



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

Universidad Panamericana

POSGRADO EN DERECHO

I. V. A.

POR CONCEPTO DE GASTOS FINANCIEROS.

La improcedencia de los gastos financieros,
al no originarse por conducta morosa de la
Entidad o Dependencia.

TESIS

**PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN DERECHO FISCAL**

**PRESENTA:
ALEJANDRO RAVEL MÁRQUEZ**

**DIRECTOR DE TESIS:
DR. LUIS JOSÉ BÉJAR RIVERA**

MÉXICO, 2013

Universidad Panamericana

POSGRADO EN DERECHO

I. V. A.

POR CONCEPTO DE GASTOS FINANCIEROS.

La improcedencia de los gastos financieros,
al no originarse por conducta morosa de la
Entidad o Dependencia.

Dedicatoria.

Doy muchas gracias:

A la vida.

A mi esposa Brenda e hijos Andrea y Alexander, por su amor, comprensión y paciencia.

A mi familia, por la confianza y apoyo para emprender mis metas.

Al Dr. Béjar, por su gran apoyo y aporte personal para cumplir con mi objetivo.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	XIX
INTRODUCCIÓN	XXI
<u>CAPÍTULO PRIMERO.</u>	1
MARCO HISTÓRICO.	1
1.- MARCO LEGAL DE LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.	1
A) Regulación normativa de los contratos en México.	1
a) El Código Civil.	1
B) Regulación normativa de los Contratos Administrativos en México.	2
a) Fundamento constitucional.	3
b) Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.	4
b.1 Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto de la Federación.	5
c) Ley del Servicio de Inspección Fiscal.	5
d) Ley de Inspección de Contratos y Obras Públicas.	6
e) Ley de Inspección de Adquisiciones.	6
f) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.	6
g) Ley Sobre Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de la Administración Pública Federal.	7
h) Las legislaciones en materia de Adquisiciones, Arrendamientos, Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas.	7

<u>CAPÍTULO SEGUNDO.</u>	9
LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.	9
1.- EI CONTRATO.	9
A) Contrato.	9
a) Clasificación de los contratos.	12
a.1 Unilateral y bilateral.	12
a.2 Oneroso y gratuito.	13
b) Elementos del contrato.	15
b.1 Consentimiento.	15
b.1.1 Ausencia del consentimiento.	16
b.2 Objeto.	16
b.3 Solemnidad.	16
B) El contrato administrativo.	17
a) Surgimiento del contrato administrativo.	17
b) Características del Contrato Administrativo.	21
b.1 Juridicidad.	21
b.2 Bilateralidad.	21
b.3 Desigualdad.	22
b.4 El régimen exorbitante del derecho privado.	22
c) Requisitos del contrato administrativo.	23
c.1 Sujeto.	23
c.2 La función administrativa.	23

c.3 Competencia.	23
c.4 Capacidad.	24
c.5 Consentimiento.	24
c.6 Objeto.	24
c.7 Causa.	24
c.8 Finalidad.	25
d) Definición del contrato administrativo.	25
d.1 Legal.	25
d.2 Jurisprudencial.	25
d.3 Doctrinaria.	26
e) Clases de contratos administrativos.	27
2.- LAS PARTES Y EL PROCESO DE CONTRATACIÓN.	27
A) Las partes.	27
a) Órganos del estado.	28
b) Proveedor o contratista.	29
B) Proceso de contratación.	30
a) Licitación pública.	30
a.1 Procedimiento.	32
b) Adjudicación.	33
3.- OBLIGACIONES EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.	34
A) Obligación.	34

a) Cumplimiento de la obligación.	36
a.1 Ejecución de la obra o entrega del bien o servicio.	36
a.1.1 Compensación.	39
a.2 Obligación de pago.	39
a.2.1 Mora.	40
a.2.2 Indemnización por daños y perjuicios.	41
4.- GASTOS FINANCIEROS.	42
A) Naturaleza de los Gastos Financieros.	42
a) Pena o sanción.	42
b) Gasto.	43
c) Interés.	43
B) Concepto de Gasto Financiero.	45
<u>CAPÍTULO TERCERO.</u>	47
EL CONFLICTO Y LA LITIS EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.	47
1.- EL ÓRGANO COMPETENTE.	47
A) Tribunales federales.	47
a) Competencia concurrente.	47
2.- EL PLANTEAMIENTO DE LA ACCIÓN.	53
A) La acción.	53

3.- LA SENTENCIA CONDENATORIA.	54
A) La sentencia fuente de obligación.	54
<u>CAPITULO CUARTO.</u>	57
CONTRIBUCIÓN.	57
1.- NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN.	57
A) PODERES PÚBLICOS Y SUS ATRIBUCIONES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.	60
B) PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.	61
a) Legalidad.	61
b) Equidad.	62
c) Generalidad.	63
d) Aportación pecuniaria.	64
e) Gasto Público.	64
2.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.	65
A) NATURALEZA DE LA CONTRIBUCIÓN.	65
a) Ingresos y Utilidades	66
b) Bienes.	67
c) Comercio Exterior.	68
d) Gasto o Consumo	68

B) SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES.	69
a) Sujeto activo y pasivo.	69
b) Responsable solidario.	71
c) Organismos fiscales autónomos.	71
3.- CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.	72
A) CLASIFICACIÓN	72
a) Impuestos.	72
b) Derechos.	72
c) Contribuciones de mejoras.	72
d) Aportaciones de seguridad social.	73
4.- FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.	73
A) EXTINCIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN.	73
a) Pago de la contribución	73
b) Compensación.	74
c) Condonación.	74
d) Cancelación.	74
e) Prescripción.	74
5.- OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.	75
A) OBLIGACIONES.	75
a) Inscripción en el Registro o Padrón de Contribuyentes.	75
b) Documentación fiscal.	75

c) Expedición de comprobantes.	76
d) Contabilidad.	76
6.- DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES.	77
A) DETERMINACIÓN.	77
a) Ficción jurídica tributaria.	78
<u>CAPITULO QUINTO.</u>	81
IMPUESTOS.	81
1.- QUE SON LOS IMPUESTOS.	81
A) Impuesto.	81
a) Fines y efectos del impuesto	82
b) Impuesto directo e indirecto.	82
c) Impuestos federales.	83
d) Fuentes del impuesto.	83
e) Base gravable.	83
f) Tasa.	84
2- EL CRÉDITO FISCAL.	84
A) Causación, nacimiento, determinación y pago de las contribuciones.	85
B) Hecho generador y hecho imponible.	86

<u>CAPITULO SEXTO.</u>	87
CONTRIBUCIONES EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS	87
A) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	87
a) Origen y entrada en vigor.	87
B) EFECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	89
a) Traslado.	89
b) Acreditamiento.	90
C) EFECTO FISCAL DEL CONTRATO ADMINISTRATIVO.	90
a) Prestación de servicios.	90
b) Ficción tributaria en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	94
<u>CAPITULO SÉPTIMO.</u>	97
GASTOS FINANCIEROS, IMPACTO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DERIVADO DE SU INDEBIDA CONCEPTUALIZACIÓN.	97
1.- PROBLEMÁTICA.	97
A) Hipótesis:	97
a) Supuesto.	99
B) Condena.	100
C) Consecuencia.	100
2.- PLANTEAMIENTO.	101
A) COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.	101
3.- RESULTADO.	102

CONCLUSIONES.	109
BIBLIOGRAFÍA.	113
LEGISLACIÓN.	117
HEMEROGRAFÍA.	119
MEDIOS ELECTRÓNICOS.	119

ABREVIATURAS

AP	Administración Pública.
CC	Código Civil.
CCF	Código Civil Federal.
CD	Cámara de Diputados.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
CP	Código Penal Federal.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CU	Congreso de la Unión.
GF	Gobierno Federal.
DGE	Dirección General de Egresos.
DOF	Diario Oficial de la Federación.
JDMA	Juzgados de Distrito en Materia administrativa.
LAAPSRBM.	Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Prestación de Servicios Relacionados con Bienes Muebles.
LAASSP	Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
LFEP	Ley Federal de Entidades Paraestatales.
LFPA	Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
LICOP	Ley de Inspección de Contratos de Obra Pública.
LIA	Ley de Inspección de Adquisiciones.
LIF	Ley de Inspección Fiscal.
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LOP	Ley de Obras Públicas.
LOPEF	Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.
LOPSRM	Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.

LOPJF	Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
LOTFJFA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
LSAAAAPF	Ley Sobre Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de la Administración Pública Federal.
LSIF	Ley del Servicio de Inspección Fiscal.
OPD	Organismos Públicos Descentralizados.
PE	Poder Ejecutivo.
RLAASSP	Reglamento de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
RLOPEF	Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.
RLOPSRM	Reglamento de la Ley Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
TFJFA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

INTRODUCCIÓN

Considerando que tanto en la LOPSRM, como en la LAASSP, se prevé el concepto de gastos financieros, mismos que se originan con motivo del incumplimiento de pago de estimaciones y de ajuste de costos, o por la falta de pago en la entrega de bienes o prestación de servicios, respectivamente, es de señalarse que, en la LIVA, no se establece de manera específica la causación del tributo por el concepto en mención. Que si bien, se genera el impuesto al valor agregado por actividades que se encuentran claramente gravadas en la legislación citada, estimamos que debe establecerse la naturaleza de los gastos financieros, para determinar si resulta procedente el pago del tributo, en los distintos supuestos en que la Entidad o Dependencia, llega a pagarlos al proveedor o contratista.

Asimismo, derivado de mi desarrollo profesional en materias fiscal y administrativa, como abogado de un Organismo Público Descentralizado, he tenido la fortuna de colaborar e incluso atender de manera directa procedimientos originados con motivo de las rescisiones administrativas de los contratos celebrados al amparo de la LOPSRM y de la LAASSP, que fueron instaurados por proveedores o contratistas ante los Juzgados de Distrito, y analizados en sus distintas etapas, obteniéndose así su resolución final por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, que desafortunadamente no siempre con una determinación similar.

Si bien es cierto, sendos tópicos en materia de contratos administrativos, han sido ya delimitados por la SCJN, al tenor de los múltiples criterios establecidos, también lo es, que aún existen otros tantos ambiguos, por lo cual las resoluciones emitidas por nuestros tribunales no siempre atienden a la unificación de criterios.

Prueba de lo anterior, llegan a ser las condenas que imponen las autoridades jurisdiccionales en sus sentencias por diversos conceptos en materia de contratos administrativos, como es el caso, de gastos financieros, que ante el somero análisis de su naturaleza, es impuesto su pago a la Entidad o Dependencia sin analizar la procedencia o improcedencia de accesorios, como es el caso del pago del Impuesto al Valor Agregado”, por lo cual estimamos que al no haber un precepto legal específico que permita crear una línea a seguir, es poco factible determinar la procedencia de ese tributo cuando se condena al pago del concepto materia de nuestro estudio.

En efecto, el pago del impuesto al valor agregado respecto de los gastos financieros, a cuyo pago ha sido sujeto en los distintos procedimientos e instancias judiciales el Organismo para el cual laboro, si bien cada uno de ellos crea un importante precedente, en lo personal considero que deja la incertidumbre respecto de su procedencia.

Ahora bien, en virtud de que en diversos procedimientos me he percatado que juzgadores han determinado condenar a la Entidad al pago de gastos financieros, y otros tantos, no han resuelto respecto de la procedencia o improcedencia de dicho concepto, desde luego, debido a que no fue solicitado por el proveedor o contratista, surgen las siguientes interrogantes; el proveedor o contratista que no solicitó en el juicio el pago del impuesto al valor agregado, y que por tal motivo la Entidad o Dependencia únicamente fue condenada a los gastos financieros, ¿tendrá la obligación de enterar al fisco el impuesto respecto de la suma que percibió por gastos financieros?, de no ser así, ¿la hacienda pública considerará procedente requerírsele?. No olvidemos, que el problema también se materializa cuando derivado de la resolución final en un procedimiento judicial, los juzgadores determinan que es procedente el impuesto al valor agregado por concepto de gastos financieros, pues si estimamos que no existe fehacientemente obligación legal para su pago, el proveedor o contratista recibirá un importe que no deberá enterar al fisco, y desde luego, que la Entidad o Dependencia no podría acreditar.

Es importante no dejar a un lado, el hecho de que para esclarecer en un juicio ordinario administrativo la procedencia del impuesto al valor agregado por concepto de gastos financieros, debe atenderse a una doble especialización, es decir, tanto de carácter administrativa como de índole fiscal, motivo por el cual en muchos de los casos el litigante no se percata de la necesidad de someter a la decisión de los tribunales, la procedencia del pago del impuesto referido por concepto de gastos financieros. Sin embargo, tal situación no hace menos probable el requerimiento por parte del fisco federal, si éste considera omitido su pago.

Como vemos, la condena del concepto de gastos financieros en un juicio ordinario administrativo tramitado ante los Juzgados de Distrito, puede generar indistintas consecuencias que rebasan lo resuelto en el mismo, que indudablemente llegarían a ocasionar quebranto económico en perjuicio, ya sea de la Entidad o Dependencia, del proveedor o contratista, e inclusive del fisco federal, puesto que no se determina si en todos los casos resulta procedente el traslado del impuesto al valor agregado por concepto de gastos financieros.

CAPÍTULO PRIMERO.

MARCO HISTÓRICO.

1.- MARCO LEGAL DE LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

A) Regulación normativa de los contratos en México.

Previo a emprender el desarrollo de nuestro estudio resulta relevante conocer la regulación de los contratos administrativos en nuestra legislación, para advertir la manera en que fueron integrándose diversos conceptos. Si bien, no profundizaremos en el tema, consideramos importante conocer sus antecedentes más próximos, ya que de ello advertiremos la utilización de distintas figuras jurídicas que hoy en día son aplicables en la celebración de los citados acuerdos de voluntades.

a) Código Civil.

Como primer antecedente citaremos la regulación legal establecida a través del Código Civil de 1870, mismo que propició la creación de los Códigos Civiles de los Estados de la República Mexicana. La referida codificación en su Libro Tercero, realizó la mención específica de los contratos, particularizando lo referente al arrendamiento, compraventa, permuta, donación, mandato, sociedad, depósito, préstamo, fianza, prenda y anti crisis, hipoteca, transacciones, aleatorios y de los contratos de obra y prestación de servicios.

Sin embargo, el citado código no concebía la figura de lo que hoy denominamos contratos administrativos, ello debido a que era impensable otorgarle al Estado los atributos de una persona con capacidad para contratar, no obstante que ante su necesidad en la vida práctica, era común que realizara toda serie de contratos con los particulares.

Asimismo, para el año de 1884, se modificó y adicionó el Código Civil de 1870, para incorporar a su texto el derecho para testar. Posteriormente en el año de 1928, el CU, mediante decretos emitidos los días 7 de enero y 6 de diciembre del año 1926, así como el 3 de enero de 1928, promulgados el día 30 de agosto del mismo año, expidió el nuevo CCF, el cual estuvo investido de ideas de solidaridad y económica social, suscitadas por el auge europeo, sin embargo, carecía de elementos que desahogaran las necesidades de las relaciones entre particulares, reproduciendo en su texto, lo previsto en el CC de 1870. Admitió preceptos relativos a los contratos que figuraron en el derecho romano y en el antiguo derecho español. Señala el autor Jorge Fernández Ruiz, que el citado código en lo referente al ámbito contractual, consignó en la exposición de motivos lo siguiente:

“[...] la necesidad de distribuir de mejor manera la riqueza y de proteger a los débiles e ignorantes en su trato con los poderosos o ilustrados, ello, aunado a la desenfrenada competencia y la automatización y desarrollo industrial, que hacía insoslayable la intervención del Estado en la regulación de las relaciones jurídico-económicas, remitiéndolo a un segundo plano, al que todavía poco tiempo antes, se sostenía el indiscutido principio de que la voluntad de las partes es la suprema ley de los contratos [...]”¹

B) Regulación normativa de los Contratos Administrativos en México.

Atendiendo a la necesidad de reconocer la posibilidad de que el Estado suscribiera contratos en su calidad de particular, surge en nuestra Carta Magna la facultad-obligación de atender a determinado procedimiento para celebrarlos, sin perder de modo alguno la posibilidad de que las condiciones fueran impuestas por la Nación, puesto que se trató de buscar la protección del interés público.

¹ Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, *Derecho Administrativo (Contratos)*, Porrúa, México, 2009, p. 39.

Sin embargo, no obstante de estar reconocido dicho concepto en nuestra carta fundamental, tuvieron que pasar distintas legislaciones para regular las características, modalidades, condiciones, efectos, entre otros elementos, de los instrumentos contractuales administrativos, que poco a poco fueron dando vida y materializando la creación de las legislaciones que hoy en día son aplicables a la materia de dichos convenios.

a) Fundamento constitucional.

El contrato administrativo en México, surge con motivo de la necesidad de regular una categoría distinta a la de los contratos del derecho privado, donde la AP tiene prerrogativas respecto de la manera de contratar para lograr el cumplimiento de los fines del Estado. Siendo así, los contratos administrativos cobran vigencia en la CPEUM, al incorporarse en su artículo 134, cuyo texto señalaba de manera esencial que todos los contratos que el Gobierno celebrara para la ejecución de obras públicas, debían ser adjudicados en subasta mediante convocatoria, presentándose posiciones en sobre cerrado, que sería abierto en junta pública.

Sin embargo, para el día 28 de diciembre de 1928, sufre una reforma dicho artículo, para establecer que las adquisiciones, arrendamientos y enajenaciones de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realicen, se adjudicaría o llevarían a cabo a través de licitaciones mediante la convocatoria pública para que libremente se presentaran proposiciones solventes en sobre cerrado, que sería abierto públicamente, a fin de asegurar al Estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y demás circunstancias pertinentes.

De lo anterior, se advierte que una de las modificaciones que tuvieron los contratos administrativos con la reforma del artículo 134, misma que a mi parecer fue acertada, es la sustitución de la palabra subasta, por licitación pública, puesto que no resulta idóneo el término referido en primer término, en virtud de que no se

trata de una pugna o almoneda, sino de concursar para obtener la adjudicación de un contrato a través de la propuesta más viable.

b) Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.

Con fecha 31 de diciembre de 1935, se publicó en el DOF, la LOPEF, estableciéndose en sus artículos 1º y 15, el organismo regulador con atribuciones en materia de presupuesto de egresos. En efecto, se estableció que correspondía a la SHCP, la atribución de examinar su aspecto legal, así como autorizar dentro de los límites presupuestales, los contratos y demás actos que impusiesen obligaciones de carácter pecuniario al Estado.

Asimismo, se definió como proyecto de presupuesto de egresos de la Federación, el conjunto de documentos preparados por el Ejecutivo para presentar ante la CD, el programa de las actividades oficiales, donde se establecía como tales, a las obras y servicios públicos a cargo del GF, en forma de previsión de egresos.

En el contenido de su artículo 18, se consignó puntualmente que las previsiones se calcularían por su naturaleza, pero estableciéndose de manera objetiva las siguientes:

- *Gastos.*
- *Elaboraciones.*
- *Construcciones.*
- *Adquisiciones.*
- *Inversiones.*
- *Cancelaciones de Pasivo.*
- *Erogaciones especiales.*

Lo anterior, nos deja ver en claro que la creación de los contratos administrativos obedeció a las necesidades fundamentales del Estado, para cumplir cabalmente con sus obligaciones y bajo las mejores condiciones.

b.1 Reglamento de la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación.

No obstante lo anterior, se debía atender a lo establecido en el RLOPEF, Capítulo V, denominado de los Contratos, artículo 130, que estableció que la SHCP, por conducto de la DGE, sería el ente competente para intervenir y autorizar los contratos a que se refería el artículo 1º, fracción IV de la LOPEF, a quien le correspondía vigilar la estricta ejecución del presupuesto.

c) Ley del Servicio de Inspección Fiscal.

Asimismo, no resultó suficiente lo consignado en la LOPEF, por lo que el día 13 de abril de 1936, se publicó en el DOF, la LIF, estableciéndose en su artículo 4º, que la inspección fiscal tendría por objeto intervenir en los actos o contratos relacionados con las obras de construcción, instalación y reparación que se llevasen a cabo por cuenta del GF, con el objeto de vigilar la ejecución de las mismas.

En el texto de su artículo 48, se estableció que las autoridades de Inspección Fiscal, vigilarían durante la ejecución de las obras de construcción, instalación y reparación, que el GF los llevara a cabo mediante contratos o directamente por personal de su dependencia, con la finalidad de corroborar que éstas se realizaran conforme al acuerdo de voluntades o proyecto respectivo, siendo puntual en señalar que no se hiciera pago alguno, sin que se hubiesen cumplido las obligaciones y satisfechos desde luego los requisitos que en cada contrato se establecían.

d) Ley de Inspección de Contratos y Obras Públicas.

En un afán regulador por parte del Estado, se publicó en el DOF, del día 4 de enero de 1966, la LICOP, legislación que estableció la intervención en los contratos relativos a las obras de construcción, instalación, conservación, reparación y demolición de bienes inmuebles, así como la inspección y vigilancia que llevaran a cabo las Secretarías y Departamentos de Estado, el Departamento del Distrito Federal, los Gobiernos de los Territorios Federales, los Organismos Públicos y las Empresas de Participación Estatal, consignándose en su artículo 25, que los contratos y las obras quedarían sujetas a la vigilancia e inspección por parte de la entonces Secretaría del Patrimonio Nacional.

e) Ley de Inspección de Adquisiciones.

