

VIÁTICOS QUE LAS EMPRESAS ENTREGAN A SUS EMPLEADOS. ALGUNAS IMPLICACIONES CON EL ISR

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
PRESIDENTA

C.P.C. José Luis García Ramírez
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Orlando Corona Lara
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
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.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

VIÁTICOS QUE LAS EMPRESAS ENTREGAN A SUS EMPLEADOS ALGUNAS IMPLICACIONES CON EL ISR

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Es común que la operación normal de algunas empresas implique que estas les entreguen viáticos a algunos de sus funcionarios y empleados, entre ellos a agentes de ventas, representantes y otros que con frecuencia viajan para llevar a cabo alguna labor para la empresa a la que prestan sus servicios.

Las cantidades de dinero entregadas por las empresas a sus empleados en muchos de los casos son soportadas con comprobantes fiscales a nombre de estas, pero en algunos otros casos éstos no son comprobados con documentación que reúna requisitos fiscales.

En el presente artículo haré un análisis de los efectos fiscales en las personas físicas empleadas que reciben los viáticos y, posteriormente, en algunos casos, son comprobados y en otros no; en específico, me abocaré a analizar si los viáticos representan ingresos para fines de Impuesto Sobre la Renta (ISR) para los empleados que los reciben y si están exentos para ese impuesto; por otra parte, veremos el tratamiento que tendrían como deducción para la persona moral del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que los entregó y, a la postre, recibió a su nombre los comprobantes fiscales correspondientes o bien, cuando no los recibió.

ANÁLISIS Y EFECTOS FISCALES EN EL ISR

DEFINICIÓN DE VIÁTICO

En primer término es importante precisar lo que debe entenderse por viático. Al respecto, el Diccionario de la Lengua Española, en una de sus acepciones define viático en los siguientes términos:

viático

Del lat. *viaticum*, de *via* 'camino'.

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

De la definición anterior, es posible desprender una característica importante, la cual consiste en que para que sea viático siempre la especie o el dinero deben entregarse en forma anticipada a la realización del viaje, esto se desprende de la palabra prevención utilizada al inicio de la definición anterior. Una de los conceptos de prevención contenidos en ese mismo diccionario es: *Preparación y disposición que se hace **anticipadamente** para evitar un riesgo o ejecutar algo.* (Énfasis añadido).

Debido a lo anterior, en los casos en que a un empleado la empresa para la que trabaja no le entrega dinero ni especie antes de la realización de un viaje, sino que al regreso del mismo le paga las cantidades que este, con recursos propios haya erogado, no estamos ante la presencia de un viático, sino de un gasto efectuado por cuenta de un tercero que, posteriormente, es reembolsado, por lo que al no tratarse de un viático no tiene los efectos que comentaré en este artículo.

EFFECTO EN LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN LOS VIÁTICOS

Una vez definido el concepto de viáticos, ahora me abocaré a analizar si estos representan ingresos para efectos de ISR para el empleado que los recibe.

Al respecto, es preciso recordar que, de conformidad con algunos precedentes judiciales y algunos doctrinarios del derecho fiscal, ingreso es toda modificación positiva en el haber patrimonial de un ente o sujeto, no abundaré en este concepto en virtud de que me parece suficientemente clara la acepción anterior para propósitos del presente artículo.

Ahora bien, el Título IV de la LISR, es decir, el Título que regula a las personas físicas, concretamente, el sexto párrafo del artículo 90 de esta ley establece que se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto; esta disposición establece lo siguiente:

Se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, los que les correspondan conforme al Título III de esta Ley, así como las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, **salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales** a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto. (Énfasis añadido).

Es importante la excepción mencionada en el párrafo en análisis, ya que esta señala que *son ingresos las cantidades recibidas salvo que estén respaldadas con comprobantes*

fiscales a nombre de la empresa empleadora que entregó las cantidades correspondientes. En consecuencia, si estas son respaldadas con ese tipo de comprobantes, esos viáticos no son ingreso para la persona física que los recibió.

