10
Construcción	Vivienda, comercial e industrial	2,871,180,915	51
Comunicación	Radio, televisión, cine y música	528,552,313	2
	Telecomunicaciones	126,480,808ß	2
Transporte	Terrestre de carga	198,762,884	8
Recursos Naturales	Agricultura	78,904,406	3
	Minería y extracción de petróleo y gas	77,771,268	2

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Una sóla empresa recibió una cancelación de un crédito por un monto equivalente a todo lo que ejerció el Programa "Proyectos de infraestructura económica de agua potable, alcantarillado y saneamiento" en 2015

La alta concentración de los montos de cancelaciones vuelve necesario hacer un análisis más detallado de los contribuyentes que más se han beneficiado de esta política. Al respecto, en el siguiente cuadro se muestran los 10 contribuyentes que mayor monto de cancelación de créditos fiscales recibieron en el periodo de estudio. En conjunto, a sólo 10 personas morales se les canceló un monto total de 11,788.92 millones, lo que quiere decir que 0.18% de los contribuyentes recibieron un beneficio correspondiente al 25% del total de las cancelaciones. Cabe reiterar que la información disponible a partir de la entrada en vigor de la LGTAIP no contempla los motivos que llevaron al SAT a realizar la cancelación de los créditos, con lo que se vuelve complejo evaluar si se justifica dicha cancelación, sobre todo para los casos que corresponden a los montos más altos. A continuación se presenta la información relativa a la los principales 10 beneficiarios respecto al monto de las cancelaciones, destacando que un solo contribuyente se benefició con un monto de más de 2,000 millones de pesos.

Tabla 14. Cancelación. Top 10 Personas Morales. Nombre, entidad, sector actividad y monto de los beneficiarios más importantes.
Julio 2015 - Julio 2016

Nombre	Entidad Federativa	Sector	Actividad	Monto
Hilados y Maquilados de Aztek SA de CV	CDMX	Fabricación, producción o elaboración	Textiles e insumos textiles	$2,426,940,798
Comercializadora y Asesoría Planet SA de CV	NL	Servicios	Alimentos y bebidas	$1,860,569,788
Textiles y Acabados Nafta SA de CV	MEX	Otros Ingresos	Otros ingresos	$1,599,326,757
Comercializadora Almirantes SA de CV	CDMX	Comercio al por mayor	Maquinaria y equipo industrial, eléctrico, comercial, doméstico y de transporte al por mayor	$1,556,800,484
Agropecuaria del Valle de San Martin S. de P.R. de R.L.	JAL	Comercio al por mayor	Abarrotes, carnes, pescados, leche, frutas o verduras, pan, pasteles y otros alimentos al por menor	$1,314,599,779
Zitkala SA de CV	NL	Comercio al por mayor	Maquinaria y equipo industrial, eléctrico, comercial, doméstico y de transporte al por mayor	$677,794,356
Soluciones Farmacéuticas SA de CV	CDMX	Comercio al por mayor	Perfumería, farmacia, juguetes, artículos deportivos al por mayor	$634,533,411
Comercializadora Blafor SA de CV	GTO	Transporte	Textiles, prendas de vestir, joyas y calzado al por mayor	$584,910,666
Grupo Textil Pedrero SA de CV	PUE	Fabricación, producción o elaboración	Prendas y accesorios de vestir y calzado	$576,170,798
Silver Ring SA de CV	GRO	Comercio al por mayor	Textiles, prendas de vestir, joyas y calzado al por mayor	$557,279,744
Total				**$11,788,926,581**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Dado que a partir de 2015 se conoce el RFC de los contribuyentes que recibieron la cancelación de créditos fiscales, es posible saber la fecha de creación de las personas morales beneficiadas. Al respecto, salta a la vista que casi la mitad del monto total cancelado del 01 de julio de 2015 al 31 de julio de 2016 (21,518 millones de pesos) corresponde a empresas que se crearon en el periodo 2006-2010. El número de personas morales que se crearon en dicho periodo es bajo en comparación al total de contribuyentes que recibieron una cancelación (sólo el 0.2% del total); sin embargo, estos son los que acumulan los mayores montos de los créditos cancelados.

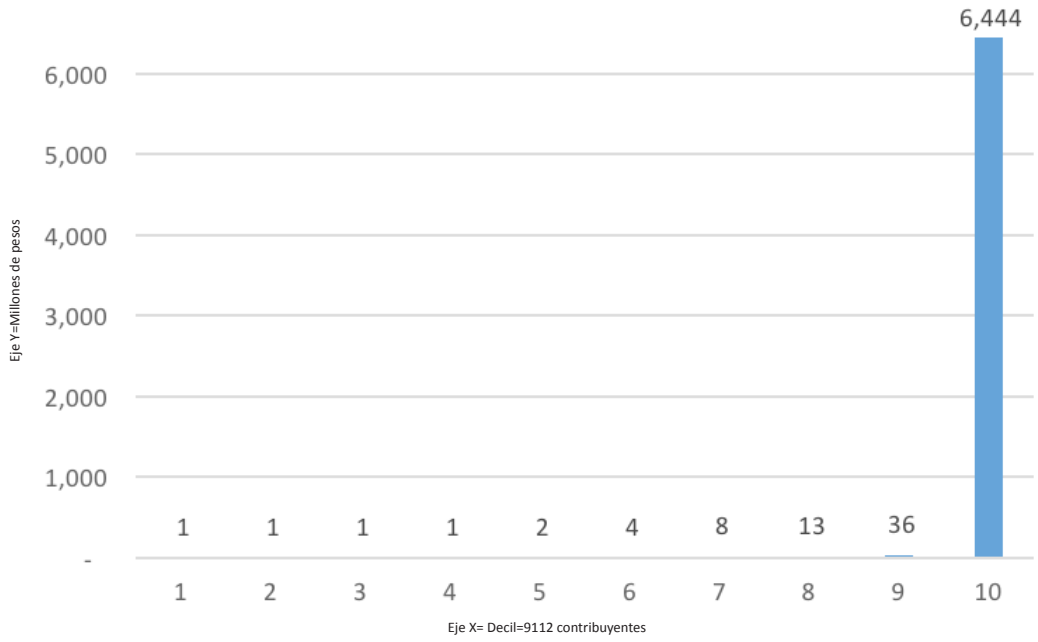
Si bien esta información no permite sacar conclusiones con respecto al actuar de la autoridad tributaria, es un indicio de que la mayor parte del monto de los créditos que se están generando corresponden a pocas empresas de reciente creación pero que tienen actividades empresariales muy grandes, pues de otra forma no se explica cómo es que acumularon un monto de créditos tan alto. Esta información debería de ser tomada en cuenta por parte del SAT a fin de generar algún tipo de evaluación que permita conocer cuáles fueron las acciones que se llevaron a cabo para intentar recuperar los montos cancelados de estas personas morales, así como saber si no estamos frente a un gran caso de elusión fiscal por parte de los contribuyentes que poseen más recursos.

Las 10 personas físicas que más se beneficiaron de una cancelación sumaron un monto equivalente a lo que ejerció en 2015 el Programa de Abasto Rural a cargo de Diconsa, S.A. de C.V. (DICONSA)

Personas Físicas

En el caso de la cancelación de créditos fiscales a personas físicas se observa una concentración aún mayor de los beneficios. De un total de 9,110 contribuyentes beneficiados por un monto total de 6,511.83 millones de pesos cancelados, el 10% acumuló un monto de 6,444.1 millones de pesos (el 99% del total). En la Gráfica 4 se presentan los montos acumulados por decil, destacando que los contribuyentes que se situaron en los primeros seis deciles (el 60% de las personas físicas) sólo acumuló un monto menor a los 10 millones de pesos.

Gráfica 5. Montos acumulados de cancelaciones a personas físicas por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016



Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Del decil más alto, los contribuyentes que fueron beneficiados corresponden a los siguientes sectores económicos:

Tabla 15. Cancelación Personas Físicas. Sectores. Julio 2015 – Julio 2016

Sector	Monto	No. De Contribuyentes
Servicios	2,089,406,110	275
Comercio al por mayor	1,338,379,560	108
Comercio al por menor	743,532,093	202
Recursos Naturales	691,547,672	51
Fabricación, producción o elaboración	472,458,015	78
Transporte	438,428,183	89
Construcción	393,199,238	64
Otros Ingresos	160,729,375	38
Comunicación	94,931,941	1
Gobierno	21,557,365	6
Total general	**6,444,169,552**	**912**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Al igual que el caso de personas morales, los contribuyentes que pertenecen al sector servicios y comercios acumulan la gran parte de los créditos cancelados. Algo que resulta interesante destacar es el caso de los 6 contribuyentes que pertenecen al sector Gobierno.[41] Puesto que la información publicada por el SAT no ahonda en los motivos por los cuales se cancelan los créditos fiscales ni los tipos de adeudos que son cancelados, aunado a la negativa constante de cumplir con las resoluciones del INAI, es imposible saber si estas cancelaciones encuentran alguna justificación.

