



Aspectos fiscales de los viáticos: Su inclusión en los CFDI de nómina

En nuestro país existen muchas empresas donde el uso de los viáticos que se pagan a sus trabajadores, son de suma importancia para sus operaciones. Por tanto, el no contar con su debido registro o bien, caer en algún incumplimiento de obligaciones fiscales relacionadas, implicará gastos no deducibles para la empresa, lo que significa un incremento en el impuesto a pagar o un ingreso acumulable para los trabajadores. Por ello, entre otros puntos, las empresas deben implementar controles que permitan identificar los viáticos no comprobados para evitar que las autoridades fiscales determinen la omisión en el pago de impuestos

Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado a
IMCP

35



L.C.P.C. y P.C.FI. Juan Carlos Tello Zanabria, Integrante de la Comisión de Desarrollo e Investigación Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.

INTRODUCCIÓN

Existen empresas donde los viáticos que se pagan a sus trabajadores son gastos muy importantes en comparación con las demás erogaciones que se efectúan para realizar sus operaciones.

Sin duda, esta situación comentada origina que se deban implementar controles internos para poder realizar la comprobación y pago de esos gastos. Asimismo, deben tomarse en cuenta las obligaciones fiscales, tanto para los patrones como para los trabajadores, debido a que pueden implicar gastos no deducibles para la empresa, lo que a su vez representaría un incremento en el impuesto a pagar o bien, un ingreso acumulable para los trabajadores.

También se debe prestar atención a la manera en la cual se deben reportar estos conceptos en los recibos de nómina.

Finalmente, el objetivo del presente artículo es analizar, en materia del impuesto sobre la renta (ISR), los aspectos fiscales que deben tomarse en cuenta cuando se efectúan gastos por concepto de viáticos.

DISPOSICIONES FISCALES Y COMENTARIOS

En primer lugar, es necesario establecer la definición de “viático”. De acuerdo con lo señalado por el *Diccionario de la Lengua Española*, es:

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

Ahora bien, el artículo 25, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), establece que serán deducibles los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Por su parte, el artículo 27 de la LISR establece una serie de requisitos que deben cumplirse para efectuar las deducciones. En el presente caso, señalaré los que están relacionados directa o indirectamente con los viáticos, que son:

1. Deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.
2. Deben estar amparados con un Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI).

Respecto del CFDI, el artículo 57 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR), establece la opción de que el CFDI se emita a nombre del trabajador de la empresa, en lugar de emitirse a nombre de ésta.

3. El pago debe realizarse mediante transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

4. Tratándose de pagos menores a \$2,000 (excepto combustibles), el pago podrá hacerse en efectivo.

5. Estar debidamente registrados en contabilidad.

6. Tratándose de gastos que a su vez sean ingresos por sueldos o salarios acumulables para el trabajador, la empresa sólo podrá deducirlos si los mismos constan en un CFDI de nómina, se efectúen las retenciones correspondientes, se realice el cálculo anual (cuando proceda), y se inscriban ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

Ahora bien, el artículo 28 de la LISR establece los límites que se pueden deducir en el caso de los viáticos, ya sea en el país o en el extranjero, siendo éstos los siguientes:

1. Sólo podrán deducirse gastos que se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, arrendamiento de automóviles y pago de kilometraje.

2. Las personas a favor de quienes se realice la erogación deberán tener relación de trabajo con los contribuyentes (asalariados) o bien, prestar servicios profesionales (honorarios).

3. Los gastos deben realizarse fuera de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento, de acuerdo con lo señalado por el artículo 57 del RISR. Se entiende por “establecimiento”, aquél en el que presta normalmente sus servicios la persona a favor de quien se realiza la erogación.

De la lectura de lo anterior, se desprende que los gastos por transportación calificarían como viáticos cuando éstos se efectúen desde el establecimiento de la empresa y hasta un lugar que exceda la faja de 50 kilómetros.

Sin embargo, esto no significa que en el caso de gastos de transportación efectuados dentro de la

faja, éstos no sean deducibles. Es decir, esos gastos no calificarían como viáticos ni tendrían que cumplirse los requisitos específicos para los mismos, pero sí serían deducibles como un gasto general siempre y cuando se cumpla con los requisitos que establece la propia LISR.

