



Universidad Nacional Autónoma de México

**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

Tesina

**Deducción restringida de los viáticos y gastos de viaje comprobados**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: L.C. José Manuel Tovar García**

**Tutor: M.D.F. Jorge Santamaría García**

**México, D.F.**

**2015.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## Índice

|   |    |
|---|----|
| Lista de abreviaturas y definiciones.....   | 4  |
| Introducción .....  | 5  |
| Objetivo general.....   | 6  |
| Objetivos específicos .....   | 7  |
| Justificación .....   | 8  |
| Capítulo I. Distinción de los ingresos en el sistema de impuesto sobre la renta para las personas físicas ..... | 9  |
| 1.1. Capacidad contributiva.....  | 9  |
| 1.2. Clasificación de los ingresos .....  | 11 |
| 1.2.1. Ingresos objeto y no objeto.....   | 11 |
| 1.2.2. Ingresos exentos. ....   | 17 |
| Capítulo II. Interpretación de las leyes .....  | 23 |
| 2.1. Método de interpretación literal .....   | 26 |
| 2.2. Método de interpretación lógico-conceptual.....  | 31 |
| 2.3. Método de interpretación analógico.....  | 33 |
| 2.4. Método de interpretación sistemático .....   | 36 |
| Capítulo III. Aplicación estricta y su viabilidad en la limitación de la deducción .....                        | 39 |
| 3.1. Aplicación estricta.....   | 39 |
| 3.2. Viabilidad en la limitación de la deducción.....   | 41 |

|   |    |
|---|----|
| 3.3. Principio de seguridad jurídica..... | 44 |
| Conclusiones.....                         | 46 |
| Recomendaciones.....                      | 47 |
| Bibliografía.....                         | 48 |

## **Lista de abreviaturas y definiciones**

### Abreviaturas

|       |   |
|-------|---|
| CFF   | Código Fiscal de la Federación                        |
| CPEUM | Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos |
| ISR   | Impuesto sobre la renta                               |
| LISR  | Ley del Impuesto sobre la Renta                       |
| LSS   | Ley del Seguro Social                                 |
| SCJN  | Suprema Corte de Justicia de la Nación                |

### Definiciones

|                   |   |
|-------------------|---|
| Grosso modo       | A grandes rasgos  |
| Prima facie       | A primera vista o en principio, con lo que se da a entender la apariencia de un derecho o de una situación, pero sin que con ello se prejuzgue el asunto. |
| Mens legislatoris | Espíritu del legislador.  |
| Ratio legis       | Razón de la ley o razón legal. Es el fundamento que debe inspirar el contenido y alcance de las normas jurídicas que componen el Derecho positivo.        |

El resultado que se logró en esta obra surgió por las recientes reformas fiscales que modificaron el sistema tributario, siendo motivo de análisis para ubicar alguna posible irregularidad e igualdad en los nuevos preceptos legales que la autoridad fiscal pudiera interpretar de forma errónea.

Dentro de este análisis fue necesario allegarse de las diversas interpretaciones que los estudiosos del derecho han realizado a lo largo de la historia, las cuales conforman nuestro actual entendimiento de las leyes fiscales. Derivado de esto dentro de nuestra investigación nos encontramos con numerosos escritos que tienen raíces de siglos lo cual dificulta su análisis, ya que el uso de la gramática ha sufrido modificaciones a lo largo del tiempo, además de que los términos jurídicos resultan ser complejos para el entendimiento común.

Igualmente el estudio de la norma jurídica no es una ciencia cierta, constantemente ha ido evolucionando y delimitando ciertas generalidades, que para un autor difieren, esto es lo que nos encontramos al realizar el presente análisis, en llegar a unificar diferentes paradigmas de distintos interpretes en la materia para lograr un criterio propio, lo cual resultó ser muy enriquecedor ya que de una adecuada interpretación de las normas jurídicas, nos lleva a una correcta aplicación de los preceptos legales.

## **Objetivo general**

Aplicación estricta de las disposiciones fiscales en materia de impuesto sobre la renta en el caso de la deducción de los viáticos y gastos de viaje comprobados a favor del patrón por parte de los trabajadores, con la idea de considerar la deducción total y no en la proporción del 47% (o 53%) que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto del pago de ingresos que sean exentos para los trabajadores los reciben.

## **Objetivos específicos**

1. Conforme a la doctrina tributaria, distinguir los ingresos objeto, no objeto y los ingresos exentos en el sistema de impuesto sobre la renta mexicano para las personas físicas.
2. Explicar la teoría de la interpretación literal de las leyes y los métodos de interpretación *ad hoc* al caso, conforme al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación implica la aplicación estricta.
3. Proponer la aplicabilidad o no aplicabilidad de la limitación de deducción en la proporción del 47% (o 53%) que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta al pago de ingresos que sean exentos para los trabajadores que reciben el ingreso, derivado de la aplicación estricta de las leyes fiscales.

## **Justificación**

En nuestro día a día, las empresas tienen la imperiosa necesidad de realizar operaciones fuera de su lugar de negocios, ya sea por el menester de visitar a clientes o por las sucursales que tenga la misma empresa, estas operaciones las realizan sus empleados en cumplimiento de sus funciones de trabajo, para las cuales deben de realizar erogaciones para el desarrollo de las actividades, mismas que se conocen comúnmente como viáticos y gastos de viaje.

No obstante, con el último paquete económico fiscal que se aprobó se abrogó la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, vinieron nuevas modificaciones a la misma, una de ellas, la de minimizar la asimetría fiscal que existe en los ingresos exentos para el trabajador y las deducciones que realizan los patrones sin limitante alguna, es por ello que cambio el porcentaje de deducción de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, entre ellos los viáticos y gastos de viaje.

Con lo cual resulta esencial descifrar si el patrón tiene que ver disminuida su deducción derivado de la reciente modificación en la ley, la cual no solamente es de importancia para el patrón, sino para cualquier estudioso de la carrera, ya que nosotros como asesores fiscales debemos de orientar a los contribuyentes en la aplicación acertada de las disposiciones fiscales.

Por lo anterior, la presente investigación busca aclarar la correcta interpretación a los nuevos preceptos jurídicos, respetando los lineamientos de una cabal aplicación estricta.

## **Capítulo I. Distinción de los ingresos en el sistema de impuesto sobre la renta para las personas físicas**

### **1.1. Capacidad contributiva**

El nacimiento de la obligación de contribuir al gasto público se encuentra fundamentado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y a través de esta emanan las leyes creadas por el Congreso de la Unión en materia fiscal como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) la cual atañe a nuestra investigación.

En la creación de esa ley y de cualquiera otra en materia fiscal el objetivo principal es lograr una recaudación monetaria, la cual mediante diversos supuestos de actos o hechos jurídicos establecidos en la ley coloca al contribuyente como sujeto pasivo de la relación tributaria y con ello lo obliga al pago de determinado gravamen, mismo que para el caso de la LISR el objeto a gravar es la renta.

Esta renta esta fundamentada con el principio de capacidad contributiva la cual a la vista del fisco federal representa un ingreso y con ello la posibilidad de contribuir al gasto público del cual se beneficia el contribuyente. “Para el reconocido profesor italiano GRIZIOTTI, la capacidad contributiva de los contribuyentes es la causa de pagar impuestos” (Chagoyán Celis, 2007, pág. 19). Visto de otra forma como nos indica Dino Jarach la capacidad contributiva:

Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación

tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. (Jarach, 2000, pág. 87).

Inicialmente podemos ver la relación en el pago de impuestos con la capacidad contributiva, pero ésta va más allá en no solo tener la entrada de una riqueza la cual puede ser ficticia para la LISR, como indica Karen Beatriz:

Se dice que la razón del surgimiento del impuesto es la presencia de índices de riqueza susceptibles de imposición. Y que por tanto, la contribución debe establecerse no por un capricho del legislador sino tomando en cuenta la aptitud contributiva del sujeto que, por su actuación, se ajusta a una específica hipótesis normativa. (Chagoyán Celis, 2007, págs. 19-20).