De igual modo se publicó el día 6 de mayo de 1972, en el DOF, la LIA, misma que abrogó la publicada el día 23 de diciembre de 1965, la cual tuvo por objeto establecer el control y la vigilancia por parte del Ejecutivo Federal, respecto de las adquisiciones de mercancías, bienes muebles y materias primas por parte de las Secretarías y Departamentos de Estado, Departamentos del Distrito Federal, Gobiernos de los Territorios Federales, Organismos Públicos, las Instituciones Nacionales de Crédito, Organizaciones Auxiliares de Crédito, las Instituciones Nacionales de Seguros y Fianzas, las Empresas de Participación Estatal y los Organismos Descentralizados.

f) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

En la LOAPF, publicada el día 21 de diciembre de 1976, en el DOF, en la cual se estableció la facultad del PE, para auxiliarse en los términos de las disposiciones legales correspondientes de OPD.

Asimismo, en el Título Tercero, denominado de la Administración Pública Paraestatal, en su numeral 45, se señaló que serían considerados como tales a las instituciones creadas por disposición del CU, o en su caso por el PE, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la forma o estructura legal que adoptaran.

De lo anterior, advertimos que con ello, se le otorgó a los órganos de Estado la posibilidad de adquirir derechos y obligaciones como ocurre en el derecho privado, puesto que ahora harían frente a sus necesidades de manera directa, respondiendo por sus actos en calidad de particular y no como entes soberanos. Donde por primera vez se está considerando al Estado, en su calidad de particular al contratar.

g) Ley Sobre Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de la Administración Pública Federal.

Publicada en el DOF el día 31 de diciembre de 1979, abrogó la LIF, y tuvo por objeto regular las operaciones de las Dependencias y Entidades de la AP, relativas a la adquisición de mercancías, materias primas y bienes muebles, el arrendamiento de bienes muebles y la contratación de servicios relacionados con los mismos. Consignándose la obligación de la entonces Secretaría de Comercio, de obtener de las Dependencias, Entidades y proveedores y contratistas, los informes, datos y documentos que ésta les requiriera, para verificar el cumplimiento de los contratos.

h) Las legislaciones en materia de Adquisiciones, Arrendamientos, Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas.

Ante la creación de dichas legislaciones, paulatinamente se dio origen al nacimiento de ordenamientos cuya finalidad era atender de manera directa a la regulación de las obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y prestación de servicios relacionados con las mismas.

Por lo anterior, con fecha 30 de diciembre de 1980, se publicó en el DOF, la LOP, regulándose así por primera vez de manera específica dichos contratos administrativos, y dotando al Estado de características de particular como sucede en el derecho privado, siguiendo la misma guía con fecha 8 de febrero de 1985 se publicó la LAAPSRBM.

No obstante lo anterior, se unificaron ambas legislaciones publicándose en consecuencia, en el DOF del día 2 de enero de 1994 la LAOP.

Sin embargo, ante diversos debates sociales se publicaron el día 4 de enero del año 2000, la LAASSP, y la LOPSRM, legislaciones vigentes a la fecha, sin embargo, las mismas, hoy en día no definen diversos conceptos, por lo cual su aplicación en la vida práctica llega a generar confusión, como ocurre con los gastos financieros.

CAPÍTULO SEGUNDO.

LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

1.- EL CONTRATO.

A) Contrato.

Para efecto de nuestro estudio, precisamos la acepción de origen de la palabra contrato, misma que deriva de la voz latina *contractus*, que se refiere a lo contraído, derivado de *cum* y de *traho*, significando venir en uno, ligarse, entendiéndose como un acuerdo de voluntades.

Nuestra legislación civil en materia federal, establece que los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos toman el nombre de contratos, así entonces, tal y como lo señala el autor Jorge Fernández Ruiz, “[...] *el convenio es el género y el contrato la especie [...]*”.²

Podemos señalar que el contrato se constituye de diversos elementos o requisitos, tales como el consentimiento, el objeto, la causa, así como la obligación, para estar en aptitud de hacer exigible su cumplimiento por parte de las personas que participan en el acuerdo de voluntades. Por ello, resulta entendible que dentro de la acepción de convenio o contrato siempre exista un pacto, entendiéndose éste, principalmente como un acuerdo entre los sujetos obligados por el instrumento de que se trate, por ende, consideramos que el contrato resulta la fuente más relevante de la obligación, pudiendo ser esta última tanto unilateral como bilateral, pero siendo primigenia la manifestación de dos voluntades que convergen al mismo punto.

² Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, Op. Cit., p. 41.

Es notable que con el transcurso del tiempo, la descripción misma del contrato ha sufrido transformaciones, sin embargo, nunca ha perdido la característica de pacto, dirigiéndose a constituir en todo momento el vínculo para las obligaciones, al que el ordenamiento jurídico positivo le ha otorgado sus alcances y consecuencias.

Gran variedad de autores, han sostenido su punto de vista, coincidiendo un tanto de ellos, en que la condición esencial del contrato es la obligación que originan, admitimos dicho punto de vista, agregando como elemento primordial, inclusive primigenio para dichos elementos, la voluntad de las partes, pues sin ella estaríamos ante la ausencia del pacto.³

La concepción del contrato debe caracterizarse por identificar la noción de la convención o acto jurídico bilateral, incluyendo todos aquellos instrumentos encaminados a la creación, modificación o extinción de obligaciones. En sentido estricto, podemos señalar que el contrato, puede diferenciarse del convenio, por considerarse este el género. Así bien, el contrato es la especie, por lo cual su propósito es la constitución o creación de la obligación y el convenio el instrumento para lograr su modificación o incluso su extinción.

Asimismo, señalamos que el contrato consiste en la unificación de intereses contrapuestos cuya finalidad estriba en establecer el medio material para la creación de los fines cuya satisfacción busca, cada una de las partes que se sujetaron a sus condiciones, características y alcances, con la gran ventaja de constreñir al cumplimiento a la parte que no lo efectúe. En ese contexto, los contratos se encontrarán regulados en atención a la norma legal que los consigne, siendo en nuestro sistema jurídico mexicano de carácter civil, mercantil, laboral, administrativo e inclusive fiscal, cobrando importancia la competencia jurisdiccional respecto de las controversias que se originen para su interpretación y cumplimiento, ya que ello dará pauta a la aplicación de diversas figuras o conceptos que como

³ Cfr. Ramón SÁNCHEZ MEDAL, *De los contratos civiles*, Porrúa, México, 2004, p. 83; también Rafael ROJINA VILLEGAS, *Derecho Civil Mexicano*, Porrúa, México, 1998, p. 184.

satélites se encontraran incluidas en la resolución de la controversia, que como tema importante de nuestro estudio, nos referimos a los gastos financieros.

Atendiendo al aspecto patrimonial, el derecho faculta a las personas para obligarse en los términos y condiciones que a sus intereses convengan, concibiéndose para crear, transferir, modificar derechos y obligaciones. Asimismo, el tratadista Sergio Azua Reyes, conceptualiza al contrato como “[...] *el acuerdo de dos o más personas, para crear o transferir derechos y obligaciones [...]*”.⁴

Así podemos considerar que las personas que figuran en dicho pacto convergen en dirección al acuerdo de voluntades con el fin de transferirse de manera recíproca derechos y obligaciones, teniendo como finalidad ser el instrumento jurídico para regular la relación de los individuos que participen en dicho acto, constituyendo una fuente de obligación la declaración unilateral de la voluntad, orientada a la capacidad y necesidad de quienes lo celebran, para constituir así, su ley máxima, dando a ese nexo su objeto, temporalidad, alcances y consecuencias, y por ende, puede ser adaptable a los intereses objetivos y precisos de los contratantes.

El citado tratadista Azua Reyes, lo considera como una fuente de obligación, al señalar en su obra lo siguiente:

“[...] la naturaleza del contrato es un acto jurídico bilateral o plurilateral, o si se prefiere, dos o más actos jurídicos emanados respectivamente de dos o más personas que concurren a la realización de un negocio en el que se encuentran interesadas [...]”⁵

⁴ Sergio T. AZÚA REYES, *Teoría General de las Obligaciones*, Porrúa, México, 2004, p. 48.

⁵ *Ibid*, p. 50.

a) Clasificación de los contratos.

Siendo el contrato un instrumento jurídico, por el cual se crean, modifican derechos y obligaciones, suele tener múltiples clasificaciones ante la diversidad de actos que pueden crear.

Ahora bien, para efecto de nuestro trabajo, atenderemos a la clasificación establecida, en el CCF, que los concibe como unilaterales, bilaterales, onerosos y gratuitos:

a.1 Unilateral y bilateral.

Se señala entonces, el carácter de unilateral lo adquiere cuando existe obligación por solo una de las partes que lo celebran, sin que la otra quede constreñida a la realización de un acto, es bilateral cuando las partes se obligan recíprocamente. En este sentido, para que el contrato sea bilateral, es necesario la existencia de obligaciones a cargo de una y otra parte, procurando que las mismas sean recíprocas existiendo interdependencia en la obligación.

Siendo necesario que esta interdependencia no solo se consigne al perfeccionarse el contrato, si no durante la ejecución del mismo, por lo que podemos señalar que si una de las partes no cumple con la obligación a su cargo, por ende queda impedida para exigir el cumplimiento de la obligación de la otra, ante una excepción de contrato no cumplido.

Si una de las partes se encontrase impedida para cumplir su obligación después de celebrado el contrato, queda eximida la otra del cumplimiento de su obligación, no obstante ello, debe atenderse como excepción al grado de imposibilidad, misma que acontece ante la incertidumbre de que uno de los obligados no pueda cumplir su obligación, lo que faculta al otro contratante para suspender el cumplimiento de la que contrajo, salvo que el primero la garantice. Es

importante señalar que cuando una de las partes, no cumpla cabalmente con su obligación, la otra podrá exigir el cumplimiento forzoso del contrato o la resolución de este, con el resarcimiento de daños y perjuicios, como lo establece el artículo 1949 del CCF.

Para efecto de nuestro estudio, estimamos por su importancia atender a lo establecido textualmente en el citado precepto legal, mismo que se transcribe a continuación:

“Artículo 1949.- La facultad de resolver las obligaciones se entiende implícita en las recíprocas, para el caso de que uno de los obligados no cumpliera lo que le incumbe.

El perjudicado podrá escoger entre exigir el cumplimiento o la resolución de la obligación, con el resarcimiento de daños y perjuicios en ambos casos. También podrá pedir la resolución aún después de haber optado por el cumplimiento, cuando éste resultare imposible.”

a.2 Oneroso y gratuito.

Por otra parte, atendiendo a la clasificación de onerosos, lo definimos como aquel por virtud del cual se pacta un provecho y gravamen recíprocos recibiendo así una ventaja respecto de la otra, pero obrando cada una de ellas, tras la búsqueda de satisfacer el interés personal al recibir la contraprestación del otro.

Sin embargo, puede existir dualidad en el contrato, es decir, será oneroso y gratuito, esto sucede cuando una de las partes obtiene un interés pudiendo ser este con un fin pecuniario o no y la otra un fin posesorio, en ese tenor, el contrato oneroso, puede ser conmutativo, cuando las prestaciones de las partes son ciertas, pudiendo apreciarse el beneficio que se obtiene, por ende son onerosos cuando se

estipulan provechos y gravámenes recíprocos, y gratuitos cuando el provecho es solamente de una de las partes.

Ahora entendemos que los diversos criterios para clasificar los contratos atienden a múltiples elementos considerados para su constitución. De la clasificación otorgada por el CCF, nos dice el autor Ramón Sánchez Medal que:

*“[...] no existe una división disyuntiva o exhaustiva, de los contratos unilaterales y bilaterales, ya que hay contratos unilaterales en su origen, pero que por hechos posteriores a su celebración, generan obligaciones a cargo de la otra parte que no se obligó inicialmente [...]”*⁶

El CCF crea una subdivisión del contrato oneroso, concibiéndolo como conmutativo y aleatorio, el primero de éstos se genera cuando las prestaciones que se deben las partes son ciertas desde la celebración del contrato, figurando de manera mediata el beneficio o la pérdida que les cauce éste, el último, cuando la prestación debida depende de un acontecimiento incierto que hace que no sea posible calcular la ganancia o pérdida, sino hasta la realización del acontecimiento.

Asimismo, establece el citado autor que:

*“[...] es inexacta e incompleta dicha subdivisión ya que dentro de ella podrían acomodarse también los contratos de sociedad y aparcería, lo que demuestra que la sola incertidumbre, sobre el beneficio de la pérdida no es suficiente, sino que, debe haber la alteridad y oposición de las prestaciones, de manera que esa incertidumbre se refiere también a lo que para una de las partes es ganancia, para la otra parte es una pérdida en la misma proporción y medida que aquella gana [...]”*⁷

⁶ Ramón SÁNCHEZ MEDAL, Op. Cit., p. 111.

⁷ Ibid, Op. Cit., p. 112.

b) Elementos del contrato.

Así encontramos que en nuestro CCF, se señalan claramente los elementos esenciales del contrato, que ante su existencia carecería por ende de legalidad, tales como el consentimiento, el objeto y la causa.

b.1 Consentimiento.

Señala el doctrinario Rafael Rojina Villegas que:

*“[...] el consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades que tiene por objeto la creación o transmisión de derechos y obligaciones, en los convenios lato sensu, el consentimiento es el acuerdo o concurso de voluntades para crear, transmitir, modificar o extinguir obligaciones y derechos [...]”*⁸

Por ende, el consentimiento no se produce intempestivamente, pues como lo señala Sergio T. Azua Reyes, *“[...] el proceso de formación de un contrato se inicia cuando un individuo, con ánimo de entrar en la relación jurídica que otro le propone celebrarlo. Si la proposición es aceptada por el destinatario se forma el consentimiento [...]”*⁹

Es por ello, que estimamos que el acuerdo de voluntades ostenta propiamente el consentimiento, sin embargo entendiendo que este último es la integración de la voluntad de las partes complementarias, y cuyas declaraciones o manifestaciones se implican mutuamente, se entiende que una sin la otra carecen jurídicamente de valor.

⁸ Rafael ROJINA VILLEGAS, Op. Cit., p. 271.

⁹ Sergio T. AZÚA REYES, Op. Cit., p. 48.

b.1.1 Ausencia del consentimiento.

Sin embargo, cuando el consentimiento no existe, es inexistente el contrato por falta de ese elemento esencial, por ende solo nace a la vida jurídica hasta el punto en que los contratantes han manifestado libremente su voluntad para celebrarlo.

b.2 Objeto.

Señala nuestro CCF, en su artículo 1824, que son objeto de los contratos, la cosa que el obligado debe dar y el hecho que el obligado debe hacer o no hacer, se debe considerar un objeto directo o indirecto en los contratos. Siendo el objeto directo crear o transmitir obligaciones y el objeto indirecto, es la cosa o el hecho que engendra el contrato. Por ende la obligación resulta inminente y es necesaria la conducta del deudor como elemento indirecto.

Ante tales consideraciones, se advierte que el contrato requiere de un objeto que puede ser materia de él para lograr así su existencia, puesto que es un acto jurídico, cuya creación da origen al nacimiento de la obligación a cargo de las partes que lo celebran. Obligaciones que tienen un objeto, pudiendo ser una cosa material, un hacer o no hacer, así pues señalamos que es menester diferenciar entre el objeto del contrato y el de la obligación, sin restar importancia a uno u otro como elemento del mismo. Resumiendo entonces, el acuerdo de voluntades tendrá como objeto la obligación que en el mismo se consigna, ya sea de dar, hacer o no hacer.

b.3 Solemnidad.

En nuestro sistema jurídico mexicano, ha sido menester exigir el cumplimiento de diversas formalidades para la validez de los contratos, se ha considerado la necesidad de dejar constancia de la creación del acto, sin embargo ante la ausencia

de éstas, no lo dejaría inexistente, tal y como lo señala el autor Sergio T. Azua Reyes al establecer que:

“[...] los actos solemnes requieren de las formalidades marcadas por la ley, como requisito indispensable para su existencia, de tal manera que en su ausencia, aun probada la voluntad de los interesados por todos los medios posibles, incluso la confesión judicial, el acto no podrá producir consecuencias legales[...].”¹⁰

El objeto primigenio de la solemnidad, es la certeza jurídica de los actos que al hombre le resultan de importancia y trascendencia, sin embargo no todos ellos requieren necesariamente de una formalidad, pues estimamos que basta dar su consentimiento mutuo, sobrando la obligación de dar, hacer o abstenerse.

B) El contrato administrativo.

a) Surgimiento del contrato administrativo.

Como señalamos anteriormente, en nuestro sistema jurídico mexicano el contrato administrativo fue teniendo una existencia obligada y paulatina, puesto que el Estado para satisfacer materialmente sus objetivos, necesidades y fines, se allegó de bienes y servicios, que en muchos de los casos son obtenidos de la colaboración con los particulares e incluso con otros órganos del mismo ente.

Desde luego, el Estado admite esa participación voluntaria de los particulares, cuando realiza actos tales como compra, arrendamiento, suministro, obras públicas, servicios, entre otros, obligándose a coexistir dicha relación en una calidad de particular, puesto que para la realización de los actos para satisfacer dichos fines no actúa como ente soberano. En ese tenor, la colaboración antes citada se da a través de una relación contractual, dentro del régimen jurídico privado de manera

¹⁰ Sergio T. AZÚA REYES, Op. Cit., p. 74.

originaria, y con posterioridad bajo un régimen jurídico especial, que hoy en día, solo se concibe en el ámbito del derecho administrativo.

En la actualidad los contratos administrativos no solo han sido considerados por la legislación y doctrina en la materia, sino que han tenido una admisión jurisprudencial, sin embargo, sostenemos que si bien es cierto, tienen una regulación diferente a la del derecho privado, las figuras jurídicas ya existentes, cobran relevancia para su interpretación y aplicación, no siendo admisible soslayar el contenido de las mismas, para pretender un significado diverso al que originalmente se encausó la obligación, que si bien en ciertas materias, como la fiscal, se han recalificado diversos conceptos a través de una ficción jurídica tributaria, también lo es, que cuando ello no sucede así, debe atenderse a la génesis jurídica de su objeto.

En efecto, establecemos que no es dable modificar la génesis de los conceptos jurídicos para transformarlos con motivo de una interpretación equivocada, no obstante que ésta derive de la consideración de un órgano jurisdiccional, puesto que aún y cuando se trate de atender el derecho positivo, no es dable recalificar la conceptualización que históricamente ha cogido una figura jurídica, salvo, como ya hemos citado, cuando esta recalificación llega a acontecer en materia fiscal a través de la ficción jurídica tributaria, puesto que en este caso en específico, se trata de evitar evasiones fiscales ante la interpretación que se le pudiese llegar a dar a algún concepto.

Por ende consideramos que no obstante la creación de figuras o conceptos jurídicos en el ámbito de aplicación de los contratos administrativos, dado el régimen especial al que pertenecen, siempre se debe atender a la génesis de éstos. En efecto, es menester remitirse al origen conceptual de la naturaleza jurídica de las figuras que se crean en los contratos administrativos, no obstante la ficción jurídica que los modifique.

Ahora bien, señala, el autor Jorge Fernández Ruiz, que la orientación doctrinaria “[...] *negaba la existencia de contratos administrativos al considerarlos así denominados, no como negocios contractuales sino como actos administrativos unilaterales cuya eficacia se surtía al otorgar su consentimiento el interesado [...]*”.¹¹

Sin embargo, aun y cuando pudiese llegar a considerarse al contrato administrativo como un acto de autoridad que emana de la administración y que determine frente al gobernado una obligación, compartimos la opinión del tratadista citado, puesto que el acto contractual aunque sea administrativo, no puede ser considerado acto de poder.

No obstante lo anterior, estimamos que el contrato administrativo no resulta ser un acto de autoridad, pues atendiendo al criterio adoptado por el doctrinario Ignacio Burgoa Orihuela, se concibe como autoridad:

“[...] aquel órgano estatal, de facto o de jure, investido con facultades o poderes de decisión o ejecución cuyo ejercicio crea, modifica o extingue situaciones generales o concretas, de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una manera imperativa [...]”¹²

Por ende, los contratos administrativos no tienen tal carácter toda vez que existe el consentimiento del contratante, el cual de ninguna manera es impuesto por el Estado, quedando el primero dotado para no aceptarlo, dándose así el elemento de bilateralidad y libertad contractual.

En efecto, la voluntad de cada una de las partes es autónoma e independiente sin mayor vinculación que los derechos y obligaciones contraídos al amparo del contrato administrativo. Por ende la voluntad de las partes tiene un valor igual para

¹¹ Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, Op. Cit., p. 59

¹² Ignacio BURGOA ORIHUELA, *El Juicio de Amparo*, Porrúa, México, 2004, p. 338.

obtener el resultado pactado. Sin embargo, se acepta que las condiciones y límites para esos derechos y voluntades son marcados por el Estado.

Se ha señalado con anterioridad que la voluntad de las partes es un elemento esencial de los contratos, sin embargo, si bien se acorta con los límites y condiciones impuestos por el Estado, viéndose menguada, es evidente que no desaparece en lo absoluto la misma, de ser así, dejaría de existir dicho acto jurídico.

Ahora bien, si concebimos al contrato administrativo, al igual que a un instrumento celebrado entre particulares, es decir, como contratos de derecho privado, también es dable reconocer el hecho de que tienen un régimen especial, por lo que no podemos desconocer su existencia. Si bien, con la doble personalidad del Estado, se establece una de derecho público y otra de privado, también lo es, que en la primera actúa en ejercicio de su imperio, y la otra, despojándose de su poder para actuar como persona moral con intereses particulares. En ese carácter de persona moral el Estado puede ser capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, sin embargo, no es dable soslayar su personalidad como ente público, tal y como al respecto señala el autor Jorge Fernández Ruiz, al establecer:

*“[...] que el Estado no es sino un solo y único sujeto de derecho; por ello si caprichosamente se le dividiera en dos personalidades, una pública y otra privada, se tendría que admitir que, como persona de derecho público, el Estado no será el responsable de los actos que efectuará como persona de derecho privado y viceversa, lo cual sería inadmisibile [...]”*¹³

No participamos de la opinión anterior, pues independientemente de la calidad pública o privada con la que actué el Estado, será responsable de todos y cada uno de los actos que emanen de éste, siendo dirimidos atendiendo a la especialidad de

¹³ Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, Op. Cit., p. 66.

cada uno, independientemente de esa doble personalidad, así bien, consideramos la existencia del contrato administrativo como una categoría contractual distinta a las de las ramas de derecho privado ya sea civil, mercantil o laboral.

b) Características del Contrato Administrativo.