Los 10 contribuyentes que encabezan la lista de montos cancelados (el 0.11% de los contribuyentes) se beneficiaron con un monto de 2,015.67 millones de pesos, lo que corresponde al 26% del monto total cancelado. Lo anterior da cuenta de una concentración extrema de los beneficios de la política de cancelaciones de créditos fiscales. En el siguiente cuadro se muestran los datos y el monto con el que fueron beneficiados dichos contribuyentes.

Tabla 16. Nombre, Entidad, sector, actividad y monto de los beneficiarios (personas físicas) más importantes de la cancelación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016

Contribuyente	Entidad Federativa	Sector	Actividad	Monto
JORGE LUIS DE LEON VARELA	NL	Servicios	Financieros	551,639,254
CLARA MARIBEL VAZQUEZ MEZA	JAL	Comercio al por mayor	Papelería, papel, madera, construcción y desechos al por mayor	350,827,026
HUMBERTO GOMEZ FLORES	MOR	Fabricación, producción o elaboración	Industria metálica y productos metálicos	234,975,627

[41] Roberto Castro Vizcaíno, Carlos Héctor Linares Enríquez, Miguel Ángel Hernández Cota, José Cristian Castorena Garza, y Enrique Gutiérrez Galván

LUCIANO CONTRERAS DELGADO	JAL	Comercio al por mayor	Papelería, papel, madera, construcción y desechos al por mayor	167,450,148
VICENTE AGUILAR SOSA	BCN	Recursos Naturales	Agricultura	146,941,138
ANITA MARQUEZ CHAVEZ	JAL	Recursos Naturales	Agricultura	134,932,736
JUAN JESUS ALMANZA GUERRERO	YUC	Transporte	Terrestre de carga	115,706,458
ZENAIDO RANGEL BRICEÑO	MEX	Servicios	Apoyo a los negocios y manejo de desechos	113,743,892
JORGE ALBERTO CLOUTHIER HERRERA	TAM	Recursos Naturales	Ganadería	103,044,167
RAMIRO GUZMAN OSORIO	TAM	Construcción	Obras de ingeniería civil	96,414,891
Total				**2,015,675,337**

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Cómo es que los contribuyentes, tanto personas físicas como morales, acumularon adeudos tan grandes con el SAT y cuáles son las gestiones que realiza la autoridad para hacer que dichos contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales son interrogantes abiertas que lamentablemente con la información disponible no es posible contestar. Lo que queda claro es que la política de cancelación de créditos fiscales muestra una concentración de beneficios en pocos contribuyentes lo cual hace suponer o un trato desigual por parte del SAT o prácticas abusivas de este tipo de mecanismos por parte de grandes contribuyentes o ambas.

Criterios y razones desconocidos

En las distintas ocasiones en las que se le ha solicitado al SAT el acceso a los motivos particulares que propiciaron la cancelación de cada adeudo fiscal, se ha negado a proporcionar cualquier tipo de información bajo el argumento de que los datos de los contribuyentes se encuentran protegidos por el secreto fiscal. Esta circunstancia nos impide conocer si los créditos fiscales de mayor cuantía fueron perseguidos hasta el límite de sus posibilidades, y así corroborar si la cancelación obedeció a la insolvencia comprobable o al incumplimiento sistemático de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, o bien, a las fallas en la administración y cobranza de los créditos fiscales que debía perseguir el SAT.

Para determinar que un crédito fiscal no será recuperado o que no vale la pena continuar persiguiéndolo, en teoría el SAT utiliza herramientas metodológicas que le permiten tener una expectativa real de recuperación. Esto se realiza tomando en cuenta distintas variables, como la situación económica de los contribuyentes, los importes y antigüedad de los adeudos, además de las acciones de recuperación que han sido intentadas.

Con la información disponible hasta el momento, es imposible saber si estas herramientas metodológicas son aplicadas para todos los casos, y, de hecho, la ASF ha identificado que en años anteriores, la cancelación de créditos se ha realizado con ciertas irregularidades como la falta de información en los expedientes y la ausencia de evidencia que ampare la búsqueda de los responsables solidarios, siendo este un medio alternativo contemplado en la ley que le permitiría a la autoridad fiscal recuperar los adeudos (ASF, 2007, 2014).

Por otro lado, si bien la cancelación puede ser justificada cuando por alguna razón ajena a la autoridad el contribuyente quede en estado de insolvencia o haya perdido sus bienes, lo cierto es que resulta fundamental contar con más información para poder saber si el SAT realizó todos los esfuerzos a su alcance para intentar recuperar las deudas a su favor, o bien, si la

cancelación podría haberse evitado si el SAT hubiera cobrado los adeudos cuando los deudores aún tenían forma de pagarlos. Al mismo tiempo, resulta particularmente importante saber si el SAT realizó suficientes acciones para ubicar a los deudores que supuestamente no fueron localizados, sobre todo si tomamos en cuenta que este tipo de deudores también pueden acumular importes muy significativos.

Tabla 17. Top 10. Contribuyentes no identificados y monto cancelado. Cancelación masiva de 2007

No. Contribuyente	Monto cancelado
1	123,242,701.00
2	117,615,000.00
3	87,727,700.00
4	64,009,466.00
5	44,545,900.00
6	37,367,343.00
7	35,101,750.00
8	32,034,542.00
9	31,454,717.00
10	31,143,434.50
Total	**604,242,553.50**

Fuente: Elaboración propia con datos del SAT

La imposibilidad de conocer cuáles son los criterios y las razones particulares que tiene el SAT para realizar las cancelaciones no permite conocer si éstas son deliberadamente discriminatorias o si se realizan con la intención de beneficiar a ciertos segmento de contribuyentes. La falta de información, en este caso, hace que no se pueda saber si existe una valoración clara y objetiva para otorgar un trato diferenciado a quienes se les cancelan créditos y si la medida es proporcional al fin buscado.

¿Eficiencia Recaudatoria?

Además de la imposibilidad de conocer cuáles fueron las razones específicas que propiciaron la cancelación de cada adeudo, no es posible afirmar que detrás de la cancelación de créditos existe una estrategia más amplia cuyo objetivo final sea mejorar la eficiencia recaudatoria del SAT. Al respecto, de acuerdo con información recientemente recabada por Fundar mediante solicitud de acceso a la información, el SAT no cuenta con una planeación específica, objetivos, metas o estrategias relacionados con el proceso de determinación, inventario, seguimiento y cobro de los créditos fiscales de baja probabilidad de cobro. En otras palabras, los créditos que son susceptibles de cancelarse, como los créditos de baja probabilidad, a pesar de su gran cuantía y de concentrarse en muy pocas personas, no son vistos por la autoridad tributaria como un asunto prioritario.[42]

De lo anterior es posible decir que tampoco existen indicadores que permitan establecer una relación entre el abandono de las acciones de cobranza y la recaudación de más recursos, lo cual también resulta indispensable para poder determinar si las cancelaciones de créditos fiscales impactan de algún modo en la eficiencia recaudatoria del SAT. A pesar de que no existe información que permita cuantificar los beneficios que obtiene el SAT al dejar de perseguir grandes adeudos, los resultados de las políticas masivas de beneficios fiscales de los años anteriores revelan que la cancelación no necesariamente impacta

[42] Respuesta a la solicitud de acceso a la información folio 0610100126916 (*véase* en el Anexo 1 de este documento la lista completa de solicitudes de información realizadas).

en la recaudación de más ingresos. Esto puede comprobarse si tomamos en cuenta que en 2013, como veremos más adelante, al pequeño grupo de empresas que resultaron ser las principales beneficiadas con el perdón de sus adeudos, desde el 2007 (año en que se cancelaron masivamente más de 70,000 millones de pesos para mejorar la eficiencia recaudatoria del SAT), la autoridad no pudo cobrarles un crédito significativo. Sin duda, la falta de información sobre los impactos de las cancelaciones impide que podamos evaluar cuál es el beneficio para la sociedad de no perseguir los grandes adeudos hasta sus últimas consecuencias.

