

Aspectos fiscales de los viáticos

Marcial Cavazos Ortiz

Introducción

En diversas ocasiones, las actividades de los contribuyentes no se limitan a su área geográfica, sino que tienen la necesidad de concretar actividades fuera de su ciudad o incluso de su país; tal situación se acentúa si en el exterior cuentan con sucursales, por lo cual será menester que se paguen viáticos para la consecución de sus objetivos.

El hecho de pagar viáticos requiere que se establezcan las políticas necesarias para su buen uso, así como para su correcta comprobación, lo cual permitirá que, por una parte, el contribuyente efectúe la deducción de este tipo de gastos, y por otra, que éstos no sean considerados como un ingreso gravado para el trabajador.

Deducción para el contribuyente

De acuerdo con el artículo 28, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), los viáticos o gastos de viaje son deducibles cuando se utilizan para el hospedaje, la alimentación, el transporte, el uso o goce temporal de automóviles y el pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático, así como cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente.

Asimismo, en este artículo se señala que para la deducción de dichas erogaciones es necesario que exista una relación, ya sea de trabajo o de prestación de servicios profesionales entre la persona que los efectúa y el contribuyente.

En concordancia, el criterio no vinculativo 6/ISR/NV, emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), enfatiza que no se consideran erogaciones deducibles aquellas en las que no exista relación laboral o de prestación de servicios profesionales entre la persona que realiza la erogación y el contribuyente que pretende efectuar su deducción.

Este criterio cobra relevancia especial en los casos de empresas que tienen prestadoras de servicios, es decir, que no cuentan con personal propio o contratado de manera directa, y por necesidades de la operación pagan viáticos.

Ahora bien, las personas que reciben viáticos deben respaldar los gastos con documentación comprobatoria; si se trata de gastos realizados en territorio nacional, deben obtener los comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI), y cuando los eroguen en el extranjero, deberán conseguir la documentación comprobatoria correspondiente, que incluya, como mínimo, los siguientes datos, los cuales están establecidos en la regla 2.7.1.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018:

- Nombre, denominación o razón social del extranjero que expide el comprobante, en su caso, el número de identificación fiscal o su equivalente, así como su domicilio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la persona a favor de quien se expide el comprobante, o bien, nombre, denominación o razón social de dicha persona.
- La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- Valor unitario en número e importe total, tanto en número como en letra.
- Impuestos trasladados y retenidos.

Es importante señalar que los viáticos no pueden deducirse ilimitadamente, sino que tienen topes y requisitos.

Conoce la Facultad de Contaduría y Administración
a través de su página de internet

<http://www.fca.unam.mx>

Dudas o sugerencias con relación a nuestras revistas:
publishing@fca.unam.mx



A continuación, se muestran los límites para su deducción:

Concepto	Límite en territorio nacional	Límite en el extranjero	Requisitos
Transporte			
Hospedaje		3,850 diarios	Debe acompañarse con el comprobante que ampare el transporte.
Alimentación	750 diarios por cada beneficiario	1,500 diarios por cada beneficiario	Debe acompañarse con el comprobante que ampare el hospedaje o transporte.
			Cuando se acompañe únicamente con la documentación del transporte, el pago debe efectuarse con tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.
Uso o goce temporal de automóviles	850 diarios	850 diarios	Debe acompañarse con el comprobante que ampare el hospedaje o transporte.
Gastos de viaje por seminarios o convenciones			Es deducible la cuota de recuperación señalada en el comprobante fiscal, en caso de que no se encuentre señalada sólo será deducible un monto equivalente al límite establecido para los gastos de alimentación.
Otros requisitos	Comprobante fiscal (CFDI)	Documentación comprobatoria	
	Las personas deben tener relación de trabajo con el contribuyente o prestar servicios profesionales.		

Por otro lado, puede suceder que algún empleado utilice su automóvil para realizar las actividades de su empleador; en esos casos, el contribuyente también puede deducir los gastos realizados por concepto de gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones del automóvil de su trabajador.