Es totalmente razonable que si los viáticos se documentan con comprobantes fiscales, éstos no sean ingresos de las personas físicas que los recibieron, ya que en ese caso tales partidas serían un ingreso de la persona que emitió los comprobantes fiscales; es decir, serían ingreso del hotel, la empresa transportista, el restaurant, la arrendadora de automóviles, etcétera, que hubieran prestado los servicios o enajenado los bienes u otorgado el uso o goce temporal de que se trate.

Un elemento adicional es que, los viáticos respaldados con comprobantes fiscales a nombre de la empresa que los entregó, no son un ingreso para el empleado que los recibió; el hecho es que si están respaldados de esa forma, la persona física puede demostrar clara y documentalmente que no tuvo una modificación positiva en su haber patrimonial; simplemente recibió cantidades de dinero o especie y los empleó para llevar a cabo los encargos de aquel de quien recibió tales cantidades; quedando, con ello plenamente demostrado que no se quedó con cantidad alguna para su beneficio, sino que los erogó en cumplimiento de los objetivos para los cuales los recibió.

A pesar de lo establecido en el sexto párrafo del artículo 90 de la LISR y no obstante los argumentos vertidos, el artículo 93, fracción XVII de la LISR establece que:

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).

La disposición anterior cataloga como ingresos exentos a los viáticos cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

Llama la atención que en esta disposición se señale que son ingresos exentos cuando se comprueban de esa forma. En mi opinión, es incorrecta esta disposición y se sugiere su eliminación porque:

- Contradice lo establecido en el sexto párrafo del artículo 90 de la LISR, que señala que no son ingresos (con la expresión “salvo”) las cantidades que reciban las personas físicas cuando sean respaldadas con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto. Si no son ingresos cuando se documentan de esa forma, eso significa que no son ingresos exentos.

- De respaldarse tales viáticos con comprobantes fiscales y de aplicar la fracción XVII del citado artículo 93, habría dos entes que tendrían un ingreso para fines del ISR, no obstante que se trate de la misma partida:
 - a) La persona física que los recibió, como ingreso exento.
 - b) La persona física o moral que hubiera prestado el servicio, enajenado el bien u otorgado el uso o goce temporal de que se trate, como ingreso gravado.
- De aplicarse tal disposición, la persona física que recibió los viáticos los consideraría como ingreso exento, no obstante que no tuvo ningún ingreso, ya que no tuvo modificación positiva en su haber patrimonial.

VIÁTICOS NO RESPALDADOS CON COMPROBANTES FISCALES

Ahora bien, en caso de que los viáticos recibidos no sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, de conformidad con el sexto párrafo del artículo 90 de la LISR serían un ingreso para la persona física que los haya recibido porque no estarían en la excepción; además, dicho ingreso estaría gravado para fines de este impuesto en virtud de que en esa circunstancia (ausencia de comprobantes fiscales) no habría forma de fundamentar legalmente que se trata de un ingreso exento, esto en virtud de que no se contempla que sean ingresos exentos en ninguna de las fracciones del artículo 93 de la LISR.

Cuando se hace mención de comprobantes fiscales, ha de entenderse que son aquellos que reúnen los requisitos del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), en consecuencia si los viáticos se documentaron con comprobantes que no reúnan requisitos fiscales, serían ingresos gravados para las personas físicas que los recibieron.

RESUMEN DE EFECTOS EN LAS PERSONAS FÍSICAS QUE RECIBEN LOS VIÁTICOS

De conformidad con lo hasta aquí mencionado, las personas físicas que reciben viáticos de sus empleadores deben considerar:

- Que no tienen ingreso alguno en caso de que estos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto, ni siquiera como ingresos exentos, por lo que no debería anotarse cantidad alguna en la constancia (ahora comprobante fiscal) de percepciones y retenciones que para tal efecto le sea entregada por el empleador al final del ejercicio fiscal.
- Que tienen un ingreso gravado para fines del ISR en caso de que no sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.