Como característica del contrato administrativo, se establecen condiciones esenciales, tales como su juridicidad, bilateralidad, desigualdad, formalidad, su régimen exorbitante del derecho privado y desde luego, su finalidad.

b.1 Juridicidad.

Implica la facultad de crear, modificar y transmitir derechos y obligaciones como acto jurídico, siendo esta la manifestación libre de voluntad, un acto realizado por la AP en ejercicio de su función administrativa para producir efectos jurídicos.

Por tal motivo compartimos lo manifestado por el autor Rafael Rojina Villegas, al señalar que:

*“[...] conviene hacer el estudio del contrato tomando en cuenta que es un proceso para crear una norma [...]”*¹⁴

b.2 Bilateralidad.

Se trata de la yuxtaposición de dos actos unilaterales, de la AP y su contratante, al ser sinalagmáticos en virtud de que acuerdan ambas partes derechos y obligaciones recíprocos, también adquieren en cierto momento el carácter de deudores y acreedores entre sí.

Así bien señala el autor Jorge Fernández Ruiz:

¹⁴ Rafael ROJINA VILLEGAS, Op. Cit., 185.

*“[...] son aquellos en los que ambas partes acuerdan obligaciones mutuas y reciprocas [...]”*¹⁵

b.3 Desigualdad.

Dicha característica presenta una cualidad predominante en los contratos administrativos, toda vez que éstos deben sujetarse a un régimen exorbitante del derecho privado, sin embargo siempre prevalece la voluntad de las partes para satisfacer intereses comunes, por lo cual aún y cuando sea el Estado el que ante su posición establezca las condiciones y características del contrato, dicha desigualdad se ve coartada ante la no aceptación del contratante para celebrar el acto jurídico.

b.4 El régimen exorbitante del derecho privado.

Nos establece el autor Daniel Ramos Torres que:

*“[...] Los contratos administrativos, están sometidos al derecho de la contratación pública, y solo supletoriamente se regulan por el derecho privado o civil [...]”*¹⁶

Consideramos como aquel al que se somete el derecho administrativo, pues obedece, a que el acto jurídico rebasa la órbita del derecho privado. Ello debido a que los derechos y obligaciones pactados en el mismo, en ocasiones no son concebidos en el derecho privado.

¹⁵ Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, Op. Cit, p 45.

¹⁶ Daniel RAMOS TORRES, *Contratos de Adquisiciones, Arrendamientos, Servicios y Obras Públicas Relacionados con las Actividades Sustantivas de Carácter Productivo de PEMEX y sus Organismos Subsidiarios*, PUBLIC MANAGEMENT DE MÉXICO S.C., 2011, p. 156.

c) Requisitos del contrato administrativo.

Estableceremos elementos de los contratos administrativos, que consideramos que sin éstos, el contrato deja de existir.

c.1 Sujeto.

Es un elemento necesario, el cual ante su ausencia no podría tener existencia en la vida jurídica el contrato, puesto que se requiere indispensablemente de su presencia en el ámbito contractual. En el contrato administrativo los sujetos resultan ser la AP en su sentido más amplio, es decir, un ente emanado del Ejecutivo, Legislativo o Judicial, ya sea en su esfera Federal, Estatal o Municipal, pero con la condicionante de ostentar la facultad administrativa, es decir, competencia para contratar. Así el particular adquiere la calidad de sujeto en el contrato administrativo el cual tendrá la facultad de decidir sin coerción alguna, si es su deseo celebrar el acto jurídico.

c.2 La función administrativa.

Ésta obliga al Estado a satisfacer el interés público a través de la realización del contrato administrativo, diferencia que existe con los contratos de derecho privado cuya preponderancia es el interés particular.

c.3 Competencia.

Ateniendo al principio de legalidad, debe ser un requisito esencial para la AP en los contratos administrativos, puesto que ello constituye un elemento que dará validez al acto, siendo en el orden jurídico vigente, el canal mediato para determinar la competencia.

c.4 Capacidad.

Tratándose de particulares, este debe tener capacidad para contratar, no obstante ello, en los contratos administrativos la AP requiere que quien se obligue para con ella tenga la capacidad jurídica, que si bien es velada por el derecho privado, debe prevalecer en los contratos administrativos.

c.5 Consentimiento.

El acuerdo de voluntades que converge hacia un fin común es considerado un elemento esencial del contrato, puesto que la voluntad de las partes resulta esencial para la existencia del contrato administrativo. Así bien, como en el derecho privado los vicios de ese consentimiento invalidan el acto, tales como la violencia, error, dolo y mala fe.

c.6 Objeto.

Este debe de ser cierto, posible, lícito, determinado o determinable en cuanto a su especie como ocurre en el derecho privado, sin embargo en el contrato administrativo en contraste al derecho privado, puede no estar el objeto en el comercio. Asimismo, el autor Daniel Ramos Torres indica que el objeto de los contratos es “[...] *la obligación de dar o hacer un bien mueble, o un servicio específico y determinado, o realizar servicios y obras públicas [...]*”.¹⁷

c.7 Causa.

Se entiende que la AP, se encuentra impulsada para la celebración del contrato administrativo, siendo tal su magnitud, la causa, que de no existir la misma el contrato administrativo deja de tener razón de ser, no obstante el motivo o fin por el cual el particular contratante hubiese celebrado el acuerdo de voluntades.

¹⁷ Daniel RAMOS TORRES, Op. Cit., p 164.

c.8 Finalidad.

Esta justifica la razón de celebrar el contrato administrativo, que si bien siempre se encuentra en el objeto, debe estar encausada a satisfacer el interés público.

d) Definición del contrato administrativo.

Hoy en día es común encontrarse con distintas acepciones de lo que es el contrato administrativo, puesto que son bastos los criterios.

d.1 Legal.

En nuestro sistema jurídico mexicano, si bien se han aportado las características y consecuencias para la celebración del contrato administrativo, hoy en día no existe una definición legal debidamente estructurada, por ello se recurre a la doctrina y jurisprudencia, para allegarse de dicho concepto.

d.2 Jurisprudencial.

Nuestros tribunales han establecido jurisprudencia, en lo que podría verse el concepto de contrato administrativo, si bien, no con un sentido determinante, si con una finalidad práctica, como lo establece el autor Jorge Fernández Ruiz, al señalar lo siguiente:

“Para determinar la naturaleza de los contratos que el poder público celebra con los particulares, debe atenderse a la finalidad que persiguió al celebrarlos, cuando el objeto o la finalidad del contrato, estén íntimamente vinculados al cumplimiento de las atribuciones del Estado se está en presencia de un contrato administrativo; En cambio, cuando el Estado contrata sin compromiso para el cumplimiento a sus atribuciones,

*el contrato que se celebre será de naturaleza civil y por ende, el derecho común regirá la situación jurídica particular creada por la voluntad de los contratantes”.*¹⁸

d.3 Doctrinaria.

Partiendo del análisis de los elementos y requisitos del contrato administrativo para poder definirlo, es de particular importancia advertir que el contrato administrativo no se limita a la obra pública, puesto que puede derivar del suministro, arrendamiento, asistencia técnica y empréstitos, entre otros, por ende el ligar el concepto de contrato administrativo de manera particular al ámbito del servicio público, provoca la ambigüedad de su definición. Sin embargo, la definición deriva de la celebración del acto entre la AP y los particulares, con el objeto de satisfacer un interés general que corresponde a la regulación del derecho público.

Así lo define el autor Jorge Fernández Ruiz, al señalar que los contratos administrativos tienen dicho carácter en virtud de que:

*“[...] la Administración Pública, siempre es una de sus partes, y como finalidad atender al interés público y estar regulados por un régimen jurídico exorbitante de derecho privado [...]”*¹⁹

Asimismo, el Dr. Luis José Béjar Rivera, nos dice que:

*“[...] el criterio subjetivo para la celebración del contrato plantea las características de los sujetos que intervienen en la relación contractual de tal forma que se consideran contratos administrativos donde intervenga como parte contratante la Administración Pública [...]”*²⁰

¹⁸ Jorge FERNÁNDEZ RUIZ, Op. Cit., p. 104.

¹⁹ Ibid, p. 107.

²⁰ Luis J. BÉJAR RIVERA, *Curso de Derecho Administrativo*, Oxford, México, 2007, p. 241.

Así, el contrato administrativo está sujeto al régimen de derecho público que celebra la AP y el particular con el objeto de crear, modificar, transmitir o extinguir derechos u obligaciones, para la satisfacción directa de un servicio público.

El tratadista Ismael Farrando, menciona que:

*“[...] los contratos administrativos constituyen una especie dentro del género de los contratos caracterizados por los elementos especiales, tales como que una de las partes que intervienen, es persona jurídica estatal, que su objeto está constituido por un fin jurídico o propio de la administración y que llevan explícita o implícitamente cláusulas exorbitantes del derecho privado[...]”*²¹

e) Clases de contratos administrativos.

Sin embargo, los contratos administrativos dado su objeto han adoptado en la doctrina diversas clases, todas ellas que atienden propiamente a su naturaleza, tal es el caso de los contratos administrativos de adquisición, arrendamiento, servicio y obra pública, en los que es parte la AP, y que son el medio para satisfacer las necesidades del interés público. Por ende se realizan diversas operaciones contractuales con los particulares, para que estos últimos le provean, suministren, arrienden bienes muebles, realicen obras o presten servicios.

2.- LAS PARTES Y EL PROCESO DE CONTRATACIÓN.

A) Las partes.

Como hemos establecido anteriormente, en los contratos administrativos, existe la participación de la AP y de los particulares, lo cual resulta ser una de las características que le da su naturaleza a dicho acuerdo de voluntades, por ende es

²¹ Ismael FARRANDO, *Contratos Administrativos*, Lexis Nexis, Argentina, 2006, p. 383.

importante atender a cada una de estas, pues ello servirá como base para establecer los derechos y obligaciones que a cada uno son atribuidos.

a) Órganos del Estado.

El Estado, no obstante su calidad de ente soberano resulta ser una persona con personalidad jurídica que se conduce y realiza sus objetivos mediante los órganos que lo representan en cada uno de sus ámbitos. Sin embargo, como persona moral requiere de la participación de personas físicas, para realizar dichos fines, por lo que aún y cuando el Estado se encuentra dotado de poder, éste actúa a través del gobierno para ejercerlo. Hemos señalado como un elemento objetivo del contrato administrativo la competencia del Estado para contratar, siendo el conjunto de atribuciones establecidas en la ley que legitiman la facultad de su actuar.

Si bien ese actuar, no puede darse por sí solo, pues se requiere de la persona física que ejerza esa competencia, por ende, el ejercicio de los órganos que actúan en nombre y representación del Estado, lo efectúa una persona física denominada funcionario.

En ese contexto, el desarrollo y planeación democrática del Estado, la veremos regulada en los artículos 25, 26 y 28 de la CPEUM, teniendo así atribuciones para ejercer actos, legislativos, administrativos y judiciales, con distintos matices cada una, pero en yuxtaposición para el mismo fin, ejecutadas por los gobernantes o la autoridad, por lo que se ha señalado que el principal objetivo de la AP es atender al interés público, el mismo que se buscará propiciando las condiciones para que pueda alcanzarse éste.

Para efectos de los contratos administrativos regulados, tanto por la LAASSP, como por la LOPSRM, se consideran en su artículo 1, respectivamente, como

Órganos del Estado facultados para la realización del citado acuerdo de voluntades a las siguientes:

I.- Las unidades administrativas, de la Presidencia de la República.

II.- Las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal.

III.- La Procuraduría General de la República

IV. Los Organismos Descentralizados.

V.- Las Empresas de Participación Paraestatal Mayoritaria y los Fideicomisos en los que el Fideicomitente sea una autoridad Federal o una Entidad Paraestatal.

VI.- Las Entidades Federativas, con cargo total o parcial a fondos federales, conforme a los convenios que celebren al Ejecutivo Federal, con la participación que en su caso, corresponde a los municipios interesados.”

Asimismo, las indicadas en las fracciones I a la III, se les denominará Dependencias, a las restantes Entidades, conforme a lo establecido en el artículo 2º, tanto en la LAASSP, como en la LOPSRM.

a) Proveedor o contratista.

Dentro de los contratos administrativos, su objeto queda a cargo de los particulares, mismos que al amparo de la LAASSP y de la LOPSRM, se les denomina proveedor o contratista, respectivamente.

En efecto los particulares interesados en celebrar contratos con la AP, adquieren el denominado pliego de condiciones o bases de licitación respectivas, por ende se les denomina oferentes o proponentes cuando formulan y presentan una oferta o propuesta, con el objeto de participar en el procedimiento de contratación.

Así bien, el interesado oferente o proponente, aun no adquiere el carácter de licitante, mismos que las citadas legislaciones les confieren una vez que son admitidos como tales por la Entidad o Dependencia, por lo tanto únicamente aquellos particulares que presentaron oferta o proposición llegaron a ser proponentes u oferentes, sin convertirse en licitadores.

Los artículos 34 de LAASSP y 36 de la LOPSRM, consignan como requisito para obtener el carácter de licitador, diverso procedimiento consistente en la entrega de dos sobres cerrados cuyo contenido encuentran las denominadas propuestas técnica y económica.

Una vez concluido el procedimiento de contratación, denominado licitación, se emite el fallo correspondiente, que cuando se adjudica el contrato administrativo, el ahora licitante adquiere el carácter de proveedor o contratista, según se trate.

B) Proceso de contratación.

Básicamente en nuestro sistema jurídico mexicano, se realiza el proceso de contratación a través de la licitación pública, invitación a cuando menos tres personas o adjudicación directa, tal y como se establece en los artículos 26 y 27 de la LAASSP y de la LOPSRM, respectivamente.

a) Licitación pública.

Conforme a lo previsto en el artículo 134 de la CPEUM, se advierte que previo a la celebración de un contrato, se deberá realizar una licitación pública, sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico existen tres formas de seleccionar al proveedor o contratista en un contrato administrativo, es decir, a través de la licitación, invitación a cuando menos tres personas o adjudicación directa.

El término licitación ha tenido distintas connotaciones en nuestra legislación, puesto que se le ha considerado como sinónimo de subasta, tal y como se desprendía del artículo 134 de la CPEUM, previo a su reforma. Hoy en día el texto constitucional hace referencia a la palabra licitación, que en la Enciclopedia Jurídica Mexicana, significa, remate. Asimismo, el concepto de Licitación Pública se define de la siguiente manera: “Del Latín *licitatio*, *-onis*. La palabra Castellana licitación, acción de poner en precio de pujar en subasta, de luchar, de contender. Licitación significa, ofrecer una cosa en subasta o en moneda, empero, en el ámbito jurídico, suele asignarse un mayor alcance”.²²

Desde una perspectiva jurídico-administrativa contemporánea, sería posible explicar la licitación, como el procedimiento administrativo desarrollado en un régimen de competencia o contienda, encaminado a seleccionar al contratante de la AP en un contrato administrativo.

El propósito primigenio para que la AP pueda contratar a través de una licitación pública, no es sino con la finalidad de que obtenga los beneficios necesarios para realizar el objeto mismo del contrato, satisfaciendo el interés público, no por ello transgrediendo el marco de equidad y justicia.

En ese sentido, la licitación pública tiene como objeto admitir la oferta más ventajosa, de carácter técnico y económico, para satisfacer el interés público, por lo tanto, por mandato constitucional, no puede celebrarse un contrato sin que se atiende a dicho procedimiento, con sus respectivas excepciones.

Como se ha señalado, existen excepciones al procedimiento de licitación para adjudicar un contrato, tal es el caso de la invitación a cuando menos tres personas y la adjudicación directa, mismas que se originan ante diversas imposibilidades o ciertas características específicas, que al no ser parte de nuestro estudio, únicamente remitimos al lector a las legislaciones respectivas.

²² Diego VALADÉS RÍOS (Dir.), *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo IV, Porrúa, México, 2004, p. 1034.

Ahora bien, la licitación como procedimiento administrativo, debe cumplir con ciertas formalidades, pues de lo contrario el contrato que se llegase a adjudicar sería un fruto de un acto viciado de origen. Así el procedimiento debe atender a lo establecido en la legislación aplicable desde un ámbito constitucional, legal y reglamentario. No sin dejar a un lado las disposiciones administrativas que en su caso se emitan por lo que se debe atender estrictamente a lo que se denomina principio de juridicidad.

Asimismo la AP de manera oficiosa buscará la realización de obras, la adquisición de bienes o la prestación de servicios, cuando las necesidades de satisfacción del interés público así lo demanden. Bajo ese tenor, tal y como se ha señalado, para que un contrato no se encuentre afectado de ilegalidad por no derivar de un procedimiento licitatorio, por mandato constitucional siempre se debe atender previo a la adjudicación, a la licitación pública.

Dentro de las formas que establece la legislación mexicana para llevar a cabo una licitación encontramos la pública, a través de la cual se realiza una convocatoria, para que los interesados que cumplan los requisitos y condiciones establecidos por la Entidad o Dependencia, puedan participar en el proceso licitatorio, y cuando se invita a personas determinadas para que participen en dicho proceso, se denomina invitación restringida. Así bien las licitaciones públicas, pueden desarrollarse con participantes de un ámbito ya sea nacional o internacional, siendo en las primeras que únicamente pueden participar los nacionales y en las segundas tanto nacionales como extranjeros.

a.1 Procedimiento.

La licitación pública como acto administrativo debe estar fielmente sujeta a un procedimiento, mismo que constituye diversas etapas, tales como la publicidad, concurrencia, igualdad y transparencia.

El artículo 134 constitucional consigna la obligación de llevar a cabo licitaciones públicas mediante convocatoria pública, considerando que los particulares libremente presenten sus proposiciones en sobre cerrado, para que posteriormente, sea abierto públicamente, siendo la transparencia misma del procedimiento con la finalidad de que la AP obtenga las mejores ventajas de precio y calidad.

Resulta factor importante la concurrencia de los participantes en la licitación, con el objeto de que las propuestas proporcionen esas ventajas de precio y calidad para la AP, las cuales dejarían de existir ante la presencia de un solo aspirante. Es importante que el procedimiento de contratación se reproduzca en un plano de igualdad denotando imparcialidad, y solo buscando las ventajas mencionadas, sin favorecer a uno de los aspirantes. Luego entonces, deben darse las condiciones para que todos y cada uno de los participantes en la licitación conozcan de manera detallada las características, condiciones, alcances entre otros factores respecto del contrato a celebrarse, así como, con total transparencia los motivos y circunstancias, por las cuales será adjudicado o no el contrato a uno de los participantes.

b) Adjudicación.

Derivado del proceso licitatorio, la Entidad o Dependencia emitirá un fallo, mediante el cual, adjudicará el contrato al participante que hubiese cumplido a cabalidad, las condiciones requeridas y cuya propuestas económica y técnica, hubiesen sido las más favorables, que al calificarse como solventes se procederá a emitir el fallo de adjudicación.

Con lo anterior, nacen propiamente los derechos y obligaciones de las partes en los contratos administrativos, denotándose esa fuerza vinculante de los compromisos pactados con la posibilidad de exigir su cumplimiento a través de los

medios creados para ello, sin embargo son múltiples las vías para procurar su cumplimiento.

3.- OBLIGACIONES EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

Como en toda relación contractual de carácter privado, las partes se someten al cumplimiento de lo que cada uno se obligó, no siendo excepción alguna las obligaciones pactadas en los contratos administrativos, que si bien la AP resulta ser una de las partes, no por ello podría abstraerse de su cumplimiento. Puesto que es reconocido por nuestro CCF, en su artículo 1846, la facultad de los contratantes de exigir el cumplimiento o el pago de la pena ante el incumplimiento.

A) Obligación.

En nuestro sistema jurídico mexicano, la ley reconoce los derechos de las personas, sin que previamente formen parte de la emisión de un acto material o de la manifestación de voluntad para la creación del mismo. Ciertamente se ha hecho una distinción entre hechos y actos jurídicos.

Siendo el acto jurídico, como lo señala el autor Sergio T. Azua Reyes:

*“[...] una conducta lícita del hombre, realizada con el propósito de producir consecuencias de derecho”, señala así también que la mejor manifestación del acto jurídico es el contrato [...]”*²³

Bajo ese tenor, de ser el contrato la manifestación del acto jurídico, nos conlleva a determinar que de éste, forzosamente surgen derechos y obligaciones, por ello la obligación resulta la constitución de una relación jurídica de sujetos, y una prestación o extensión de vida, siendo así, que la ley reconoce estos elementos

²³ Sergio T. AZÚA REYES, Op. Cit., p. 16.

para legitimar la fuerza pública encaminada a exigir el cumplimiento de la obligación.

Dentro del campo de las obligaciones, se conciben reales y personales, siendo las primeras cuyo cumplimiento queda a cargo del titular de un derecho real, únicamente en cuanto que es poseedor o titular de ese derecho, entendiéndose por ello, la facultad concedida a una persona para el aprovechamiento total de una cosa, en ese contexto el derecho personal o de crédito no otorga a su titular la facultad de ejercitarlo directamente sobre una cosa, sino que se reduce a la posibilidad jurídica de exigir a la persona del obligado una entrega, por lo que se considera que éste, siempre se refiere a una conducta humana, por lo que si lo debido es un hecho o una abstención, obviamente su cumplimiento requerirá necesariamente la actuación del que se obligó.