Esto es, que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la empresa; que se obtenga el CFDI respectivo; que se registren debidamente en contabilidad, etcétera.

Por otra parte, el artículo 58 del RISR señala que si un trabajador utiliza su automóvil, para un viaje en el cual tenga que desempeñar actividades propias de la empresa, esta última podrá deducir los gastos por gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones del auto en cuestión.

Asimismo, esa deducción no podrá exceder de 93 centavos por kilómetro recorrido, sin que dicho kilometraje pueda ser superior a 25,000 kilómetros al año; las erogaciones deberán realizarse en territorio nacional; estar amparadas con el CFDI a nombre de la empresa, y debe distinguirse entre estos comprobantes y los que, en su caso, se tengan por gastos efectuados de sus propios vehículos; también deberá anexarse el CFDI que ampare el hospedaje de la persona que conduce el vehículo.

Es importante señalar que, para tener derecho a la deducción antes señalada, debe cumplirse con dos premisas básicas: la primera, que se trate de un viaje que exceda los 50 kilómetros y la segunda, que se obtengan los CFDI que amparen gasolina, aceite, servicios, reparaciones y refacciones.

Dicho de otra manera, no podría ser deducible el gasto por el solo hecho de entregar a los trabajadores 93 centavos por kilómetro recorrido.

En el caso de los gastos destinados a la alimentación dentro de la faja de los 50 kilómetros, éstos sólo serán deducibles en un 8.5%, siempre y cuando el pago se haga –aun cuando sea menor a \$2,000–, mediante tarjeta de crédito, de débito, de servicios o de monederos electrónicos autorizados por el SAT.

4. Los gastos destinados a la alimentación en territorio nacional son deducibles hasta por \$750 diarios por cada persona, siempre y cuando, además

de los CFDI de la alimentación, también se incluyan los del transporte o los del hospedaje.

5. Los gastos destinados a la alimentación en el extranjero son deducibles hasta por \$1,500 diarios por cada persona, siempre y cuando, además de los comprobantes de la alimentación, también se incluyan los del transporte o los del hospedaje.

Respecto de los comprobantes emitidos por residentes en el extranjero, la regla 2.7.1.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017 establece los requisitos que deben contener dichos comprobantes, a saber:

I. Nombre, denominación o razón social; domicilio y, en su caso, número de identificación fiscal, o su equivalente, de quien lo expide.

II. Lugar y fecha de expedición.

III. Clave en el RFC de la persona a favor de quien se expida o, en su defecto, nombre, denominación o razón social de dicha persona.

IV. Los requisitos establecidos en el artículo 29- A, fracción V, primer párrafo del CFF.

V. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra.

VI. Tratándose de la enajenación de bienes o del otorgamiento de su uso o goce temporal, el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente; o bien, se adjunte al comprobante emitido por el residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el CFDI que emita el contribuyente por las retenciones de las contribuciones que efectuó a dicho residente en el extranjero.

...

Es importante señalar, que en ninguna situación la RM puede generar *ni derechos ni obligaciones adicionales* a los contribuyentes. En su caso, sólo puede referirse a aspectos de forma, en relación con lo establecido por las leyes fiscales.

En este sentido, la obligación de emitir el CFDI, y los requisitos que deben cumplir éstos, los establece el Código Fiscal de la Federación (CFF), mismo que

...la obligación es emitir, de acuerdo con lo señalado por el artículo 99, fracción VI de la LISR, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una constancia y el CFDI del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate.

no puede aplicarse de manera extraterritorial a sociedades o individuos residentes en otros países.

Por tanto, debería ser suficiente que, en los casos de viáticos erogados en el extranjero, se acompañen las facturas emitidas por los residentes en el extranjero, independientemente de que las mismas no cumplan con los requisitos establecidos por el CFF para nuestro país.