A lo que hace mención Chagoyán Celis es que si bien hay riqueza dentro de una tesitura en particular, esta debe estar establecida dentro del marco de la ley como un ingreso gravable a efectos de poder ser impuesta a un gravamen, dando como resultado que el fisco federal reclame el impuesto en aquellos hechos que advierten una capacidad contributiva real y apta de tributación, “pues el legislador no está autorizado para establecer cargas tributarias donde la riqueza no se manifieste” (Chagoyán Celis, 2007, pág. 21).

O bien como indica Hugo Carrasco citando a Palao Taboada “el concepto de capacidad contributiva ‘... presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza...’” (Carrasco Iriarte, 2001, pág. 31), es por ello que “la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes” (Chagoyán Celis, 2007, pág. 20).

De igual forma en la integración de la capacidad contributiva “No puede seleccionarse como hechos imposables o bases imposables, circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva” (B. Villegas, 2001, pág. 199).

En principio toda contribución en su creación “precisa ser, ante todo, justo; sin embargo, en muchas ocasiones dominan intereses que desnaturalizan la función de los tributos y sólo buscan el fin recaudatorio sin darle importancia a su calidad de constitucionales, violando el estado de Derecho” (Chagoyán Celis, 2007, pág. 21). Para lo cual es necesario analizar si la manifestación de riqueza que tiene el contribuyente es susceptible de ser gravada.

## **1.2. Clasificación de los ingresos**

Para poder llevar acabo este análisis es necesario entender primero qué representa el ingreso objeto, no objeto y exento en el régimen de las personas físicas asalariadas a efectos de poder localizarlo en el caso específico del ingreso que recibe el trabajador por concepto de viáticos y gastos de viaje, ya sea como anticipo o reembolso de gastos y así poder determinar si para el trabajador dicho importe pudiera representar una capacidad contributiva.

### **1.2.1. Ingresos objeto y no objeto.**

“En la LISR no se contiene una definición del término ‘ingreso’ no obstante que constituye el objeto de la Ley” (Calvo Nicolau, 1999, pág. 396). Es por ello que vamos a enfocar el análisis a este concepto.

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que el objeto del impuesto puede ser entendido de dos formas “uno de ellos es como objeto material del impuesto, y el otro es como las causas o fines del impuesto, esto es, el porqué y el para qué del gravámen” (Jurídicas, 1984, pág. 284).

Para lo cual nosotros nos centraremos en el segundo término.

“Se denomina objeto del impuesto al hecho contemplado por la ley del cual deriva un provecho económico para distribuir su contenido entre el contribuyente y el Fisco” (Briseño Sierra, 1977, pág. 25). En cambio para Arrijoa Vizcaíno lo define como:

...por objeto de un tributo debemos entender el ingreso que en la respectiva ley es señalado como punto de incidencia de la propia contribución. O sea, el ingreso, la utilidad o rendimiento obtenidos por el contribuyente, que sirven de base para el cálculo o determinación en cantidad líquida del gravamen respectivo. (Arrijoa Vizcaíno, 2008, pág. 282).

De esta forma para que un ingreso sea objeto debe estar expresamente señalado en la ley, por este motivo el objeto se identifica como el ingreso gravable. A manera de ejemplo si como hecho generador entendiésemos objeto posicionamos gravar los ingresos por salarios, el fisco por medio de la ley nos va exigir el impuesto correspondiente a ese ingreso que percibe el trabajador, ya que está ubicado dentro del objeto de la ley.

Considerando lo que es objeto y como se menciona por Margáin (2008, pág. 304) que “toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objetivo, sea, lo que grava”. Entendemos que ingreso – objeto es aquello que está enunciado en la norma, por lo que, a contrario sensu, si un ingreso no viene agregado dentro del marco de la ley este se entiende que corresponde a un ingreso no objeto.

Veámoslo por el lado económico. Cuando se pregunta a los economistas si un renglón en particular es o no ingreso, debe, en la opinión Murray Haig (1964, págs. 65-70) “hacer depender su respuesta de si el recibir este renglón ha aumentado el poder económico del receptor para obtener satisfacción de los bienes y servicios. Si es así, es un ingreso; si no, no lo es”. Aunque en materia de la interpretación fiscal tal característica no es determinante, pues podrían existir ingresos que no incrementen efectivamente el poder económico que sin embargo la ley califica que, legalmente son ingresos, aunque económicamente no lo sean.

Cabe hacer mención que la ley a lo largo del tiempo ha ido modificando su objeto, además de que no precisa de forma limitada lo que para la LISR considera como ingreso, sino que hace referencia a actos generales que pudieran considerarse ingresos gravables, dejando fuera las situaciones particulares y dando pauta a una interpretación mas rigurosa. Al respecto Eduardo Johnson nos señala:

El objeto en Renta será tan variado como el legislador conceptué lo que quiere gravar mediante esta ley, el objeto cambiará en función al tiempo y espacio para el cual será vigente una ley, teniendo conceptos diferentes de lo que quiere gravar un sistema fiscal por medio de ISR según las necesidades de cada gravamen.

(Johnson Okhuysen, 1982, pág. 61).

De igual forma existen opiniones, que establecen que la LISR carece de objeto porque no dispone lo que debe entenderse por ingreso, por lo que en el análisis que realiza Calvo Nicolau llega a las siguientes aseveraciones:

(i) el ingreso es un concepto jurídico que emana del propio orden jurídico, (ii) que por lo tanto no requiere de definición y (iii) que el ingreso es todo aquello que

incremente el patrimonio y el haber patrimonial de las personas jurídicas (Calvo Nicolau, 1999, pág. 404).

Dicho lo anterior, situándonos en nuestro tema para el caso del anticipo o reembolso de gastos que recibe el trabajador “Si el legislador desea sujetar ese objeto a imposición, debe elaborar un concepto jurídico que defina el hecho imponible” (Venegas Álvarez, 2007, pág. 249). Para lo cual el artículo 90 de la LISR nos indica el objeto del impuesto lo que pretende gravar por lo que el sujeto jurídico entienda al trabajador que recibe el dinero, generando alguno de estos supuestos da nacimiento a la obligación del impuesto (Johnson Okhuysen, 1982, pág. 61). El objeto señalado en la LISR como ingreso gravable para las personas físicas está ubicado en su primer párrafo y sexto del artículo antes mencionado, el cual advierte:

Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México **que obtengan ingresos en efectivo**, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, **o de cualquier otro tipo**.

**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.**<sup>1</sup>

‘Énfasis añadido’.

---

<sup>1</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

A través de este párrafo la ley de forma general establece que es lo que quiere gravar, cuál es el objeto (los ingresos en efectivo o de cualquier otro tipo), en el cual un trabajador encaja en esta hipótesis al recibir dinero por parte del patrón para costear los gastos de viaje por motivo de trabajo en la realización de sus actividades, sin embargo, lo que se debe analizar es que dicho ingreso representa un “incremento patrimonial del contribuyente en un ejercicio fiscal medido en ingresos” (Johnson Okhuysen, 1982, pág. 62), porque a pesar de que la ley de forma general lo coloca como objeto de la misma, al no formar parte del ingreso real para el trabajador este debería ser un ingreso no objeto. Derivado que representa un ingreso virtual, porque ese ingreso lo utilizará para solventar sus gastos a nombre de la empresa los cuales comprobará con los respectivos comprobantes fiscales. De esta forma no existe un ingreso verdadero de dinero hacia el trabajador.

Para Humberto Sierra esta realidad nos la plantea de la siguiente forma:

Desde otro punto de vista, hay que tomar en cuenta que, subsistiendo la fuente y dándose el objeto o hecho imponible, como lo llamara Dino Jarach, es factible que no se esté en la obligación... de contribuir al gasto público. Algunos ejemplos son suficientes para confirmar lo anterior: ...gastos de representación y viáticos, cuando sean erogados efectivamente en servicio del patrón, comprobándose con documentación de tercero debidamente requisitada.

