

OBLIGACIÓN DE EMITIR CONSTANCIA Y EL COMPROBANTE FISCAL DE VIÁTICOS ENTREGADOS AL TRABAJADOR

M.I. y L.C.P. Alma Patricia Medrano Figueroa

Nota de Editor

A partir del ejercicio 2017 ya no está vigente la obligación de los contribuyentes de enviar la declaración anual informativa de sueldos y salarios, así como de entregar la constancia de sueldos y salarios a sus trabajadores; sin embargo, los contribuyentes que realicen pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, deben emitir constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos que son pagados a los trabajadores en el ejercicio, lo cual será descrito en el presente artículo.

1. Introducción

La ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) en su artículo 99 establece las obligaciones de los contribuyentes que realicen pagos por los conceptos de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en la fracción VI de dicho artículo se establece la obligación de emitir constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos que son pagados a los trabajadores en el año de calendario que corresponda, a más tardar el 15 de febrero de cada año.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la LISR vigente¹ no establece la obligación de enviar la declaración anual informativa de sueldos y salarios², así como de entregar la constancia de sueldos y salarios a los trabajadores, sin embargo en la LISR anterior, misma que actualmente está abrogada y que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, se establecían dichas obligaciones, no obstante lo anterior, mediante el artículo noveno, fracción X, de las disposiciones transitorias de LISR (vigente) se le da vigencia a dichas obligaciones a partir del 1

¹ La LISR vigente es la nueva ley que se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

² Anexo 1 de la Declaración Informativa Múltiple (DIM).

de enero de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, tal como lo señala dicha porción normativa que a continuación se transcribe:

ARTÍCULO NOVENO. *En relación con la Ley del Impuesto sobre la Renta a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

•Fracción X. *Para los efectos de la obligación de presentar las declaraciones informativas y constancias establecidas en los artículos 86, fracciones III, IV, VIII, IX, X, XIV, 101, VI, 118, III, V, 143, último párrafo, 144 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga, se deberá cumplir con dicha obligación en los términos de esa Ley, a partir del 1 de enero de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016.*

De la mano con lo anterior, es importante tener en cuenta que si bien es cierto ya no está vigente la obligación de presentar la declaración anual informativa de sueldos y salarios, ni la de entregar la constancia de sueldos y salarios a los trabajadores, lo anterior no implica que se elimina la obligación de los patrones de calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 97 de la LISR, es decir, se encuentra vigente la obligación de realizar el ajuste correspondiente de las percepciones de los trabajadores manifestando las diferencias de impuesto³ que correspondan, dentro del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) de nómina que se emita atendiendo para ello las claves contenidas en el catálogo de complemento de nómina de la versión 1.2 vigente.

2. Obligación de informar de los viáticos entregados al trabajador

Ahora bien, como se mencionó con anterioridad en el artículo 99 de la LISR se establecen las obligaciones que tienen los contribuyentes que realicen pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, haciendo énfasis que son obligaciones diferentes que tienen los contribuyentes a la de presentar la declaración anual informativa de sueldos y salarios, y la de entregar la constancia de sueldos y salarios a los trabajadores, las cuales ya no están vigentes, por lo que para efectos de este artículo analizaremos la fracción VI del artículo 99 de la LISR que señala lo siguiente:

³ Salvo las excepciones establecidas en el artículo 98 de la LISR

Artículo 99. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

- **VI. Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó lo dispuesto en el artículo 93, fracción XVII de esta Ley.**

De lo anterior se desprende, que dentro de las obligaciones que establece la LISR a quienes realicen pagos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado se encuentra la de cumplir con la emisión de constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos que son pagados a los trabajadores en el año de calendario que corresponda a más tardar el 15 de febrero de cada año, siempre y cuando se ubiquen en el supuesto contemplado en el artículo 93, fracción XVII, de la LISR el cual establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención ingresos por concepto de viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y se compruebe esta circunstancia con los comprobantes fiscales correspondientes.