2. Hallazgos sobre la política de condonaciones

Formulación discrecional

De acuerdo con la SCJN, las condonaciones deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución.[43] Sin embargo, al momento de diseñar programas extraordinarios o de legislar nuevas modalidades de condonación, las iniciativas y decretos que dan origen a estas medidas no profundizan en torno a la necesidad de condonar créditos fiscales para alcanzar la eficiencia recaudatoria o mejorar las condiciones económicas de la población. Si bien es cierto que el Estado puede hacer uso de la condonación para procurar otros beneficios económicos, se necesitan más que el anuncio de buenas intenciones para poder determinar si dichas políticas son formuladas de manera proporcional a los fines que pretenden alcanzarse.

El monto que dejaron de pagar 15 empresas durante 7 años al SAT por concepto de condonación equivale a todo el presupuesto ejercido por el Poder Judicial en México durante 2015

Los programas de condonación que han tenido mayor impacto en las finanzas públicas, como los programas masivos de 2007 y 2013, fueron propuestos y aprobados sin analizar ni evaluar el impacto real que este tipo de programas generarían en términos recaudatorios. Esta situación provocó, como se explicará más adelante, que un pequeño grupo de contribuyentes a quienes nunca se les pudo cobrar de manera ordinaria un crédito de importe significativo, fueran los principales beneficiados de ambos programas.

La falta de motivación también puede apreciarse en las Leyes de Ingresos de 2014 a 2016, periodo en el que se ha permitido la reducción de hasta el 50% de multas derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales como la presentación de declaraciones, solicitudes, aviso, etc. Sin hacer mención alguna a los resultados del periodo masivo del año anterior, al tipo de contribuyentes que poseen mayoritariamente este tipo de créditos fiscales o a los beneficios económicos que esperan alcanzarse tras el perdón de adeudos, la condonación ha sido implementada sin otra justificación más allá de continuar "incentivando la autocorrección fiscal de los contribuyentes".[44]

La ausencia de explicaciones no es el único problema que puede presentarse al momento de formular programas de condonación, pues incluso pueden llevarse a cabo de forma abiertamente injustificada. En este sentido, un caso que llama la atención consiste en la condonación del IVA que fue otorgada al sector económico dedicado a la comercialización de suplementos alimenticios[45]. De acuerdo con las consideraciones contenidas en el Decreto que fue promulgado por el Ejecutivo Federal en marzo de 2015, a pesar de que la Ley del IVA contempla que los suplementos alimenticios están sujetos a la tasa del 16%, el perdón de impuestos era necesario pues, "*variadas interpretaciones, incluso judiciales, han*

[43] Amparo en Revisión 282/2014, resuelto por la Primera Sala de la SCJN en sesión del 27 de agosto de 2014.
[44] Exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación de 2014
[45] De acuerdo con la fracción V del artículo 215 de la Ley General de Salud, los suplementos alimenticios se componen de hierbas, extractos vegetales, alimentos tradicionales, deshidratados o concentrados de frutas, adicionados o no, de vitaminas o minerales, cuya finalidad de uso es, en principio, incrementar la ingesta dietética total, complementaria o suplir alguno de sus componentes y, en ciertos casos, puede atribuírseles cualidades terapéuticas, preventivas, rehabilitadoras o curativas, siempre que éstas no estén comprobadas ya que, de lo contrario, se clasifican como medicamentos.

dado lugar a una aplicación incorrecta del tratamiento fiscal, con lo que se generaron importantes contingencias fiscales a los contribuyentes"[46]. Esta justificación contrasta con lo que desde 2012 y en distintas ocasiones ya había resuelto la SCJN, máxima autoridad judicial del país, quien se había pronunciado por la no aplicación de la tasa del 0% a los suplementos alimenticios.[47] En total, 630 personas fueron beneficiadas de este Decreto, y se ignora cuál fue el monto que en conjunto les fue condonado.

Un problema común a las distintas modalidades de la condonación es la inexistencia de metodologías que justifiquen el porcentaje del beneficio. En otras palabras, no existen explicaciones de porqué en algunos casos lo conveniente es condonar el 100% y no el 90% —como sucede con el programa de condonación por Retorno de Inversiones—, o si dicho porcentaje es estrictamente necesario para lograr los objetivos deseados. Este tema no es menor, pues tomando en cuenta que en ejercicios anteriores las condonaciones se han concentrado en un pequeño grupo de personas con grandes adeudos, un punto porcentual puede hacer la diferencia en términos de recaudación de recursos.

Diseño sin controles

Tal y como ha sido sustentado por el propio SAT, para que las políticas de condonación cumplan con sus finalidades deben contemplarse medidas que prevengan e impidan que los contribuyentes sean beneficiados en repetidas ocasiones, y deben ser acompañadas con el fortalecimiento de las facultades y las capacidades de las autoridades encargadas de fiscalizar a los contribuyentes (SAT, 2013). Si estas medidas no son diseñadas, la condonación corre el riesgo de convertirse en una política que fomente el incumplimiento de las obligaciones fiscales. En otras palabras, el perdón de créditos debe percibirse como un evento único, extraordinario y de difícil acceso, ya que su repetición periódica puede incentivar a que los contribuyentes prefieran eludir sus obligaciones bajo la expectativa de que algún día sus adeudos serán perdonados.

En años anteriores, la ausencia de mecanismos de control y seguimiento provocaron la pérdida de grandes cantidades de recursos públicos. En 2013, por ejemplo, un grupo de 15 contribuyentes que ya habían sido beneficiados con el programa masivo de amnistía de 2007 lograron acceder nuevamente al perdón de sus adeudos. El diseño normativo del estímulo de 2007 y la falta de controles en el programa de 2013, provocaron que para el segundo programa de amnistía, este pequeño grupo de contribuyentes incrementaran sus condonaciones en un 40%. En total, en virtud de ambos programas, estos 15 contribuyentes, cuyos nombres continúan siendo protegidos injustificadamente por el secreto fiscal, dejaron de pagar durante 7 años más de 46 mil millones de pesos.

Tabla 18. Comparativo de contribuyentes que repitieron programas de condonación de créditos fiscales (miles de pesos corrientes)

Contribuyentes	Monto Condonado en 2007	Monto Condonado en 2013	Total
1	2,942,604.40	7,841,597.10	10,784,201.50
2	1,809,572.50	8,805,153.40	10,614,725.90
3	600,396.90	3,256,058.50	3,856,455.40
4	205,104.90	2,929,196.20	3,134,301.10
5	401,750.40	2,175,587.30	2,577,337.70
6	1,648,992.40	803,067.70	2,452,060.10
7	306,848.80	1,758,766.10	2,065,614.90

[46] DECRETO por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales, publicado el 26 de marzo de 2015 en el DOF.
[47] Las distintas resoluciones que fueron dictadas antes de la promulgación del Decreto a favor del sector dedicado a la enajenación de suplementos alimenticios, puede consultarse en Amparo en Revisión 536/2014, resuelto por la Segunda Sala de la SCJN el 15 de octubre de 2014.

Contribuyentes	Monto Condonado en 2007	Monto Condonado en 2013	Total
8	27,226.40	1,961,096.90	1,988,323.30
9	368,102.60	1,453,776.40	1,821,879.00
10	16,870.60	1,786,364.70	1,803,235.30
11	544,412.40	890,025.30	1,434,437.70
12	35,237.70	1,396,688.60	1,431,926.30
13	65,530.40	921,849.80	987,380.20
14	252,403.70	704,366.30	956,770.00
15	8,755.30	874,298.70	883,054.00
Subtotal	**9,233,809.40**	**37,557,893.00**	**46,791,702.40**
Otros (1320)*	25,422,659.70	11,712,171.90	37,134,831.60

Fuente: ASF (2014)
*Contribuyentes que también repitieron

La ASF también identificó que a este grupo de contribuyentes no se les realizaron suficientes acciones de fiscalización durante el tiempo que transcurrió entre ambos programas. En palabras de la ASF, "el hecho de haber realizado actos de fiscalización no impidió que estos contribuyentes omitieran el pago de algunas contribuciones que el SAT no identificó en sus revisiones, por lo que los contribuyentes pueden generar estrategias fiscales de no pago, esperándose a los programas de condonación para reconocer sus adeudos por medio de la autodeterminación de contribuciones y pagar montos menores de los debidos, aspectos que no se consideran al autorizar estos programas de condonación."