Otros requisitos que deberán tomarse en consideración, son los siguientes:

a) Cuando a la alimentación sólo se acompañe el CFDI o el comprobante del transporte, la deducción de la alimentación sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

b) Los gastos destinados al arrendamiento de automóviles, así como los gastos relacionados, serán deducibles hasta por \$850 diarios, ya sea en territorio nacional o en el extranjero, siempre y cuando se acompañe la documentación comprobatoria del hospedaje o del transporte.

c) Los gastos de hospedaje serán deducibles hasta por \$3,850 diarios cuando se eroguen en el extranjero, y no tendrán límite cuando se eroguen en territorio nacional. Para que proceda la deducción será necesario que se acompañe la documentación comprobatoria del transporte.

De la lectura de lo anterior, se desprende que los gastos erogados por la renta de autos (me refiero a los que califican como “viáticos”) y a los gastos por hospedaje, no están limitados respecto del número de personas. Es decir, el límite sólo es aplicable por auto o por habitación, por lo que, si la empresa designa a dos personas, podrían rentarse dos vehículos y el límite sería de \$850 por cada uno.

OBLIGACIONES DE LOS PATRONES

Por otra parte, el artículo 99, fracción III de la LISR, establece la obligación de expedir y entregar el CFDI a los trabajadores, en la fecha en la que se realice la erogación correspondiente.

Sobre este tema, es importante señalar que a partir del 1 de enero de 2017 las empresas se encuentran obligadas a utilizar la versión 1.2. del complemento para nóminas, mismo en el que deberán señalar el importe de los viáticos, exentos o gravados, que se entreguen al trabajador.

Ahora bien, en caso de que la empresa no hubiera podido expedir los CFDI de nóminas durante el primer trimestre de 2017 con la nueva versión, podrá utilizar la versión 1.1., aunque esto condicionado a que, a partir del mes de abril 2017 se hubieran emitido los CFDI con la versión 1.2., y se expidan nuevamente los recibos emitidos de enero a marzo de 2017 (no será necesario cancelar los anteriores, ya que el SAT sólo considerará los utilizados con la versión 1.2.).

Lo anterior, con fundamento en el artículo trigésimo segundo transitorio de la RM para 2017, publicado el 23 de diciembre de 2016.

Por otra parte, no existe disposición fiscal que obligue a los patrones a reportar los viáticos en los CFDI de nóminas semanales, quincenales o mensuales.

En otras palabras, la obligación es emitir, de acuerdo con lo señalado por el artículo 99, fracción VI de la LISR, a más tardar el 15 de febrero de cada año, una constancia y el CFDI del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate.

No obstante, el SAT emitió el 1 de julio de 2017 –en su portal de Internet– un documento denominado “Guía de llenado” (del CFDI), mismo que señala lo siguiente respecto de los viáticos:



Cuando se entreguen viáticos al trabajador este dato podrá reportarse de cualquiera de las siguientes formas:

a) En el CFDI de nómina del período que comprenda la fecha en que el recurso fue entregado al trabajador.

b) En el CFDI de nómina siguiente a aquel que corresponda a la fecha en que fue entregado el recurso al trabajador, siempre y cuando se emita dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la entrega del recurso al trabajador y dentro del mismo ejercicio fiscal en que se entregó el recurso al trabajador.

c) En un CFDI de nómina independiente, que ampare sólo la entrega del viático, siempre y cuando se emita dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha de la entrega del recurso al trabajador y dentro del mismo ejercicio fiscal en que se entregó el recurso al trabajador.

Tomando en cuenta lo siguiente:

Los viáticos entregados y no comprobados en el mismo periodo que ampara el CFDI de nómina emitido, deben registrarse en el campo "TipoOtroPago" y clasificarlo con la clave 003 (Viáticos entregados al trabajador) del catálogo c_TipoOtrosPago.

Los viáticos que no se comprueben por parte del trabajador o no reúnan los requisitos fiscales y a los que no les aplique lo dispuesto en el artículo

152 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán reflejarse en el CFDI de nómina en el campo "TipoPercepción" como percepciones gravadas del trabajador, usando la clave 050 (Viáticos) del catálogo de tipo de percepciones, el valor se debe registrar en el campo de importe gravado.

