

# Aspectos fiscales aplicables a la prestación de comedor para los trabajadores



La prestación de “comedor” debe entenderse como producto de una relación laboral. Ello debido a que existen argumentos para sostener que los servicios de comedor corresponden a una prestación integrante del salario de los trabajadores, siempre y cuando esta misma, no se entienda como producto “fuera” de una relación laboral. Por su parte, la Ley de Ayuda Alimentaria para los Trabajadores (LAAT) señala que su objetivo primordial es promover y regular la instrumentación de esquemas de ayuda alimentaria en beneficio de los trabajadores, con el propósito de mejorar su estado nutricional; así como prevenir las enfermedades vinculadas con una alimentación deficiente y proteger la salud en el ámbito ocupacional

67

Colegio de Contadores Públicos  
de México



C.P.C. Humberto Zapien Aguilar, Integrante de la Comisión de Auditoría Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. y Socio de Impuestos en Deloitte

C.P.C. Hugo Solorio Cabrera, Gerente Senior de Impuestos en Deloitte



## INTRODUCCIÓN

Como se recordará, el pasado 1 de enero de 2014 entró en vigor la reforma fiscal. Entre los cambios a destacar en materia del impuesto sobre la renta (ISR), se encuentra la fracción XXX del artículo 28 de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en la cual se señala que no serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador hasta por la cantidad que resulte por aplicar el factor del 0.53 al monto de dichos pagos. Sin embargo, en caso de disminuir las prestaciones de un ejercicio a otro, el factor a aplicar será del 0.47.

En ese sentido, resulta importante analizar los efectos que esta modificación tendrá sobre las prestaciones que las empresas pagan a sus trabajadores, además de conocer cómo impacta en su situación financiera la limitación de la deducción.

Asimismo, cabe decir que puede existir falta de claridad en los pagos que deben ser sujetos a deducción proporcional, conforme a lo establecido en el artículo 28, fracción XXX de la LISR.

Es por lo anterior que en el presente artículo analizaremos los principales aspectos, en materia fiscal, aplicables a la prestación de comedor que las empresas pueden otorgar a sus empleados, considerando las recientes reformas fiscales aplicables a partir del ejercicio 2014.

## ANTECEDENTES

68

Es importante aclarar, antes de iniciar con el análisis de los aspectos fiscales, la definición del concepto “comedor” que será materia de estudio en este trabajo, pues comúnmente este concepto puede confundirse con la prestación que los patrones entregan a sus trabajadores bajo el concepto de “alimentos”, el cual para efectos legales tiene un significado distinto.

Desde el punto de vista del patrón, el servicio de comedor que se proporciona a los empleados corresponde a una erogación en beneficio de estos últimos, la cual puede involucrar diversos fines, como buscar un apoyo económico para la plantilla laboral o quizá, proveer de facilidades para evitar que los trabajadores se desplacen a una cierta distancia para obtener sus alimentos o, en algunos casos, el motivo radica en que el centro de trabajo se ubica en zonas carentes de urbanización.

En cualquier caso, el patrón realiza una erogación directamente relacionada con los empleados, por lo que, en ese sentido, cuando la empresa de que se trate no cuente con empleados, entonces no sería posible entender una erogación de esta naturaleza.

Por tanto, la prestación de comedor debe entenderse como producto de una relación laboral, en términos del artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), donde se establece que esta prestación integrará al salario de los trabajadores.

Asimismo, existe un concepto análogo al “comedor” que podemos encontrar en la Ley del Seguro Social (LSS): la “alimentación”. Éste no tiene propiamente una definición en ese ordenamiento, pero al observar el Acuerdo 77/94 del H. Consejo Técnico del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), en su inciso III, nos percataríamos de que se hace mención a que la LSS no distingue si dicho concepto debe comprender uno, dos o tres alimentos. Esto deja en claro que la alimentación a que se refiere la fracción V del artículo 27 de la citada ley, no es otro más que la erogación que realiza el patrón por proporcionar comidas o el servicio de comedor a sus trabajadores.

Por su parte, el concepto de “alimentos”, en sentido amplio, puede tener otro tipo de connotaciones, es decir, no solamente referirse a las comidas que procuren elementos nutricionales al organismo. A este respecto, el artículo 308 del Código Civil Federal (CCF) señala que:

*Los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Respecto de los menores los alimentos comprenden, además, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista, y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales.*

A su vez, el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 308 menciona lo siguiente:

*Los alimentos comprenden:*

**I.** *La comida, el vestido, la habitación, la atención médica, la hospitalaria y en su caso, los gastos de embarazo y parto;*

**II.** *Respecto de los menores, además, los gastos para su educación y para proporcionarles oficio, arte o profesión adecuados a sus circunstancias personales;*

**III.** Con relación a las personas con algún tipo de discapacidad o declarados en estado de interdicción, lo necesario para lograr, en lo posible, su habilitación o rehabilitación y su desarrollo, y

**IV.** Por lo que hace a los adultos mayores que carezcan de capacidad económica, además de todo lo necesario para su atención geriátrica, se procurará que los alimentos se les proporcionen, integrándolos a la familia.

