

Consecuencia por la omisión de informar los premios en el ISR

Determinación de una “multa excesiva”



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y ABOGADOS

M.I. y Lic. Daniel Esquer León, Socio de Miramontes Soto y Asociados

Actividades: Experiencia en asuntos tributarios, medios de defensa fiscal y derecho de marcas
Tiene 15 años de práctica profesional

INTRODUCCIÓN

De conformidad con lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), las multas excesivas son prohibitivas y el análisis relativo a ese concepto ha sido abordado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), y en específico por el Pleno, al referir que para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, en el caso de la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para

así determinar de una manera individualizada la multa que corresponda.

En ese tenor, resulta de importancia analizar a la luz de tales consideraciones, lo relativo al alcance de la obligación a cargo de las personas físicas de informar, entre otros, respecto de todo ingreso sobre premios superiores a \$600,000, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y las consecuencias de su incumplimiento, es decir, para el caso de que los sujetos obligados no informen, lo cual generaría –como se afirma en el presente análisis– el efecto de una multa excesiva, de las prohibitivas en el texto constitucional.

El argumento al que se hace referencia se desprende del criterio jurisprudencial con Registro 200347, emitido por el Pleno de la SCJN, que es del tenor siguiente:

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE. De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: **a)** Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; **b)** Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y **c)** Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

INGRESO POR LA OBTENCIÓN DE PREMIOS EN EL ISR

El artículo 90, segundo párrafo de la LISR, contiene la obligación de informar en la declaración del ejercicio, entre otros, respecto de todo ingreso sobre premios, cuando en lo individual o en su conjunto excedan de \$600,000, al señalar:

Artículo 90. ...

Las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

...

De conformidad con el Capítulo VII del Título IV de la LISR, que regula los ingresos por la obtención de premios de las personas físicas, se considerarán como tales, aquellos que se deriven de la celebración de loterías,

rifas, sorteos, juegos con apuesta y concursos de toda clase, autorizados legalmente.¹

CONCURRENCIA IMPOSITIVA

Conforme a ese concepto legal de ingresos sobre premios regulado en la LISR, es importante comentar que atento a la CPEUM, la actividad de juegos con apuestas y sorteos es facultad exclusiva de la Federación,² no obstante ello, en lo que atañe a la potestad tributaria en esa materia, existe concurrencia impositiva entre la Federación y las entidades federativas, afirmando ello en razón del principio constitucional de reserva de facultades, y con base en lo establecido en el artículo 73 de la CPEUM.

El principio anotado se desprende del numeral 124 constitucional, el cual refiere que todas aquellas facultades que no están expresamente concedidas por la Carta Magna a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.

En ese sentido, de un análisis al artículo 73, y en específico de la fracción XXIX que se refiere al aspecto tributario, resulta claro afirmar que no se incluye el establecimiento de contribuciones sobre la actividad de juegos con apuestas y sorteos, por lo cual se infiere claramente que tal actividad, al no estar señalada de manera expresa, entonces es concurrente para la Federación y para los estados el establecimiento de contribuciones sobre esa actividad.

Atendiendo a la referida concurrencia impositiva en materia de premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, el artículo 138 de la LISR establece dos tasas para el impuesto sobre la renta (ISR) mencionado: del 1 y 21%, debiendo aplicar la primera, siempre que la entidad federativa no grave con un impuesto local los ingresos sobre premios o, en su caso, que ese gravamen no exceda del 6% (tal y como sucede en la mayoría de los estados); en caso contrario, la tasa aplicable será la segunda anotada.

El dispositivo en comento es del tenor siguiente:

Artículo 138. *El impuesto por los premios de loterías, rifas, sorteos y concursos, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando la tasa del 1% sobre el valor del*

¹ Artículo 137 de la LISR

² Artículo 73, fracción X de la CPEUM



premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local los ingresos a que se refiere este párrafo, o el gravamen establecido no exceda del 6%. La tasa del impuesto a que se refiere este artículo será del 21%, en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre los ingresos a que se refiere este párrafo, a una tasa que exceda del 6%.

...

El segundo y tercer párrafo del numeral que se transcribe, precisan que la base para este impuesto es el valor del premio, y se paga mediante retención por quien otorga el premio, considerándose pago definitivo siempre que se declare (o informe) por la persona física que lo reciba:

...

El impuesto por los premios de juegos con apuestas, organizados en territorio nacional, se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

El impuesto que resulte conforme a este artículo, será retenido por las personas que hagan los pagos y se considerará como pago definitivo, cuando quien perciba el ingreso lo declare estando obligado a ello en los términos del segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley. ...

CONSECUENCIA DE NO INFORMAR

Con base en lo anotado, es posible concluir que la retención del impuesto sobre el premio que realiza el que lo otorga (1%), es considerado un pago definitivo y, en relación con ello, en la declaración anual no existe la obligación de pagar.

En cambio, la persona física que recibe el premio sólo debe informar el ingreso por ese concepto. Esa misma obligación se corrobora de la lectura del artículo 90, segundo párrafo de la LISR, previamente transcrito.

Por su parte, el artículo 138, cuarto párrafo de la LISR, precisa la consecuencia anotada, al mencionar que aquellas personas físicas que no informen o no efectúen la declaración anual, no podrán considerar esa retención como pago definitivo, por lo cual deberán acumu-

lar a sus demás ingresos el monto de los ingresos sobre premios, quedando como opción acreditar el impuesto retenido –es decir el 1% del premio– contra el impuesto que se determine en la declaración anual:

Artículo 138. ...

...