Para efectos de la deducción, los gastos relacionados con el automóvil del empleado deben realizarse en territorio nacional y estar respaldados con los CFDI expedidos a nombre del contribuyente, los cuales deben poder distinguirse de los CFDI que acrediten los gastos efectuados en los vehículos propiedad de este último. Adicionalmente, se deberá integrar el comprobante fiscal que ampare el hospedaje de la persona que conduzca el vehículo.

La deducción antes mencionada está limitada a noventa y tres centavos por kilómetro recorrido por el automóvil, y en el ejercicio no puede exceder de veinticinco mil kilómetros recorridos, es decir, un importe anual de \$23,250.00.

Viáticos exentos para el trabajador

En estricto sentido, el viático no debería considerarse ingreso exento ni gravado para el trabajador, debido a que no se le entrega como remuneración por el trabajo realizado, sino por situaciones ajenas a él y que son necesarias para la actividad del contribuyente; esto puede apreciarse en el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), el cual señala qué conceptos integran el salario y claramente establece que *cualquier cantidad que se entregue por su trabajo*, por lo que este tipo de erogaciones no forman parte de su sueldo.

Para efectos de lo anterior, a continuación, se transcribe el referido artículo.

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.

En adición, la Ley del Impuesto sobre la Renta, en la fracción XVII de su artículo 93, establece que los viáticos erogados por el trabajador en servicio del empleador están exentos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- El trabajador debe desplazarse fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del empleador, y
- Debe proporcionar una relación de los gastos e incorporar los CFDI; en el caso de gastos efectuados en el extranjero, deberá contar con los comprobantes respectivos, los cuales deberán cumplir con los requisitos mencionados anteriormente.

Por otro lado, existe la posibilidad de que los trabajadores no presenten comprobantes fiscales hasta por un 20% del total de los viáticos erogados en cada ocasión, sin que deje de ser un ingreso exento, de conformidad con el artículo 152 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR).

Este monto no comprobado no puede exceder de \$15,000.00 durante un mismo ejercicio, exceptuándose para estos efectos lo relativo a los gastos de hospedaje y pasajes de avión.

Adicionalmente, para que pueda ejercerse esta facilidad, es importante considerar que los gastos por el 80% restante deben haber sido cubiertos con tarjeta de crédito, de débito o de servicio del empleador, y la parte de los viáticos que el trabajador no gaste, los debe entregar al empleador.

Ahora bien, resulta interesante que cuando los viáticos o gastos de viaje son efectuados por trabajadores, los comprobantes pueden estar expedidos a nombre de ellos o del contribuyente; si son erogados por personas que prestan servicios profesionales al contribuyente, deben estar expedidos a nombre del mismo.

Es importante señalar que, en principio, existe la obligación, para las personas físicas, de informar en su declaración anual los viáticos recibidos durante el ejercicio, esto cuando la suma de sus ingresos totales sea mayor a \$500,000.00, considerando, para estos efectos, los ingresos por los que no esté obligado al pago del impuesto, así como por los que pagó impuesto definitivo, tal y como lo establece el artículo 150 de la LISR.

No obstante lo anterior, el artículo 263 del Reglamento de dicha Ley exime de esta obligación a las personas que obtengan viáticos hasta por un monto de \$500,000.00, siempre que la suma total de viáticos percibidos no represente más del 10% del total de los ingresos que les hubiera pagado el patrón por concepto de la prestación de un servicio personal subordinado.

Comprobante de viáticos

Los contribuyentes tienen la obligación de proporcionar a los trabajadores constancia, así como el comprobante fiscal digital que contenga el monto total de los viáticos pagados en cada ejercicio, es decir, de manera anual.

Sin embargo, la Resolución Miscelánea Fiscal, en su regla 2.7.5.3, establece que esta obligación puede cumplirse con la expedición y entrega, en tiempo y forma, del CFDI de nómina a sus trabajadores, siempre que en dicho comprobante se manifieste la información relativa a los viáticos.