Pese a los resultados negativos de estos programas, en 2014 el Estado permitió de nueva cuenta la condonación masiva de créditos fiscales sin incluir algún tipo de medida para impedir que quienes se favorecieron en el pasado continuaran accediendo a este beneficio. Desde dicho año, y con la intención de promover la autocorrección fiscal de los contribuyentes, en el artículo 15 de las Ley de Ingresos de 2015 a 2016 se estableció la posibilidad de disminuir las multas por infracciones que hayan surgido por haber incumplido las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago o por haber omitido el pago provisional de una contribución. A pesar de que en términos prácticos la reducción de una multa equivale a su condonación (al grado de que así ha sido entendido por la SCJN), no es posible conocer el nombre de quienes han sido beneficiados por esta vía ya que este beneficio fiscal es calculado de manera automática por los propios contribuyentes, y además, de acuerdo con el SAT, por no tratarse de una condonación en sentido estricto, no está obligado a llevar un registro al respecto.

El monto que dejaron de pagar 36 empresas en la condonación masiva de 2013 equivale a todo el presupuesto ejercido por la Secretaría de Gobneración en México durante 2015

La ausencia de controles para impedir la doble aplicación de beneficios podría estar propiciando que los contribuyentes, sobre todo los de mayores ingresos, incluyan dentro de sus estrategias fiscales el acceso a las múltiples modalidades que existen para lograr la condonación de sus créditos fiscales. Puesto que el SAT ha defendido la no publicación de cualquier información previa a 2014 y ha mostrado poca disposición para revelar a los beneficiarios de otro tipo de beneficios fiscales, en caso de existir personas que recurrentemente accedan a la condonación de adeudos, ello significaría un abandono injustificado de recursos públicos, con claras implicaciones para el principio de movilización del máximo de los recursos disponibles para la realización de los derechos humanos. Así, en

lugar de asegurar la captación de recursos a corto plazo, las condonaciones podrían estar fomentando el incumplimiento de obligaciones bajo la expectativa de que los adeudos serán perdonados.

La necesidad de restringir el acceso a la condonación de créditos y de incluir mecanismos que obliguen a los contribuyentes en el futuro al cumplimiento de sus pagos, también puede apreciarse a la luz de los resultados del programa que desde 2009 y hasta 2013 benefició a las entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados con el perdón del ISR por sueldos y salarios que retuvieron a sus trabajadores. De acuerdo con la ASF (2014a), los objetivos que pretendieron alcanzarse con este programa, como la corrección de la situación fiscal y la generación de incentivos para el futuro cumplimiento de las obligaciones fiscales, no fueron alcanzados debido a que las entidades públicas beneficiadas, a pesar de haber recibido el perdón de sus adeudos, continuaron siendo omisos en el pago de sus obligaciones.

Por otro lado, existen ciertas modalidades de condonación que permiten explícitamente que los contribuyentes sean perdonados en repetidas ocasiones sin la mayor consideración hacia su situación económica o antecedentes fiscales. Este es el caso de la condonación de multas por acuerdo conclusivo, una figura de reciente creación que tiene la finalidad de lograr la captación de recursos a corto plazo a cambio de evitarle a los contribuyentes ser sujetos a un largo proceso de auditoría por parte del SAT. Las personas que firmen por primera vez un acuerdo conclusivo pueden beneficiarse con el perdón del 100% de sus multas, y si desean apegarse nuevamente a este procedimiento podrían condonarse hasta el 80%. Cabe recordar que el acceso a los nombres de las personas que se han beneficiado de esta figura continúa siendo información reservada tanto por el SAT como por la PRODECON.

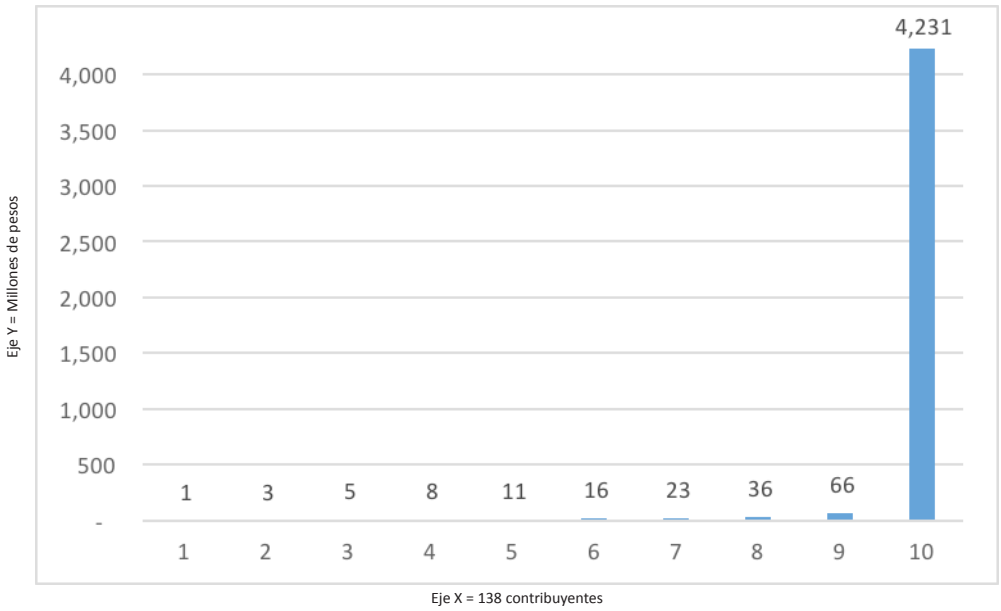
Beneficios para unos cuantos

Si bien es una realidad que mediante la condonación de créditos fiscales el Estado ha logrado la recaudación de ingresos a corto plazo, la información disponible públicamente revela que el perdón ha beneficiado principalmente a quienes tienen mayores adeudos, lo cual arroja serias dudas en torno a la necesidad de beneficiar a los contribuyentes que, en principio, tienen mayor capacidad económica y cuyos recursos podrían haber sido captados sin la necesidad de otorgarles la condonación de adeudos. Sin duda, el programa que mejor revela esta situación corresponde a la condonación masiva de 2013. De acuerdo con la ASF (2015), gracias a este programa un total de 41,399 personas morales fueron beneficiadas con un importe total de 159,620.43 millones de pesos; sin embargo, tan sólo 36 empresas integraron el 50.2% de las condonaciones autorizadas, es decir 80,161.06 millones de pesos.

La condonación masiva de 2013 también favoreció a una pequeña cantidad de personas morales a quienes el SAT prácticamente nunca pudo cobrarles un adeudo significativo antes de que sus créditos fueran condonados. De acuerdo con la ASF, al 31 de diciembre de 2013, a un grupo de 88 personas se les había dado de baja 16,092 créditos por 201,018 millones de pesos, y de estas cifras, sólo el 0.7% fue dado de baja por pagos en efectivo que gestionó el SAT y el 29.3% al amparo del Programa "Ponte al Corriente." La ASF también identificó que a 11 contribuyentes que integraron 107 créditos fiscales por 19,141 millones de pesos, el SAT nunca pudo cobrarles ningún crédito fiscal, y no obstante sus adeudos fueron condonados.

La concentración de las condonaciones también puede apreciarse tras el análisis de la información disponible a un año de la entrada en vigor de la LGTAIP. Considerando los datos de los créditos fiscales que fueron condonados en el periodo julio 2015 – julio 2016 según la información disponible en la página web del SAT, es evidente que los beneficios más grandes fueron para un conjunto reducido de contribuyentes. De las 1,383 personas morales que recibieron la condonación de créditos en dicho periodo por un monto total de 4,400.69 millones, sólo el 10% acumuló un total de 4,230 millones de pesos condonados (lo que representa el 96.14% del total) En la siguiente gráfica es posible observar la extrema concentración de los beneficios de la política de condonaciones en pocos contribuyentes.

Gráfica 5. Montos acumulados de condonaciones a personas morales por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016



Fuente: Elaboración propia con datos del SAT.

Cabe resaltar que tan sólo 10 personas morales (el 1% de los contribuyentes que recibieron una condonación) se beneficiaron con un monto acumulado de 3,616.80 millones de pesos, lo que representa más del 85% del monto total de condonaciones en el periodo julio 2015 a julio 2016. A continuación se muestra la lista de estos contribuyentes, incluyendo su sector y actividad.

Tabla 19. RFC, razón social, entidad, sector, actividades y monto de los mayores beneficiados (personas morales) de la condonación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016.