Las personas físicas que no efectúen la declaración a que se refiere el segundo párrafo del artículo 90 de esta Ley, no podrán considerar la retención efectuada en los términos de este artículo como pago definitivo y deberán acumular a sus demás ingresos el monto de los ingresos obtenidos en los términos de este Capítulo. En este caso, la persona que obtenga el ingreso podrá acreditar contra el impuesto que se determine en la declaración anual, la retención del impuesto federal que le hubiera efectuado la persona que pagó el premio en los términos de este precepto.

La consecuencia que se desprende del párrafo transcrito puede ejemplificarse de la siguiente manera, atendiendo al artículo 152 de la LISR:

Ingreso por premios	\$1'000,000.00
Retención de la entidad federativa (1%)	10,000.00
Otros ingresos	500,000.00
Pagos provisionales efectuados	85,000.00

1. Determinación del ISR del ejercicio, cumpliendo con la obligación de informar los premios.

Concepto	Importe
Base del impuesto (otros ingresos)	\$500,000.00
menos:	
Límite inferior	458,132.30
igual:	
Excedente sobre el límite inferior	41,867.70
por:	
Porcentaje máximo sobre el excedente	30.00%
igual:	

Concepto	Importe
Impuesto marginal	12,560.31
más:	
Cuota fija	85,952.92
igual:	
ISR causado	98,513.23
menos:	
Pagos provisionales efectuados	85,000.00
igual:	
ISR a cargo	13,513.23

2. Determinación del ISR del ejercicio, sin cumplir con la obligación de informar los premios (acumulable).

Concepto	Importe
Base de impuesto (otros ingresos más ingreso por premios)	\$1'500,000.00
menos:	
Límite inferior	1'166,200.01
igual:	
Excedente sobre el límite inferior	333,799.99
por:	
Porcentaje máximo sobre el excedente	34.00%
igual:	
Impuesto marginal	113,492.00
más:	
Cuota fija	304,204.21
igual:	
ISR causado	417,696.21
menos:	
Pagos provisionales efectuados	85,000.00
Retención sobre premios (1%)	10,000.00
igual:	
ISR a cargo	322,696.21

Para mayor comprensión respecto a la consecuencia de no informar los premios, es importante mencionar que en atención a que la retención del impuesto de este concepto se considera pago definitivo, los ingresos del Capítulo VII del Título IV de la LISR (premios), no se in-

cluyen en la declaración anual, tal y como se desprende del numeral 152 que se transcribe a continuación:

Artículo 152. *Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando, a los ingresos obtenidos conforme a los Capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de este Título, después de efectuar las deducciones autorizadas en dichos Capítulos, la utilidad gravable determinada conforme a las Secciones I o II del Capítulo II de este Título, al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, las deducciones a que se refiere el artículo 151 de esta Ley. ...*

En este orden de ideas, al no informar sobre el ingreso por premios en la declaración anual, el pago del impuesto retenido del 1% no se considera como definitivo, y el ingreso total sobre el premio se suma a los demás ingresos, lo cual genera como consecuencia que se aplique la tarifa que, por tratarse de ingresos superiores a \$600,000 de conformidad con el artículo 90 de la LISR, en todo caso no aplicaría una tasa inferior al 30%, generando con ello la desproporción; es decir, del 1% aumenta al 30% o más de la tasa, traduciéndose tal circunstancia en el efecto de *multa excesiva*, al que se refiere el presente análisis.

ALCANCE DEL CONCEPTO "MULTA EXCESIVA"

El numeral 22 de la CPEUM menciona el carácter prohibitivo de la denominada "multa excesiva":

Artículo 22. *Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.*

...

Cabe destacar que en el mes de julio de 1995, el Pleno de la SCJN, en la jurisprudencia con Registro 200347 –que previamente se transcribió–, definió el concepto de "multa excesiva" derivado de la CPEUM, y se precisó lo siguiente:



1. Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación con la gravedad del ilícito.

2. Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable.

3. Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos.

Mayor importancia cobra lo definido por el Pleno, al precisar *el alcance* de lo anterior, determinando que, para efectos de que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla tenga posibilidad –en cada caso– de determinar su monto o cuantía, tomando en consideración:

1. La gravedad de la infracción.
2. La capacidad económica del infractor.
3. La reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva.
4. Cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar *individualizadamente* la multa que corresponda.

En ese mismo sentido, es preciso mencionar que para que una multa no resulte excesiva, es indispensable que la ley le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la *ley establece multas fijas*.

Ese mismo razonamiento se desprende del siguiente criterio jurisprudencial con Registro 203340, que a la letra señala:

MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. *De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infrac-*

ción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

COMENTARIO FINAL

En este orden de ideas, la tasa del 30% o mayor sobre el premio obtenido como consecuencia de no informar ese ingreso tiene el efecto de una *multa excesiva*, pues claramente al pasar del 1 al 30% o un porcentaje mayor, se propasa y va *más adelante de lo razonable*.

Pero más aún: debido a que ante esa omisión (**conducta infractora**) no se incluye la facultad en la ley para que la autoridad esté en posibilidad de determinar monto o cuantía considerando aspectos como: la gravedad de la conducta –que en este caso, reviste el aspecto de conducta infractora–, de igual manera no existe la posibilidad en ésta para que se tomen en cuenta diversos aspectos como son: **(i)** la capacidad económica del infractor; **(ii)** la reincidencia, o **(iii)** cualquier otro elemento, el cual permita determinar de forma individual el monto o cuantía que corresponda, para de tal manera valorar las circunstancias especiales del caso, lo cual no sucede en razón de que la consecuencia de no informar el ingreso sobre premios reviste claramente las características de una multa fija. **De ahí la calificación del denominado “efecto de multa excesiva” que se plantea en el presente análisis.** •