Para dar cumplimiento a lo anterior, la forma en que debe presentarse la información de los viáticos se encuentra en la *Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento*.

En dicha *Guía* se señala que cuando se entrega al trabajador el monto para los viáticos, se incluye en el CFDI de nómina, en el campo "TipoOtroPago", y se utiliza la clave 003 (Viáticos entregados al trabajador).

Asimismo, en la *Guía* se aclara que el importe registrado en la sección "OtrosPagos" no se considera ingreso acumulable ni exento para el trabajador.

La información relativa a los viáticos se puede incluir en el CFDI de nómina del periodo en el que se entregue el recurso, en el siguiente CFDI de nómina, o bien, se puede emitir de forma inmediata en un CFDI de nómina independiente; en estos dos últimos casos debe realizarse dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la entrega del recurso al trabajador y dentro del mismo ejercicio fiscal.

Una vez que el trabajador realiza la comprobación de los viáticos, en el campo “TipoPercepción” se registra la clave 050 (Viáticos), se indica el monto del viático comprobado, más el viático no comprobado que se considere exento conforme al Reglamento de la LISR; por su parte, el monto reembolsado al empleador se debe registrar con la clave “081 (Ajuste de viáticos entregados al trabajador por la misma cantidad)”.

En el caso de que no se comprueben los viáticos, o bien, sean superiores a los \$15,000.00 en un mismo ejercicio, o excedan del 20% del total del monto entregado al trabajador por ocasión, entonces se incluirán en el campo de “Importe gravado”, lo cual implicará que se considere ingreso gravado para el trabajador y se deba pagar el impuesto correspondiente. Si los gastos se comprueban, pero los comprobantes no reúnen requisitos fiscales, y éstos son considerados por el empleador como un gasto no deducible, será un ingreso exento para el trabajador.

Por otro lado, los viáticos exentos no deberán formar parte de los ingresos del trabajador, puesto que no existe un incremento en su patrimonio, sino que se le resarce por gastos adicionales en los que tendría que incurrir para efectuar las actividades propias del empleador; este criterio ha sido sostenido por el Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Tercer Circuito.


Siguiendo el criterio anterior, aunque los viáticos se consideren ingresos exentos para el trabajador, conforme al artículo 93, fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se configuran como una remuneración por el desarrollo de su trabajo, por lo tanto, no debería aplicarles la limitante establecida en el artículo 28, fracción XXX, de la citada Ley, referente a la deducción parcial de los ingresos exentos para el trabajador; incluso la regla 3.3.1.29. *Procedimiento para cuantificar la proporción de los ingresos exentos respecto del total de las remuneraciones* de la Resolución Miscelánea Fiscal, que permite realizar el cálculo para identificar si hubo disminución en las prestaciones, no considera los viáticos.

Conclusión

En la parte administrativa es necesario que se cuente con un estricto control de los viáticos o gastos de viaje entregados a los trabajadores, así como en los registros contables inherentes.

De igual manera, en la parte fiscal, es importante que se revisen los límites y condiciones para que los viáticos sean deducibles, tanto los erogados en territorio nacional como en el extranjero. Asimismo, es imperativo que siempre se conserven los CFDI que amparen este tipo de erogaciones, en primer lugar, porque es un requisito para su deducibilidad y, por otro lado, para tener todo el sustento en caso de una revisión por parte de la autoridad.

Por lo que se refiere al trabajador, también se debe cuidar la comprobación de todos los viáticos, a fin de que no le sean considerados como ingreso acumulable, ya que tendrían que pagarse el impuesto sobre la renta (ISR) y las contribuciones indirectas correspondientes.

Aunado a lo anterior, se debe poner especial atención al debido cumplimiento en la emisión de los CFDI de nómina a los empleados por concepto de viáticos. 

C.P.C. Marcial Cavazos Ortiz
Integrante de la Comisión de Investigación Fiscal
del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.