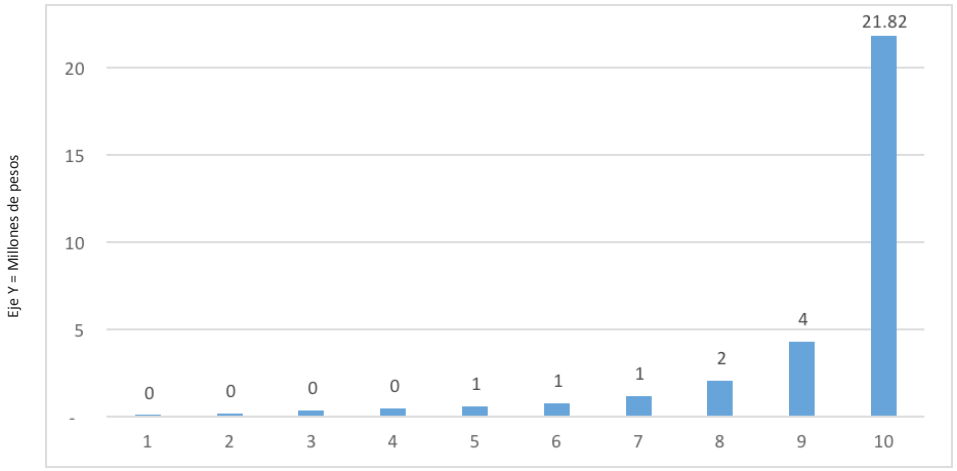
Nombre	Sector	Actividad	Monto
CORPORACION GEO S A B DE C V	Servicios	Apoyo a los negocios y manejo de desechos	2,714,414,716
SIMEC INTERNATIONAL 6 SA DE CV	Fabricación, producción o elaboración	Vidrio, arcilla, loza, cemento y minerales no metálicos	395,123,479
INDUSTRIAS C H S A B DE C V	Servicios	Otros servicios de apoyo	149,854,845
GEO HOGARES IDEALES SA DE CV	Construcción	Vivienda, comercial e industrial	62,061,964
GEO BAJA CALIFORNIA SA DE CV	Construcción	Vivienda, comercial e industrial	57,747,935
VOLKSWAGEN DE MEXICO SA DE CV	Fabricación, producción o elaboración	Equipo de transporte y productos relacionados	56,147,126
INSTITUTO POLITECNICO NACIONAL SIN TIPO DESOCIEDAD	Servicios	Educativos	51,903,905
GEO JALISCO SA DE CV	Construcción	Vivienda, comercial e industrial	50,273,234
GEO NORESTE SA DE CV	Construcción	Vivienda, comercial e industrial	43,669,405
ARNECOM SA DE CV	Fabricación, producción o elaboración	Equipo de transporte y productos relacionados	35,612,546
			3,616,809,155

Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

De la tabla anterior destaca que 5 de los 10 contribuyentes están relacionados con la Corporación GEO, la empresa de construcción y de desarrollo de vivienda social que recientemente entró en concurso mercantil por sus malos resultados financieros y que actualmente se encuentra en proceso de restructura.

Por último, también en el caso de la condonación llevada a cabo en el último año a personas físicas es posible observar una alta concentración de los beneficios en pocos contribuyentes. El 10% de las personas físicas (47 de 474 contribuyentes) que mayores montos recibieron por concepto de condonación acumularon un 69% respecto al monto total (21.8 de 31.7 millones de pesos). Como puede observarse en la siguiente gráfica, los montos son mucho menores que en el caso de la condonación para personas morales, pero aun así se tiene una alta concentración de los beneficios. En este caso, los 10 mayores beneficiados (el 2% de los contribuyentes) acumularon el 32% de los montos condonados. En el cuadro siguiente se muestra el nombre

Gráfica 6. Montos acumulados de condonaciones a personas físicas por decil (millones de pesos corrientes), julio 2015 - julio 2016.



Fuente: Elaboración propia con base en datos del SAT.

Tabla 20. RFC, nombre, entidad, sector, actividades y monto de los mayores beneficiados (personas físicas) de la condonación de créditos fiscales, julio 2015 - julio 2016.

Nombre	Entidad	Sector	Actividad	Monto
JOSE JOAQUIN VEGA FERNANDEZ	JAL	Otros Ingresos	Otros ingresos	1,683,250
ARACELI LEONIDES VEGA FERNANDEZ	SIN	Servicios	Alquiler	1,497,758
NOHEMI NUÑEZ CARRASCO	TAM	Comercio al por mayor	Papelería, papel, madera, construcción y desechos al por mayor	1,414,537
JAVIER CANTU BARRAGAN	TAM	Transporte	Terrestre de carga	1,251,975
JOAQUIN HERNANDO VEGA FERNANDEZ	SIN	Servicios	Apoyo a los negocios y manejo de desechos	909,531
JULIO CESAR ALVAREZ MONTELONGO	JAL	Servicios	Otros servicios	738,030
FRANCISCO CANTON HERNANDEZ	CDMX	Comunicación	Medios impresos, bibliotecas y de información	734,895

Nombre	Entidad	Sector	Actividad	Monto
SERGIO ZERMEÑO OCHOA	CDMX	Otros Ingresos	Otros ingresos	684,677
JORGE ALEJANDRO FERNANDEZ BARRAGAN	MICH	Fabricación, producción o elaboración	Conservas, corte y empacado	670,715
MARTIN GILBERTO ELIAS GONZALEZ BOJORQUEZ	SON	Comercio al por mayor	Otros productos y servicios al por mayor	669,199
TOTAL				**10,254,567**

Los datos presentados son una muestra que para evitar que el perdón de impuestos y accesorios siga concentrándose en los contribuyentes con mayores deudas, es importante que el Estado diseñe e implemente mecanismos a nivel normativo y organizacional que impidan o restrinjan el acceso al perdón de adeudos a las personas que ya hayan sido favorecidas, y que además den seguimiento puntual a los contribuyentes que hayan recibido este tipo de beneficio en el pasado.

4. Poca transparencia e interpretación a modo del término "condonación"

Pese a que la LGTAIP no distingue entre los tipos de condonaciones que deben publicarse, no existe la certeza de que el SAT se encuentre publicando todos los tipos de condonaciones que existen. Al respecto, recientemente Fundar solicitó el monto, RFC y nombre de las personas a quienes se les condonaron multas al haber firmado un Acuerdo Conclusivo, ante lo cual el SAT respondió que dicha información se encontraba protegida por el secreto fiscal.[48] Así, aún y cuando todas las condonaciones deben ser divulgadas, la respuesta del SAT refleja que esta autoridad no se encuentra cumpliendo a cabalidad con la LGTAIP.

Lo mismo sucede con otras modalidades de la condonación de créditos fiscales que también se traducen en la desaparición parcial o total de una deuda, como la reducción de multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% que se contempla en el artículo 70-A del CFF, o la "liberación" de pagar el ISR a través del pago en especie de la que gozan los artistas plásticos conforme al artículo 7-C de la Ley del SAT.

Para garantizar que la ciudadanía cuente con información oportuna y suficiente en torno a los impactos de los distintos tipos de condonaciones, es indispensable que las autoridades fiscales cumplan a cabalidad con su obligación de transparentar la información de las personas que son beneficiadas, el monto de los beneficios y demás información que permita validar que las condonaciones se hicieron conforme al marco jurídico aplicable.

[48] Respuesta a la solicitud folio 0610100069116

CONCLUSIONES

Un acercamiento desde la perspectiva de los Derechos Humanos

Bajo una perspectiva de derechos humanos, la política tributaria debe enfocarse en generar la mayor cantidad de recursos para poder financiar la realización de los derechos, combatir la concentración de la riqueza y fomentar un mejor ejercicio de rendición de cuentas entre la ciudadanía y las instituciones. Para lograr estos objetivos, los principios y obligaciones en materia de derechos humanos que hacen referencia al uso máximo de recursos disponibles, la no discriminación y la igualdad, así como a la transparencia, participación y rendición de cuentas deben ser contempladas por el Estado durante todo el ciclo de la política fiscal.

En el marco de las políticas tributarias, la obligación de movilizar el máximo de recursos disponibles implica el diseño e implementación de políticas capaces de generar y recuperar los ingresos suficientes para la realización de derechos humanos, además de llevar a cabo los esfuerzos que sean necesarios para fortalecer las capacidades de las autoridades fiscales para mejorar la captación de recursos y combatir las prácticas evasivas que provocan la pérdida de recursos.

Por su parte, el principio de igualdad y no discriminación en el marco de las políticas tributarias, requiere que los impuestos y los beneficios fiscales no impacten directa e indirectamente en el goce de derechos humanos de los sectores vulnerables, y también en hacer uso del sistema impositivo para beneficiar a los grupos sociales menos favorecidos. Finalmente, las obligaciones de transparencia, participación y rendición de cuentas implican la existencia de mecanismos mediante los cuales las personas puedan conocer sobre el ciclo de las políticas de ingresos, participar en asuntos políticos y acceder a la información sobre las políticas públicas que realiza el Estado.