3. Opción para cumplir con la obligación de informar de los viáticos entregados al trabajador

Dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018 en la regla 2.7.5.3. denominada **“No expedición de constancia y CFDI por concepto de viáticos comprobados por el trabajador, cuando se haya cumplido con la emisión del CFDI de nómina”**, se establece una opción para los contribuyentes de cumplir con la obligación señalada en el rubro 2 del presente artículo, como sigue:

No expedición de constancia y CFDI por concepto de viáticos comprobados por el trabajador, cuando se haya cumplido con la emisión del CFDI de nómina

- 2.7.5.3.** Para los efectos de los artículos 28, fracción V, 93, fracción XVII y 99 fracción VI de la Ley del ISR y 152 del Reglamento de la Ley del ISR, los contribuyentes que hagan pagos por concepto de sueldos y salarios podrán dar por cumplidas las obligaciones de expedir la constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario a los que se les aplicó lo dispuesto en el artículo 93, fracción XVII de la Ley del ISR, mediante la expedición y entrega en tiempo y forma a sus trabajadores del CFDI de nómina a que se refiere el artículo 99,

fracción III de la Ley del ISR, siempre que en dicho CFDI hayan reflejado la información de viáticos que corresponda en términos de las disposiciones fiscales aplicables.

LISR 28, 93, 99, RLISR 152

En virtud de lo anterior, los contribuyentes que realicen pagos por concepto de sueldos y salarios podrán dar por cumplidas las obligaciones de expedir la constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario mediante la expedición y entrega en tiempo y forma a sus trabajadores del CFDI de nómina, siempre que en dicho CFDI hayan reflejado la información de viáticos que fueron entregados a sus trabajadores, así como los importes de viáticos comprobados y no comprobados.

4. Identificación de los viáticos en el CFDI de nómina

A efecto de cumplir con el punto 3 del presente artículo anteriormente comentado, dentro de la “**Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento**” aplicable para la versión 3.3 del CFDI y el complemento de nómina versión 1.2, publicada en la página del SAT⁴ se establece el procedimiento para cumplir con lo establecido en la regla 2.7.5.3. de la RMF para 2018 anteriormente comentada, por lo que cuando se entreguen viáticos al trabajador este dato podrá reportarse de cualquiera de las siguientes formas:



VIÁTICOS y CFDI
de NÓMINA

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.

⁴ Información disponible en la siguiente dirección:

http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/Complementoscfdi/guianomina1_2_3_3.pdf

Por consiguiente, a efecto de cumplir con lo anterior, los contribuyentes deberán tener en cuenta lo siguiente:

- Los viáticos entregados y no comprobados por el trabajador en el mismo periodo que se emita el CDFI de nómina, se deberán registrar en el campo **“Tipo Otro Pago”** y clasificarse con la clave **“003”** del catálogo del complemento de nómina versión 1.2 publicado en la página de internet del SAT⁵, que corresponde al concepto de **“viáticos entregados al trabajador”** en el rubro dentro del catálogo de **c_TipoOtroPago** como sigue:

Catálogo de otro tipo de pago.

Versión	Revisión
2.0	0

c_TipoOtroPago	Descripción
001	Reintegro de ISR pagado en exceso (siempre que no haya sido enterado al SAT).
002	Subsidio para el empleo (efectivamente entregado al trabajador).
003	Viáticos (entregados al trabajador).
004	Aplicación de saldo a favor por compensación anual.
005	Reintegro de ISR retenido en exceso de ejercicio anterior (siempre que no haya sido enterado al SAT).
999	Pagos distintos a los listados y que no deben considerarse como ingreso por sueldos, salarios o ingresos asimilados.

De igual manera, 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 152⁶ del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RLISR), ni se consideren como gasto no deducible por el patrón⁷, deberán reflejarse en el CDFI

⁵ Información disponible en la siguiente dirección:

http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/complemento_nomina.aspx

⁶Las 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.

⁷ El patrón asume el gasto no deducible cuando el viático se haya ejercido mediante tarjeta corporativa y no reúna los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales correspondientes conforme a lo señalado en la fracción V del artículo 28 de la LISR.

de nómina en el campo **“Tipo percepción”** 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, como sigue:

Catálogo de tipos de percepciones.