Tratándose de viáticos a los que se aplique lo dispuesto en el artículo 93 fracción XVII y 152 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán reflejarse en el CFDI de nómina en el campo "TipoPercepción" como percepciones exentas del trabajador usando la clave 050 (Viáticos) del catálogo tipo de percepciones, el valor se debe registrar en el campo de importe exento.

Una vez realizado el registro del viático comprobado y del no comprobado, se deberá registrar la misma cantidad como descuento utilizando para ello la clave de descuento "081 Ajuste de viáticos entregados al trabajador" esto a efecto de realizar el neteo de las cantidades que ya fueron previamente entregadas.

En caso de existir un error en el registro, éste se corregirá usando la clave 080 (Ajuste en Viáticos gravados) o la clave 100 (Ajuste en Viáticos exentos) del catálogo de tipo de deducciones, según sea el caso, registrando el monto a corregir usando para ello la clave tipo percepción 050 (Viáticos).

En el caso de que se emita un comprobante fiscal de nómina que tenga errores en Otros pagos, se

puede realizar su corrección de cualquiera de las siguientes formas:

I. Cancelando el CFDI emitido con errores y expediendo uno nuevo con los datos correctos.

II. De manera alternativa se podrá realizar lo siguiente:

En el caso de viáticos entregados al trabajador, si el importe entregado fue menor a lo comprobado, se deberá registrar en el siguiente comprobante dicha diferencia dentro de "Otros pagos" con la clave 003 y en el mismo comprobante reflejar esa cantidad también como ingreso exento clave 050 y como descuento el mismo importe con la clave 081 (Ajuste en Viáticos (entregados al trabajador) del catálogo c_TipoDeducción publicado en el Portal del SAT.

En caso de que el trabajador no haya realizado la comisión, este deberá reintegrar el importe del viático entregado por el patrón.

Como se puede apreciar, la intención de las autoridades fiscales es que los viáticos se reporten en los CFDI de nóminas dentro del periodo en que éstos se entreguen a los trabajadores, en el siguiente o en una nómina independiente, siempre y cuando se realice dentro de los siguientes 30 días naturales, aun cuando no exista disposición que señale lo anterior.

Independientemente de lo mencionado, es de suma importancia que las empresas implementen controles que les permitan identificar el monto de los viáticos que se comprueban, pues de lo contrario, las autoridades podrían señalar que la empresa es "responsable solidaria", por todos aquellos viáticos no comprobados y que debieron ser considerados como ingresos gravados para el trabajador.

ACUMULACIÓN DE LOS GASTOS DE VIAJE NO COMPROBADOS PARA EL TRABAJADOR

El artículo 93, fracción XVII de la LISR, establece que los ingresos percibidos por las personas físicas

por concepto de viáticos, no pagarán el ISR cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón, y se compruebe esta circunstancia con los CFDI correspondientes.

Tratándose de los viáticos que no sean comprobados, el artículo 152 del RISR señala que podrá no comprobarse hasta por un 20% del total de los viáticos erogados en cada ocasión, excepto en los casos de hospedaje y boletos de avión, sin que, en ningún caso, el monto que no se compruebe exceda de \$15,000 en el ejercicio fiscal, siempre que el monto restante de los viáticos se haya erogado mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicio del patrón.

CONCLUSIONES

Por último, se puede concluir lo siguiente:

1. Los importes pagados por viáticos deben reportarse en una constancia y al menos en un CFDI anual. La postura de las autoridades es que los viáticos se reporten en el comprobante fiscal del periodo en que se entreguen éstos a los trabajadores.

2. Los viáticos sólo serán deducibles en la medida en que sean estrictamente indispensables para los fines del contribuyente; se obtengan los CFDI correspondientes; se realicen en una faja superior a los 50 kilómetros del establecimiento del contribuyente, y se cumplan los límites que para cada concepto se mencionaron en este artículo, así como los demás requisitos aplicables.

3. Los viáticos comprobados con un CFDI a nombre del patrón, no se considerarán ingresos para el trabajador. Por el contrario, aquéllos que no se comprueben, se considerarán ingresos gravables.

4. Las empresas deben implementar controles que permitan identificar los viáticos no comprobados para efectuar las acciones conducentes, y evitar que las autoridades fiscales determinen la omisión en el pago de impuestos. •