...se advierte que los sujetos a que se refiere están obligados originalmente al pago del impuesto sobre la renta; pero por razones de política fiscal, especialmente con la finalidad de lograr una más equitativa distribución de la

riqueza, estas personas no pagan el gravamen fiscal, y por ello, los rendimientos que perciben no son objeto del tributo. (Briseño Sierra, 1977, págs. 31-33).

Aunque la autoridad fiscal no lo señala como un ingreso no objeto al no saber la intención real de dicho ingreso percibido por el trabajador por parte de su patrón, lo establece como un ingreso objeto, sin embargo, hace la mención en el sexto párrafo del artículo 90 de la LISR que si dichas cantidades son respaldadas con los comprobantes fiscales correspondientes a nombre de la persona a quien se le presta el servicio estos no se consideraran ingreso para el trabajador, para lo cual esta creando una exención a la regla general.

Cuando se trata de verdaderos gastos parece absurdo considerarlos como parte integrante de la remuneración. Así lo entienden las leyes impositivas y así debería ser aun a los efectos previsionales, por un doble orden de motivos: porque no se justifica imponer el pago de aportes sobre cantidad es que el empleado gasta por cuenta del empleador que está obligado a reembolsarlas; e igualmente, no se justifica otorgar, después, un beneficio superior a la retribución realmente percibida por el empleado durante su actividad. Pero es sabido que a menudo, bajo la denominación de gastos de representación o viáticos, se oculta una parte de la retribución efectiva. (Deveali, 1968, pág. 59).

Es por ello que al no saber si efectivamente dicho ingreso corresponde para el trabajador un viático o reembolso de gastos en la naturaleza que concierne a dichos conceptos, el fisco federal les impone el gravamen haciendo la mención que si se cumplen con ciertos requisitos quedan eximidos de su sujeción. Cabe recalcar que el requisito principal para que no se considere ingreso para el trabajador es comprobar con los comprobantes fiscales respectivos, mismos que

deben cumplir los requisitos fiscales que establece la ley para cada caso en particular, ya que si los mismos no cumplen las formalidades de ley estos pueden considerarse ingreso para el trabajador ya que no cumple el requisito en su totalidad.

### **1.2.2. Ingresos exentos.**

En materia impositiva se ha creado otra figura [adicional a las antes ya comentadas] que no tiene por objeto perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley. Esta figura jurídica tributaria se conoce como la exención (Rodríguez Lobato, 2009, pág. 159).

Para Margáin, citado por Arrijoja (2008, pág. 559) conceptualiza la exención en el pago de las contribuciones “como aquella figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”. Nuevamente Margáin, citado por Rodríguez Lobato (2009, pág. 160) considera que la exención “consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo”.

La exención es de dos tipos la objetiva y la subjetiva. La exención objetiva “En palabras de Jarach, citado por De la Garza (2001, pág. 446) ‘son hechos que entran en la definición legal del supuesto de la imposición, o sea, del hecho imponible, y que el legislador excluye de la

imposición”. Mientras que la exención subjetiva es según Giannini, citado por De la Garza (2001, pág. 518):

"el concepto de exención subjetiva, en sentido propio, se da tan sólo en los casos en que la ley, mediante una disposición de derecho singular, declara no obligada al pago del impuesto a una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la propia ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, y no en los casos en que, por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley el presupuesto del tributo, aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto....

Como vemos la exención resulta ser una disposición de excepción a la regla general de causar impuestos, la cual a diferencia entre la exención objetiva y la subjetiva esta el elemento de pluralidad o singularidad como menciona Giannini, ya que en la exención objetiva la podemos clasificar como plural ya que todos los individuos pueden incorporarse en ella puesto que va dirigida a la actividad realizada, como es el caso del reembolso de gastos de viaje o anticipo de viáticos en la cual todos los trabajadores pueden entrar en la exención siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en ley. Mientras que la exención subjetiva es más limitada, por ello Giannini la cataloga de singular como bien puede ser el caso del sector primario que la ley le confiere ciertas exenciones a diferencia de las demás personas morales.

“El principal efecto de la exención es el de eliminar de la regla general de causación determinados hechos o situaciones que de otra manera resultarían gravables” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 560). Como analizamos anteriormente en el artículo 90 de la LISR sitúa como posible

objeto de renta la cantidad que recibe el trabajador por concepto de viáticos y gastos de viaje y dentro del mismo artículo hace la excepción que si corresponde a gastos por cuenta de terceros que sean respaldados con comprobantes fiscales, estos ingresos no formaran parte del ingreso del trabajador.

Es importante saber que “las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 560), por ello esta regla de excepción nos la confirma la ley en el artículo 93 de la LISR la cual señala 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”.<sup>2</sup>

Debemos subrayar que sólo puede haber exención ahí donde hay causación del tributo, pues la finalidad de este privilegio establecido en la ley es la de no exigir a determinada categoría de contribuyentes el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal. (Rodríguez Lobato, 2009, pág. 160).

Aquí entramos en una disyuntiva ya que a pesar de que la ley enmarca el ingreso por viáticos y gastos de viaje del trabajador (si cumple con la naturaleza y fin implícito) como un ingreso exento, lo cual nos lleva a tener un efecto en renta equivalente a cero, tanto para el pago

---

<sup>2</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

del impuesto como para la acumulación de ingresos. “El no pago y la no acumulación al ingreso global gravable dependerá de donde provenga el ingreso” (Johnson Okhuysen, 1982, pág. 170).

Lo anterior lo confirmamos con la siguiente jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en la cual se señala que los viáticos no forman parte del salario del trabajador derivado de que la Ley Federal del Trabajo apunta en su artículo 84 que dentro del salario quedan comprendidos no sólo los pagos hechos por cuotas, sino también las gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad que sea entregada al trabajador a cambio de su trabajo, indicando lo siguiente:

...para que una prestación pueda considerarse parte integrante del salario, es indispensable, que se entregue a cambio del trabajo, lo que no ocurre con el automóvil, viáticos y gastos de representación, pues lo que al empleado se le entregaba por los conceptos anotados, se le proporcionaba sólo para que, con mayor eficacia, pudiera desempeñar sus labores fuera de su oficina o inclusive de su residencia habitual, no como una contraprestación del servicio desempeñado, sino fundamentalmente, para resarcirlo de los gastos extraordinarios que tuvo que hacer por verse en la necesidad imperiosa de realizar labores fuera del local de la empresa. (Salario, no forman parte del, viáticos, gastos de automóvil, 1998, pág. 790).

Si bien los tribunales no consideran el viático como parte del salario, entonces ¿qué apreciación le podemos dar a dicho ingreso que cabe afirmar no representa una capacidad contributiva del trabajador? Conociendo esto la pregunta sería ¿qué debemos de interpretar como

un ingreso exento o como no objeto? Al respecto Vicente-Arche, citado por De la Garza (2001, págs. 518-519) propone una exactitud terminológica entre los términos exención y no sujeción:

El término 'exención'... como es sabido, significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la ley, pues de no ser así dicha obligación surgiría. 'No sujeción', en cambio, significa que la obligación tributaria no nace porque no concurren algún o algunos de los elementos necesarios para que así sea....

En lo que respecta a la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) también existe jurisprudencia que aclara quiénes son los sujetos causantes, los no causantes y los exentos, dentro de la ejecutoria que emite va implícito el significado de objeto en cada uno de los sujetos que menciona, en los siguientes términos:

Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia. (Impuestos, causantes de, y causantes exentos, concepto, 1993, pág. 25)

Considerando lo que señala la SCJN en la jurisprudencia citada coincido, sin embargo, la apreciación del sujeto exento indica que inicialmente la ley lo obligaría a contribuir pero por ciertas condiciones que el legislador considera pertinentes lo exenta del pago, lo cual coincide con lo que hemos venido citando por los diversos estudiosos del derecho, aunque, siendo más concretos en nuestro caso, a pesar de que la misma ley lo trate como ingreso exento la naturaleza que impera y posee un viático o gastos de viaje no tendría por qué ser ingreso objeto para el trabajador, ya que como se mencionaba para el no representa un incremento a su patrimonio, además de que tampoco es una retribución por su trabajo. Y si no está en el objeto de la contribución, no habría necesidad de exonerar del pago, pues no causaría el tributo.