Es reconocido el derecho de las personas para obligarse por su propia voluntad en los términos y condiciones que a sus intereses convenga. Cuando esos intereses se encuentran en yuxtaposición ya sea para crear, transferir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, surge el convenio de dos o más entes.

Si es celebrado dicho acto, la ley lo reconoce como contrato, según hemos visto con anterioridad, así bien, existe una opción entre obligaciones contractuales y extracontractuales, siendo que a través de las primeras crean y dan forma a la manera en que desean obligarse, ya sea determinando el objeto, la duración, las consecuencias de su incumplimiento y en su caso la terminación.

Ahora bien, cuando no son establecidas esas reglas contractuales, la ley emerge para dar contexto a todas aquellas obligaciones que la doctrina denomina extracontractuales.

En las obligaciones podemos encontrar aquellas con carácter de dar, hacer o no hacer, siendo en el ámbito contractual, el pago una obligación, al cual la doctrina

no la ubica de manera particular en una dar, hacer o no hacer, sino que debe considerársele como un hecho jurídico, por lo tanto su falta no advierte el incumplimiento del objeto del contrato, sino el de una obligación.

Por tal circunstancia, se señala que el pago puede realizarse no solamente sin necesidad de que el deudor tenga la voluntad de exigir la obligación que sobre él pesa, pues el pago puede verificarse aun en contra de su voluntad, cuando el acreedor se niega injustificadamente a recibir el pago y se consigna la cosa o cantidad debida también existe pago, aun cuando no exista voluntad por parte del acreedor de celebrar el acto jurídico extintivo de su crédito

a) Cumplimiento de la obligación.

Toda obligación adquirida ya sea por voluntad o en contra de esta, debe quedar plenamente satisfecha, sin embargo como el cumplimiento de pago es una conducta inmersa en la voluntad de la persona que debe realizarlo en el supuesto de que no quede satisfecha la obligación otorga al acreedor la facultad de solicitar a los tribunales el cumplimiento por parte del deudor, que como señalamos con anterioridad, pudiese ser el cumplimiento de la obligación, e inclusive con resarcimiento de daños y perjuicios.

Asimismo, de ordenarse el cumplimiento de la obligación y este no quedar satisfecho por voluntad del obligado, el juez al efecto puede ordenar la ejecución de acciones para dejar cumplida la misma.

a.1 Ejecución de la obra o entrega del bien o servicio.

En el ámbito de los contratos administrativos, el proveedor o contratista es el responsable de la realización del objeto del contrato. En el caso en que el proveedor o contratista no cumpliera con su obligación, señala al autor argentino

Ismael Farrando, que “[...] el derecho de control que tiene la Administración Pública le corresponde como lógica consecuencia, un derecho de sanción [...]”.²⁴

En efecto, la Entidad o Dependencia tiene la facultad de imponer sanciones por el incumplimiento contractual del proveedor o contratista, no siendo dicha prerrogativa un capricho del Estado, sino la necesidad de asegurar la efectiva y debida ejecución del objeto del contrato.

Luego entonces, la sanción aplicada por la AP que como consecuencia de su poder de control y dirección en la ejecución de los contratos, no solo es de naturaleza legal, sino contractual, por ello bajo un régimen especial lejos de considerarse acto de autoridad, pues este no obstante de su génesis legal, derivó del pacto contractual acogido por las partes, constituyendo una pena convencional. Dicha sanción no busca la imposición de un castigo para el contratista derivado de su incumplimiento, sino que la finalidad es asegurar que el objeto del contrato se culmine satisfactoriamente.

Entendiendo lo anterior, al amparo del artículo 45 de la LAASSP y 46 de la LOPSRM, se señala que los contratos contendrán como mínimo, el establecimiento de penas convencionales, por atraso en la entrega de los bienes o servicios, por casusas imputables a los proveedores o por atraso en la ejecución de los trabajos.

Bajo ese tenor, se establece en los artículos 53 y 46-bis de la LAASSP, y de la LOPSRM, respectivamente, lo siguiente:

“Artículo 53.- *Las dependencias y entidades deberán pactar penas convencionales a cargo del proveedor por atraso en el cumplimiento de las fechas pactadas de entrega o de la prestación del servicio, las que no excederán del monto de la garantía de cumplimiento del contrato, y serán determinadas en función de los bienes o servicios no entregados o*

²⁴ Ismael FARRANDO, Op. Cit., p. 567.

prestados oportunamente. En las operaciones en que se pactare ajuste de precios, la penalización se calculará sobre el precio ajustado.

Los proveedores quedarán obligados ante la dependencia o entidad a responder de los defectos y vicios ocultos de los bienes y de la calidad de los servicios, así como de cualquier otra responsabilidad en que hubieren incurrido, en los términos señalados en el contrato respectivo y en la legislación aplicable.

Los proveedores cubrirán las cuotas compensatorias a que, conforme a la ley de la materia, pudiere estar sujeta la importación de bienes objeto de un contrato, y en estos.”

“Artículo 46 Bis. *Las penas convencionales se aplicarán por atraso en la ejecución de los trabajos por causas imputables a los contratistas, determinados únicamente en función del importe de los trabajos no ejecutados en la fecha pactada en el contrato para la conclusión total de las obras. Asimismo, se podrá pactar que las penas convencionales se aplicarán por atraso en el cumplimiento de las fechas críticas establecidas en el programa de ejecución general de los trabajos.*

En ningún caso las penas convencionales podrán ser superiores, en su conjunto, al monto de la garantía de cumplimiento.

Asimismo, las dependencias y entidades, en caso de atraso en la ejecución de los trabajos durante la vigencia del programa de ejecución general de los trabajos, aplicarán retenciones económicas a las estimaciones que se encuentren en proceso en la fecha que se determine el atraso, las cuales serán calculadas en función del avance en la ejecución de los trabajos conforme a la fecha de corte para el pago de estimaciones pactada en el contrato. Dichas retenciones podrán ser

recuperadas por los contratistas en las siguientes estimaciones, si regularizan los tiempos de atraso conforme al citado programa.”

Como se desprende de lo anterior, la manera en que la Entidad o Dependencia obtiene el importe de las penas convencionales, es a través de la compensación. Sin considerar ello, como la falta de pago por parte de la Entidad o Dependencia, puesto que únicamente obedece a la compensación respecto de un saldo a favor que generó el proveedor o contratista.

a.1.1 Compensación.

Establece el CCF, que una forma de extinguir las obligaciones resulta ser la compensación, cuya definición legal dice, *“tienen lugar a la compensación cuando dos personas reúnen recíprocamente la calidad de deudor y acreedor por su propio derecho”*, siendo en tal virtud, la finalidad de dicho concepto es extinguir dos deudas.

a.2 Obligación de pago.

Señala el autor Ismael Farrando, que uno de los derechos fundamentales inherentes a quien contrata, con un ente que actúa en ejercicio de una función administrativa, es el precio, esto es:

*“[...] la facultad de recibir la remuneración estipulada en su favor como retribución por las prestaciones que se comprometió a ejecutar [...]”*²⁵

Asimismo, se establece en el artículo 51, de la LAASSP y 55 de la LOPSRM, que en el caso de incumplimiento del pago de los bienes o de la prestación de los servicios o en el pago de estimaciones, la Entidad o Dependencia deberá pagar al proveedor o contratista gastos financieros.

²⁵ Ismael FARRANDO, Op. Cit., p. 587.

De lo anterior, se advierte claramente que el legislador pretendió sancionar la conducta morosa de la Entidad o Dependencia, indemnizando al proveedor o contratista con el pago de gastos financieros. Puesto que el retardo en el pago o la falta del mismo rompe con las bases del equilibrio económico-financiero del contrato por lo que en tales casos deberá restablecerse dicha ecuación.

a.2.1 Mora.

La mora se sustenta en el incumplimiento de una obligación que puede ser total o un cumplimiento retrasado, por consiguiente el deudor estará obligado a una indemnización compensatoria, para resarcir al acreedor los daños y perjuicios que le hayan causado con el incumplimiento. En ese sentido, entendemos que al señalarse una fecha determinada para el cumplimiento de la obligación, y una vez que ha transcurrido el plazo el deudor incurre en mora, pudiendo el acreedor exigir el cumplimiento de la obligación con la correspondiente indemnización.

Ante tal dilema, se advierte que para que el deudor incurra en mora, debe existir retraso culpable en el cumplimiento de la obligación y la intención o culpa del deudor. Por lo anterior, se estima que el hecho de obligar a la Entidad o Dependencia a pagar al proveedor o contratista gastos financieros por el incumplimiento de pago, es la manera que la ley establece para resarcir a éstos últimos, por el retraso culpable en el cumplimiento de la obligación y no tanto con el afán de sancionar dicha inobservancia, pero nótese que debe existir un retraso en la obligación de pago, es decir que la Entidad o Dependencia incurra en mora.

Por lo que además de requerir el pago, se ordena la correspondiente compensación, la cual es establecida perfectamente por dichas legislaciones bajo el concepto de gastos financieros.

En ese sentido, al advertirse el carácter moroso de la Entidad o Dependencia resulta dable que éstas cubran al proveedor o contratista el pago de gastos financieros, puesto que en las hipótesis establecidas en los artículos 51 de la LAASSP y 55 de la LOPSRM, se desprende que el elemento mediato resulta ser el retraso culpable, entendiéndose por este como aquella injustificación, por lo que el retraso justificado impedirá establecer que el deudor incurrió en mora.

Asimismo, Hans Kelsen, reconoce las obligaciones jurídicas sin sanción, al señalar que:

*“[...] si el derecho es concebido como un orden coactivo, la norma fundante de un orden jurídico estatal reza en su formulación, por lo que el acto coactivo mismo no tiene que ser obligatorio en este sentido, puesto que tanto el disponerlo como el cumplirlo pueden ser solo facultativos [...]”*²⁶

a.2.2 Indemnización por daños y perjuicios.

Así entonces, la indemnización consiste en resarcir de un daño o un perjuicio. Por ende, daño se entiende como la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación. Asimismo, perjuicio es la privación de cualquier ganancia lícita que debería haberse obtenido con el cumplimiento de una obligación.

Por lo anterior, concluimos que ante el carácter moroso de la Entidad o Dependencia respecto del pago de los bienes o de la prestación de los servicios o en el pago de estimaciones, deberá pagar al proveedor o contratista gastos financieros, puesto que éste último debe ser indemnizado por esa morosidad, ya sea temporal o definitiva, pero de no existir mora en el pago, sino un daño o perjuicio causado, corresponde cubrir éstos por la generación acontecida.

²⁶ Hans KELSEN, *Teoría Pura del Derecho*, Porrúa, México, 2011, p. 63.

4.- GASTOS FINANCIEROS.

A) Naturaleza de los Gastos Financieros.

Si bien es cierto, el concepto de gastos financieros es previsto tanto en la LAASSP, como en la LOPSRM, también lo es, que dichas legislaciones no proveen de su significado, sino que éste se obtiene de la intención misma de su aplicación, derivada de la conducta morosa en el pago de la Entidad o Dependencia.

Por lo anterior, resulta importante establecer la naturaleza misma del concepto de gastos financieros, puesto que derivado de ello, advertiremos las cargas u obligaciones que arroja su concepto, no solo al amparo de las legislaciones referidas, sino dentro del ámbito jurídico nacional, que para objeto de nuestro estudio corresponde a la LIVA.

a) Pena o sanción.

Derivado de la inexecución de los contratos celebrados con la AP, resulta procedente imponer sanciones a cada una de las partes, es decir a las Entidades o Dependencias, y a los proveedores o contratistas.

Así bien, las penas originadas con motivo de la ejecución de los contratos administrativos tienen una doble distinción, partiendo de donde se encuentren establecidas, es decir, si son pactadas en el contrato, nos referiremos a penas convencionales, de estar previstas en ley, son multas.

Bajo ese tenor, señala el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su obra *“El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos”* que el fin perseguido con la sanción es *“[...] mantener la observancia de las normas, en cuyo caso obliga al infractor a cumplir con el mandato legal [...]”*.²⁷

²⁷ Luis DELGADILLO GUTIERREZ, *El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos*, Porrúa, 1999, p. 105.

b) Gasto.

Así pues, un gasto en definición del autor Javier Romero López, se conceptualiza como:

“[...] Decremento bruto de activos o incremento de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales y que tienen por consecuencia la generación de ingresos [...]”²⁸

Atendiendo a la definición proporcionada por el autor Armando Ibarra Hernández, se establece que gasto es;

“[...] costo de las operaciones efectuadas por la empresa, aunque no den lugar a una salida inmediata de dinero o de otro medio de pago [...]”²⁹

Asimismo, financiar es prestar una suma de dinero a una persona física o moral sujeta a ciertas condiciones. Con lo anterior, concluimos que gasto financiero, no se refiere a una pena o sanción.

c) Interés.

El autor argentino Ismael Farrando establece que la doctrina trata el pago de interés por mora en los contratos administrativos, vinculándolos al pago efectivo del precio por parte de la administración, por lo que consiste en que ante el retardo de la administración en su obligación de pago del precio, corresponde el pago de

²⁸ Javier ROMERO LÓPEZ, *Principios de Contabilidad*, McGraw Hill, México, 2006, p. 742.

²⁹ Armando IBARRA HERNÁNDEZ, *Diccionario Bancario y Bursátil*, Porrúa, 2007, p. 89.

intereses moratorios a éste, siempre que el incumplimiento no sea imputable al propio contratista.³⁰

De lo anterior, vemos que la mora en que incurre la administración corresponde el pago de un interés propiamente dicho, pues cita en su obra el autor, “[...] si los pagos al contratista se retardasen por más de treinta días a partir de la fecha en que, según el contrato deban pagarse, éste tendrá derecho únicamente a reclamar intereses a la tasa fijada por el Banco de la Nación de Argentina para los descuentos sobre certificados de obra [...]”³¹, lo anterior, nos deja ver claramente como en Argentina se le da el carácter de intereses, a lo que aquí en México, las citadas legislaciones lo conciben como gastos financieros.

Ahora bien, atendiendo al Diccionario Bancario Bursátil, se conceptualiza el término interés, como: “ganancia, utilidad o renta que produce un capital que se invierte, coloca o presta durante cierto tiempo”.³²

Por otra parte el tratadista Miguel S. Marienhoff, señala en su obra Tratado de Derecho Administrativo que:

*“[...] si la Administración Pública no pagare en término el precio que le corresponda al contratante, aquella deberá abonar intereses moratorios sobre la suma respectiva, siempre que ella estuviese en mora [...]”.*³³

Así dicho autor concluye señalando que “[...] conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema, el reclamo administrativo surte efectos de requerimiento extrajudicial y es idóneo para constituir en mora a la Administración Pública, con la

³⁰ Ismael FARRANDO, Op. Cit., p. 631.

³¹ Ibid, p. 632.

³² Armando IBARRA HERNÁNDEZ, Op. Cit., p. 97.

³³ Miguel MARIENHOFF, *Tratado de Derecho Administrativo*, LexisNexis, Argentina, 1998, p. 455.

*lógica consecuencia de que ésta deberá intereses computados a partir de la expresada reclamación [...]”.*³⁴

Ante tal perspectiva, advertimos que la mora en el pago trae como consecuencia para la Entidad o Dependencia, el pago de intereses a favor del proveedor o contratista. Asimismo, entendemos Interés, en un sentido estricto, como rendimiento o utilidad que se obtiene del capital, compensación en dinero o en cualquier valor que recibe el acreedor de forma accesorio.

Asimismo, el pago de los intereses corresponderá ante la falta de cumplimiento oportuno en el ajuste de costos y en el pago de estimaciones, lo que obligará a la Dependencia o Entidad contratante, a solicitud del contratista, a pagarle gastos financieros a una tasa igual a la establecida por la LIF, en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales.

Derivado de lo anterior, nos percatamos que la figura de gastos financieros, a que se refieren las citadas legislaciones, se estima como el pago de intereses que la AP se encuentra obligada a realizar en favor del proveedor o contratista, siendo importante establecer que ello derivado de la morosidad en el pago de los bienes y prestación de los servicios, o en el pago de estimaciones, según se trate.

B) Concepto de Gasto Financiero.

Ahora bien, el gasto financiero lo podemos definir como aquella erogación realizada por el proveedor o contratista por la obtención de capitales financiados por un tercero, para hacer frente al objeto del contrato, pactadas con la Entidad o Dependencia derivado de una conducta morosa.

³⁴ Miguel MARIENHOFF, Op. Cit., p. 456.

En efecto, son todos aquellos gastos originados como consecuencia de financiarse una empresa con recursos ajenos, señalándose en diversa fuente lo siguiente:

*“En la cuenta de gastos financieros destacan entre otras las cuentas de intereses de obligaciones y bonos, los intereses de deudas, los intereses por descuento de efectos, las diferencias negativas de cambio, y se incluyen también dentro de este apartado los gastos generados por las pérdidas de valor de activos financieros”.*³⁵

Ante tal consideración, podemos definir que los gastos financieros al amparo de la LAASSP y de la LOPSRM, como aquel interés que a manera de indemnización recibirá el proveedor o contratista derivado de la conducta morosa de la Entidad o Dependencia, por la falta de pago de los bienes o de la prestación de los servicios o estimaciones, y no como pena o sanción a éstas últimas. Tampoco debe ser considerado como el resarcimiento por los daños o perjuicios que llegase a sufrir el proveedor o contratista ocasionados por la Entidad o Dependencia, ni se trata de una pena o sanción para éstas últimas.

³⁵ La gran enciclopedia de economía. <http://www.economia48.com/spa/d/gastos-financieros/gastos-financieros.htm>, fecha de consulta 2/01/2012.

CAPÍTULO TERCERO.

EL CONFLICTO Y LA LITIS EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

1.- EL ÓRGANO COMPETENTE.

A) Tribunales Federales.

En el presente capítulo expondremos los órganos competentes para conocer de los actos emitidos al amparo de la LAASSP y de la LOPSRM.

a) Competencia concurrente.

La doctrina señala que el contencioso administrativo surge en virtud de considerar que la AP no tiene por qué someter la solución de los conflictos derivados de su accionar al conocimiento de otro poder, por esta razón se crean órganos dentro de ésta que habrán de resolver jurisdiccionalmente las controversias surgidas con el particular que se considere afectado por algún acto administrativo. Por tal virtud el contencioso administrativo goza de la característica de ser un tribunal de anulación, de ilegitimidad u objetivo, el cual se limitará a declarar la nulidad o validez del acto sometido a su consideración.

Por ende, el TFJFA, es un tribunal contencioso administrativo de anulación, el cual atendiendo a su competencia por materia, corresponde conocer de los actos establecidos en el artículo 14 de la LOTFJFA.

De este modo, el proceso podrá iniciarse contra actos administrativos que no pueden ser impugnados mediante recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el particular afectado, encontrando que de acuerdo a lo previsto en la fracción VII, de la Ley Orgánica que rige a dicho Tribunal, siendo competencia de las Salas Regionales conocer de los juicios que se inicien, en

contra de actos, que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obra pública, adquisición, arrendamiento y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal.

Ante ello, es importante resaltar el hecho de que los actos derivados de los contratos administrativos se pueden someter a la jurisdicción del TFJFA.

Asimismo, de acuerdo con la fracción I, del artículo 52 de la LOPJF, resulta ser competencia de los JDMA la aplicación de una ley federal, como lo son la LAASSP y la LOPSRM, puesto que los actos derivados de los contratos administrativos, se presentan para la decisión sobre la legalidad y subsistencia de un acto de autoridad o de un procedimiento seguido por autoridad administrativa, si bien en lo particular las Entidades o Dependencias no tienen propiamente el carácter de autoridad pues como se ha señalado contrataron en su calidad de particulares, los actos emitidos por éstos resultan competencia de los Juzgados de Distrito.

Sin embargo, estimamos que de reclamarse única y exclusivamente pretensiones relacionadas con la nulidad de diversas resoluciones emitidas por las Entidades o Dependencias, no se cumple el criterio de competencia que establece la fracción I, del artículo 52 de la LOPJF, puesto que ante la ley especial, no debe atenderse a la general.

Ahora bien, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 52 de la LOPJF, los JDMA tienen una competencia restringida, en el caso de juicios ordinarios federales, a lo dispuesto en la fracción I, del precepto en cuestión, es decir:

*“Artículo 52.- Los Jueces de Distrito en Materia Administrativa conocerán:
I.- De las controversias que se susciten con motivo de la aplicación de leyes federales, cuando deba decidirse sobre la legalidad o subsistencia*

de un acto de autoridad o de un procedimiento seguido por autoridades administrativas”

Conforme a dicho precepto, la competencia en vía ordinaria federal sólo se surte en favor de un JDMA, cuando se reúne en un asunto los dos requisitos siguientes:

- Que la controversia se suscite con motivo de la aplicación de leyes federales;
- Siempre y cuando deba decidirse:
 - a) Sobre la legalidad o ilegalidad de un acto de autoridad, o
 - b) Sobre la legalidad o ilegalidad de un procedimiento seguido por autoridades administrativas.

No obstante lo anterior, los referidos JDMA, han conocido de manera válida de cuestiones puestas a su consideración derivada de la aplicación de la LAASSP y de la LOPSRM, puesto que se trata de la aplicación de leyes federales, aún y cuando las Entidades y Dependencias, no configuran una personalidad de autoridad propiamente hablando.

Ahora bien, analizando el primero de los citados requisitos se debe realizar la interpretación de alguna ley federal, asimismo, se debe actuar con el carácter de autoridad, lo cual consideramos que no ocurre en los contratos administrativos, en virtud de que el Estado, actúa en su carácter de sujeto obligado a acatar las disposiciones emanadas de la ley en situación similar a la que actuaría cualquier particular, siendo el sustento de dicha actuación lo pactado entre las partes desde el acto generador de la relación contractual, con la particularidad de que los mismos gozan de la característica de ser celebrados con un ente de la AP, pero no por esa circunstancia el procedimiento pactado pueda ser considerado como una actuación emanada de una autoridad.

