

CRITERIO NO VINCULATIVO SOBRE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE VIAJE

C.P.C. LUIS IGNACIO SÁNCHEZ GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
PRESIDENTE

C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCO actualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Acosta Michel, Fernando Luis
Aguilar Millán, Federico
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Barroso Degollado, Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cantú Suárez, Nora Elia
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Ereguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Fernández Fernández, José Luis
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo
Manrique Díaz Leal, Enrique A.
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Moguel Gloria, Francisco
Ortiz Molina, Óscar Arturo
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Reyes Rodríguez, Gabriel
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

CRITERIO NO VINCULATIVO SOBRE LA DEDUCCIÓN DE GASTOS DE VIAJE

C.P.C. LUIS IGNACIO SÁNCHEZ GUTIÉRREZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

El pasado 31 de diciembre, por medio del Anexo 3 de la Resolución Miscelánea para 2013, el SAT publicó un nuevo “Criterio no vinculativo” en el que se señala la no deducibilidad para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), de los gastos de viaje cuando son erogados por empresas en beneficio de personas con las que no se tenga una relación laboral o un contrato de servicios profesionales.

A continuación se transcribe el criterio mencionado:

08/ISR. Gastos a favor de tercero. No son deducibles aquéllos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales.

El artículo 31, fracción I de la Ley del ISR establece que las deducciones autorizadas en el Título II de dicha Ley deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.

Asimismo, la fracción XII del artículo referido dispone, contrario sensu, que no serán deducibles los gastos de previsión social cuando las prestaciones correspondientes no se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Por su parte, el artículo 32, fracción V de la Ley del ISR, indica que no serán deducibles 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 y que 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 V de dicha Ley o deben estar prestando servicios profesionales.

En ese sentido, no son erogaciones estrictamente indispensables aquéllas que se realizan cuando no exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente que pretende efectuar su deducción, aun cuando tales erogaciones se encontraran destinadas a personal proporcionado por empresas terceras.

Por lo anterior, **se considera que realizan una práctica fiscal indebida los contribuyentes que celebren contratos con personas físicas o morales para la**

prestación de un servicio, y efectúen la deducción de los gastos de previsión social, los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuyos beneficiarios sean personas físicas contratadas por la prestadora de servicios o accionista de ésta.

(Énfasis añadido)

En realidad, las autoridades fiscales ya venían cuestionando la deducción de los gastos de viaje, en caso de que los beneficiarios de los mismos fueran personas cuya relación laboral la tuvieran con una empresa que presta servicios al contribuyente que realiza la erogación de los gastos de viaje; lo anterior, con el argumento de que la persona beneficiaria de los gastos de viaje no tiene una relación laboral o de prestación de servicios profesionales con la empresa que realiza la erogación.

Al respecto, resulta relevante analizar lo que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) establece en relación con los gastos de viaje; en particular, con la Fracc. V, del Art. 32, que a continuación se transcribe en la parte que interesa:

Artículo 32. 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.**

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, el artículo transcrito sujeta la deducción de los viáticos y gastos de viaje al hecho de que su erogación se realice en favor de personas con las que se tenga una relación de trabajo o que le estén prestando servicios profesionales a la empresa que realiza el gasto.

Sin embargo, no considero que se viole la misma cuando una empresa tiene un contrato de servicios con otra y el gasto de viaje se eroga en favor de esta última, toda vez que la disposición no exige que el contrato de servicios profesionales tenga que estar celebrado con una persona física; por lo tanto, a mi juicio, puede incluir los gastos de viaje que se realicen en favor de otra persona moral con la que se tengan contratados servicios, y resulte necesario que el personal que se asigne por parte de la prestadora de servicios realice algún viaje con motivo de los servicios que se están prestando.

En realidad, con este supuesto, el gasto de viaje se estaría erogando en favor de una persona que está prestando servicios profesionales a quien hace la erogación, tal como lo exige el texto de la disposición, ya que los citados gastos se estarían erogando en favor de la persona moral que presta los servicios.

No obstante, es evidente que la interpretación del SAT, manifestada en el criterio no vinculativo a que se refiere este análisis, es en el sentido de que solo pueden ser deducidos los gastos de viaje que se erogan en favor de personas físicas que sean trabajadores de la empresa o que tengan un contrato directo de servicios profesionales con ella.

De ser correcta la interpretación del SAT, a mi juicio implicaría que la Fracc. V, del Art., 32 de la LISR, debería considerarse violatorio de los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad establecidos en el Art. 31, Fracc. IV, de la Constitución, ya que, por una parte, se estaría limitando una deducción válida, asumiendo que se cumpla con los límites y demás requisitos de comprobación, distorsionando así la base gravable del contribuyente y; por otro lado, se estaría limitando la deducción a quienes tengan contratos de prestación de servicios con personas morales y no así a quienes los celebren con personas físicas, dando un trato desigual a situaciones que son iguales en esencia.

Asimismo, se aprecia otra falta de equidad, ya que cuando se contratan servicios con empresas residentes en el extranjero, por disposición expresa de los Arts. 210, Fracc. II y último Párr., y 120, Fracc., II, ambos de la LISR, dichos servicios deben ser considerados como “servicios profesionales” aun cuando sean contratados con personas morales, como se puede apreciar en la transcripción que presento a continuación:

Artículo 210. Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

[...]

II. Honorarios y en general por la prestación de un servicio profesional, los indicados en el artículo 120 de esta Ley.

[...]

Lo dispuesto en las **fracciones II, III y V** de este artículo, **también es aplicable para las personas morales.**

Artículo 120. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

[...]

II. Ingresos por **la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente** y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

(Énfasis añadido)

Sin embargo, tanto la interpretación del alcance de lo dispuesto por el Art. 32, Fracc. V, de la LISR, como la conclusión, en su caso, de la validez constitucional de esta norma, serán asuntos que, a raíz de los procesos litigiosos que ya existen en este tema, habrán de ser resueltos por los tribunales competentes.

Por otra parte, al haberse emitido este criterio no vinculativo, el auditor que, en su caso, dictamine los estados financieros de la empresa para efectos fiscales, se encuentra obligado a señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de lo establecido en este criterio.

En función de lo anterior y ante el inminente rechazo de estas deducciones por parte de las autoridades fiscales, es importante que se considere en el futuro la posibilidad de variar el esquema de operación, en el sentido de que los gastos de viaje sean erogados por la empresa prestadora de servicios, ya que así sería indubitable que la erogación se hace en favor de personas con las que se tiene una relación laboral, que serían los trabajadores que tiene contratados la prestadora de los servicios y, en tal caso, dichos gastos repercutan en la facturación a la empresa que recibe los servicios. En consecuencia, bajo ese sistema de operación, no se estaría incurriendo en lo que las autoridades fiscales han considerado una práctica indebida en el criterio no vinculativo que se comenta en el presente artículo.

Asimismo, cabe señalar que, de concluirse que estos gastos no son deducibles para efectos del ISR, tampoco lo serían para efectos del impuesto empresarial a tasa única, ya que es un requisito para efectos de este último gravamen que las erogaciones sean deducibles para efectos del ISR.

Por último, es importante comentar que, en caso de que el Poder Judicial valide la interpretación de las autoridades fiscales, ello implicará la generación de una base gravable artificial y, en consecuencia, un perjuicio económico para los contribuyentes que, además de tener que pagar el impuesto sobre dicha base distorsionada, tendrían que pagar multas, recargos y actualización; todo ello, a pesar de tratarse de gastos de viaje indispensables.