EFFECTO EN LAS PERSONAS QUE ENTREGAN LOS VIÁTICOS

Por lo que se refiere a las personas empleadoras que entregan viáticos a sus empleados, atendiendo a los fundamentos legales, argumentos y razonamientos expuestos, tales viáticos tendrían alguno de los dos tratamientos siguientes:

- Deducción de 100% si son respaldados con comprobantes que reúnan requisitos fiscales y cumplan con los requisitos de fondo y forma establecidos para gastos de viaje en la LISR, en especial los establecidos en los artículos 27, fracción I (indispensables), 27, fracción XVIII (plazo para reunir los requisitos) y 28, fracción V (regulaciones y limitantes específicas para gastos de viaje).
- Gastos no deducibles si no se cumple con lo mencionado en el punto anterior.

Ante el eventual caso de que los viáticos estén respaldados con comprobantes fiscales de los que reúnen los requisitos del artículo 29-A del CFF, pero el gasto sea no deducible para la persona que los entregó por el incumplimiento de algún otro requisito; por ejemplo, no ser estrictamente indispensables y/o no pagarse con tarjeta de crédito, etc., ya que esto provocaría dicha no deducibilidad, pero no implicaría que se genere un ingreso gravado para la persona física que los recibió

LIMITANTE EN DEDUCCIÓN POR INGRESOS EXENTOS DE LOS TRABAJADORES

En caso de que se aplicara la fracción XVII del artículo 93 de la LISR que antes ya ha sido analizada, y se considerara que los viáticos debida y fiscalmente comprobados son ingresos exentos de las personas físicas empleadas que los recibieron, habría una consecuencia negativa para tales empleadores, esta consistiría en que no sería deducible 47 o 53 % de tales ingresos supuestamente exentos de los trabajadores. Lo anterior por virtud de lo establecido en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, cuando en realidad se trata de un gasto de viaje que no fue ingreso de ninguno de sus trabajadores.

CONCLUSIÓN

Sería equivocado considerar los viáticos como ingresos exentos para los trabajadores, no obstante lo señalado en fracción XVII del artículo 93 de la LISR, cuando estos se respaldan con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, en virtud de lo siguiente:

- La fracción XVII del artículo 93 de la LISR es contradictoria con lo establecido en el sexto párrafo del artículo 90 de la LISR, que establece que no son ingresos (con la expresión “salvo”) las cantidades que reciban las personas físicas cuando sean respaldadas con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto.

- De respaldarse tales viáticos con comprobantes fiscales, habría dos entes que tendrían ingreso para fines del ISR, no obstante que se trate de la misma partida: a) la persona física que recibió los viáticos, como ingreso exento para efectos de ISR, b) la persona física o moral que hubiera prestado el servicio, enajenado el bien u otorgado el uso o goce temporal del bien de que se trate, tendría el ingreso gravado para dicho impuesto. Ese efecto de un doble ingreso resulta en mi opinión incorrecta.
- La persona física que recibió los viáticos no tuvo modificación positiva en su haber patrimonial, ya que solamente recibió cantidades de dinero y las erogó sin obtener beneficio alguno.

La empresa empleadora que entregó los viáticos debe aplicar alguno de los dos supuestos siguientes:

- Deducir su importe total para fines de ISR si los viáticos son respaldados con comprobantes que reúnan requisitos fiscales y además cumpla con los demás requisitos de fondo y forma establecidos para gastos de viaje en la LISR.
- Gastos no deducibles si no se cumple con lo mencionado en el inciso anterior.

En caso de que se aplicara la fracción XVII del artículo 93 de la LISR y se considerara que los viáticos debida y fiscalmente comprobados son ingresos exentos de las personas físicas que los recibieron, habría una consecuencia negativa para tales empleadores, ésta consistiría en que no sería deducible el 47 o 53% de tales ingresos, supuestamente exentos, de los trabajadores. Lo anterior, debido a la limitante establecida en el artículo 28, fracción XXX de la LISR, a pesar de que, en realidad se trata de la deducción de un gasto de viaje que no fue ingreso de ninguno de sus trabajadores.

Por último, ya que se definió el término “viático”, cabe aclarar que si el empleado de una empresa no recibe dinero ni especie antes de la realización de un viaje, sino que al regreso recibe las cantidades que con sus recursos propios haya erogado, no estamos ante la presencia de un viático, sino de un gasto efectuado por cuenta de un tercero que, posteriormente, es reembolsado; por lo tanto, en este caso tampoco debería considerarse ingreso exento ni gravado para esta persona física.