Aunque mediante la cancelación y condonación de créditos fiscales el Estado pretende alcanzar objetivos económicos que son plausibles, los principios y obligaciones en materia de derechos humanos proporcionan un marco normativo de referencia que debe ser tomado en cuenta si se desea que estas políticas tributarias contribuyan a la realización progresiva de los derechos humanos e impidan la profundización de las desigualdades sociales y económicas (CESCR, 1989: 20).[49] A continuación se exponen a manera de conclusión algunos de los problemas que caracterizan las cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales

Primero, es importante señalar que han existido avances importantes en México en materia de transparencia respecto a los contribuyentes que han recibido cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales. La entrada en vigor de la Ley General de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LGTAIP) ha sido un punto de inflexión pues a partir de mediados de 2015 se cuenta con datos que permiten un mejor análisis de estos mecanismos, lo cual es fundamental para conocer quiénes han sido beneficiados así como la medida en que esto impacta al erario público.

En relación a la cancelación de créditos fiscales, la autoridad tributaria señala que este mecanismo tiene la finalidad de mejorar la eficiencia de la gestión recaudatoria. Al cancelar adeudos, la autoridad suspende las acciones de cobranza con el objetivo de no destinar más recursos en perseguir deudas que le resultarían muy costosas recuperar o que difícilmente

[49] CESR, op. cit, p 20.

podrían ser pagadas por los deudores. Aunque este objetivo es plausible, tras el análisis de la información pública disponible resulta difícil comprobar que las cancelaciones de créditos fiscales hayan impactado en las capacidades recaudatorias del SAT. Y dado que la autoridad no brinda información sobre las acciones implementadas para recuperar créditos antes de que sean cancelados, el abandono de las acciones de cobranza podría estar impactando en la disponibilidad de recursos para el financiamiento de los derechos humanos.

Por otra parte, el hecho de que un número muy reducido de contribuyentes sean los principales beneficiados de la cancelación de créditos fiscales, o implica un trato diferenciado por parte de la autoridad que amerita ser cuestionado, o podría significar prácticas abusivas de este tipo de mecanismos por parte de pocas personas, lo cual debería de ser investigado a profundidad. Muestra de lo anterior es el hecho de que a sólo 15 personas morales se les canceló un monto superior a los 15,000 millones de pesos, lo que quiere decir que 0.26% de los contribuyentes que recibieron un beneficio de este tipo acumularon el 31% del total de los recursos cancelados.

En materia de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas, si bien el SAT ha cumplido desde julio de 2015 con la LGTAIP y publica los nombres y montos de las personas beneficiadas, lo cierto es que dicha información no es suficiente para comprender a cabalidad la racionalidad de las cancelaciones de créditos fiscales, por lo que se sigue requiriendo una explicación detallada que dé cuenta sobre las acciones que fueron intentadas para recuperar los créditos fiscales y sobre las circunstancias que fueron asumidas por la autoridad para considerar a un deudor y a sus responsables solidarios como personas insolventes.

En cuanto a la política de condonación de créditos fiscales, esta debería de tener como su principal objetivo la captación de recursos a corto plazo y beneficiar económicamente a la población; sin embargo, la formulación, el diseño y la implementación de las distintas modalidades de la condonación han provocado y podrían estar propiciando la pérdida injustificada de grandes cantidades de recursos públicos. A pesar de que no existe información suficiente que nos permita saber durante cuántas ocasiones los contribuyentes han accedido al perdón de sus adeudos, tras lo sucedido con el programa masivo de 2013 y del análisis de la información del periodo julio 2015 - julio 2016, resulta preocupante que continúe la tendencia de beneficiar a contribuyentes que acumulan grandes montos de créditos fiscales. De replicarse este fenómeno en las demás modalidades de condonación de créditos, lejos de servir como un mecanismo indispensable para lograr la captación de recursos en el corto plazo, la condonación podría estar fungiendo como una herramienta a disposición de los grandes contribuyentes para evitar cumplir con sus obligaciones fiscales.

Para que las condonaciones cumplan sus objetivos económicos y gocen de legitimidad a la luz de los principios de derechos humanos, es indispensable que desde el momento de su creación impidan o restrinjan el acceso a los contribuyentes ya beneficiados y se faculte expresamente a la autoridad fiscal a implementar más medidas de fiscalización para evitar que los contribuyentes hagan uso recurrente del perdón de sus adeudos. Si las personas se benefician sin que de manera previa la autoridad tributaria haya evaluado la capacidad económica de los deudores, así como intentado perseguir los créditos correspondientes firmemente, ello significaría que el Estado no se encuentra realizando los esfuerzos suficientes para movilizar los recursos disponibles con la finalidad de avanzar en la realización de los derechos humanos.

Los principios de igualdad y no discriminación también deben ser contemplados por las autoridades al momento de crear y ejecutar políticas de condonación. Aunque en teoría el perdón de adeudos es un beneficio al alcance de toda la población, la evidencia indica que estas políticas también han servido para favorecer a grandes contribuyentes. Como muestra de lo anterior hay que recordar que sólo 10 personas morales (el 1% de los contribuyentes que recibieron una condonación) se beneficiaron con un monto acumulado de 3,616.80 millones de pesos, lo que representa más del 96% del monto total de condonaciones en el periodo julio 2015 a julio 2016. Tomando esto en cuenta, en lugar de que la política de condonación esté sirviendo como una herramienta para que el Estado luche contra la discriminación sistémica, repare y garantice la igualdad

de acceso a los derechos humanos, en realidad podría estar fungiendo como un mecanismo que profundiza la desigualdad económica y social.

Por el lado de la obligación de transparencia, acceso a la información y rendición de cuentas, es posible afirmar que la formulación, el diseño y la implementación de las distintas modalidades de la condonación han sido omisas en respetar dichos principios. Esta circunstancia no sólo se comprueba por la falta de justificaciones en torno a la necesidad de condonar créditos fiscales, sino también por la poca disposición por parte del SAT en otorgar más información que resultaría de suma utilidad para comprender los impactos de la condonación de los adeudos. Mientras que en algunos casos estos principios han sido omitidos, en otros han sido infringidos abiertamente. En este sentido, el incumplimiento recurrente de las resoluciones del INAI por el SAT, constituyen una importante omisión a las normas constitucionales e internacionales que regulan el derecho de acceso a la información de la ciudadanía.

RECOMENDACIONES

Los datos mostrados hasta el momento muestran la necesidad de avanzar en los siguientes temas:

Una política de cancelaciones y condonaciones de créditos fiscales más transparente. A pesar de los avances en materia de transparencia, el secreto fiscal y la poca disposición por parte de la autoridad tributaria para cumplir a cabalidad con sus obligaciones en materia de transparencia continúan limitando el acceso a la información de la ciudadanía. Para avanzar en este sentido, el secreto fiscal debe ser superado para que sea posible conocer quienes han sido beneficiado con la cancelación o condonación de sus créditos antes del 2015, y también es importante que el SAT cumpla con las múltiples resoluciones del INAI en donde se le ha ordenado entregar esta información.

Las normas que regulan la cancelación y condonación de créditos deberían incluir obligaciones de transparencia adicionales a las que ya existen, y también es recomendable que la autoridad tributaria publique la información en su poder sobre otro tipo de figuras que equivalen a una condonación de créditos, como el caso de reducciones o disminuciones de los mismos. Esta información es de interés público y debería de ser un factor para brindar certeza a todos y todas las contribuyentes de que la autoridad fiscal no realiza tratos desiguales.

Mayor rendición de cuentas en relación a los esfuerzos por recuperar los créditos fiscales. Para generar credibilidad es fundamental saber que se están realizando todos los esfuerzos para cobrar deudas tributarias a aquellos contribuyentes que sí cuentan con capacidad de pago, y de esta forma evitar que se abuse de las figuras de cancelaciones y condonaciones de créditos.

Para lograr lo anterior, es necesario que la autoridad tributaria en México dé a conocer información respecto a los fundamentos y motivos que justificaron la cancelación o condonación de cada crédito fiscal, además de las acciones que fueron intentadas para recuperar los adeudos fiscales antes de beneficiar a los contribuyentes. Al respecto, se recomienda que el SAT rinda cuentas sobre lo siguiente:

Para los créditos cancelados:

- Si los créditos fueron cancelados por incosteabilidad, debe darse a conocer la antigüedad del crédito y la razón por la cual la autoridad consideró que su probabilidad de cobro era mínima. Además, una explicación exhaustiva permitiría conocer los actos de fiscalización implementados por la autoridad para intentar recuperar el crédito previo a su cancelación.