En este sentido, la LOAPF, reitera la distinción constitucional entre Administración Pública Centralizada y Paraestatal, precisando que la primera está formada, única y exclusivamente, por las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Consejería Jurídica, que reciben la denominación de Dependencias; en tanto que la Administración Pública Paraestatal se integra con los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y fianzas y los fideicomisos, que reciben el nombre de Entidades.

Ahora bien, tan es distinto el régimen jurídico de las Dependencias, que sí son autoridad, de las entidades que integran al sector paraestatal, y que no son autoridad, que su regulación en la LOAPF se prevé en dos Títulos diferentes, el Segundo, por lo que respecta a la Administración Pública Centralizada, y el Tercero por lo que respecta a la Administración Pública Paraestatal, regulada por la LFEP.

De acuerdo con las disposiciones de la CPEUM y de las leyes que regulan a la Administración Pública Paraestatal se desprende sin lugar a dudas que las Entidades no poseen facultades de imperium, por lo que por ningún motivo pueden ser estimadas como autoridad, y evidentemente sus actos no pueden ser conocidos por un JDMA, con el argumento dogmático y simplista de que sus actos son de autoridad porque fueron emitidos por un órgano que pertenece a la AP.

Ahora bien, de conformidad con los artículos 11 y 13 de la LAASSP y de la LOPSRM, respectivamente, serán aplicables supletoriamente en todo lo no previsto por dicho ordenamiento, la LFPA, el CCF, así como el CFPC.

Acorde a lo anterior, es por demás evidente que para impugnar los actos administrativos, se cuenta con el recurso de revisión u optativamente el juicio contencioso administrativo ante el TFJFA.

En este sentido, por su importancia se desprende sin lugar a dudas la supletoriedad de la LFPA, que en su artículo 1º establece el ámbito de aplicación de dicho ordenamiento, al incluir dentro de tal regulación a los procedimientos y resoluciones de los organismos descentralizados respecto de sus actos de autoridad sobre los contratos que con los particulares celebren.

Confirmándose lo anterior, con lo dispuesto por el mismo ordenamiento en su artículo 83, al establecerse la interposición del recurso de revisión o intentar la vía jurisdiccional cuando proceda, por los afectados por resoluciones de las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo.

Relacionado con lo anterior el artículo 14 de la Ley Orgánica del TFJFA, en sus fracciones VII y XI establece los supuestos de competencia del TFJFA, pues señala en la parte que interesa para nuestro análisis lo siguiente:

“Artículo 14.- El TFJFA conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

VII. Las que se dicten en materia administrativa sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas, adquisiciones, arrendamientos y servicios celebrados por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;

XI. Las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo”

Sobre el particular se ha manifestado nuestro Máximo Tribunal, a través de la contradicción de tesis, que tiene el siguiente rubro:

“REVISIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA. EL ARTÍCULO 83 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ESTABLECE LA OPCIÓN DE IMPUGNAR LOS ACTOS QUE SE RIGEN POR TAL

ORDENAMIENTO A TRAVÉS DE ESE RECURSO O MEDIANTE EL JUICIO SEGUIDO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.”³⁶

Es importante resaltar que un conflicto suscitado con motivo de la aplicación de penas convencionales, que de acuerdo con la fracción I del artículo 52 de la LOPJF, resulta ser la aplicación de una ley federal como lo es la LAASSP y de la LOPSRM, por lo cual han sido sometidos a la jurisdicción de los citados tribunales.

Cabe señalar que si bien se señala que el artículo 52, fracción I de la LOPJF, era fundamento de la competencia de dichos Jueces, lo que incluso se llegó a disponer en la tesis jurisprudencial del Pleno de la Corte intitulada: *“CONTRATO DE OBRA PÚBLICA. LA COMPETENCIA PARA CONOCER DE UN CONFLICTO SUSCITADO POR SU RESCISIÓN, PROVENIENTE DE UN ACTO ADMINISTRATIVO DE AUTORIDAD, CORRESPONDE A UN JUZGADO DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA”*.³⁷

En la actualidad dicha jurisprudencia es inaplicable, por contravenir la disposición expresa de una ley emitida con posterioridad y que por tanto superó a la jurisprudencia de que se trata.

En efecto, si bien dicha jurisprudencia vino a suplir el vacío de la ley, puesto que en la fecha en que fue elaborada la misma no existía alguna que previera el procedimiento para impugnar los actos derivados de un contrato celebrado con las dependencias del GF, es el caso que dicha jurisprudencia dejó de tener vigencia porque en la LOTFJFA, dispone de manera expresa cuál es la autoridad competente para conocer de las controversias relativas a contratos administrativos.

Es necesario destacar que la LFPA establece tres presupuestos para su aplicación, por lo que hace a los Organismo Descentralizados, a saber: 1) a sus

³⁶ Novena Época, Instancia Segunda Sala, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XI, Enero del 2000. Tesis 2ª./J. 139/99, p. 42.

³⁷ Octava Época, Instancia Pleno, Fuente Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: 78, Junio de 1994, Tesis: P./J.20/94, p. 18.

actos de autoridad; 2) a los servicios que el estado preste de manera exclusiva; y 3) a los contratos que los particulares solo pueden celebrar con los mismos, sin que pase desapercibido que la propia ley realiza una distinción entre actos de autoridad de un organismo descentralizado y los actos que emanen de los contratos celebrados con los particulares.

Derivado de lo anterior, advertimos, aún y cuando no compartimos que ello suceda así, que la competencia corresponde, tanto de los JDMA como del TFJFA, para conocer de los actos derivados de los contratos administrativos celebrados con la AP.

2.- EL PLANTEAMIENTO DE LA ACCIÓN.

A) La acción.

Ahora bien, derivado de la ejecución y cumplimiento de los contratos administrativos, resulta ser extensa la lista que deben cubrir los mismos, sin embargo, no obstante el acto de que se trate, se debe definir claramente la acción a intentar.

La acción, la concebimos como la facultad y/o medio para obtener la declaración judicial de reintegración del derecho que nace de la violación de este. Asimismo señala Cipriano Gómez Lara, que es el *“derecho, la potestad, la facultad o actividad, mediante la cual un sujeto de derecho, provoca la función jurisdiccional”*.³⁸

Luego entonces, entendemos que la acción es el mecanismo empleado por un sujeto para obtener de los órganos jurisdiccionales el resarcimiento o reconocimiento del derecho que ha sido transgredido o ignorado por otro sujeto, es

³⁸ Cipriano GÓMEZ LARA, *Teoría General del Proceso*, Oxford, México, 2004, p. 95.

decir, es la facultad que se tiene para acudir a los tribunales, para el resarcimiento de un derecho que se estima vulnerado.

También podemos entender a la acción, como el instrumento que pone el Estado para que los particulares puedan ejercitar sus derechos, con el objeto de restituir la vulneración que se ha dado en su contra.

El autor Víctor Castrillón y Luna, ha clasificado la acción como personal y real, considerando que la primera “[...] *tienen por objeto hacer efectivo un derecho personal, por lo tanto podemos entender que en dichas acciones, lo único que se discute son las obligaciones de carácter personal de dar, hacer o no hacer. Asimismo, acciones reales, son las que derivan de un derecho real, que es su causa o título y que tiene por objeto hacerlo efectivo [...]*”³⁹.

Por lo anterior, podemos señalar que la acción es el canal mediato que nos conduce a iniciar un litigio, así como la pretensión y el proceso, por ende, cuando a un particular se le ha violado un derecho, deben dirigirse al órgano jurisdiccional competente, para que se subsane y en su caso se sancione al infractor.

Ahora bien, considerando que el litigio lo constituye propiamente el conflicto de intereses creado por la pretensión de un sujeto y por la oposición de otro, la primera será un elemento necesario para la existencia del litigio, siendo esta última la exigencia de la subordinación del interés ajeno al interés propio.

3.- LA SENTENCIA CONDENATORIA.

A) La sentencia fuente de obligación.

Ha sido reconocido por diversos tratadistas que los actos jurisdiccionales son fuente de las obligaciones y de los derechos reales, señala el autor Rafael Rojina

³⁹ Víctor CASTRILLÓN Y LUNA, *Derecho Procesal Civil*, Porrúa, México, 2004, p. 168.

Villegas, que es “[...] un acto jurídico en virtud de que constituye una manifestación de voluntad con el objeto de producir consecuencias de derecho [...]”.⁴⁰

Resulta entendible que la sentencia o resolución judicial debe emitirse con estricta aplicación de la ley, a través de la cual el Juzgador declarará las obligaciones que la ley reconoce para las partes en el proceso.

A colación de lo anterior, señala Sergio T. Azua Reyes, que:

*“[...] el juez debe dictar sus sentencias conforme a derecho, pero en cada caso concreto existe la posibilidad de que su fallo se aparte de lo establecido en la ley, e incluso de que llegue a ser opuesto a ella, pero si la sentencia no es impugnada y causa ejecutoria, por más absurda que se le pueda imaginar constituirá la verdad legal y deberá ser obedecida por las partes [...]”.*⁴¹

Bajo ese tenor, atendiendo a que toda sentencia contiene una decisión adoptada por el juzgador, derivada de la pretensión opuesta por una de las partes en el proceso, propiamente del litigio acontecido y aún y cuando la misma no sea apegada a derecho, constituirá una fuente de las obligaciones.

Pues si bien es cierto, la sentencia debe resolver la controversia mediante la aplicación de la ley en el caso concreto, no es menos cierto, que ante falta de especialización de la materia que se trate, podemos encontrar resoluciones que se han apartado de lo que resulta ser la verdad legal.

En efecto, al no existir ordenamientos que de manera específica regulen situaciones jurídicas, el juzgador, al emitir sus sentencias obedecerá a la causa más notable, sin embargo, ello puede generar confusión al intentar su ejecución.

⁴⁰ Rafael ROJINA VILLEGAS, Op. Cit., p. 560.

⁴¹ Sergio T. AZÚA REYES, Op. Cit., p. 227.

CAPITULO CUARTO.

CONTRIBUCIÓN.

1.- NOCIÓN CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUCIÓN.

Debemos de considerar que el legislador, previo a la creación de las normas legales que regulan las contribuciones, debe atender a ciertos aspectos esenciales, mismos que encuentran su origen en nuestra carta magna. Al respecto señala el autor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez que:

*“No debe olvidarse el sentido de justicia social fiscal de las contribuciones, con fundamento en la Constitución de 1917 [...]”*⁴²

No obstante que el criterio anterior debe operar sin duda alguna, es patente mencionar que aún y cuando nuestra constitución señala en reiteradas ocasiones el concepto contribución, no es menos cierto que el citado texto carece de una definición.

Lo anterior, se robustece atendiendo a lo considerado por la autora Sonia Venegas Álvarez, que es establece lo siguiente:

“[...] en la actualidad los valores superiores que nutren al concepto de contribución solo pueden localizarse en la Constitución del Estado. Solo el Estado tiene un poder financiero derivado de su poder originario que se plasma en una distribución de competencia entre entes soberanos. Únicamente las Constituciones de los Estados responden a la tipología de norma fundamental adoptada a partir de un poder constituyente y

⁴² Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho Tributario*, Limusa, México, 2009, p. 12.

tales Constituciones deben ser el referente principal del estudio del fenómeno financiero [...].”⁴³

De la transcripción anterior, advertimos que dicha autora nos habla de valores superiores, lo que nos hace referencia mediata al concepto de justicia social fiscal de las contribuciones, que sin duda tiene su fundamento hoy en día en la CPEUM, por tal motivo, el legislador debe procurar que la madurez de un sistema impositivo recaiga en los valores o principios que nutren al concepto de contribución.

Ante tales consideraciones, resulta preciso indicar que nuestra carta magna en su artículo 31, fracción IV, señala que son obligaciones de los mexicanos, contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Con ello, advertimos claramente que una contribución es una obligación de carácter constitucional, que debe ser creada a partir de la noción pura de los principios o valores superiores que se han concebido en nuestra carta suprema, por lo cual compartimos la opinión de la autora Sonia Venegas Álvarez quien establece que “[...] es una obligación ex lege, ya que la ley establece cuando, cuanto y quien es el obligado al pago [...]”⁴⁴

En efecto, al ser la contribución una obligación de derecho público, en la cual el sujeto obligado es el gobernado, debe estar sustentada en determinados valores o principios de justicia social, considerando que tales características surgen en el momento en que el contribuyente se encuentra en el ámbito del derecho público, puesto que la obligación contributiva tiene tal característica, es decir, la de ser pública.

⁴³ Sonia VEGAS ALVAREZ, *Derecho Fiscal*, Editorial Oxford, 1ª Ed., México 2010, p. 3.

⁴⁴ *Ibid*, páginas 4 y 5.

Si bien una contribución debe ser atendida por los gobernados al ser de carácter obligatoria, también lo es, que el legislador se encuentra constreñido a respetar determinados valores que se convierten en principios intrínsecos de las contribuciones, en virtud de que se trata de una atribución facultativa, tal y como lo señala el autor Francisco Cárdenas Elizondo al considerar que:

*“[...] es innegable que en toda comunidad social surge la necesidad de un conjunto de normas que aseguren la convivencia. Por norma entendemos, en sentido amplio toda regla de comportamiento obligatoria o no; pero al situarnos a una que se califica de jurídica restringimos su significado únicamente a aquellas que tienen carácter obligatorio o son atributivas de facultades [...].”*⁴⁵

Por lo anterior, aun y cuando una contribución se encuentra establecida en una norma, no deben soslayarse los principios que le darán un sustento y velarán por el cumplimiento de valores superiores que nutren a dicho concepto. Por tal motivo, el legislador al introducir y admitir principios generales de derecho para crear la norma jurídica, no puede oponerse a lo que fue exaltado a un rango constitucional, que si bien, en ocasiones se crean ficciones jurídicas tributarias derivadas de presunciones, no obstante ello, deben respetarse esos valores.

Al respecto, el tratadista Ernesto Flores Zavala, establece que:

*“[...] el primer principio que se deriva de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales los podemos formular en los siguientes términos: la actividad tributaria del Estado no debe impedir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución.”*⁴⁶

⁴⁵ Francisco CÁRDENAS ELIZONDO, *Introducción al estudio del Derecho Fiscal*, Porrúa, México, 1997, p. 45.

⁴⁶ Ernesto FLORES ZAVALA, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Porrúa, México, 1998. p. 156.

Con lo anterior, concluimos que toda norma tributaria debe respetar los principios rectores consagrados en nuestra carta magna, con el objeto de no transgredir los derechos individuales de los contribuyentes. En tal sentido, aun y cuando el legislador con el objeto de asegurar que sea respetada y atendida la naturaleza o fin de la contribución cree ficciones jurídicas tributarias, en todo momento es menester atender a los principios constitucionales.

A) PODERES PÚBLICOS Y SUS ATRIBUCIONES EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES.

En relación al presente tópico, la autora Sonia Vengas Alvares estima que:

“En cuanto a la distribución de materias legislativas y por ende al establecimiento de contribuciones mediante las leyes, México sigue el mismo principio Estadounidense de división de competencias, de acuerdo al cual lo que no es expresamente atribuido a la Federación es competencia de las Entidades Federativas.”⁴⁷

Para tal efecto, viene a colación lo establecido en el artículo 73, fracción VII, de la CPEUM, que otorga al CU, la facultad para imponer contribuciones, sin embargo, el artículo 31, establece que se debe contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados o Municipios, por lo tanto, advertimos que no es una atribución exclusiva de la Federación. Reforzamos lo anterior, con lo consignado en la fracción V, del artículo 122 de nuestra ley suprema, que señala las distintas facultades que otorgan potestad tributaria al Distrito Federal, y por su parte la fracción I, del citado precepto, que establece las concernientes a las Entidades Federativas.

En tal sentido, nos queda claro que en sus distintos niveles, el gobierno está dotado de poder fiscal, entendiéndose por este como “[...] la facultad del Estado por

⁴⁷ Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, Op. Cit. p. 9.

*virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el cumplimiento de sus atribuciones [...]*⁴⁸, como lo señala el autor Refugio de Jesús Fernández Martínez.

Como advertimos de lo anterior, las contribuciones pueden ser establecidas en los distintos niveles de gobierno, sin embargo, reiteramos que en todo momento se debe atender a los principios rectores establecidos por nuestra carta magna.

B) PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

Como señalamos con anterioridad, el legislador al establecer normas tributarias, debe atender a determinados valores sociales, es decir, a los principios constitucionales que velan por los derechos de los contribuyentes, puesto que no obstante la creación de ficciones jurídicas tributarias no es dable dejar de atender a los mismos.

a) Legalidad.

Señala el autor Luis Humberto Delgadillo que la fracción IV, del artículo 31, de la CPEUM, consagra el principio de legalidad, al establecer que son obligaciones de los mexicanos, *“[...] contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estados y Municipio en el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes [...]*⁴⁹, con ello, entendemos que toda autoridad que emita un acto o resolución debe estar prevista en una ley, puesto que de no ser así, transgredirá dichos valores superiores tributarios consagrados en defensa de los contribuyentes, lo que advierte que sin ley, no existe obligación de contribuir al gasto público.

⁴⁸ Refugio de Jesús FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, *Derecho Fiscal*, Editorial McGrawHill, 1ª Ed., México, 2000, p. 92.

⁴⁹ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit. p. 68.

En efecto, es esencial que el legislador establezca de manera específica la norma tributaria que el gobernado está sujeto a cumplir, puesto que no es dable exigir el cumplimiento de una contribución, si la misma no se encuentra establecida en la ley, por lo tanto, si no se dota de su contenido o se advierte su existencia en ella, no se incurrirá en falta ante su inobservancia.

Por su parte Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez considera que “[...] *el mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan por medio de una ley.*”⁵⁰

Este principio, lo encontramos inmerso en los artículos 14 y 16 de nuestra carta magna, el cual consiste en que ninguna autoridad puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad. Por lo que precisamos que las contribuciones se establecerán a través de una ley, por lo tanto, la norma tributaria regulará la coexistencia de elementos que concatenados establecerán los hechos generadores de una contribución, puesto que debe de establecerse de manera específica la contribución de que se trate.

b) Equidad.

En la doctrina se establece que el principio de equidad o denominado de repartición equitativa de las contribuciones, atiende principalmente a la generalidad y uniformidad, al establecerse esencialmente que la primera advierte que la contribución que obligue al contribuyente debe cubrirse por todos los sujetos que se ubiquen ante una situación similar consignada en la ley como hecho generador de la carga tributaria; y la segunda, advirtiéndose que la contribución debe ser proporcional a la capacidad de la económica del sujeto obligado.⁵¹

⁵⁰ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit. p. 58.

⁵¹ Refugio de Jesús FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit, p. 59.

La consideración anterior, nos precisa que los sujetos que se ubiquen en la misma situación prevista en la ley como hecho generador, deben ser gravados de manera proporcional, lo que se resume en que la carga tributaria debe ser similar, o en su defecto equiparable a su capacidad contributiva.

Debiendo ser este principio eje rector de la norma tributaria, puesto que no es dable pretender gravar de manera distinta a los gobernados, cuando su capacidad contributiva resulta ser análoga, por lo que debe ser proporcional a la capacidad de la prestación económica.

Al respecto establece la autora Sonia Venegas Álvarez, que “[...] *Igualdad ante la Ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, así como la obligación de estos de contribuir a los gastos públicos en función de su propia capacidad contributiva de donde nace el deber de todo ciudadano de aportar al erario local o federal una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos [...]*”.⁵²

Lo anterior, nos deja ver claramente el principio de justicia social fiscal, puesto que la contribución debe ser proporcional y equitativa en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

c) Generalidad.

La generalidad de la norma tributaria atiende a que debe concebir a todos los gobernados cuando su situación particular se ubique en la hipótesis contenida en la misma, por lo cual en el momento que se realiza o se ubica en ésta, surge la obligación contributiva.

Al respecto, refiere el autor Hugo Carrasco Iriarte que “[...] *la Ley debe abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubica en la hipótesis*

⁵² Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, Op. Cit. páginas 63 y 64.

*contenida en ella, es decir, el hecho imponible el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal [...]”.*⁵³

Por lo tanto, el legislador no debe hacer distinción alguna al momento de establecer quién será el sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que de encontrarse diversos contribuyentes ante el mismo hecho generador, deben estar obligados a acatarlas del mismo modo, ya que de consignarse lo contrario en la norma tributaria, violaría de facto el principio aludido, lo cual está en contra de los valores que comentamos.

d) Aportación pecuniaria.

Al considerar que se trata de una aportación pecuniaria, entendemos que debe ser cubierta en dinero o en especie, respecto de éste último rubro señala el autor Refugio Fernández Martínez que *“[...] debe entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de los de moneda de curso legal, pero de valor económico, o sea susceptible de valuares económicamente [...]”.*⁵⁴

e) Gasto Público.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez establece que *“[...] el producto de las contribuciones solamente se pueden destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es el elemento esencial de los tributos.”*⁵⁵

Por ello, toda contribución debe buscar atender a las necesidades públicas, puesto que de esa manera el Estado podrá satisfacerlas, que si bien dicha carga recae en el gobernado, entendemos que debe ser a través de las contribuciones impuestas por ley.

⁵³ Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 13.

⁵⁴ Refugio FERNÁNDEZ MARTÍNEZ Op. Cit. pag. 155.

⁵⁵ Ibid. p. 57.

2.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN.

Si bien es cierto, nuestra legislación no nos dota del concepto de contribución, también lo es, que basta con atender a lo establecido en el artículo 2 del CFF, para advertir lo que el legislador consideró como tales, puesto que partiendo de su naturaleza, así como de la descripción que realiza de cada una, podemos advertir su significado.