De las transcripciones anteriores se reitera que el concepto de alimentos puede incluir una serie de elementos adicionales, un tanto distintos de la comida propiamente, y distintos también del concepto de "comedor".

En este orden de ideas, se debe tener claro que el patrón solamente está en posibilidad de entregar una prestación producto de una relación laboral que mantiene con los empleados, la cual necesariamente corresponderá al servicio de comedor. Para el caso de los alimentos, éstos son proporcionados solamente por quien tiene la obligación de suministrarlos por ministerio de ley.

## ASPECTOS APLICABLES AL PATRÓN

### ISR

Respecto a los efectos para el patrón, en la LISR en vigor a partir del 1 de enero de 2014, la fracción XXX del artículo 28 señala lo siguiente:

**28.** 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.

Lo anterior, claramente, limita la deducción de los patrones a un 47% o 53%, según sea el caso, sobre los pagos que realicen a sus trabajadores. Quienes los perciben, a su vez, se encuentran exentos del impuesto sobre la renta (ISR), como podría ser la previsión social, aguinaldo, primas vacacionales, horas extras, etcétera.

Ahora bien, el servicio de comedor, como cualquier prestación en beneficio de los trabajadores, podrá ser sujeto de la limitante señalada, salvo en el caso de que dicha prestación no corresponda a un ingreso exento para el trabajador.

Para estos efectos, el último párrafo del artículo 94 de la LISR señala 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*



**...los patrones podrán efectuar la deducción de las erogaciones que realicen por concepto de comedor, siempre y cuando los mismos se pongan a disposición de todos los empleados...**

*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.*

En ese sentido, por disposición expresa del artículo 94 de la LISR, para efectos de esa ley, el concepto de "comedor" no corresponde a un ingreso para los trabajadores, por lo que la limitante de deducción al 53% o 47%, no resulta aplicable, puesto que la misma sólo aplica para las erogaciones que representen un ingreso para el trabajador y, además, este último se considere exento.

Además, esa ley contempla el servicio de comedor como un gasto para las empresas en una fracción particular del artículo 28, además de establecer requisitos propios para su deducción, tal y como se indica a continuación:

**28.** Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

...

**XIX.** Los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa y aun cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

*El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son: el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el primer párrafo.*

En efecto, los patrones podrán efectuar la deducción de las erogaciones que realicen por concepto de comedor, siempre y cuando los mismos se pongan a disposición de todos los empleados, y no excedan el monto equivalente a un salario mínimo por trabajador y por día de uso.

### Seguro Social

Por su parte, la LSS establece en su artículo 27 los conceptos que deberán de integrar al salario base de cotización, mismo que sirve de base para la determinación de las aportaciones de seguridad social que deben cubrir los patrones:

**27.** 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. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:

...

**V.** La alimentación y la habitación cuando se entreguen en forma onerosa a los trabajadores; se entiende que son onerosas estas prestaciones cuando el trabajador pague por cada una de ellas, como mínimo, el veinte por ciento del salario mínimo general diario que rija en el Distrito Federal...

Conforme a lo anterior, es importante notar que la LSS hace referencia al concepto de alimentación, mas no a los servicios de comedor. Sin embargo –como ya se mencionó– ambos conceptos son análogos y se refieren a las comidas que proporcionen los patrones a sus trabajadores, debido la existencia de una relación laboral.

Al respecto, la LSS menciona que la prestación de alimentación no se considerará como integrante del salario, por lo que no se pagarán las aportaciones de Seguridad Social cuando se otorguen

los servicios de comedor de manera onerosa, entendiendo que los patrones deberán cobrar a sus trabajadores por el servicio un importe superior al 20% del salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, por cada día y trabajador que haga uso del servicio.

### **Ley de Ayuda Alimentaria para los Trabajadores**

Por otro lado, la LAAT tiene por objeto el promover y regular la instrumentación de esquemas de ayuda alimentaria en beneficio de los trabajadores, con el propósito de mejorar su estado nutricional; así como prevenir las enfermedades vinculadas con una alimentación deficiente y proteger la salud en el ámbito ocupacional.

En dicho ordenamiento se establece que únicamente los patrones que otorguen a sus trabajadores ayuda alimentaria, en las modalidades y bajo las condiciones establecidas en la propia ley, podrán recibir los beneficios fiscales.