No obstante la ley desconoce la integridad con que el patrón entrega dicha cantidad hacia el trabajador, por lo que se ve forzado primero señalarlo como objeto y en caso de que efectivamente correspondan a viáticos y gastos de viaje por cuenta del patrón en la labor de sus funciones, estos figuraran como ingresos exentos a fin de no transgredir el precepto de ley y con ello perjudicar al trabajador con un ingreso inefectivo.

A pesar de haber realizado este análisis es necesario aplicarlo usando los distintos métodos de interpretación que nos ayuden a revelar el verdadero sentido de la norma y junto con ella la aplicación estricta conforme a lo señalado por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

## Capítulo II. Interpretación de las leyes

Para llevar a cabo la utilización de los diversos métodos de interpretación antes es necesario entender la labor de interpretación de las normas jurídicas, la cual representa un aspecto fundamental en el estudio del Derecho, ya que el dilema que se manifiesta en la diferencia entre lo que es la realidad infinita e inconstante en la que vivimos donde se presentan disparidad de casos y por otro lado el contexto normativo la cual es fija y limitada. Derivado de esta circunstancia cada que exista “un problema que tiene que ser solucionado con arreglo a Derecho, es tarea inevitable el tener que determinar cuál es la norma jurídica y en qué forma debe ser aplicada. Esa es precisamente la función de interpretar las leyes” (Arrijo Vizcaíno, 2008, págs. 335-336).

García Máynez al referirse de quienes son los autores de la interpretación señala que “La interpretación no es labor exclusiva del juez; cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla” (García Máynez, 2002, pág. 329). Visto a manera de ejemplo Arrijo Vizcaíno dice:

...el particular que pretende ajustar su conducta al orden normativo vigente, interpreta la ley; el órgano jurisdiccional que declara el derecho en un caso controvertido, interpreta la ley, la autoridad que lleva a cabo una determinación soberana, interpreta la ley y así sucesivamente. (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 336).

Por ello cualquier persona es capaz de realizar esta interpretación y no es un acto exclusivo de la autoridad. Y como diría García Máynez el interpretar “es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos; por ello tiene significación” (García Máynez, 2002, pág. 325).

Para otros autores el significado es muy similar, como ocurre con Héctor Villegas que nombra el “Interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable” (B. Villegas, 2001, pág. 167).

La función e importancia de interpretar las leyes fiscales, es determinar en qué cuestión es o no aplicable a los contribuyentes, representando una actividad sumamente delicada, ya que en la forma en que se realice la interpretación esta no tiene que gravar a los sujetos pasivos con cargas económicas indebidas y el otro lado, que no se prive al Estado de las contribuciones a que tiene derecho de percibir. Para que al final se logre una justicia fiscal y sea una interpretación armónica considerando los principios de proporcionalidad y equidad (Arrijo Vizcaíno, 2008, págs. 336-337).

En la búsqueda de una perfecta interpretación se han fundado diversos métodos a lo largo de la historia. “Los métodos de interpretación son sólo herramientas para alcanzar el fin que nos proponemos con dicha actividad intelectual. Esto significa que con ayuda de los métodos puede ser reconocida la significación de los textos normativos” (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 176). Para Giuliani Fonrouge, citado por B. Villegas (2001, pág. 167):

...la continua búsqueda de métodos de interpretación más flexibles, es la eterna lucha por la justicia como suprema aspiración del derecho. Nunca se ha podido elegir un solo método como correcto repudiando a los demás, ya que ninguno

tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial...

Derivado de esto es deber del exégeta el emplear diversos métodos de interpretación para desentrañar lo que efectivamente dice la norma, ya que como advierte Ruggiero, citado por Rojas Amandi (2010, pág. 176) los métodos de interpretación “su verdadero carácter y función es el de ser meros auxiliares, criterios generales que deben servir de guía en el proceso lógico de investigación,...”.

En nuestra legislación el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF) indica que “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta”.<sup>3</sup> Derivado de este precepto, diversos estudiosos entre ellos Fernández Martínez señalan que la legislación fiscal que imponga cargas o excepciones a los contribuyentes, así como las que fijan infracciones y sanciones se deben interpretar aplicando, el método exegetico, o sea el estricto, literal o declarativo (Fernández Martínez, 1998, pág. 128).

El cual no precisa de ser el único método de interpretación con el cual se puedan interpretar la imposición de cargas, la concesión de exenciones y la fijación de infracciones y sanciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 5 del CFF, sino más bien “va enfocado a que entre los diversos métodos que existen, tomemos los que más nos ayuden a lograr un entendimiento fiel a la norma, quedando prohibido hacer extensiones o restricciones a lo que la misma ley establezca” (Izaza, Covarubias, Tron Petit, & Ibarra, 2009). Y una vez que hayamos

---

<sup>3</sup> Código Fiscal de la Federación, 2014, México.

llegado a lo que realmente quiere establecer la norma, en ese momento sí ejecutar la aplicación estricta”.

Pese a no ser el único método de interpretación como mencionamos, daremos inicio con el método literal derivado que en este viene el sentido más auténtico de la norma. Tal como lo sustenta la Suprema Corte de Justicia de Estados Unidos “la interpretación de un tratado, al igual que la interpretación de una ley, comienza por su texto” (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 182).

### **2.1. Método de interpretación literal**

Referente a la teoría absolutista Fernández Martínez comenta que esta:

Se concreta a reconocer en las normas jurídicas, únicamente el alcance literal o significado real de las palabras empleadas, en otros términos, no le interesa lo que persigue la ley, o su finalidad, sino lo que significan las palabras empleadas en el texto de la norma. (Fernández Martínez, 1998, pág. 123).

El método exegético es aquel que utilizan los simpatizantes de la escuela de la teoría absolutista, el cual se basa “esencialmente en tomar en cuenta únicamente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas en la expresión de la norma jurídica” (Fernández Martínez, 1998, pág. 124). Llamada por diferentes autores como interpretación literal, gramatical o declarativa “esta se concreta a explicar el contenido de las palabras utilizadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que no se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 341).

“Toda interpretación legal comienza con la interpretación de la letra de la ley. No hay interpretación posible sin lectura” (Rojas Amandi, Interpretación y argumentación del juez

constitucional, 2010, pág. 95). Dicho lo anterior analicemos el sentido literal del precepto que nos atañe.

Inicialmente el artículo 25 señala que los contribuyentes podrán efectuar diversas deducciones entre ellas en su fracción III la relativa a los gastos, posteriormente el artículo 28 en la fracción V nos pone una limitante en la deducción de gastos de viaje y viáticos misma que no nos compete a nuestro tema de investigación, sin embargo, con la promulgación de la nueva LISR de 2014 se adiciono la fracción XXX del artículo 28 la cual indica que:

Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXX. Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.<sup>4</sup>

En una primera interpretación la limitación que demarca la fracción XXX es poder deducir hasta la cantidad del 53% o 47% aquellos pagos que representen ingresos exentos para el trabajador, los cuales vienen indicados en el artículo 93 de la LISR señalando 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”.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

<sup>5</sup> Ibid.

Para esto el legislador conceptualizó el ingreso por viáticos comprobados como un ingreso exento, ya que como se señaló anteriormente “las exenciones sólo pueden existir cuando han sido previa y expresamente establecidas en una ley” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 560).