El autor Refugio de Jesús Fernández Martínez define a las contribuciones como:

*“Las prestaciones en dinero o especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica prevista por la misma [...]”*⁵⁶

Sin embargo, no basta con atender a una definición de dicho concepto para advertir su naturaleza, sino que es menester allegarse de todos aquellos elementos que nos doten de su significado intrínseco, puesto de ese modo advertiremos por qué se trata de una obligación establecida en la ley a cargo de los contribuyentes, es decir, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, llámesele persona física o moral.

A) NATURALEZA DE LA CONTRIBUCIÓN.

En tal sentido, debemos advertir qué elementos forman parte o son materia misma de la contribución, es decir, qué pretende gravarse, o qué es lo que la genera, con ello, denotaremos esencialmente sobre qué trascienden la obligación contributiva a cargo del sujeto pasivo.

⁵⁶ Refugio de Jesús FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit., p. 154.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 2 del CFF, advertimos que las contribuciones repercuten sobre el ingreso, utilidades, bienes, comercio exterior y gasto o consumo, por lo que es evidente que el legislador debe concebir aquellos supuestos sobre los que se generará la obligación jurídica tributaria, si bien, ha creado leyes específicas para atender a las mismas, en ocasiones, no resulta una tarea sencilla prever el mundo de supuestos, y normar todos ellos, lo que ha dado pauta a que en ocasiones la norma se torne genérica, lo cual, si bien podríamos considerar que atentaría contra el principio de legalidad, para que ello no ocurra, la ley debe abordar los valores que referimos con antelación.

a) Ingresos y Utilidades.

El autor Hugo Carrasco Iriarte señala que hay que entender como ingreso “[...] lo que obtiene un contribuyente, ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o en cualquier otra forma durante el ejercicio fiscal [...]”.⁵⁷

Por lo anterior, si la norma tributaria aborda dicho concepto, es necesario que ésta advierta de qué manera, modo y momento lo gravará, pero también, deberá precisar cuándo se considera que el ingreso se ha generado, por lo cual debe de allegarse de la legislación positiva, que previamente así lo ha determinado.

Desde luego, debe advertir aquellos supuestos a través de los cuales considerará que se obtiene el ingreso, para determinar la manera o modalidad en que será gravado éste, ya que no obstante que se estime la obtención de bienes o servicios, en crédito o en cualquier otra forma, sino está previsto por la ley fiscal de que se trate, no podrá cargarse contribución alguna.

Asimismo, atendiendo a lo concerniente a utilidad el autor Agustín López Padilla señala que “[...] el resultado fiscal finalmente lo determinaremos mediante la operación que resulte de restar a la utilidad fiscal, en su caso las pérdidas fiscales

⁵⁷ Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 50

*de otros ejercicios y si la operación sigue siendo positiva, estaremos en presencia de lo que la ley denomina resultado fiscal. En resumidas cuentas viene siendo la utilidad o base gravable de las personas morales [...]”.*⁵⁸

Lo anterior, nos deja ver en claro como la norma tributaria, precisa el momento en que la utilidad se genera, lo cual aporta elementos para que el contribuyente de manera específica y particular advierta cuando se ubica en el hecho generador previsto en la ley.

En tal virtud, no queda duda alguna que las contribuciones atienden materialmente a aquellos ingresos o utilidades que reciben las personas físicas o morales, por lo que al encontrarse el sujeto pasivo en la situación de hecho prevista en la ley, serán considerados para la contribución de que se trate.

En ese contexto, si lo que se pretende gravar es propiamente aquel elemento llamado ingreso o utilidad, debemos entender que no serán únicamente éstos conceptos considerados materia de las contribuciones. Por lo cual, el legislador derivado de una presunción, ha creado ficciones jurídicas tributarias, para advertir diversos supuestos, que aun y cuando en estricto sentido no se trate de un ingreso o utilidad, los concibe como tales.

b) Bienes.

Establece el autor Hugo Carrasco Iriarte que “[...] a diferencia de los impuestos subjetivos en los que se toma en cuenta la situación personal del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de capacidad contributiva, en las contribuciones vinculadas con los bienes (es decir los impuestos reales u objetivos), se considera de forma exclusiva la riqueza gravada,

⁵⁸ Agustín LÓPEZ PADILLA, *Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única*, Dofiscal, México, 2010, p. 61.

*prescindiendo de la situación personal del particular, por ejemplo el impuesto predial [...]”.*⁵⁹

En tal sentido, consideramos que el legislador al crear una norma tributaria que aborde dicho concepto, no considerará al contribuyente en lo personal, sino atenderá de manera cuantitativa al monto de su riqueza, ya que de ello partirá para establecer de qué manera, modo y momento gravará a este.

c) Comercio Exterior.

Diversos autores señalan que los impuestos al comercio exterior tienen su antecedente en los tributos establecidos por los árabes, mismo que se pagaba por las mercancías que salían para otros reinos y por los que se introducían por mar y tierra, siendo una actividad consistente en el intercambio de bienes y servicios entre los diferentes países, e incluye la importación y exportación.⁶⁰

En tal sentido, las contribuciones materia del comercio exterior no tienden a gravar el ingreso, utilidad o bienes, sino a la actividad como tal, ya sea importar o exportar bienes, que si bien, en muchos de los casos, no obedece propiamente a la obtención de un beneficio de carácter económico para el fisco.

d) Gasto o Consumo.

En cuanto a este concepto, se busca gravar a los contribuyentes por lo que éstos sustraen de la sociedad, y no por lo que ellos aportan. En tal sentido, las contribuciones que están encaminadas a gravar el consumo, propiamente sobre lo que recaen es la demanda de bienes, de tal manera que opera el efecto de traslación impositiva y el contribuyente se convierte en un recaudador de impuestos,

⁵⁹ Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 51.

⁶⁰ Crf. Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p.52, también, Sonia VENEGAS ALVAREZ, Op. Cit., p. 44.

pues quien realmente paga la contribución, es el sujeto económico, es decir el consumidor final del bien o servicio.

B) SUJETOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

a) Sujeto activo y pasivo.

Las personas físicas y morales, que realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal establecida en las leyes respectivas, adquieren la denominación de contribuyentes.

En ese contexto las personas que realizan las situaciones jurídicas o de hecho tienen la obligación del pago del impuesto establecido en la ley, luego entonces, al encontrarse establecido el supuesto generador, una vez que es realizado por el particular habrá bien a considerarse la obligación de pago a cargo del contribuyente.

Bajo ese entendido, se advierte que el contribuyente no puede estar en aptitud de dejar de pagar el impuesto causado y desde luego la autoridad no puede dejar de exigir su pago para no incurrir en violación a la ley. Así bien, el sujeto activo, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley, con la característica que en materia tributaria, dicha obligación, no es discrecional como ocurre en el derecho privado.

Lo anterior pone de manifiesto que la obligación del crédito tributario, es de interés público, por lo que no existe posibilidad alguna que el Estado pueda renunciar a este, ya que no obstante que se denote una actitud inequitativa, se vería mermada la posibilidad de que el Estado hiciera frente a sus obligaciones.

En dicha relación jurídica tributaria el contribuyente como sujeto pasivo, tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación, al haberse realizado el supuesto

jurídico establecido en la ley. Por ello, una vez realizado el hecho generador previsto en la norma, otorga al sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación.

Asimismo, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como una facultad para imponer tributos, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, mismo que es ejercido cuando el órgano correspondiente establece las contribuciones mediante una ley que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria.

Algunos autores han considerado que en nuestro sistema fiscal federal mexicano, solo las personas físicas y morales tienen el carácter de sujetos de las contribuciones. Por lo tanto, el contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligado al pago, es decir, quien está obligado a soportarlo patrimonialmente.⁶¹

Ahora bien, en tal sentido el sujeto pasivo es toda persona física o moral a la que corresponde la carga fiscal o cumplimiento de la obligación derivada de la realización del supuesto jurídico consignado en la norma, siendo importante atender a la clasificación tripartita que consiga el autor Hugo Carrasco Iriarte al señalar:

*“a) Sujeto Jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos” b) Sujeto Económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se traslada la carga impositiva. c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda del otro más no tienen una obligación fiscal directa”.*⁶²

⁶¹ Cfr. Doricela MABARAK CERECEDO, Op. Cit., p. 54., también Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, p 20.

⁶² Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 152.

Como advertimos de lo anterior, el sujeto pasivo puede ser aquel que la norma jurídica tributaria le impone la carga fiscal, por lo que aun y cuando el hecho generador lo realice éste, en otro puede recaer la obligación.

b) Responsable solidario.

La autora Doricela Mabarak Cerecedo establece:

*“Generalmente por disposición del legislador y excepcionalmente por voluntad propia, sustituyen al sujeto pasivo del tributo y consecuentemente asumen el carácter de deudores.”*⁶³

En tal sentido debemos considerar que el sujeto pasivo de la relación tributaria, se encuentra obligado a pagar el tributo, y desde luego a cumplir con diversos compromisos fiscales, pero dichas características pueden recaer en una persona distinta, la cual será responsable de la contribución.

Ahora bien, dicha obligación es reconocida por el CFF, puesto que establece en su artículo 26, quienes son responsables fiscales, por lo cual remitimos al lector al contenido del citado precepto legal.

c) Organismos fiscales autónomos.

Asimismo, ante la posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a la Federación, los Estados, el Distrito Federal o los Municipios, como excepción a la regla general, se establecen entes que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado, a los que se denomina organismos fiscales autónomos, tienen una calidad activa en la relación jurídica tributaria, debido a que se encuentran facultados para exigir el pago de las contribuciones.⁶⁴

⁶³ Doricela MABARAK CERECEDO, Op. Cit, p 55.

⁶⁴ Crf. Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit., páginas 112 y 113, también, Ernesto FLORES ZAVALA, páginas 53, 54 y 55.

3.- CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

A) CLASIFICACIÓN.

Al respecto el CFF, señala esencialmente que son contribuciones; a saber: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, por lo cual para efecto de nuestro estudio, procederemos a definirlos.

a) Impuestos.

La doctrina considera que los impuestos son cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el sujeto activo de la obligación tributaria de manera obligatoriamente exige para costear los gastos públicos, aun y cuando no recibe el contribuyente una prestación inmediata cuando lo paga.⁶⁵

b) Derechos.

Asimismo, el autor Luis Humberto Delgadillo Gutierrez establece respeto de dicho concepto que “[...] se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación [...]”.⁶⁶

c) Contribuciones de mejoras.

Hugo Carrasco Iriarte concibe dicha contribución “[...] como una prestación establecida en la Ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado como aportación a los gastos que ocasionó la realización

⁶⁵ Crf. Refugio de Jesús FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit. p. 190, también Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 139.

⁶⁶ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit. p 61.

*de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia de forma específica [...]”.*⁶⁷

d) Aportaciones de seguridad social.

Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, establece que “[...] estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales, que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos de la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales y apoyos para capacitación, entre otros [...]”.

⁶⁸

4.- FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

A) EXTINCIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN.

Ahora bien, una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida nace a la vida jurídica el crédito fiscal, y de no encontrarse en duda su procedencia, corresponde al sujeto pasivo de la acción extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal de que se trate.

a) Pago de la contribución.

El pago, resulta ser la forma más común para extinguir un crédito fiscal, el cual acontece en el momento en que se entrega la cosa o cantidad debida, para lo cual señala el autor Refugio de Jesus Fernandez Martínez, que, “[...] es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene,

⁶⁷ Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 145.

⁶⁸ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit. p. 59.

*de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos [...]”.*⁶⁹

b) Compensación.

Siendo otra forma de extinción del crédito fiscal la compensación, la cual tiene lugar cuando ambos sujetos de la regulación jurídica tributaria, tienen la calidad de acreedor y deudor, por lo cual tienden a reconocerse tal carácter entre sí, y optan por compensar los saldos a favor y en contra, dándose así dicha figura jurídica.

c) Condonación.

Consiste en liberar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, por virtud de la cual el fisco se encuentra facultado para declarar extinguidos los créditos fiscales que tiene a su cargo el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. El CFF, en su numeral 39, establece ciertos requisitos y limitaciones para que llegue a acontecer dicha figura, sin embargo, al no resultar parte de nuestro estudio, remitimos al lector al contenido del citado precepto legal.

d) Cancelación.

Es una figura que acontece cuando se ha declarado incosteable un crédito fiscal, debido a su bajo monto, por lo que hace que el fisco determine la cancelación del mismo, o cuando el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria o responsables solidarios son insolventes para hacer frente al crédito fiscal.

e) Prescripción.

Como forma de extinguir el crédito fiscal, acontece por el solo transcurso del tiempo, desde luego en los términos establecidos en la ley.

⁶⁹ Refugio de Jesús FERNANDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit., p. 288.

5.- OBLIGACIONES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES.

A) OBLIGACIONES.

a) Inscripción en el Registro o Padrón de Contribuyentes.

La autoridad fiscal con el objeto de mantener el control de identificación de los contribuyentes que se encuentran ante el hecho generador ha creado el registro de los contribuyentes y demás obligados, respecto del cual diversos autores establecen que es el más importante de los registros fiscales en México, toda vez que se considera como un mecanismo de control por parte de la SHCP, a través del cual estará en posibilidad de vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.⁷⁰

Como se advierte de los anterior, dicho registro ha sido implementado por la SHCP como el instrumento eficaz para estar en aptitud de procurar la oportuna y adecuada supervisión del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria, siendo dicha autoridad la única dotada de facultades para asignar la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

b) Documentación fiscal.

Toda las personas que queden en alguna forma dentro de la relación fiscal, tiene obligación de llevar y mantener al corriente, sus registros contables y la documentación comprobatoria de ciertos registros, afirmándolo esencialmente la autora Doricela Mabarak Cerecedo.⁷¹

Pero la autoridad fiscal debe tener la certeza de que dicha documentación fiscal pueda ser consultada, por lo cual la norma tributaria establece como

⁷⁰ Crf. Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, Op. Cit., p. 150., también Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit., p. 203

⁷¹ Doricela MABARAK CERECEDO, Op. Cit. p. 109.

obligación de los contribuyentes no solo expedirla, sino conservarla, tal y como se consigna en el artículo 30 del CFF, que establece que la documentación y contabilidad deberá ser conservada por el contribuyente durante el plazo de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron presentarse la declaraciones que al respecto se refieran a dichas constancias.

Asimismo, por cuanto hace a la contabilidad respecto de actos que no tengan una vigencia, en plazo empezará a computarse a partir del momento que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

c) Expedición de comprobantes.

Señala el autor Hugo Carrasco Uriarte que “[...] los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el reglamento respectivo [...]”⁷²

d) Contabilidad.

El artículo 28 del CFF, señala que las personas que acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, siendo menester observar una serie de reglas, como lo es, tener sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código, la contabilidad en su domicilio fiscal, un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, y tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos.

⁷² Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit., p 249.

El autor Hugo Carrasco Iriarte nos señala que en el momento que nuestra legislación fiscal haga referencia al término contabilidad, por consecuencia se referirá a los sistemas y registros contables que señala el reglamento del código, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos electrónicos, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, por lo que advertimos que será basta la información que el contribuyente debe resguardar como parte de sus obligaciones tributarias.⁷³

6.- DETERMINACIÓN DE CONTRIBUCIONES.

A) DETERMINACIÓN.

La determinación de las contribuciones cuando es realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, se le denomina autodeterminación, sin embargo cuando dicho acto es realizado por la autoridad hacendaria, se le denomina determinación.

Al respecto no señala el autor Hugo Carrasco Iriarte lo siguiente:

“El sistema impositivo de la autodeterminación de las contribuciones se parte de la buen fe de los contribuyentes, y que éstos van a cuantificar y liquidar sus adeudos fiscales con apego a la ley.”⁷⁴

En tal sentido el doctrinario Refugio de Jesus Fernández Martínez establece al respecto que:

“Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva para

⁷³ Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit., p. 208.

⁷⁴ Ibid, p. 224.

*que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.”*⁷⁵

a) Ficción jurídica tributaria.

La ficción puede constituir una valoración, que presupone la realización de un hecho sin estar catalogado como tal en la norma jurídica, pues trata de concebirlo como verdadero, aunque resulta que no lo sea, puesto que será una verdad jurídica distinta a la real.

En materia tributaria, la ficción jurídica es el mecanismo del que se vale el legislador para advertir diversas hipótesis que se aplicarán en materia de contribuciones, mismas que comúnmente se originan con motivo de una presunción, entendiéndose esta como una suposición, un indicio, pero que invariablemente conlleva a determinar que se está realizando determinado hecho o conducta que es gravado por la norma fiscal.

En tal caso, la doctrina define que la ficción jurídica “[...] es un acto del habla, que a propósito no vincula algún aspecto de la regla a la realidad jurídica, a la realidad institucional o a la realidad objetiva, de modo que consigue generar efectos que no serían posibles de otra forma. La ficción jurídica, es así, una desvinculación normativa entre la realidad y el derecho [...]”⁷⁶

Ante tales consideraciones, advertimos que a través de la ficción jurídica tributaria el legislador pueda normar diversas hipótesis, que aun y cuando no estén establecidas con determinado valor o carácter jurídico en el derecho positivo, las reconocerá para otorgarles un sentido, y presuponer que a través de la realización

⁷⁵ Refugio de J. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Op. Cit., p. 260.

⁷⁶ Slidshare <http://www.slideshare.net/QuantumConsultores/01-las-ficciones-tributarias>, fecha de consulta 28-04-2013.

de determinados actos o conductas se colma la hipótesis que por consecuencia, si estará prevista y regulada en la ley tributaria.

Ejemplo de lo anterior, lo podemos advertir del contenido del artículo 14 del CFF, a través del cual el legislador considera que al colmarse diversas hipótesis nos encontramos ante una enajenación de bienes. En efecto, aun y cuando el derecho civil otorga al concepto de enajenación, una realidad distinta a la que el legislador en el citado precepto legal le atribuye, esa ficción jurídica tributaria de la que hablamos permite otorgar a diversos actos tal naturaleza, como lo es, considerar la aportación a una sociedad o asociación, como enajenación.

Ciertamente, si consideramos que el derecho civil no considera la aportación de una sociedad como enajenación, el legislador al crear la norma jurídica tributaria, le otorga tal carácter, pues advierte que aun y cuando se pretenda ocultar el sentido de dicho acto a través de una denominación o conceptualización diferente, lo que se obtendrá del resultado de la conducta, es decir, será propiamente una enajenación de bienes.

Por lo anterior, debemos entender que dicha ficción no puede concebirse de manera generalizada, puesto que aun y cuando se tenga una presunción de la realización de un hecho o acto jurídico, se deberá comprobar que el resultado del mismo concurre con el previsto en la norma jurídica tributaria.

Al respecto establece la autora Sonia Venegas Alvarez, en su obra titulada "Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México", que *"Las ficciones crean verdades jurídicas distintas a las ya establecidas previamente, abriendo la posibilidad de imputar efectos jurídicos a hechos o realidades que de otra forma sería imposible atribuir"*.⁷⁷

⁷⁷ Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2007, p. 91.

Por tal motivo, aun y cuando el legislador cree una verdad jurídica distinta a la ya establecida previamente, debe imputar efectos jurídicos a los hechos o realidades que de manera categórica denotan las consecuencias de la realización establecidos en la norma creada con anterioridad, puesto que de lo contrario, esa presunción que dio origen a la ficción deja de tener vigencia real, para convertirse solo en una hipótesis falsa.

En tal sentido, los sujetos de la relación jurídica tributaria deberán advertir con toda precisión, que el hecho o acto realizado se ubica plenamente en la conducta prevista en la ficción jurídica, advirtiendo que la consecuencia o resultado de los mismos, generará los efectos del acto concreto previsto como tal en la norma tributaria.

Partiendo del ejemplo establecido respecto del artículo 14 del CFF, podríamos considerar ante una ficción jurídica, cualquier acto, independientemente de la denominación o conceptualización que se le otorgue, como sería cuando el titular del bien, ha dejado de serlo, que se pudiese considerar como enajenación de bienes, sin embargo, no podemos generalizar, puesto que habrá casos que aun y cuando compartan una realidad similar, el efecto generado no será el mismo.

CAPITULO QUINTO.

IMPUESTOS.

1.- QUE SON LOS IMPUESTOS.

A) Impuesto.

Señala el autor Refugio de Jesús Fernández Martínez, que impuesto:

*“[...] son aquellas cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el estado exige obligatoriamente al contribuyente con el objeto de costear los gastos públicos [...]”*⁷⁸

No obstante lo anterior, fuera de una definición doctrinaria, atenderemos a lo que establece la fracción primera, del artículo 2, del CFF, que de manera esencial establece que los impuestos son las contribuciones establecidas en la ley, mismas que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas en la ley.

Por otra parte, el autor Luis Humberto Delgadillo Gutierrez, señala:

*“[...] que el impuesto, es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una contraprestación de valores económicos, por lo común en dinero a favor del Estado y de las Entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por el sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral [...]”*⁷⁹

⁷⁸ Refugio de J. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, *Derecho Fiscal*, McGraw Hill, México, 1998, p. 190.

⁷⁹ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit., p. 63.

a) Fines y efectos del impuesto.

Como señalamos con anterioridad el Estado para poder sufragar el gasto público, se allega de recursos a través del establecimiento de contribuciones, con fundamento en lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, sin embargo, resulta importante entender su finalidad.