- Si los créditos fueron cancelados por insolvencia del deudor, deben explicarse las acciones que fueron implementadas por la autoridad para evaluar si la persona tenía bienes susceptibles de embargo, para intentar identificar a los contribuyentes o para determinar si las personas fallecidas dejaron bienes que pudiesen cubrir el crédito.

Para los créditos condonados:

- Debe explicarse el supuesto normativo bajo el cual se otorgó la condonación de un crédito fiscal.

- Motivos de la autoridad para proceder con la condonación de cada uno de los créditos fiscales. La autoridad debe demostrar que las personas beneficiadas se ajustaron a los supuestos normativos en materia de condonación de créditos.

- La autoridad también debería explicar cuáles fueron los actos de fiscalización que se implementaron antes de que la condonación de créditos fiscales tuviera lugar.

Finalmente, también es fundamental que para ambos supuestos, al momento de rendir cuentas sobre su gestión, la autoridad tributaria individualice los tipos y los montos de cada crédito fiscal, además de la fecha exacta en que las personas recibieron el beneficio y el tiempo que transcurrió entre la generación de la deuda y el momento de su cancelación o perdón.

Una agenda legislativa que permita atacar de raíz los privilegios fiscales injustificados. En el marco de los problemas que presentan las finanzas públicas en México, resulta prioritario plantear modificaciones normativas que disminuyan la probabilidad de que ciertos contribuyentes no paguen lo que es justo. Antes de otorgar beneficios fiscales, el Estado debería acreditar plenamente que estas medidas son necesarias para alcanzar los objetivos económicos deseados y la eficiencia recaudatoria.

Por otro lado, también es importante promover una discusión y revisión del marco normativo y las figuras jurídicas que podrían ser la raíz de la poca capacidad que tiene la autoridad tributaria para recuperar créditos fiscales, como el caso de la responsabilidad solidaria y la responsabilidad de sociedades anónimas.

BIBLIOGRAFÍA

ASF. (2007). *Informe del Resultado de la Revisión y Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2005*. Auditoría: 05-0-06E00-06-054. Auditoría Superior de la Federación: México.

ASF. (2014). I*ngresos Públicos Presupuestarios, Gastos Fiscales y Precios y Tarifas del Sector Energético.* Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 14-0-06100-02-0085 (cifras de 2012). Auditoría Superior de la Federación: México. Disponible en línea en: http://informe.asf.gob.mx/Documentos/Auditorias/2014_0085_a.pdf

ASF. (2014a). *Estímulos Fiscales a Entidades Federativas y Municipios.* Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 12-0-06E00-02-0055, 2014. Auditoría Superior de la Federación: México. Disponible en línea en: http://www.asf.gob.mx/Trans/Informes/IR2012i/Documentos/Auditorias/2012_0055_a.pdf

ASF. (2015). *Condonación de Créditos Fiscales.* Auditoría Financiera y de Cumplimiento: 13-0-06E00-02-0035. Auditoría Superior de la Federación: México. Disponible en línea en:

CESR. (2015). *Política Fiscal y Derechos Humanos: Movilizar los recursos para garantizar los derechos.* Center for Economic and Social Rights. Disponible en línea en: http://www.cesr.org/downloads/cidh_fiscalidad_ddhh_oct2015.pdf

Díaz, Daniela (2015). *Caso Irene, 14 años sin justicia.* Fundar Centro de Análisis e Investigación, A.C.: México. Disponible en línea en: http://fundar.org.mx/caso-irene-14-anos-sin-justicia/?ID=14

Fundar. (2006). *Transparencia en el presupuesto público.* Fundar Centro de Análisis e Investigación, A.C.: México. Disponible en línea en: http://fundar.org.mx/transparencia-en-el-presupuesto-publico/

Fundar et al. (2010). *Políticas Públicas y Presupuestos con Perspectiva de Derechos Humanos.* Fundar Centro de Análisis e Investigación, A.C.: México. Disponible en línea en: http://fundar.org.mx/politicas-publicas-y-presupuestos-con-perspectiva-de-derechos-humanos/

Instituto de Estudios Fiscales (2009). *La recuperación de la deuda tributaria en América Latina: estudio comparado.* Disponible en línea en: http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Libro/La%20recuperacion%20de%20la%20deuda%20tributaria.pdf

Obeland, Wolfgang. (2013). *Taxes and human rights.* Tax Justice Networks Germany. Disponible en línea en: http://www.rightingfinance.org/wp-content/uploads/2013/02/Read-full-document.pdf

OCDE/CEPAL/CIAT/BID. (2016). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2016.* OECC. Publishing: Paris. Disponible en línea en: http://dx.doi.org/10.1787/rev_lat-2016-en-fr

Oxfam (2016). *An Economy For The 1%.* Disponible en línea en: https://www.oxfam.org/en/research/economy-1

Oxfam. (2015). *Privilegios que niegan derechos: desigualdad extrema y secuestro de la democracia en América Latina y el Caribe.* Disponible en línea en: https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/reporte_iguales-oxfambr.pdf

PRODECON. (2011). *Los derechos fundamentales en las recomendaciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.* Tema: Condonación de multas fiscales. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: México. Disponible en línea en: http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Documentos%20Basicos/Condonacion_v3.pdf

Villagómez, Francisco Alejandro (2014); *El enfoque de la perspectiva de derechos en la política fiscal: construcción de un marco metodológico para aplicarse en México y países seleccionados de Centroamérica.* Comisión Económica para América Latina (CEPAL). Disponible en línea en: http://repositorio.cepal.org/handle/11362/36899

SAT. (2013). *Programa de regularización de adeudos "Ponte al Corriente".* Servicio de Administración Tributaria: México. Disponible en línea en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/Informe_PontealCorriente2013_271213.pdf

SAT. (2016a). *Papeles de Panamá: Segundo Informe de Acciones.* Servicio de Administración Tributaria: México. Disponible en línea en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/rendicion_cuentas/Documents/PP_Segundo_InformePublico_180616.pdf

SAT. (2016b). *Presenta SAT esquema de Retorno de Inversiones.* Servicio de Administración Tributaria: México. Disponible en línea en: http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/2016/febrero/Documents/com2016_023.pdf

SAT. (2015c). Informe tributario y de gestión. Servicio de Administración Tributaria: México. Disponible en línea en: http://www.sat.gob.mx/transparencia/transparencia_focalizada/Documents/ITG_T2_Septiembre2016.pdf

Sepúlveda, Magdalena. (2014). *Informe de la Relatora Especial sobre Extrema Pobreza y Derechos Humanos sobre tributación y derechos humanos.* Organización de las Naciones Unidas (A/HRC/26/28).

SHCP. (2013). *Paquete Económico para el Ejercicio Fiscal 2014: Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios del Código Fiscal de la Federación. Secretaría de Hacienda y Crédito Público: México.* Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/index.html

SHCP. (2016). *Segundo Informe Trimestral de 2016 sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública: Indicadores de Recaudación.* Secretaría de Hacienda y Crédito Público: México. Disponible en: http://finanzaspublicas.hacienda.gob.mx/work/models/Finanzas_Publicas/docs/congreso/infotrim/2016/iit/04afp/itanfp02_201602.pdf

SCJN. (2012). AMPARO EN REVISIÓN 699/2011: *"Constitucionalidad del secreto fiscal".* Suprema Corte de Justicia de la Nación: México. Disponible en línea en: http://www2.scjn.gob.mx/AsuntosRelevantes/pagina/SeguimientoAsuntosRelevantesPub.aspx?ID=132394&SeguimientoID=472

ANEXO 1. Solicitudes de acceso a la información realizadas.