Aunado a lo que el legislador considero como ingreso exento y que en una primera interpretación al estar estipulada como ingreso exento se tendría que aplicar la deducción en la proporción antes señalada, sin embargo, hay que analizar lo que menciona Guastini por interpretación literal o declarativa la cual puede entenderse “*grosso modo*, la interpretación que atribuye a una disposición su significado ‘literal’, es decir, el más inmediato —el significado *prima facie*, como suele decirse— que se desprende del uso común de las palabras y de las reglas sintácticas” (Guastini, 2006, pág. 23). Además lo expuesto por Torre Abelardo, citado por Hallivis (2007, pág. 381) para el método gramatical:

“...considera las palabras y las frases de las normas, *aisladamente*, es decir, en tanto que simples palabras o frases desconectadas del resto del ordenamiento, para establecer cuál es su significado si son palabras, o la redacción o puntuación si son frases, etcétera”.

Guastini nos hace referencia al uso común de las palabras y Torre Abelardo a que estas palabras hay que analizarlas de forma aislada, ya que nuestro tema no encuentra su implicación en la redacción ni tampoco en las reglas sintácticas de los artículos señalados, aquí el punto que nos apremia es entender que se comprende como ingreso para la hipótesis descrita en la fracción XVII del artículo 93.

Considerando el argumento del lenguaje común que Guastini nos lo enuncia como “al significado ordinario (común) de las palabras...” (Guastini, 2006, pág. 24). Analicemos los conceptos de viáticos y gastos de viaje en su sentido común, conceptualmente los viáticos son:

Aquellas cantidades de dinero destinadas a la atención de gastos concretos de transporte, hospedaje, alimentación y otros gastos menores, que las empresas proporcionan a sus trabajadores cuando éstos deban desplazarse de forma temporal de su centro de trabajo con el fin de cumplir con las obligaciones a su cargo. (Pérez Chávez & Fol Olguín, 2008, pág. 15).

Mientras que gasto de viaje se puede entender como “la cantidad que se emplea en el traslado de una persona de una parte a otra, por razón de servicios” (Pérez Chávez & Fol Olguín, 2008, pág. 15). Al analizar estos conceptos de forma individual en su sentido común no nos afirman sí podrían considerarse ingreso para el trabajador y en lo que corresponde a ingreso no hay una definición en ley pero considerando que si hay una exención esta debe estar gravada en la misma, para lo cual el artículo 90 en su sexto párrafo señala que será ingreso para la persona física 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.

De este último texto la norma lo considera ingreso a menos que compruebe que corresponden a gastos a nombre de la persona a quien le presta los servicios esta queda exceptuada, con lo que de una interpretación literal dicho ingreso se considera exento para la persona física y para la persona moral tendría que aplicar la deducción en la proporción señalada, no obstante, al estudiar la palabra ingreso y como se examinó en el primer capítulo para saber si

un ingreso es o no ingreso, se debe de analizar si el receptor ha incrementado su poder económico, si lo es, entonces si nos encontramos ante una figura existente de renta.

Comprendiendo esto y adaptándolo a los conceptos antes mencionados de viáticos y gastos de viaje no encontramos que el ingreso que percibe el trabajador no representa que haya incrementado su poder económico, ya que estos únicamente van a fungir como facilitadores en la realización de su trabajo, los cuales no forman parte de su salario, mismo criterio se reafirma con la jurisprudencia emitida por la SCJN citada en la página 21 de la presente investigación.

Derivado de que el ingreso para el trabajador en caso de que efectivamente lo compruebe, la ley lo considera ingreso exento, pero esto no implica que la persona moral tenga que deducir en las proporciones señaladas ya que de un análisis del sentido común de las palabras, el ingreso en el trabajador en realidad no forma parte de su remuneración.

“Los especialistas de la materia tributaria coinciden en señalar que este método usado en forma exclusiva es insuficiente, y según Griziotti puede llevar a conclusiones erróneas...” (B. Villegas, 2001, pág. 168).

“Por consiguiente, la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual” (Arriola Vizcaíno, 2008, págs. 337-338). Por ello como menciona Rojas Amandi:

El resultado de la interpretación literal se debería siempre someter a los restantes métodos de interpretación. Sólo después de esto podríamos estar seguros de que el resultado que alcanzamos originalmente haciendo uso de la interpretación literal

es correcto. El resultado al que lleguemos con base en una interpretación literal es siempre provisional. (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 192).

## **2.2. Método de interpretación lógico-conceptual**

La finalidad de esta técnica interpretativa “estriba en descubrir el espíritu de la ley, ‘para controlar, completar, restringir o extender su letra’. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias intrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que dieron su aparición” (García Máynez, 2002, pág. 334).

Cabe aclarar que para algunos estudiosos este método de interpretación se conoce como subjetivo-genético como es el caso de Rojas Amandi:

La interpretación genética consiste en la búsqueda de las razones y los puntos de vista que llevaron al legislador a emitir la ley con sus características concretas.

Esto nos conduce directamente al análisis de los denominados materiales legislativos, esto es, a los documentos que sirven de apoyo en el proceso legislativo: iniciativas, exposiciones de motivos,... (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 202).

Mientras que para Arrijo Vizcaíno la llama auténtica el cual busca “descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 338).

Dentro de los medios auxiliares que García Máynez fórmula para lograr la correcta interpretación a través de esta técnica interpretativa, y que tanto Vizcaíno como Amandi

comparten, es la exposición de motivos de la ley. La nueva Ley del Impuesto sobre la Renta para 2014 se explica en la iniciativa del Poder Ejecutivo lo siguiente:

Actualmente, la Ley del ISR permite que el empleador efectúe la deducción de los diversos conceptos remunerativos que les entrega a sus empleados, independientemente de que éstos se encuentren gravados a nivel del trabajador. Este tratamiento fiscal es asimétrico.

Los efectos de las asimetrías en el ISR resultarían particularmente perjudiciales para la recaudación, ... con el fin de restablecer la simetría fiscal, se propone acotar la deducción de las erogaciones por remuneraciones que a su vez sean ingreso para el trabajador considerados total o parcialmente exentos por la Ley del ISR.

En consecuencia, sólo procederá la deducción de hasta el 41% de las remuneraciones exentas otorgadas al trabajador... Con esta medida se recupera la base gravable del ISR y además se reduce la asimetría fiscal. (Republica, 2014, pág. 14).

Como se percibe en la exposición de motivos al modificar la deducción a que tenían derecho las personas morales, la intención del legislador es lograr esa simetría fiscal entre aquellos ingresos totalmente exentos o parcialmente gravados al trabajador y la deducción que hacen de los viáticos los patrones. Ya que en la percepción del fisco el resulta ser el único perjudicado al no recaudar ese impuesto que para el trabajador queda libre de impuestos y que a su vez la persona moral deduce en su totalidad siempre y cuando se tengan los respectivos

comprobantes fiscales que soporte los gastos realizados por el trabajador, así como que cumplan con los requisitos fiscales correspondientes al tipo de gasto efectuado.

No obstante, en la misma exposición de motivos hace referencia que dicha asimetría fiscal va enfocada a corregir los conceptos remunerativos que el patrón les entrega a sus empleados, por lo que para el caso de los viáticos y reembolsos de gastos en la naturaleza que les atañe, estos no forman parte de una remuneración hacia el trabajador, siendo así no debería existir limitante alguna en la deducción de los mismos, a pesar de que la misma ley los marque como exentos.

Rojas Amandi precisa como referencia que en España las exposiciones de motivos “no pueden ser alegadas en juicio debido a que carecen de valor de norma, constituyen siempre un elemento importante para la interpretación de la ley, pues permiten conocer la mens legislatoris para poder llegar a la ratio legis” (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 192). De igual forma este criterio que nos hace mención Rojas Amandi es aplicable en nuestro país, porque tales antecedentes legislativos no pueden cambiar lo que se encuentra de forma explícita en la ley por más disparidad que hubiese entre una y otra.

### **2.3. Método de interpretación analógico**

La interpretación analógica “consiste en aplicar o hacer extensiva una disposición a situaciones que no era la intención del legislador regular, por su sola semejanza, con la situación verdadera aplicable, o sea por su similitud o parecido” (Fernández Martínez, 1998, pág. 127).