Asimismo, ese ordenamiento señala que los patrones podrán establecer esquemas de ayuda alimentaria para los trabajadores, por ejemplo, a través de comidas proporcionadas a los trabajadores en comedores, restaurantes u otros establecimientos de consumo de alimentos, mismos que podrán ser contratados directamente por el patrón, administrados por un tercero mediante el uso de vales impresos o electrónicos.

Por otro lado, la LAAT también establece que con el propósito de fomentar el establecimiento de los esquemas de ayuda alimentaria en las diversas modalidades y alcanzar los objetivos previstos, los gastos en los que incurran los patrones para proporcionar servicios de comedor a sus trabajadores, así como de vales para consumo de alimentos en establecimientos, serán deducibles en los términos y condiciones que se establecen en la LISR.

Es de resaltar que de una lectura armónica a las disposiciones de la LAAT y la LISR, se entiende que los servicios de comedor pueden ser proporcionados a través de vales electrónicos que sean aceptados en comedores, restaurantes u otros establecimientos de consumo de alimentos, lo cual otorga una gran facilidad, tanto a los patrones como

a los trabajadores, en la entrega y uso de la prestación.

### **ASPECTOS APLICABLES AL TRABAJADOR**

Como ya lo vimos, desde el punto de vista de la LFT existen argumentos para sostener que los servicios de comedor corresponden a una prestación integrante del salario de los trabajadores, siempre y cuando esta prestación no se entienda como producto fuera de una relación laboral.

Por supuesto, existen trabajos especiales donde la propia LFT obliga a los patrones, bajo ciertas circunstancias, a proporcionar alimentación a sus trabajadores; no obstante, en este caso habrá que analizarse particularmente las circunstancias para verificar si se trata de una prestación o se asemeja, por ejemplo, a una de las llamadas “herramientas de trabajo”.

Por lo que se refiere al ISR –como se apuntó anteriormente– esta prestación no se considera ingreso para el trabajador; por tanto, no está sujeta al impuesto conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 94 de la LISR.

Cabe destacar que la fracción XXVI del artículo 93 del ordenamiento citado, señala lo siguiente en relación con los ingresos exentos para personas físicas:

**93.** *No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:*

...

**XXVI.** *Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.*

Por tanto, debemos entender que el concepto “alimentos” referido en el artículo 93 no corresponde a la prestación del servicio de comedor, independiente de la modalidad en la que se entregue, pues –como ya lo vimos– sólo el obligado ante un acreedor alimentario puede entregarlos.

Así, el patrón está imposibilitado para hacer una entrega de esta naturaleza, la cual también es distinta a la obligación judicial que se le puede imponer para retener de la nómina de sus trabajadores el



72

importe correspondiente a alimentos para entregar a un acreedor alimentario.

De igual manera, para efectos del Seguro Social la prestación de comedor no integra al salario base de cotización (SBC), cuando se cumple con el requisito de entregarla de manera onerosa. Al respecto, es importante considerar que a diferencia de lo indicado para otras prestaciones listadas en el artículo 27 de la LSS, cuando se rebasen los límites establecidos para cada una de ellas, integrarán solamente los excedentes al SBC, en el caso de la alimentación o comedor. Si no se cumple con el requisito de entregarse de manera onerosa, la totalidad de la prestación entregada al trabajador o el costo de la misma, se integraría en dicho SBC.

## CONCLUSIONES

Con base en lo analizado, consideramos pertinente concluir que, en la mayoría de los casos, las prestaciones entregadas por los patrones son producto de una relación laboral y que la prestación que los mismos entregan corresponde al servicio de comedor o alimentación.

Asimismo, el servicio de comedor o alimentación corresponde a las comidas entregadas a los trabajadores, algo distinto del concepto de “alimentos” en materia civil.

Por lo que se refiere a la LISR, la prestación de comedor corresponde a una erogación 100% deducible que no es sujeta de la limitante del 47% o 53%, aplicable a partir del ejercicio 2014. Además, desde el punto de vista de los trabajadores, esa prestación no corresponde a un ingreso y, por tanto, no es sujeto de impuesto.

En materia de la LSS, la prestación de comedor, cuando se entrega de manera onerosa, no es integrable al SBC, por lo que ni el patrón ni el empleado se ven afectados.

Finalmente, se deben destacar los beneficios que emanan de la LAAT, donde se establecen las modalidades en las cuales se puede entregar el servicio de comedor, mismas que corresponden a comidas proporcionadas directamente a los empleados en comedores, restaurantes o mediante vales electrónicos para el consumo de alimentos. •