Señala el autor Ernesto Flores Zavala que “[...] en realidad no puede negarse que los impuestos constituyen una fuerza económica tremenda que puede ser utilizada ya sea para impedir el desarrollo de actividades nocivas, o para favorecer el de aquellas que se consideran benéficas [...]”⁸⁰

Por lo tanto, resulta cierto cuando se considera que si los impuestos se encuentran encaminados a la obtención propiamente de recursos necesarios para satisfacer el gasto público, advertimos que tiene una connotación de índole netamente fiscal. Sin embargo, si éste no tiene por efecto la obtención de recursos, hablamos entonces de que su sentido es de carácter extra fiscal.

b) Impuesto directo e indirecto.

Hablamos de impuestos directos, cuando grava inmediatamente al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Por lo tanto, son indirectos cuando la persona del contribuyente es diferente a la que paga el gravamen.

⁸⁰ Ernesto FLORES ZAVALA, Op. Cit. p. 287.

c) Impuestos federales.

Nuestra legislación en materia fiscal federal, concibe diversos impuestos a cargo de los contribuyentes, sin embargo, al no ser materia de nuestro estudio, únicamente los señalaremos:

- *Impuesto sobre la Renta.*
- *Impuesto Empresarial a Tasa Única.*
- *Impuesto sobre Automóviles Nuevos.*
- *Impuestos sobre Servicios Expresamente Declarados.*
- *Impuesto de interés público por ley en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.*
- *Impuesto al Valor agregado.*
- *Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.*
- *Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.*
- *Impuesto a los Rendimientos Petroleros.*
- *Impuestos al Comercio Exterior.*
- *Impuesto a los Depósitos en Efectivo.*

d) Fuentes del impuesto.

El autor Ernesto Flores Zavala establece que “[...] *las fuentes del impuesto son los bienes o la riqueza de lo que se saca la cantidad necesaria para pagar el impuesto. Son dos estas fuentes: El capital y La renta [...]*”⁸¹

e) Base gravable.

Asimismo, diversos autores señalan que la base de una contribución es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo, de la relación jurídico tributaria, denominada también como base imponible,

⁸¹ Ernesto FLORES ZAVALA, Op. Cit., p. 128.

considerándose como un elemento determinante del importe de la obligación, siendo importante mencionar que su delimitación y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida.⁸²

Así pues, entendemos dicho concepto como el importe respecto del cual el sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria se encontrará obligado a cubrir a la autoridad fiscal, es decir, la parte que conforme a la ley previamente establecida se determine el impuesto que se trate, en específico la cantidad que será gravada por el impuesto.

f) Tasa.

Denominada también como tarifa, cuota o alícuota por algunos tratadistas⁸³, lo constituimos como la parte esencial del tributo consignado en la norma tributaria que posibilita la determinación del importe a cubrir, es decir la obligación tributaria, una vez que se ha determinado el importe respecto del cual generará el impuesto, a lo que se le denomina base gravable.

2.- EL CRÉDITO FISCAL.

La autora Doricela Mabarak Cerecedo, considera que “[...] *todo adeudo a favor del Estado que sea sometido al procedimiento administrativo de ejecución, el cual consiste en una situación muy particular, si el deudor no paga espontáneamente su adeudo, la autoridad tiene el derecho de aplicar en su contra el citado procedimiento de ejecución, que se traduce en un cobro acelerado y coactivo que realiza la hacienda pública en contra del deudor [...]*”⁸⁴

⁸² Crf. Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 156. También, Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, Op. Cit. p. 120.

⁸³ Crf. Hugo CARRASCO IRIARTE, Op. Cit. p. 157, también Sonia VENEGAS ÁLVAREZ, Op. Cit. p. 122.

⁸⁴ Doricela MABARAK CERECEDO, Op. Cit. p. 72.

A) Causación, nacimiento, determinación y pago de las contribuciones.

En términos de lo establecido en el artículo 7 del CFF, advertimos que toda contribución se genera en virtud de la actualización de las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentran establecidas en las normas fiscales. Siendo importante mencionar que para que se produzca la obligación a cargo del sujeto pasivo es requisito indispensable que se efectúe el hecho o hipótesis prevista en la legislación fiscal de que se trate.

En ese contexto, advertimos que en el momento en el que se realiza el hecho o situación jurídica establecida en la ley se genera la obligación contributiva a cargo del contribuyente.

Asimismo una vez que se considera que nació la obligación contributiva o tributaria, resulta importante advertir si con ello se demuestra, que la conducta realizada se ubica en la hipótesis consignada en la ley, para proceder a la liquidación conforme a la ley respectiva.

En ese sentido, debemos considerar que la contribución se causa en el momento en que las personas realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales que se encuentren vigentes al momento de que ocurra dicha causación. Por ende, se causa la contribución cuando se ha determinado el hecho generador de la misma, el sujeto, la disposición legal aplicable y el monto a pagar.

El Estado como sujeto activo debe implementar los mecanismos necesarios para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, es decir, el pago de las contribuciones, como bien hemos señalado con anterioridad una vez que el hecho imponible o la hipótesis prevista en la legislación se ha colmado, es decir cuando nos encontramos frente al crédito fiscal, sin embargo de manera simultánea

surgen también una serie de obligaciones que permiten al fisco recaudar la contribución.

B) Hecho generador e imponible.

Al hacer alusión al sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, al contribuyente, en el cual recae la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios, desde luego como hemos señalado con antelación cuando se ubique en la situación jurídica o de hecho prevista en la norma impositiva del cual se deriva la obligación fiscal, se estima que colmó el hecho generador.

El autor Humberto Delgadillo Gutierrez define como hecho imponible “[...] *la situación jurídica o de hecho que el legislador selecciono y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa y tarifa*”.⁸⁵

⁸⁵ Luis H. DELGADILLO GUTIERREZ, *Principios de Derecho...*, Op. Cit. p. 92.

CAPITULO SEXTO.

CONTRIBUCIONES EN LOS CONTRATOS ADMINISTRATIVOS.

A) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

a) Origen y entrada en vigor.

Con la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, en el sexenio del mandatario José López Portillo a la CD, se establecía la implementación en México de un impuesto cuya finalidad era eliminar el efecto cascada que establecía el impuesto sobre ingresos mercantiles. Impuesto que cobró vigencia por más de tres décadas, derogó contribuciones como el impuesto federal del timbre sobre facturas, impuesto de patente o sobre giros comerciales, que incidían de manera directa, elevando el precio de los productos y servicios.

Dicha contribución tenía por finalidad gravar las transacciones mercantiles, que acontecían una a una en la cadena productiva y de comercialización de bienes y servicios, lo cual afectaba de manera mediata al consumidor final. Con motivo de lo anterior, señala el autor Arnulfo Sánchez Miranda, que la iniciativa del ejecutivo pretendió implementar en México, “[...] *el impuesto al valor agregado, bajo el argumento de que el impuesto sobre ingresos mercantiles, había tenido una evolución que tropezaba con ciertos límites de conveniencia económica [...]*”.⁸⁶

Con dicha iniciativa, se alteró a gran escala la estructura del sistema tributario mexicano, debido a que el impuesto al valor agregado se paga en cada uno de las etapas de la producción y su consumo, con la salvedad, de que el comerciante traslada el impuesto a su consumidor final pudiendo acreditar el impuesto.

⁸⁶ Arnulfo SÁNCHEZ MIRANDA, *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado*, ISEF, México, 2012, p. 19.

El impuesto al valor agregado es de carácter indirecto, debido a que repercute sobre el consumo, el cual es cubierto por el consumidor final, puesto que no es percibido por el fisco directamente del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es percibido por el vendedor en el momento de toda transacción comercial, los vendedores intermediarios tienen el derecho a reembolsarse el que han pagado a otros vendedores que los preceden en la cadena de comercialización, deduciéndolo del monto del que fue cobrado a sus clientes, debiendo abonar el saldo al fisco.

Los consumidores finales tienen la obligación de pagar el impuesto al valor agregado sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad en una empresa.

En diciembre de 1978, se aprobó, por el CU la LIVA, entrando en vigor el 1 de enero de 1980, temporalidad que aconteció para que ante la nueva estructura fiscal del país, se tuviese pleno conocimiento práctico del mismo.

Con la entrada en vigor de dicha ley, a través de su artículo Segundo Transitorio, quedaron abrogados los siguientes ordenamientos:

- *Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.*
- *Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.*
- *Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.*
- *Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.*
- *Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.*
- *Decreto por el cual se fija el impuesto que causará el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla, destinados al consumo interior del país.*
- *Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.*
- *Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.*

- *Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradores y Pulidoras.*
- *Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.*
- *Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio y Televisión.*
- *Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo.*
- *Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.*
- *Ley Federal de Impuesto sobre Portes y Pasajes.*
- *Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles.*
- *Decreto que establece un impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz.*
- *Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.*
- *Ley del Impuesto y Derechos a la Explotación Pesquera.*

B) EFECTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

a) Traslado.

El artículo 1 de la LIVA, consigna como obligación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, de trasladar el impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran bienes, arrenden, gocen temporalmente o les sea prestado diverso servicio.

En tal sentido, señala el autor Arnulfo Sanchez Miranda que “[...] se entiende por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1-A y 3º de esta ley [...]”.⁸⁷

⁸⁷ Arnulfo SANCHEZ MIRANDA, Op. Cit., p.62.

b) Acreditamiento.

El hecho de restar al impuesto que el contribuyente debe cubrir al fisco, aquel que trasladó, a través de los procedimientos establecidos en la ley, se denomina acreditamiento.

Señala el autor Arnulfo Sanchez Miranda, que “[...] el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley la tasa que corresponda según sea el caso [...]”.⁸⁸

C) EFECTO FISCAL DEL CONTRATO ADMINISTRATIVO.

Resulta entendible que toda relación contractual tendrá consecuencias para las partes ante un tercero, tal es el caso de los impuestos a cargo de cada uno de los sujetos de la relación contractual.

a) Prestación de servicios.

Derivado de lo dispuesto en la LIVA, debemos advertir cual es el impacto acontecido en los contratos administrativos, ya sea de adquisición, arrendamiento, servicio, obra pública y relacionados con las mismas.

Los efectos en materia del impuesto al valor agregado de los contratos de obra, no obstante que el RLIVA, les da un efecto distinto, que es el de prestación de servicio, para efectos de dicha legislación, se entienden comprendidos en su artículo 1º, fracción II.

⁸⁸ Arnulfo SANCHEZ MIRANDA, Op. Cit, p. 68.

El autor José Gómez Cotero establece que:

*“Diverso contrato semejante al de obra a precio alzado, resulta ser el contrato de obra a precios unitarios, existiendo en este una variación en la contraprestación que el dueño de la obra va a pagar al empresario atendiendo a los insumos y la mano de obra con que se ejecute ésta.”*⁸⁹

El contrato de prestación de servicios, señala Jorge Magallón Ibarra que “[...] encuentra su fuente remota, en la figura romana de los contratos consensuales, como la locación (*locatio et conductio*) siendo la forma antigua del arrendamiento, expresaba reglas similares a la compraventa, en la que era indispensable también establecer el precio, se mencionaba que el verbo “*locare*” tenía el sentido de “poner algo en él”, o “colocar” a la vez el término “*conducere*”, es como llevar consigo. De ahí que resultara que la *locatio et conductio*, consistía en la colocación en manos de otro y por un cierto tiempo a cambio de una suma de dinero, algo que el conducto se llevaba, fuere para usarla o para trabajarla, de acuerdo con las características específicas de cada contrato [...]”.⁹⁰

En el Código Civil de 1870, se reglamentó la prestación de servicios en general, que se establece en el Título Décimo, el contrato de prestación de servicios de manera particular servicios profesionales, contrato de obra a precio alzado, entre otros.

Así por cuanto hace al contrato de obra a precio alzado, señala el autor Ramón Sánchez Medal que:

“[...] es aquel, por el que una persona llamada empresario se obliga a ejecutar bajo su dirección y con materiales propios, una obra que le

⁸⁹ José Gómez Cotero, Op. Cit., p. 397.

⁹⁰ Jorge M. MAGALLÓN IBARRA, *Instituciones de Derecho Civil*, Porrúa, México, 1998, p. 709.

encarga el llamado dueño de la obra, la cual se obliga a pagarle un precio global [...]”⁹¹

Asimismo, a través del contrato de prestación de servicios profesionales, una persona llamada profesionista o profesor se obliga a prestar determinados servicios que requieren una preparación técnica y en ocasiones un título profesional a otra persona llamada cliente, que se obliga a pagarle una determinada retribución llamada honorario.

Por su parte el artículo 1º de la LIVA, señala que están obligadas al pago del impuesto al valor agregado, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

De igual modo establece que el impuesto se calculará aplicando a los valores que señala la LIVA, la tasa del 16%, y que el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

Dicho precepto legal, refiere que el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1º-A o 3º, tercer párrafo de la misma, constituye el traslado del impuesto. Asimismo, consigna que para acreditar el impuesto el contribuyente pagará la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, con la condicionante de que sean acreditables en los términos de la LIVA, señalando que el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.

⁹¹ Ramón SÁNCHEZ MEDAL, Op. Cit, p. 345.

Como hemos señalado el artículo 1 de la LIVA, en su fracción II, grava la prestación de servicios independientes, siendo el objeto de dicho impuesto la prestación de cualquier clase de servicio que una persona física o moral realiza para beneficio de otra.

Por su parte el artículo 14 de la LIVA, establece lo siguiente:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.”

Ahora bien, es importante advertir que la prestación de servicios es la acción de hacer, o el acto de servir, la acción para llevar a cabo determinadas actividades y tareas necesarias para poder realizar un trabajo, o para cumplir un objetivo.

Con lo anterior, no nos queda duda alguna que los contratos administrativos, celebrados al amparo de la LAASSP, y de la LOPSRM, se encuentran inmersos en el citado precepto legal.

Asimismo, el artículo 18 de la LIVA, establece que para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor, el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Se advierte de dicho dispositivo legal que los contratos administrativos tienen un efecto fiscal por cuanto hace al impuesto al valor agregado, sin embargo, se señala que no solo le será aplicable el importe que de manera directa se cobra por el mismo para calcular dicho tributo, sino que se deben integrar la serie de conceptos a que se refiere el citado precepto.

b) Ficción tributaria en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Del contenido del artículo 18 de LIVA advertimos que el legislador estableció una ficción jurídica, ya que no obstante que los conceptos que engloba, no atienden propiamente a los efectos que se generan al recibir la prestación de un servicio, con el objeto de que no se disfracen los mismos con otra denominación, considera como tales a las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Sin embargo, debemos entender que como toda ficción jurídica, con el citado artículo lo que trata de procurar, es gravar todos aquellos actos que se relacionen con la prestación del servicio, pues de otra forma, podría suceder que se considere

que un servicio tuvo un costo poco significativo, económicamente hablando, y sus accesorios, como los antes indicados, están por arriba del valor del principal.

Por ejemplo, si de la revisión de la contabilidad del contribuyente se advierte que el servicio fue prestado por el importe de \$100.00, y dentro del mismo servicio se generaron una serie de gastos a los que fueron denominados con diversos conceptos y cobrados al sujeto que se prestó el mismo, cuyo costo ascendió a la suma de \$1,000.00, se podría tener la presunción de que el prestador del servicio, oculto servicios al modificar su denominación.

Del ejemplo anterior, se advierte que el costo del servicio, solo constituye un 10%, de lo que realmente se cobró al sujeto que le fue prestado el mismo, sin embargo, el cobró que se le realizó a éste, fue la suma total antes referida, es decir, por \$1,100.00. Por lo cual el prestador del servicio, debió trasladar el impuesto por este monto, y no solo por los \$100.00 que se consideraron únicamente como valor del servicio.

Asimismo, si de la revisión a la contabilidad del prestador del servicio, se desprende que ha recibido cantidades, que no se relacionan con la prestación del servicio, no se colma la ficción jurídica que se establece en el numeral 18 antes citado.

Ciertamente, si el efecto es gravar con un impuesto (indirecto) al sujeto que recibe la prestación del servicio, dicho de otra manera, si se pretende gravar el consumo, de tal forma que opere el efecto de traslación impositiva a quien realmente paga la contribución, es decir, al sujeto económico, que no es otro que el consumidor final del servicio, no resulta dable que se le pretendan cargar cantidades que se originan de conceptos que propiamente no atienden a su consumo, puesto que ello descontextualiza la génesis misma de la LIVA.

CAPITULO SÉPTIMO.

GASTOS FINANCIEROS, IMPACTO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DERIVADO DE SU INDEBIDA CONCEPTUALIZACIÓN.

1.- PROBLEMÁTICA.

A) Hipótesis:

Diversa Entidad aplica una pena convencional a un contratista, en virtud de que consideró que incurrió en un atraso en sus obligaciones contractuales, en específico con el programa de ejecución de obra. Dicha pena convencional como hemos advertido, consiste en la compensación que se realiza de los saldos a favor del contratista, en tal sentido, ambas partes adquieren el carácter de deudor y acreedor simultáneamente.

Por lo cual, al compensar el importe concerniente a la pena convencional del monto que la Entidad adeuda al contratista por la obra ejecutada, en estricto sentido, hablamos de una compensación de adeudos.

Con motivo de lo anterior, el contratista acude ante los Tribunales Federales, puesto que estima que la pena convencional es ilegal, debido a que el atraso en la obra que le fue imputado como hipótesis para aplicación de la misma, se originó por un acontecimiento de caso fortuito o fuerza mayor, por lo cual señala que no debió de compensarse el importe de la pena convencional con el saldo que debió de recibir con motivo de la prestación del servicio.

Asimismo, hemos advertido que tratándose de litigios instaurados respecto de hipótesis como la que se comenta, podemos acudir tanto al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como a los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa, ya que ambos son competentes para conocer, entre otras

prestaciones, de la nulidad de la aplicación de una pena convencional, por ser impuesta al amparo de la LOPSRM.

Al respecto, citamos el siguiente caso hipotético:

a) Supuesto.

El contratista plantea la acción ante un JDMA, solicitando como prestaciones: i) la nulidad de la pena convencional, ii) la devolución del importe que se aplicó por concepto de pena convencional, iii); el pago gastos financieros; y iv) el pago de gastos y costas.

De la hipótesis antes citada, advertimos que una de las prestaciones reclamada consistente en el pago de gastos financieros, la cual desde nuestro punto de vista, es incorrecta, toda vez que demostramos que la LOPSRM, es puntual al establecer las hipótesis respecto de las cuales procede dicho concepto. En efecto, dicha legislación señala que procede el pago de gastos financieros, ante la falta de pago de estimaciones.

En ese contexto, en el caso de la falta de pago de estimaciones, lo que se pretende con el pago de gastos financieros, es retribuir al contratista por la conducta morosa de la Entidad.

En efecto, en la práctica en torno a los contratos administrativos, advertimos que cuando una Entidad incurre en mora en su obligación de pago, el contratista, en la siguiente factura establece por separado la cantidad que cuantificó por el periodo que se incurrió en atraso en el pago, el cual se denomina gasto financiero.

Por lo cual, la Entidad le pagará al contratista respecto de dicha factura, el importe correspondiente a obra ejecutada, los gastos financieros y el correspondiente impuesto al valor agregado respecto de ambos conceptos.

En ese sentido, si el contratista presentó diversa factura para que le fuese cubierto su importe, por consiguiente la Entidad genera el pago correspondiente, sin embargo, al considerar que hubo atraso en la obra, aplica una pena convencional. Por lo cual, a la suma que debió recibir el contratista, le es compensada la cantidad que se aplicó como pena convencional, por existir en ambos la calidad de acreedor y deudor.

Como advertimos, lo anterior no constituye mora en el cumplimiento de la obligación de pago, ya que el contratista presentó una factura por determinado importe, la cual debió integrar a su contabilidad al estar obligado fiscalmente conforme a lo establecido en el artículo 28 del CFF.

Ahora bien, el contratista conservará como parte de su contabilidad la factura en comento, misma que consigna el importe que presentó para pago ante la Entidad.

Considerando que la factura no señala en su texto la pena convencional señalada, advertimos que en estricto sentido, no hubo mora en el cumplimiento de la obligación de pago, sino una compensación que posteriormente se efectuó al celebrarse el finiquito de obra.

Ciertamente, una vez concluida la obra se celebra el finiquito correspondiente, donde se consignan los saldos a favor y en contra derivados de la ejecución de la obra contratada, instrumento donde se señala la aplicación de la pena convencional mencionada, respecto de la cual el contratista manifiesta su inconformidad y derivado de ello, acude a impugnar el finiquito ante los tribunales federales, bajo el argumento consistente en que no debió haberse aplicado la pena convencional toda vez que el atraso en la obra obedeció a una circunstancia de caso fortuito o fuerza mayor.

Con motivo de lo anterior, consideramos que el contratista no debió reclamar gastos financieros con relación al importe que le fue compensado con motivo de la pena convencional, puesto que estimamos que en todo caso tenía que demandar el pago de daños y perjuicios, causados en virtud de que el incumplimiento o atraso de la obra que le fue imputado, obedeció a circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor.

Sin embargo, más grave fue el hecho de que el JDMA al haber admitido la demanda, no hubiese ordenado la aclaración de la misma, respecto de la prestación consistente en el pago de gastos financieros.

B) Condena.

Una vez tramitado en todas y cada una de sus etapas el juicio interpuesto por el contratista, se dicta la resolución correspondiente, a través de la cual se resuelve lo siguiente:

Se determina indebida la pena convencional en virtud de que no fue imputable al contratista el atraso en la ejecución de la obra, toda vez que acreditó el caso fortuito o fuerza mayor, por consiguiente se condena a la Entidad a realizar la devolución del importe respecto del cual aplicó indebidamente con el carácter de compensación la pena convencional. Así también, al pago de los gastos financieros bajo el argumento de que la pena convencional fue aplicada al importe a cargo del contratista, que se debió pagar por la ejecución de la obra, así como a los gastos y costas, determinándose que estos conceptos deber ser cuantificados en el incidente de ejecución de sentencia.

C) Consecuencia.