“Utilizar la analogía significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rijan un caso semejante” (B. Villegas, 2001, pág. 175). En palabras de Vizcaíno expresa que:

Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que sí está prevista en dicha ley.

Comúnmente, esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que nos dice que “donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho”. (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 340).

La utilización del método analógico representa una interpretación delicada, ya que de no existir una adecuada semejanza entre el hecho no previsto y la que sí está prevista en la ley, “se pueden llegar a conceder alcances que en realidad no posee y, por consiguiente, se le puede aplicar indebidamente” (Arrijo Vizcaíno, 2008, pág. 340). García Máynez sustenta que:

“Para que la aplicación del razonamiento sea correcta, no basta la simple semejanza de sus situaciones de hecho, una prevista y otra no prevista por la Ley; requiérese asimismo, que la razón en que la regla legal se inspira, exista igualmente en relación con el caso imprevisto... cuando nos permitimos extender por analogía una fórmula legal a casos no previstos en ella, lo hacemos convencidos de que el legislador habría querido lógicamente tal solución, si hubiera conocido la misma hipótesis”. (García Máynez, 2002, págs. 335-336).

El llevar la aplicación de la técnica analógica se realiza por diversas razones la primera es porque existe igualdad o similitud de motivos, la segunda porque existe una mayor razón o en ultimo caso porque lo que ocurre es precisamente lo contrario. En nuestro caso las herramientas que se le entregan al trabajador para que este pueda desempeñar sus funciones a que fue asignado representan una semejanza respecto al viático o gastos de viaje.

Ya que como se mencionaba anteriormente estas cantidades de dinero que proporcionan las empresas van destinadas a la atención de gastos concretos de transporte, hospedaje y alimentación que las empresas entregan a sus trabajadores cuando éstos deban desplazarse de forma temporal de su centro de trabajo con el fin de cumplir con las obligaciones a su cargo (Pérez Chávez & Fol Olguín, 2008, pág. 15). Aquí no nos importa si uno es especie o en dinero, así como su temporalidad; la semejanza que nos interesa es lo que representa para el trabajador y lo que dispone la ley para adaptar el aforismo que menciona Vizcaíno “donde existe la misma situación de hecho, debe existir la misma razón de derecho” (Arriola Vizcaíno, 2008, pág. 340).

El legislador para las herramientas solo hace mención en el artículo 94 en su último párrafo de la LISR a lo siguiente:

No se considerarán ingresos en bienes, los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores ni el uso de bienes que el patrón proporcione a los trabajadores para el desempeño de las actividades propias de éstos siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.<sup>6</sup>

Aquí podemos interpretar que el legislador pretende aclarar que el entregar las herramientas al trabajador no es motivo de acumulación de ingresos, diciendo expresamente no se considerarán ingresos en bienes por lo que al no presentar ingresos estos no son objeto de la ley. Aunque, hace la aclaración, de que no se consideraran siempre y cuando esten en la naturaleza del trabajo prestado, lo cual se asemeja con el ingreso por viáticos y gastos de viaje al revelar en

---

<sup>6</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

el artículo 90 de la LISR que se considera ingreso salvo que se compruebe con los respectivos comprobantes fiscales en nombre de aquél por el que se presta el servicio.

Ante dos eventualidades similares se debería de llegar al mismo resultado, sin embargo, el legislador al reafirmar la conotación que ya había expresado en el artículo 90 dentro del artículo 93 de ingresos exentos y este limitarlo en su deducción, es donde ya no se está aplicando la misma razón de derecho. Ya que como se ha venido mencionando este no representa un ingreso para el trabajador por lo que no debería de considerarse exento, sino solo no objeto de la ley, únicamente en los casos en que no se cumplan con las formalidades para conceptuarlos como no objetos es donde la ley los considera ingresos gravables.

#### **2.4. Método de interpretación sistemático**

El método de interpretación sistemático nace ya que la ciencia jurídica tiende a considerar al Derecho como un sistema, Savigny "...nos muestra que todas las instituciones de Derecho forman un vasto sistema, y que la armonía de este sistema en donde reproduce su naturaleza orgánica, puede solamente darnos su completa inteligencia" (Hallivis Pelayo, 2007, pág. 408).

Asimismo, para Amandi "el método sistemático supone que el todo es más que la suma de sus partes. Y siguiendo a Hegel, la concepción del método sistemático supone que 'verdad está en el todo y no en las partes'" (Rojas Amandi, Argumentación jurídica, 2010, pág. 192).

Para Bobbio la interpretación sistemática:

..basa sus argumentos en el presupuesto de que las normas de un ordenamiento o, más exactamente, de una parte del ordenamiento ...constituyen una totalidad ordenada...y que, por tanto, es lícito aclarar una norma oscura o integrar una norma deficiente, recurriendo al llamado "espíritu del sistema" yendo aun en

contra de lo que resultaría de una interpretación meramente literal. (Bobbio, 1987, pág. 180).

Considerando que el método sistemático tiene por objeto analizar el todo como una unidad, situemos nuestro caso en lo que se considera salario en la Ley del Seguro Social (LSS), para esto el artículo 27 indica que “El salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”.<sup>7</sup>

Respecto a si el viático y los gastos de viaje representan un ingreso para el trabajador por su trabajo, este no lo es, siempre y cuando dicho ingreso cumpla su función y naturaleza, ya que en caso de entregarse al trabajador y este no lo compruebe estaría formando parte del cálculo del salario base de cotización. Ya que “para que una retribución pueda considerarse parte integrante del salario, es suficiente que se entregue a cambio del trabajo o servicio prestado” (Suprema Corte de Justicia de la Nación; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, pág. 30).<sup>8</sup>

Esta interpretación nos la confirma Santamaría, expresando que:

Las cantidades que se paguen o se reembolse a los trabajadores por concepto de viáticos en viajes que realicen en cumplimiento de las obligaciones que deriven del contrato de trabajo y que estén comprobadas con los documentos idóneos de comidas, hoteles, transportación y otros análogos, no constituyen parte del salario de ellos por lo que no se debe integrar al salario base de cotización.

---

<sup>7</sup> Ley del Seguro Social, 2014, México.

<sup>8</sup> Véase también <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revlads/cont/7/art/art6.pdf>

Si de estos gastos no puede comprobarse que se trata de viáticos y sólo consisten en pagos en efectivo, deben considerarse como remuneraciones que se integran a los elementos variables del salario base de cotización. (Santamaría García, 1994, pág. 77).

De igual forma la SCJN en diversas tesis y jurisprudencias ha señalado que los viáticos:

...no son una retribución por el trabajo prestado, sino cantidades al trabajador para sus gastos de transporte, hospedaje y alimentación en caso de que tenga que desempeñar sus labores fuera de su domicilio o residencia habitual, por lo que en ningún momento pueden ser considerados como parte del salario...ni constituyen un ingreso directo a su patrimonio,... (Suprema Corte de Justicia de la Nación; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, págs. 32-34).

Complementado el método analógico donde se expuso la semejanza de las herramientas que obtiene el trabajador en el desempeño de su trabajo, analizándolo desde el método sistemático el mismo artículo 27 en su fracción I estipula que se excluyen del salario base de cotización los instrumentos de trabajo tales como herramientas, en este sentido nuestra interpretación guarda relación entre los distintos métodos de interpretación.

Una vez realizado el análisis de diversos métodos de interpretación veamos lo referente a la aplicación estricta, a fin de determinar la postura a tomar respecto a la limitación en la deducción de los viáticos y gastos de viaje derivado de considerarse un ingreso exento para la LISR.

### **Capítulo III. Aplicación estricta y su viabilidad en la limitación de la deducción**

En los criterios doctrinarios que nos establece Fernández Martínez nos indica que “en duda, la ley no debe interpretarse ni en contra ni a favor del contribuyente, sino de acuerdo a su verdadero significado” (Fernández Martínez, 1998, pág. 127). Para lograr ese resultado existe diversidad de métodos de interpretación los cuales nos ayudan a crear una aplicación estricta congruente con las normas jurídicas.

