Tratamiento fiscal a los viáticos no comprobados que se sujeten a la facilidad prevista por el artículo 152 del RISR

Con la finalidad de dilucidar este tema, en primer lugar, dentro del concepto "salario" quedan comprendidos no sólo los pagos hechos por cuotas, sino también las gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad que sea entregada al trabajador *a cambio de su trabajo*. Asimismo, surgen algunas dudas en relación con los viáticos, como, por ejemplo: ¿Deberán ser considerados como ingresos exentos los viáticos no comprobados por los trabajadores que se sujeten a la facilidad dispuesta por el artículo 152 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR)?

GRUPO ASESORES EN NEGOCIOS
ALIANZA PARA SUMAR VALOR

C.P.C. Eduardo García Hidalgo, Presidente de Grupo Asesores en Negocios

C.P. Virginia Santiago Aguilar, Compliance Fiscal de Tax Advisors

INTRODUCCIÓN

Atendiendo a la definición dada por el *Diccionario de la Lengua Española*[1] se entenderán por viáticos a aquellos montos en especie o dinero que son entregados a los trabajadores por parte de su patrón a efecto de que puedan efectuar su actividad principal en un lugar ajeno al cotidiano, actividad que beneficia directamente a este último.

TRATAMIENTO FISCAL DE VIÁTICOS

Al respecto, la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente (LISR) prevé que los viáticos otorgados por el patrón a sus trabajadores serán deducibles, siempre y cuando:

> ***Artículo 28.*** *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*
>
> *...*
>
> ***V.*** *Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de esta Ley o deben estar prestando servicios profesionales.* ***Los gastos a que se refiere esta fracción deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.***
>
> *(Énfasis añadido.)*

Por su parte, los trabajadores no pagarán el referido impuesto por los viáticos percibidos durante el ejercicio del que se trate, siempre y cuando:

> ***Artículo 93.*** *No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*
>
> *...*
>
> ***XVII. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.***
>
> *(Énfasis añadido.)*

Pese a ello, el artículo 152 del RISR otorga una facilidad a las personas físicas que perciban viáticos (trabajadores) consistente en:

> ***Artículo 152****. Para efectos del artículo 93, fracción XVII de la Ley, las personas físicas que reciban viáticos y efectivamente los eroguen en servicio del patrón,* ***podrán no presentar comprobantes fiscales hasta por un 20% del total de viáticos erogados en cada ocasión****, cuando no existan servicios para emitir los mismos, sin que en ningún caso el monto que no se compruebe exceda de $15,000.00 en el ejercicio fiscal de que se trate, siempre que el monto restante de los viáticos se eroguen mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicio del patrón. La parte que en su caso no se erogue deberá ser reintegrada por la persona física que reciba los viáticos o en caso contrario no le será aplicable lo dispuesto en este artículo.*
>
> ***Las cantidades no comprobadas se considerarán ingresos exentos para efectos del impuesto, siempre que además se cumpla con los requisitos del artículo 28, fracción V de la Ley.***
>
> *Lo dispuesto en el presente artículo no es aplicable tratándose de gastos de hospedaje y de pasajes de avión.*
>
> *(Énfasis añadido.)*

Se aprecia que la facilidad referida estará condicionada al hecho de que los montos que no cuenten con comprobantes fiscales emitidos a favor del patrón deberán ser considerados como ingresos exentos pagados al trabajador.

[1] *Viático. m. Prevención, en especie o en dinero, de lo necesario para el sustento de quien hace un viaje.*

Situación que es necesario analizar de manera armónica con lo estipulado por el artículo 28, fracción XXX de la LISR, vigente:

> ***Artículo 28.*** *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*
>
> *...*
>
> ***XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos.*** *El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47* ***cuando las prestaciones otorgadas*** *por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.*
>
> *(Énfasis añadido.)*

Argumentos ante los cuales es válido cuestionarse si los viáticos no comprobados por los trabajadores que se sujeten a la facilidad dispuesta por el artículo 152 del RISR, ¿deberán ser considerados como ingresos exentos cuya deducibilidad estará limitada a un 47%/53% en función a lo dispuesto por el artículo 28, fracción XXX de la LISR?

A efecto de dar respuesta a la interrogante planteada, resulta necesario analizar lo dispuesto en la exposición de motivos de las reformas en materia fiscal realizadas a la LISR para 2014,[2] ordenamiento en el cual el Ejecutivo Federal propuso el establecimiento de un acotamiento de la deducción de los conceptos remunerativos que sean ingresos exentos para el trabajador, en los siguientes términos:

> ***Deducción de ingresos remunerativos otorgados a los trabajadores y que están total o parcialmente exentos del ISR.***
>
> *Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos* ***conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador.***
>
> *Este tratamiento fiscal es asimétrico.*
>
> *Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ante la propuesta de desaparición de los impuestos mínimos y de control que se presenta. Por ello, ante la ausencia de un impuesto mínimo y de control del ISR y con el fin de restablecer la simetría fiscal,* ***se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso*** *para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.*
>
> ***Algunos de los conceptos de gasto-ingreso que estarían sujetos a este límite son la previsión social, cajas y fondos de ahorro, pagos por separación, gratificación anual, horas extras, prima vacacional y dominical, participación de los trabajadores en las utilidades (PTU) de las empresas, entre otros.***
>
> *(Énfasis añadido.)*

Ante ello se advierte que, atendiendo a su naturaleza jurídico fiscal, los "viáticos" son erogaciones realizadas por el patrón por conducto de un tercero (trabajador) en su propio beneficio, situación que ha sido analizada en diversas tesis y jurisprudencias entre las que destaca:

> ***PAGOS POR CUENTA DE UN CONTRIBUYENTE, REALIZADOS POR UN TERCERO.*** *Conforme lo establecido en el artículo 35 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el mismo es muy claro en establecer dos situaciones respecto de los pagos que se practican mediante la figura del tercero. La primera de ellas, se actualiza cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero, excepto tratándose de contribuciones, viáticos o gastos de viaje, en cuyo caso, el contribuyente deberá expedir cheques nominativos a favor de éste, o bien, realizar traspasos o depósitos de cuentas en instituciones de crédito o casa de bolsa.* ***Del análisis a la primera hipótesis, se puede observar que,***

[2] http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2013/09/asun_3000228_20130910_1378767198.pdf

regula los casos en que el contribuyente realiza erogaciones, lo que significa que es el propio contribuyente quien con su patrimonio efectúa el pago. *El segundo supuesto que establece el artículo de marras, corresponde a cuando el tercero realice pagos por cuenta del contribuyente, los cuales deberán estar amparados con documentación que reúna los requisitos del artículo 31, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso, es el tercero quien con su patrimonio realiza el pago del impuesto, sin embargo no lo realiza a su nombre, si no por cuenta del tercero. Luego, estando en este último supuesto, no resulta procedente que para deducir los pagos relacionados con el impuesto al valor agregado acreditable, en el ejercicio de dos mil cinco, la autoridad demandada determine que la contribuyente visitada se encuentre obligada a demostrar que el dinero con el que se efectuaron los pagos cuestionados salieron de su patrimonio al del tercero, ya sea a través de cheques nominativos expedidos a nombre de éste o de una transferencia de cuenta o depósito bancario, ya que dichos requisitos operan para el primero de los supuestos que contempla el citado artículo 35 y no respecto del segundo.*

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1837/08-04-01-9. Resuelto por la Sala Regional del Norte-Centro I del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 15 de julio de 2009, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Rosa Anabel Rangel Rocha. Tesis: Magistrado Alfredo Ureña Heredia. Secretaria: Lic. Yazmín Rodríguez Mendoza.

Sexta Época. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa. *Año III. No. 32. Agosto 2010. Pág. 241.*

(Énfasis añadido.)

Por su parte, la Ley Federal del Trabajo (LFT) precisa que se entenderá por "salario" a la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo,[3] pago que se integra de la siguiente manera:

Artículo 84. *El salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación* ***que se entregue al trabajador por su trabajo.***

(Énfasis añadido.)

Por tanto, los viáticos otorgados a los trabajadores no se considerarán parte de su salario, dado que no constituyen una contraprestación que perciban a razón de su trabajo, hecho que se encuentra reforzado en la siguiente tesis jurisprudencial:

SALARIO, NO FORMAN PARTE DEL, VIÁTICOS, GASTOS Y AUTOMÓVIL. *Es cierto que la Ley Federal del Trabajo, en su artículo 84, dispone que dentro del salario quedan comprendidos no sólo los pagos hechos por cuotas, sino también las gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad que sea entregada al trabajador a cambio de su trabajo; empero,* ***para que una prestación pueda considerarse parte integrante del salario, es indispensable, que se entregue a cambio del trabajo, lo que no ocurre con el automóvil, viáticos y gastos de representación****, pues lo que al empleado se le entregaba por los conceptos anotados, se le proporcionaba sólo para que, con mayor eficacia, pudiera desempeñar sus labores fuera de su oficina o inclusive de su residencia habitual, no como una contraprestación del servicio desempeñado, sino fundamentalmente, para resarcirlo de los gastos extraordinarios que tuvo que hacer por verse en la necesidad imperiosa de realizar labores fuera del local de la empresa.*

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 503/87. Espiridión Laura Félix. 5 de octubre de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonsina Berta Navarro Hidalgo. Secretaria: Esperanza Guadalupe Farías Flores.

[3] ***Artículo 82****. Salario es la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo.*

Amparo directo 279/89. Sergio René Rocha Reyes y Roberto Refugio Mora Armenta. 20 de septiembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: José de Jesús Rodríguez Martínez. Secretario: Antonio Valdivia Hernández.

Amparo directo 179/90. Moisés Valerio Torres. 5 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: José de Jesús Rodríguez Martínez. Secretario: Antonio Valdivia Hernández.

Amparo directo 301/93. Julián González Martínez. 18 de agosto de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Andrés Cruz Martínez. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo directo 599/97. Carlos Siliceo Chousal. 13 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Andrés Cruz Martínez. Secretario: Miguel Ángel Regalado Zamora.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, *Tomo V, Materia del Trabajo, página 317, tesis 479, de rubro: "SALARIO. LOS VIÁTICOS NO FORMAN PARTE DEL."*

No. de Registro 195763. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. *Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo VIII. Materia laboral. Tesis de jurisprudencia. Tesis III.T. J/22. Agosto de 1998. Pág. 790.*

(Énfasis añadido.)

CONCLUSIONES

Razones por las cuales, ante la carencia de la configuración de la hipótesis normativa (pago remunerativo por la realización de un trabajo que se considere como "ingreso exento" para el trabajador), no podrá detonarse la consecuencia jurídica (no deducibilidad en un 53%/47% del pago), por ende, los viáticos no comprobados por los trabajadores que se consideren como "ingresos exentos" a razón de la adopción de la facilidad prevista por el artículo 152 del RLISR, no deberán ser integrados a la limitante dispuesta por el artículo 28, fracción XXX de la LISR. •