Versión	Revisión
2.0	0

c_TipoPercepcion	Descripción
001	Sueldos, Salarios Rayas y Jornales
002	Gratificación Anual (Aguinaldo)
010	Premios por puntualidad
049	Premios por asistencia
050	Viáticos
051	Pagos por gratificaciones, primas, compensaciones, recompensas u otros a extrabajadores derivados de jubilación en parcialidades

En ese sentido, tratándose de viáticos a los que se aplique lo dispuesto en el artículo 93, fracción XVII, de la LISR y 152 del RLISR deberán reflejarse en el CFDI de nómina en campo **“Tipo percepción”** como percepciones exentas del trabajador usando la clave **“050”** denominada **“viáticos”** del catálogo tipo de percepciones, el valor se deberá registrar en el campo de importe exento.

Es importante señalar que 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 en 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 de viáticos gravados**, o la clave **“100” Ajuste en viáticos exentos** del catálogo de tipo deducciones, según sea el caso, registrando el monto a corregir usando para ellos la clave tipo percepción **“050” viáticos**, como sigue:

Catálogo de tipos de deducciones.

Versión	Revisión
3.0	0

c_TipoDeducción	Descripción
001	Seguridad social
002	ISR
003	Aportaciones a retiro, cesantía en edad avanzada y vejez.
004	Otros
079	Ajuste en Pagos distintos a los listados y que no deben considerarse como ingreso por sueldos, salarios o ingresos asimilados.
080	Ajuste en Viáticos gravados
081	Ajuste en Viáticos (entregados al trabajador)
099	Ajuste a ingresos por sueldos y salarios gravados
100	Ajuste en Viáticos exentos
101	ISR Retenido de ejercicio anterior

Del mismo modo, en el caso de que se emita un comprobante fiscal de nómina que tenga errores en “**otros pagos**”, se puede realizar su corrección mediante cualquiera de las siguientes formas:

1. Cancelando el CFDI emitido con errores y expidiendo uno nuevo con los datos correctos.
2. 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 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 o no haya gastado el monto total del importe entregado como viático, y lo reintegre al patrón, se deberá resguardar el documento que ampare dicho reintegro; asimismo, los reintegros o devoluciones de viáticos que realice el trabajador directamente al patrón (depósito, efectivo, transferencia) no se reportarán a través del CFDI de nómina.

Aunado a lo anterior, en el caso de descuento vía nómina por concepto de viáticos, se deberá reflejar en el apartado de deducciones con la clave **TipoDeducción “004”** denominada **“Otros”**.

Es de vital importancia señalar que es responsabilidad de los contribuyentes que realicen pagos por sueldos y salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado la clasificación de los conceptos de percepciones y deducciones que recibe el trabajador, así como determinar si el importe está gravado o exento conforme a las disposiciones fiscales vigentes aplicables.

5. Conclusiones

A partir del año 2014 las entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados, la Ciudad de México, los organismos autónomos y entidades paraestatales y paramunicipales, que realicen pagos por concepto de salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado; tienen la obligación de emitir comprobantes fiscales (CFDI) por concepto de nómina cumpliendo con todas las disposiciones fiscales aplicables.

Aunado a lo anterior, cuando los entes públicos señalados en el párrafo anterior entreguen viáticos a sus trabajadores deberán emitir constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos que son pagados a los trabajadores en el año de calendario que corresponda a más tardar el 15 de febrero de cada año, o en su caso aplicar el procedimiento contenido en la regla 2.7.5.3. denominada “No expedición de constancia y CFDI por concepto de viáticos comprobados por el trabajador, cuando se haya cumplido con la emisión del CFDI de nómina”, de la RMF para 2018; a efecto de cumplir con dicha obligación fiscal.

Fuentes consultadas

- Código Fiscal de la Federación. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de junio de 2018.
- Información Fiscal de la página del SAT sobre factura electrónica http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/Complementoscfdi/guianomina12_3_3.pdf recuperado el 17 de octubre de 2018.
- Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento aplicable para la versión 3.3 del CFDI y el complemento de nómina versión 1.2, publicada en la página del SAT http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/Complementoscfdi/guianomina12_3_3.pdf recuperado el 22 de octubre de 2018.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 08 de octubre de 2015.
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2018. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017.

Alma Patricia Medrano Figueroa

INDETEC

Maestra en Impuestos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos y Licenciada en Contaduría Pública por la Universidad de Guadalajara. Actualmente colabora en la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal de Indetec.

amedranof@indetec.gob.mx