#### **3.1. Aplicación estricta**

El artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> Código Fiscal de la Federación, 2014, México.

Del análisis de este precepto se desprende que el Derecho Tributario tiene su propio método de interpretación, en lo que respecta al primer párrafo del citado artículo del CFF, el cual tiene fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras fundadas en la norma jurídica, esto es, la interpretación literal, gramatical o declarativa como la llaman diversos autores.

Pero entonces como diría Arrijo Vizcaíno ¿En qué consiste este método? ¿Qué similitud o diferencia tiene respecto a los otros métodos? Para contestar estas interrogantes nos apunta Arrijo Vizcaíno (2008, págs. 341-342) que en el fondo el método de aplicación estricta,

Es una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual; queda terminantemente prohibido hacer extensiva sus consecuencias jurídicas a casos o situaciones no expresadas en la norma, con esto niega la posibilidad de realizar una interpretación analógica; respecto a los métodos de interpretación auténtica y a contrario sensu no se aplicaran a menos que estas ayuden a desentrañar el significado gramatical y conceptual de la propia Ley.

Infiriendo la interpretación de Arrijo Vizcaíno de la aplicación estricta, esta se centra únicamente en el método literal, sin embargo, el solo utilizar un método de interpretación denota carencia al momento de tener nuestro criterio respecto a cierta norma en particular. Ya que lo que hay que entender por el artículo 5 del CFF es que para interpretar las leyes en materia fiscal, se deben de usar los métodos necesarios para desentrañar la verdadera razón de la norma o por lo menos la más cercana a la esencia del precepto que estemos interpretando. Una vez realizado esto ya se tiene un criterio o postura establecido frente a cierto acto, el cual es cuando el CFF se refiere a aplicación estricta (Izaza, Covarubias, Tron Petit, & Ibarra, 2009).

### **3.2. Viabilidad en la limitación de la deducción**

La decisión de viabilidad de realizar la deducción al 100% o en la proporción que señala el artículo 28 (47% o 53%) radica fundamentalmente en que la LISR sitúa al viático y al gasto de viaje comprobado a nombre del patrón como un ingreso exento para el trabajador. El cual derivado de la reforma a la LISR para 2014 el legislador en busca corregir la asimetría fiscal que existe al tener ingresos que no pagan impuesto y por otro lado el patrón deduce en su totalidad, con la finalidad de mejorar la captación de impuestos.

Aunque al realizar esta adición en el texto de ley y dejar como ingreso exento expresamente a los viáticos y gastos de viaje, surge la incógnita si por el importe que se da al trabajador para sufragar estos gastos de deba aplicar la proporción antes mencionada. A lo cual derivado del análisis efectuado en los anteriores capítulos y mediante los métodos de interpretación que acepta el CFF para la aplicación estricta de las normas que establecen cargas a los particulares, encontramos que:

En realidad, desde el punto de vista técnico es absurdo que la Ley maneje estos conceptos, ya que no implican ingreso alguno para el trabajador, puesto que se trata de cantidades que se les asignan para desempeñar funciones a nombre de la empresa, debiendo reintegrar las cantidades no erogadas como gasto de viaje o de representación sin tener beneficio económico alguno. En otros casos, los trabajadores efectúan las erogaciones mencionadas y posteriormente presentan los comprobantes de las mismas, a nombre de la empresa, con los requisitos de deducibilidad, para que les sean efectuados los reembolsos, sin tener también en

este caso beneficio económico alguno, por lo que desde este punto de vista no deberían pagar impuesto alguno aun cuando no estuvieran mencionados en la Ley como exentos. (Iturriaga Bravo, 1996, pág. 54).

En realidad todo viático y gasto de viaje no debería estar gravado al no representar un incremento al patrimonio del trabajador, no obstante, mientras dicho gasto no se compruebe con la documentación fiscal correspondiente a nombre del patrón, se presume que dicho ingreso es una gratificación extra a su trabajo, y en este sentido la ley lo tipifica como ingreso. Bajo este entendido el legislador al no saber si por estos gastos las empresas cuentan con los comprobantes correspondientes los considera ingresos gravados y hace la mención de su excepción.

Pero en caso contrario si fuera ingreso para el trabajador por ende gravaría para la LISR y no representaría ingreso exento para el trabajador, con lo cual el patrón no estaría en la disyuntiva de deducir solo una parte conforme al artículo 28 de la LISR.

Viéndolo en lo que respecta a ingreso para Sonia Venegas:

...la renta es un producto que se incorpora al patrimonio de una persona; este producto dimana de una fuente que puede estar constituida por un capital, un trabajo, o la combinación de ambos, y esta fuente debe tener cierta permanencia; la renta debe ser susceptible de medirse pecuniariamente. (Venegas Alvaréz, 2007, pág. 250).

De esta forma si se llegará a considerar ingreso para el trabajador es algo que efectivamente mejorará el patrimonio del trabajador, además que debe ser medible en términos monetarios, considerándose realmente una gratificación disfrazada de un ingreso que la ley considera exento. Y por el contrario si analizamos el concepto de ingreso para Sonia Venegas en

lo que respecta el viático y gastos de viaje no encontramos similitud alguna. A la luz de la doctrina “la renta debe poder separarse de su fuente y realizarse; así, por ejemplo, no basta que el trabajo de una persona haya generado un salario, sino que es necesario que este salario sea percibido” (Venegas Alvaréz, 2007, pág. 250).

En este entendimiento no tiene justificación que el legislador sitúe el ingreso por viáticos y gastos de viaje comprobados como un ingreso exento dentro del artículo 93 de la LISR, si dentro del artículo 90 ya hace la mención de que se trata de un ingreso no gravable.

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.<sup>10</sup>

Bajo esta aclaración que hace la ley en el sexto párrafo del artículo 90, quedaría más que resulta, ya que como se ha mencionado si realmente se comprueban dichos gastos no representarían ingreso alguno para el trabajador, los cuales bajo este precepto no se considerarían ingresos y por ende no serían objeto de renta. Ni tampoco entrarían en el supuesto del artículo 28.

Examinando esta situación dichos gastos se deducirían al 100% durante el ejercicio en que se realicen y no las proporciones mencionadas, ya que como bien se analizó con el método analógico para el caso de las herramientas estas no forman parte del salario lo cual sería el mismo caso que los viáticos y gastos de viaje. En la cual el legislador únicamente hizo la

---

<sup>10</sup> Ley del Impuesto sobre la Renta, 2014, México.

mención de no considerar ingreso a las herramientas siempre y cuando estén relacionadas con la actividad que desarrolla, lo cual coincide con los viáticos al hacer la mención de si son comprobados a nombre del patrón estos no serán ingreso. Aquí la diferencia radica en que el legislador situó a estos últimos con el título de exento, pero bajo el mismo análisis no debería catalogarlos de dicha forma, ya que ambos no representan ingresos objeto para el trabajador.

### **3.3. Principio de seguridad jurídica**

En materia tributaria encontramos dos tipos de principios: los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados.

Para los principios constitucionales tributarios encontramos que “son aquellos que están recogidos en la Constitución y que son aplicables a todo el ordenamiento jurídico, incluido el ámbito tributario. Entre ellos se encuentran el de legalidad y el de seguridad jurídica” (Chagoyán Celis, 2007, pág. 5).

Mientras que los principios tributarios constitucionalizados en palabras de Eusebio González, citado por Chagoyán Celis (2007, pág. 5):

Son aquellos principios de origen tributario que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales decimonónicos. Estos principios son exclusivos del ámbito tributario, pero han sido incorporados en las Cartas Magnas a efecto de garantizar su observación, respeto y aplicación en beneficio de los gobernados. En esta categoría se encuentran los de proporcionalidad, equidad, igualdad, generalidad, razonabilidad,...