Derivado del dictado de la resolución, el contratista interpone su incidente de ejecución de sentencia a través del cual solicita el pago de los gastos financieros, así como el pago de gastos y costas.

Al resolverse el incidente de ejecución de sentencia, y una vez firme la resolución dictada en el mismo, se condena a la Entidad, al pago correspondiente de gastos financieros, así como de gastos y costas.

2.- PLANTEAMIENTO.

A) COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.

Como hemos señalado a lo largo de nuestro trabajo, el contratista como sujeto pasivo de la obligación fiscal, tiene obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar, por su parte la autoridad hacendaria, como sujeto activo, entre sus facultades se encuentra la de verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente.

Al tenor de lo anterior, la autoridad fiscal conforme a las atribuciones otorgadas por la ley, procede a verificar y comprobar que el contratista ha cumplido con las disposiciones fiscales.

La autoridad al realizar la revisión a la documentación que resguarda el contratista, advierte que en determinadas facturas se consignaron importes por concepto de gastos financieros, respecto de los cuales fue considerado el 16% del impuesto al valor agregado que se traslado a la Entidad.

Asimismo, la autoridad se percató que al tenor de lo dictado en diversa sentencia emitida en juicio ordinario administrativo federal, por un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, se condenó a diversa Entidad, a cubrir al contratista una suma por concepto de gastos financieros, derivado de la indebida aplicación de una pena convencional que se realizó en un contrato de obra pública.

Por lo anterior, la autoridad considera que este importe se debió de prever como parte del valor de la contraprestación pactada en la obra contratada, en términos de lo establecido en el artículo 18 de la LIVA.

En tal sentido, la autoridad hacendaria resuelve que el contratista no trasladó a la Entidad el 16% correspondiente al pago del impuesto al valor agregado, respecto de la cantidad que se generó por concepto de gastos financieros.

Derivado de lo anterior, nos surge la siguiente interrogante, ¿resulta procedente que el fisco requiera el impuesto al valor agregado por cuanto hace al pago que recibió el contratista por concepto de gastos financieros, si consideramos que este concepto derivó de la incorrecta conceptualización que efectuó al promover su acción?

3.- RESULTADO.

Como señalamos con antelación, el régimen de los contratos administrativos, si bien tiene relación mediata a los conceptos y figuras jurídicas correspondientes al derecho privado, no es menos cierto que éste, es de carácter especial, puesto que al Estado se le concibe no en su carácter de autoridad, sino en su ámbito de persona con capacidad para obligarse con los particulares.

En tal sentido, ello no deja duda alguna que su actuación se debe regir al tenor de las disposiciones legales correspondientes, que para el caso que nos ocupa, nos referimos a la LOPSRM, la que de manera específica, señala la hipótesis a través de la cual se generan gastos financieros.

Lo anterior implica que se debe atender de manera puntual a lo establecido en el citado ordenamiento legal, por lo tanto no obstante que el contratista hubiese reclamado bajo la denominación de gastos financieros el importe que la Entidad le

compensó al aplicar una pena convencional, advertimos que propiamente lo que buscó, fue el resarcimiento de un daño o perjuicio.

Ahora bien, en la hipótesis anteriormente establecida se advierte que se consideró que el contratista incurrió en atraso en la ejecución de la obra, aplicándose una pena convencional, por lo tanto, si se determinó que es indebida, corresponde a la Entidad responder por los daños y perjuicios que llegase a ocasionar, por la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por falta de cumplimiento de una obligación o la privación de cualquier ganancia lícita que debería haberse obtenido con el cumplimiento de una obligación.

Así pues, si la aplicación de una pena convencional es indebida, por consecuencia resulta procedente la devolución del importe que la Entidad compensó por concepto de la misma.

En ese contexto, como hemos advertido la aplicación de dicha pena resulta ser propiamente una compensación respecto de un saldo a favor del contratista, luego entonces, la LOPSRM, consigna de manera textual el pago de gastos financieros ante el incumplimiento de pago de estimaciones, por lo cual resulta evidente la indebida conceptualización de la prestación que reclamó en el juicio ordinario administrativo federal.

En tal sentido, tal y como lo manifestamos si una de las partes no cumple cabalmente con su obligación, la otra podrá exigir el cumplimiento forzoso del contrato o la resolución de este, con el resarcimiento de daños y perjuicios, como lo establece el artículo 1949 del CCF.

Por ende, reiteramos que los gastos financieros únicamente atienden a la indemnización por la conducta morosa de la Entidad, es decir, propiamente se trata de un interés, por lo que cualquier cantidad que se origine derivado de ello, evidentemente causará el pago del impuesto al valor agregado que se debe

trasladar, conforme a lo que establecen los artículos 1º y 18 de la LIVA, ya que éste concepto se considerará como parte del valor de la contraprestación pactada.

Por otra parte, advertimos que el CCF, en su artículo 1824, establece que son objeto de los contratos, la cosa que el obligado debe dar y el hecho que el obligado debe hacer o no hacer. Considerándose el objeto directo, como crear o transmitir obligaciones y el objeto indirecto, es la cosa o el hecho que engendra el contrato, en tal sentido, para atender a la ficción jurídica que creó el legislador en el artículo 18 antes indicado, debe considerarse el objeto indirecto de la prestación del servicio, ya que es propiamente lo que se pretende gravar a través del impuesto al valor agregado.

Desde luego, el legislador al establecer las contribuciones ha creado ficciones jurídicas, con el objeto de imputar efectos jurídicos a hechos o realidades que de otra forma sería imposible atribuir, que si bien, con ello se trata de evitar disfrazar una obligación tributaria con otra denominación para evadir su cumplimiento, no se debe caer en el error de considerar que sin existir una presunción, se pretenda estimar que se generó la hipótesis jurídica establecida en la norma.

En el presente caso, no existe forma alguna de disfrazar la obra contratada, puesto que la contratación para la prestación del servicio, derivó de un proceso de licitación, siendo este como señalamos en capítulos anteriores, un procedimiento administrativo desarrollado en un régimen de competencia o contienda, encaminado a seleccionar al contratante de la AP en un contrato administrativo, por lo cual resulta evidente que no se ocultó parte del costo del servicio, con otra denominación, es decir, el objeto indirecto del contrato quedó debidamente definido.

Por lo anterior, debemos entender que dicha ficción no puede concebirse de manera generalizada, puesto que aun y cuando se tenga una presunción de la realización de un hecho o acto jurídico, se deberá comprobar que el resultado del mismo concurre con el previsto en la norma jurídica tributaria.

En efecto, si bien es cierto el artículo 18 de la LIVA, establece de manera enunciativa los conceptos que se consideraran como valor, del total de la contraprestación pactada, también lo es, que no los limita, puesto que señala que podrá ser cualquier otro concepto, por lo que evidentemente nos encontramos en presencia de una ficción tributaria, no obstante ello, es dable advertir que la implementación del impuesto al valor agregado, busca gravar el consumo.

Desde luego, el impuesto al valor agregado como señalamos es de carácter indirecto, puesto que repercute sobre el consumo, el cual es cubierto por el consumidor final. En tal sentido, como referimos con antelación los consumidores finales tienen la obligación de pagar el impuesto al valor agregado sin derecho a reembolso, lo que es controlado por el fisco obligando a la empresa a entregar justificantes de venta al consumidor final e integrar copias de éstas a la contabilidad en una empresa, con lo cual se advertirá quien es el consumidor.

Sin embargo, lo que se trata es que el contribuyente aún y cuando disfrace bajo otra denominación alguno de los conceptos que se consideran como parte del valor de la contraprestación pactada, se encuentre gravada la misma. Pero para ello debe tomarse en cuenta que dicho concepto debe tener una relación con el servicio de que se trate. Es decir, para que se considere cualquier otro concepto como parte del valor de la contraprestación pactada, debemos advertir que el mismo tiene injerencia en el servicio, puesto que precisamente lo que previó el legislador, es que no se ocultara bajo otra denominación pago alguno que forme parte del servicio.

No obstante lo anterior, en el caso que nos ocupa advertimos que el fisco consideró que los gastos financieros se relacionan con la prestación del servicio contratado, sin embargo, estos derivaron de la condena impuesta a la Entidad, por la incorrecta o indebida aplicación de una pena convencional, por lo cual se traduce propiamente en una indemnización por los daños y perjuicios ocasionados al

contratista, pero no sería dable considerar que procediera trasladar el impuesto al valor agregado en relación a dicho concepto, puesto que se descontextualizaría la naturaleza misma del tributo en comento, el cual como hemos señalado con antelación grava propiamente el consumo. Entender lo contrario, sería tanto como considerar el absurdo de que procediera el impuesto al valor agregado por los gastos y costas a que fue condenada la Entidad, cuando en estricto sentido, no se está ante el consumo referido.

Por lo anterior, señalamos que si la indemnización que recibió el contratista, a la que se le llamó indebidamente gastos financieros, no tuvo su origen en la conducta morosa de la Dependencia, de ninguna manera surte la hipótesis establecida en los artículos 1º y 18 de la LIVA, puesto que ello obedece a la indebida conceptualización que realizó el contratista al promover su demanda.

En efecto, toda vez que no se trata de un concepto cuya naturaleza provenga del consumo, como sería un interés, el cual materialmente si incidiría en el impuesto referido, sino que se trata de una obligación, que ha surgido con motivo de la indebida actuación de la Entidad, y cuya fuente se ha generado al dictarse la sentencia correspondiente, por lo cual aun y cuando el origen intrínseco de dicha sentencia lo fue el contrato de obra pública, la condena misma no atiende a la naturaleza del impuesto al valor agregado, ya que con este tributo se busca gravar a los contribuyentes por lo que éstos sustraen de la sociedad, por lo cual pensar lo contrario, sería tanto como considerar que la Entidad está recibiendo como parte del servicio prestado, gastos financieros.

En ese contexto, como hemos señalado con anterioridad las personas que figuran en los contratos, convergen en dirección al acuerdo de voluntades con el fin de transferirse de manera recíproca derechos y obligaciones, constituyendo una fuente de obligación la declaración unilateral de la voluntad, que se encuentra dirigida a la capacidad y por la otra a las necesidad de quienes lo celebran, sin embargo, en la prestación del servicio, no se considera en estricto sentido como

parte de este, los daños o perjuicios que se causen a alguna de las partes, que si bien, tendrán derecho de ser el caso a que sean resarcidos por los mismos, ello no lo hace parte del servicio prestado, sino se convierten en el objeto directo del contrato administrativo.

Bajo ese orden de ideas, señalamos que la autoridad al advertir que en la contabilidad del contratista existe la sentencia dictada por el JDMA, resulta evidente que no se está disfrazando el costo del servicio prestado, ya que la sentencia misma denota que el pago de gastos financieros obedeció a la indebida aplicación de la pena convencional, que si bien, dicho ingreso generará la hipótesis de otras contribuciones, como podría ser el impuesto sobre la renta, también lo es que no representa consumo a la Entidad como parte del servicio prestado, por lo que no debe considerarse como parte del costo en términos de lo establecido en el artículo 18 de la LIVA.

En tal sentido, si el pago de dicha indemnización mal llamada gastos financieros, obedeció a la indebida conducta de la Entidad, que en el caso que nos ocupa corresponde a la ilegal aplicación de la pena convencional, reiteramos que ello no refleja conducta morosa alguna.

Así bien, al no existir atraso parcial o definitivo en el pago, sino la afectación causada al contratista que debió ser subsanada a través del pago de daños y perjuicios, señalamos que los mismos quedaron fuera del contrato en virtud de no estar relacionados con la prestación del servicio, por lo que no pueden generar el pago del impuesto al valor agregado, puesto que su origen o fuente es la sentencia emitida por el JDMA.

Con motivo de las consideraciones antes vertidas, denotamos que la indebida conceptualización de un concepto, como lo es gastos financieros, puede originar consecuencias que ante el análisis de una autoridad hacendaria, serían consideradas como parte de una obligación tributaria, y que desde luego de estimarse incumplidas exigir al sujeto obligado a colmarlas.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Para determinar la procedencia del impuesto al valor agregado por conceptos de gastos financieros, fue necesario entender el marco legal de los contratos en México, partiendo desde un enfoque histórico. Con lo cual comprendimos por qué el surgimiento de distintas figuras en lo que hoy denominamos contratos administrativos, siendo importante analizar nuestro primer Código Civil, para arribar a la regulación normativa de dichos instrumentos en México.

En efecto, advertimos el proceso normativo que aconteció para dar origen a las LAASSP y LOPSRM, legislaciones que ordenan el pago de gastos financieros, ante el incumplimiento en el pago de estimaciones o de los bienes o servicios por parte de la Entidad o Dependencia.

SEGUNDA.- Partiendo de los elementos que nos han brindado las distintas legislaciones, pudimos entender las características que ostenta cada una de las partes en los contratos administrativos, es decir, siendo estas la Entidad y Dependencia, así como el proveedor y contratista, estos últimos, quienes podrán reclamar el pago de gastos financieros, cuando así proceda.

Sin embargo, establecimos ciertos elementos jurídicos y definiciones para entender las consecuencias, tanto en materia administrativa, como en materia de tributos, que provoca la condena de pago de gastos financieros, para no confundir su naturaleza y que como efecto trascienda en el cumplimiento de obligaciones de carácter tributario.

TERCERA.- Asimismo, al darnos cuenta de las consecuencias en que se incurre ante el incumplimiento de las obligaciones por las partes en los contratos administrativos, es fácil entender a que corresponde el pago de gastos financieros,

sin embargo, era procedente determinar si estos generan el impuesto al valor agregado.

Por lo cual, nos percatamos que ante una indebida interpretación del concepto de gastos financieros, puesto que puede erróneamente ser considerado como sinónimos de pena, sanción, gasto e inclusive Interés, puede considerarse para pago del impuesto al valor agregado. No obstante ello, establecimos el concepto de gasto financiero, desde luego, ante la previsión que hacen del mismo tanto la LOPSRM, como la LAASSP, para poder determinar la improcedencia del impuesto al valor agregado.

CUARTA.- Ahora bien, derivado de la incorrecta interpretación que se le ha otorgado al concepto de gastos financieros, origina que las acciones instauradas para su reclamo, disten de un fallo apegado a la verdad legal, por lo cual consideramos que para obtener una sentencia congruente con su ejecución, debe no solo atender al ámbito administrativo, sino que es importante conocer las consecuencias que implica la aplicación de otras legislaciones, como lo es la LIVA.

En ese tenor, se presentó la necesidad de plantear una acción de manera debida, ya que ello originará el dictado de una sentencia atinente a la misma, que si bien, no siempre con el resultado deseado, si con la fuerza vinculante y necesaria para exigir su cumplimiento en materia de tributos.

QUINTA.- Analizamos la naturaleza misma de las contribuciones, lo cual nos aportó los elementos necesarios para advertir sobre qué son generadas o consideraras para el cumplimiento de la obligación jurídica tributaria.

Lo anterior, nos remitió a entender la figura la ficción jurídica tributaria, concluyendo que no es dable concebirla de manera generalizada, toda vez que ante una presunción de la realización de un hecho o acto jurídico, se debe comprobar

que el resultado del mismo concurrirá con el establecido previamente en la norma jurídica tributaria.

SEXTA.- Ahora bien, marcamos el camino para realizar el análisis de la LIVA, desde su origen hasta entrada en vigor, lo que nos aportó elementos necesarios para determinar los efectos fiscales del contrato administrativo, en específico de los gastos financieros.

Lo anterior, toda vez que al existir la posibilidad de ejercitar acciones diferentes ante el incumplimiento de las obligaciones de la Entidad o Dependencia, puede existir morosidad en los pagos, o una retención de saldos a favor del proveedor o contratista que pueden ser compensados con motivo de la aplicación de una pena convencional.

Asimismo, atendiendo al origen del incumplimiento, dará pauta al reclamo de daños y perjuicios y no así al concepto de gastos financieros, lo que en consecuencia podría determinar la procedencia del pago del impuesto al valor agregado.

SÉPTIMA.- Por ende, concluimos que si el origen del incumplimiento de la Entidad o Dependencia no deriva de la morosidad en el pago, es improcedente la retención del impuesto al valor agregado respecto del importe que reciba el proveedor o contratista por concepto de gastos financieros que derivaron de su indebida conceptualización, puesto que el tributo únicamente procederá cuando derive de un incumplimiento directo en el pago, no así por una retención puesto que ello implica propiamente una compensación.

BIBLIOGRAFÍA.

- Azúa Reyes Sergio T., Teoría General de las Obligaciones, Editorial Porrúa, 4ª Ed., México, 2004.
- Burgoa Orihuela Ignacio, El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, 40ª Ed., México, 2004.
- Béjar Rivera Luis José, Curso de Derecho Administrativo, Editorial Oxford, 1ª Ed., México, 2007.
- Canals Arenas, El Contrato de Obra Pública, Editorial Trillas, 1ª Ed., México, 1991.
- Carranca y Trujillo Raúl, Carranca y Rivas Raúl, Derecho Penal Mexicano, Editorial Porrúa, 18ª Ed., México, 1995.
- Cárdenas Elizondo Francisco, Introducción al estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, 2ª Ed., México, 1997.
- Castrillón y Luna Víctor M., Derecho Procesal Civil, Editorial Porrúa, 1ª Ed., México, 2004.
- Carrasco Iriarte Hugo, Derecho Fiscal I, Aspectos generales de las contribuciones e impuestos federales, Editorial Iure Editores, 6ª Ed., México, 2008.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, El Sistema de Responsabilidades de los Servidores Públicos, Editorial Porrúa, 3ª Ed., México, 1999.
- Delgadillo Gutierrez Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, 5ª Ed., México, 2009.
- Eduardo Pallares, Tratado de las Acciones Civiles, Editorial Porrúa, 12ª Ed., México, 2008.
- Farrando Ismael, Contratos Administrativos, Ed. LexisNexis, 1ª. Ed., Argentina, 2002.
- Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial McGrawHill, 1ª Ed., México, 2000.
- Fernández Ruiz Jorge, Derecho Administrativo, Contratos, Editorial Porrúa, 3ª Ed., México, 2009.

- Flores Zavala Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 32ª Ed., México, 1998.
- Gómez Coteró José de Jesús, Efectos Fiscales de los Contratos, Editorial DoFiscal, 7ª Ed., México, 2011.
- Gómez Lara Cipriano, Teoría General del Proceso, Editorial Oxford, 10ª Ed., México, 2004.
- Ibarra Hernández Armando, Diccionario Bancario y Bursátil, Editorial Porrúa, 3ª Ed., México, 2007.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Editorial Porrúa, 2ª Ed., México, 2004.
- Kelsen Hans, Teoría Pura del Derecho, Editorial Porrúa, 16ª Ed., México, 2011.
- López Padilla Agustín, Exposición Práctica y Comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, Tomo I, Personas Morales, Editorial Dofiscal, 3ª Ed., México, 2010.
- Mabarak Cerecedo Doricela, Derecho Fiscal Aplicado, Estudio Especifico de los Contratos, Editorial Mc Graw Hill, 1ª Ed., 2008.
- Magallón Ibarra Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, Tomo VII, Volumen I, Editorial Porrúa, 1ª Ed., México, 1998.
- Magallón Ibarra Jorge Mario, Instituciones de Derecho Civil, Tomo VII, Volumen II, Editorial Porrúa, 1ª Ed., México, 1998.
- Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III, Editorial Lexis Nexis, 4ª Ed., Argentina, 1998.
- Palomar de Miguel Juan, Diccionario para Juristas, Editorial Porrúa, Tomo I, Editorial Porrúa, 1ª Ed., México, 2000.
- Ramos Torres Daniel, Contratos de Adquisiciones, Arrendamientos, Servicios y Obras Públicas Relacionadas con las Actividades Sustantivas de Carácter Productivo de PEMEX y sus Organismos Subsidiarios, Editorial Public Management de México, S.C., 1ª Ed., México, 2011.
- Rojina Villegas Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo Quinto, Volumen I, Editorial Porrúa, 7ª Ed., México, 1998.

- Romero Lopez Álvaro Javier, Principios de Contabilidad, Editorial McGrawHill, 3ª Ed., México, 2006.
- Sánchez Medal Ramón, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, 20ª Ed., México, 2004.
- Sánchez Miranda Arnulfo, Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2012, Editorial ISEF, 7ª Ed., México, 2012.
- Valadés Ríos Diego, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo IV, Porrúa, México, 2004.
- Ventura Silva Sabino, Derecho Romano, Editorial Porrúa, 14ª Ed., México, 1997.
- Venegas Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, 1ª Ed., México, 2010.

LEGISLACIÓN.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Civil Federal.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
- Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Reglamento de la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público.
- Reglamento de la Ley Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas.

HEMEROGRAFÍA.

- Diario Oficial de la Federación, martes 31 de diciembre de 1935.
- Diario Oficial de la Federación, lunes 13 de abril de 1936.
- Diario Oficial de la Federación, martes 4 de enero de 1966.
- Diario Oficial de la Federación, lunes 31 de diciembre de 1979.
- Diario Oficial de la Federación, sábado 6 de mayo de 1972.
- Diario Oficial de la Federación, miércoles 29 de diciembre de 1976.
- Diario Oficial de la Federación, viernes 29 de diciembre de 1978.
- Diario Oficial de la Federación, lunes 31 de diciembre de 1979.
- Diario Oficial de la Federación, martes 30 de diciembre de 1980.
- Diario Oficial de la Federación, viernes 8 de febrero de 1985.
- Diario Oficial de la Federación, jueves 30 de diciembre de 1993.
- Diario Oficial de la Federación, martes 4 de enero de 2000.

MEDIOS ELECTRÓNICOS.

- La gran enciclopedia de economía. <http://www.economia48.com/spa/d/gastos-financieros/gastos-financieros.htm>.
- Slidshare <http://www.slideshare.net/QuantumConsultores/01-las-ficciones-tributarias>.