Folio	Resumen de la Solicitud	Autoridad
0063200006116	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les haya condonado multas por Acuerdo Conclusivo en el periodo 2014-2016	PRODECON
0610100069116	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les haya condonado multas por Acuerdo Conclusivo en el periodo 2014-2016	SAT
0610100092616, 0610100092716, 0610100093016, 0610100092416, 0610100093416	Información sobre las cancelaciones de créditos fiscales realizadas conforme al artículo 15 de las Leyes de Ingresos de la Federación de 2007-2010	
0610100100116	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les condonaron créditos fiscales con base en el "Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales"	SAT
0610100135116	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les condonaron créditos fiscales conforme al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas de los Estados de Campeche y Tabasco que se indican" publicado el 11 de mayo de 2016	SAT
0610100135216	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les condonaron créditos fiscales conforme al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por lluvias severas durante septiembre de 2014"	SAT
0610100135016	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les condonaron créditos fiscales conforme al "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los municipios del Estado de Guerrero que se indican".	SAT
0610100100916	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se le condonaron créditos fiscales de conforme al artículo 7-C de la Ley del SAT	SAT
0610100140516	Montos y nombres de las personas físicas y morales a quienes se les condonaron créditos fiscales conforme al artículo 146-B del CFF	SAT
0002700108115	Expediente de la investigación llevada con motivo del incumplimiento de la Resolución RDA 3613/13 por parte del SAT.	Secretaría de la Función Pública
0610100126916	Información sobre planeación de objetivos, metas, estrategias y prioridades relacionados con el proceso de determinación, inventario, seguimiento y cobro de los créditos fiscales denominados de Baja Probabilidad de Cobro.	SAT
0673800150616	Relación de denuncias presentadas por el INAI ante el incumplimiento a sus resoluciones.	INAI
0610100129716	Montos y nombres de las personas físicas y morales que han sido beneficiadas en términos del artículo 15 de las Leyes de Ingresos de la Federación de 2015 y de 2016.	SAT

Anexo 2. Investigaciones en curso contra el SAT por el incumplimiento de sentencias del INAI en relación a los créditos fiscales.

EXPEDIENTE INAI	AÑO (O, EN SU CASO, FECHA) DE PRESENTACIÓN DE LA DENUNCIA	TIPO DE INFORMACIÓN RESPECTO DE LA QUE VERSA LA RESOLUCIÓN	EXPEDIENTE(S) INTEGRADO(S) CON MOTIVO DE LA DENUNCIA	RESULTADO O (EN SU CASO) ESTADO EN EL QUE SE ENCUENTRA
6030/09	2011	LISTADO DE CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS.	DGDI/008/2011	FALTA DE ELEMENTOS.
3880/10	2011	LISTADO DE CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS.	DGDI/009/2011	FALTA DE ELEMENTOS.
7806/10	2011	LISTADO DE CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS.	DGDI/007/2011	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 0297/12	2012	CRÉDITOS FISCALES.	DGDI/011/2012	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 1912/12	2013	CRÉDITOS FISCALES.	RES-0501/2014	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 3452/12	2013	CRÉDITOS FISCALES.	RES-0502/2014	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 1309/13	2013	CRÉDITOS FISCALES.	RES-503/2014 101-04-2014-3346	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 3529/13	2013	CRÉDITOS FISCALES ESTADOS Y MUNICIPIOS.	RES-0504/2014	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 3613/13	2014	CRÉDITOS FISCALES.	2014/SAT/DE690	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 3660/13	2013	CRÉDITOS FISCALES ESTADOS Y MUNICIPIOS.	RES-0505/2014	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 4123/13	2014	CRÉDITOS FISCALES.	2014/SAT/DE691	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 4386/13	2014	CRÉDITOS FISCALES.	Expediente 2014/ SAT/DE980 y su acumulado 2014/ SAT/DE4107 2014/SAT/DE981	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 5381/13	2014	CRÉDITOS FISCALES.	DGDI/057/2014 2014/SAT/DE2153	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 5642/13	2014	CRÉDITOS FISCALES.	2014/SAT/DE980	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 1204/14	2014	CRÉDITOS FISCALES.	2014/SAT/DE980 Y SU ACUMULADO 2014/SAT/DE4107	FALTA DE ELEMENTOS.
RDA 2039/14	2014	CRÉDITOS FISCALES.	DGDI/075/2014	EN PROCESO.
RDA 2161/14	2014	CRÉDITOS FISCALES.	DGDI/071/2014	EN PROCESO.
RDA 3613/13 Bis	15/12/15	CONDONACIONES APROBADAS POR CONCEPTO DE DEUDAS Y ATRASOS EN EL PAGO DE IMPUESTOS.	DGDI/DGAI-A/DI-B/ SAT/001/2016	EN PROCESO.
RDA 960/15	15/12/15	MONTOS QUE ADEUDA EL AYUNTAMIENTO O MUNICIPIO DE MEXICALI, BAJA CALIFORNIA, POR CONCEPTO DE RETENCIONES DEL ISR O CUALQUIER OTRA OBLIGACIÓN FISCAL.	2015/SAT/DE8335	EN PROCESO.

RDA 1118/15	15/12/15	NÚMERO DE CRÉDITOS FISCALES FIRMES, NO PAGADOS O NO GARANTIZADOS, ASÍ COMO EL MONTO DE CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS O CONDONADOS.	DGDI/DGAI-A/DI-B/ SAT/003/2016	EN PROCESO.
RDA 1119/15	15/12/15	CRÉDITOS FISCLAES QUE NO HAN PAGADO O NO HAN SIDO GARANTIZADOS Y EL MONTO DE ADEUDOS FISCALES CANCELADOS O CONDONADOS DE DIVERSAS PERSONAS MORALES.	DGDI/DGAI-B/DI-E/ SAT/004/2016	EN PROCESO.
RDA 1515/15	15/12/15	MONTO DEL CRÉDITO FISCAL QUE DERIVA DE LA AUDITORÍA PRACTICADA POR EL SAT AL ESTADO DE GUANAJUATO, NOMBRE DE LA ENTIDAD O DEPENDENCIA DEL GOBIERNO DE ESE ESTADO QUE GENERÓ EL CRÉDITO FISCAL, ASÍ COMO LOS CONCEPTOS QUE EL GOBIERNO DE ESE ESTADO NO ESTABA GRAVANDO PARA EL PAGO DE IMPUESTOS.	DGDI/DGAI-B/DI-E/ SAT/005/2016	EN PROCESO.
RDA 1684/15	15/12/15	MONTO QUE ADEUDAN CADA UNO DE LOS MUNICIPIOS DEL ESTADO DE PUEBLA AL SAT, FECHA Y CONCEPTO DEL ADEUDO, Y MUNICIPIOS QUE SALDARON SU ADEUDO.	DGDI/DGAI-B/DI-E/ SAT/006/2016	EN PROCESO.
RDA 1766/15	15/12/15	CONDONACIONES REALIZADAS A PERSONAS DE DERECHO PÚBLICO Y PRIVADO, DE DOS MIL DIEZ AL DOCE DE FEBRERO DE DOS MIL QUINCE.	DGDI/DGAI-A/DIC/ SAT/007/2016	EN PROCESO.
RDA 4015/15	15/12/15	BENEFICIARIOS DEL PROGRAMA "PONTE AL CORRIENTE", DETALLANDO NOMBRES DE LAS PERSONAS FÍSICAS O MORALES Y LOS MONTOS CON LOS QUE SE LES BENEFICIÓ.	DGDI/DGAI-A/DIC/ SAT/008/2016	EN PROCESO.
RDA 1127/15	13/04/16	CRÉDITOS FISCALES NO PAGADOS, CANCELADOS O CONDONADOS A DIVERSAS TIENDAS DE AUTOSERVICIO.	DGDI/DGAI-B/DI-E/ SAT/031/2016	EN PROCESO.
RDA 5354/15	21/04/16	CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS Y/O CONDONADOS DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICO COLECTIVAS.	DGDI/DGAI-A/DIC/ SAT/042/2016	EN PROCESO.
RDA 5357/15	21/04/16	CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS Y/O CONDONADOS DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICO COLECTIVAS.	DGDI/DGAI-A/DIC/ SAT/043/2016	EN PROCESO.
RDA 4856/15	28/04/16	CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS Y/O CONDONADOS DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICO COLECTIVAS.	DGDI/DGAI-A/DI-A/ SAT/045/2016	EN PROCESO.
RDA 20/16	28/04/16	CRÉDITOS FISCALES CANCELADOS Y/O CONDONADOS DE PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICO COLECTIVAS.	DGDI/DGAI-A/DIC/ SAT/046/2016	EN PROCESO.
RDA 257/16	12/05/16	INFORMACIÓN RELATIVA A LA CONDONACIÓN DE IMPUESTOS.	DGDI/DGAI-A/DI-A/ SAT/050/2016	EN PROCESO.
RDA 677/16	06/06/16	LISTA Y DOCUMENTOS DE EMPRESAS PRIVADAS A LAS QUE SE LES HAN CONDONADO IMPUESTOS.	DGDI/DGAI-A/DI-B/ SAT/071/2016	EN PROCESO.

Fuente: INAI, respuesta a la solicitud folio 0673800150616

fundar
Centro de Análisis e Investigación