Estos forman parte de la columna vertebral del derecho fiscal, al cual Arrijo Vizcaíno llama al principio de constitucionalidad diciendo “que no basta con que la relación jurídico-

tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la ley aplicable, sino que esta ley debe encontrarse además fundada en los correspondientes preceptos constitucionales, o al menos, debe evitar el contradecirlos” (Ortega Maldonado, 2009, págs. 79-80).

Es por ello que el principio de seguridad jurídica se encarga de dar un trato igual de todos ante la ley, frente a los posibles abusos y arbitrariedades del sistema. La cual incluye dos ideas básicas que le dan su argumento al principio de seguridad jurídica que son:

1. Certidumbre del Derecho, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza.

2. Eliminación de la arbitrariedad, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

(Chagoyán Celis, 2007, pág. 6).

Por último, ilustrado este principio en caso de un abuso por la autoridad que nos argumente que para la deducción del concepto que se le entregó al trabajador para viáticos y gastos de viaje este se tenga que deducir en las proporciones señaladas en la ley, estaría violando los principios constitucionales al emitir una arbitrariedad que contradice al objeto real de la ley y de los preceptos analizados.

## **Conclusiones**

No hay hecho imponible que sujete como ingreso a gravamen del impuesto sobre la renta a los conceptos de viáticos y gastos de viaje que recibe el trabajador para trasladarse de forma temporal de su lugar de trabajo con el fin de realizar la labor para la cual fueron contratados, no representan un ingreso al patrimonio del trabajador, siempre y cuando estos sean comprobados.

En caso contrario si el trabajador no comprueba los gastos o no lo realiza conforme a los requisitos fiscales de deducibilidad que establece la ley para cada gasto en particular, este se considerará ingreso para el trabajador.

Por ende la apreciación del legislador de considerarlo ingreso exento es errónea, ya que verdaderamente representa un ingreso no objeto en el impuesto sobre la renta para la persona física que lo recibe.

Derivado de esto la limitación en la deducción que hace referencia el artículo 28 en la fracción XXX no procede su aplicación, ya que a pesar de que el legislador indica que los conceptos de viáticos y gastos de viaje que el trabajador compruebe con los respectivos comprobantes fiscales a nombre del patrón sean ingresos exentos, estos realmente no son ingresos para el trabajador y no deberían llevar la etiqueta de exento. Por lo cual el patrón debe de deducir los mismos en su totalidad siempre que cuente con la documentación que los ampare.

Esta apreciación se logró llegar analizando los diversos métodos de interpretación que nos permite utilizar el artículo 5 del CFF en su aplicación estricta de las normas jurídicas.

## **Recomendaciones**

Se recomienda la eliminación de la fracción XVII del artículo 93 de la LISR, ya que este precepto está de sobra y únicamente se presta a confusión respecto al nuevo ordenamiento que agregó el legislador para el ejercicio 2014 en el artículo 28 fracción XXX de la LISR, en la búsqueda de corregir la asimetría fiscal de los ingresos exentos que percibe el trabajador y que el patrón deduce en su totalidad.

Ya que si este no se hallase en la ley, no existiría desconcierto alguno ya que el mismo precepto existe dentro del párrafo sexto del artículo 90 de la LISR, solo que con la naturaleza de que no se le da la figura de ingreso exento.

Por otro lado se recomienda continuar indagando el hecho estudiado en el método analógico, en el supuesto que si las herramientas entregadas a trabajadores no son ingreso los gastos de viáticos tampoco deben serlo porque hay identidad de hechos y debe haber identidad de derecho. También vale la pena explorar si por estas mismas condiciones jurídicas, es posible encontrarse frente a una violación a la equidad tributaria la cual esencialmente consiste en que dos personas con las mismas condiciones deberían ser tratadas igual por la ley.

Dentro de otras implicaciones a estudiar son en caso de que los viáticos no fueren comprobados ¿ello haría que el patrón haga la deducción como salarios, con las obligaciones de retención y por ende con el deterioro injusto del salario ordinario del trabajador?

## Bibliografía

- Arrijo Vizcaíno, G. (2008). *Derecho fiscal*. México: Themis.
- B. Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Depalma.
- Bobbio, N. (1987). *Teoría general del derecho*. Colombia: Temis.
- Briseño Sierra, H. (1977). *El impuesto al ingreso global de las personas físicas*. México: Cárdenas.
- Calvo Nicolau, E. (1999). *Tratado del impuesto sobre la renta*. México: Themis.
- Carrasco Iriarte, H. (2001). *Derecho fiscal I*. México, Distrito Federal: IURE Editores.
- Chagoyán Celis, K. B. (2007). Principios constitucionales tributarios y principios tributarios constitucionalizados. *Suprema Corte de Justicia de la Nación*, 23.
- Código Fiscal de la Federación. (2014). *Código Fiscal de la Federación*. México, México: Themis.
- De la Garza, S. F. (2001). *Derecho financiero mexicano*. México: Porrúa.
- Deveali, M. L. (1968). Viáticos y gastos de viaje en el régimen previsional. *Derecho del trabajo*, 95.
- Fernández Martínez, R. d. (1998). *Derecho fiscal*. México: McGraw-Hill.
- García Máynez, E. (2002). *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa.
- Guastini, R. (2006). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. México: Porrúa.
- Hallivis Pelayo, M. (2007). *Teoría general de la interpretación*. México: Porrúa.
- Impuestos, causantes de, y causantes exentos, concepto, 206383 (Segunda sala diciembre de 1993).
- Iturriaga Bravo, L. (1996). *Estudio práctico del régimen fiscal del impuesto sobre la renta de sueldos y salarios*. México: ISEF.
- Izaza, J., Covarubias, J., Tron Petit, J., & Ibarra, A. &. (25 de marzo de 2009). Mesa de debate sobre derecho tributario. Interpretación de la norma tributaria. *Instituto de Investigaciones Jurídicas*. México.

- Jarach, D. (2000). *El hecho imponible, Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot.
- Johnson Okhuysen, E. A. (1982). *Impuesto sobre la renta de las personas físicas*. México: Instituto Superior de Estudios Empresariales.
- Jurídicas, I. d. (1984). *Diccionario jurídico mexicano*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Ley del Impuesto sobre la Renta. (2014). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. México, México: Themis.
- Ley del Seguro Social. (2014). *Ley del Seguro Social*. México, México: Themis.
- Margain Manatou, E. (2008). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. México: Porrúa.
- Murray Haig, R. (1964). El concepto de ingreso: Aspectos económicos y legales. En R. A. Musgrave, & C. S. Shoup, *Ensayos sobre economía impositiva* (pág. 643). México: Fondo de cultura económica.
- Ortega Maldonado, J. M. (2009). Los derechos fundamentales en materia tributaria que consagran las constituciones locales. *Derecho Constitucional Estatal*, 79-97.
- Pérez Chávez, J., & Fol Olguín, R. (2008). *Viáticos y gastos de viaje*. México: Tax Editores Unidos.
- Republica, P. d. (09 de mayo de 2014). *Paquete económico para el ejercicio fiscal 2014*. Obtenido de Cámara de diputados: [http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06\\_lir.pdf](http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/ingresos/06_lir.pdf)
- Rodríguez Lobato, R. (2009). *Derecho fiscal*. México: Oxford University Pres.
- Rojas Amandi, V. M. (2010). *Argumentación jurídica*. México: Oxford University Press.
- Rojas Amandi, V. M. (2010). Interpretación y argumentación del juez constitucional. *Jurídica anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana*, 91-107.
- Salario, no forman parte del, viáticos, gastos de automóvil, 195763 (Tribunales Colegiados de Circuito agosto de 1998).
- Santamaría García, J. (1994). *Salario integrado para las cuotas del seguro*. México: Ediciones Contables y Administrativas.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación; Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. (2006). *Decisiones relevantes de la suprema corte de justicia de la nación*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Venegas Álvarez, S. (2007). *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.