

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem. It features a central shield with a figure on horseback, a crown above, and various heraldic symbols. The shield is flanked by two columns with banners that read 'PLUS' and 'ULTRA'. The outer ring of the seal contains the Latin motto 'CETERAS OMNIBUS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALTIENSIS INTER'.

**ANÁLISIS LEGAL DEL RIESGO FISCAL QUE ASUME EL ESTADO DE  
GUATEMALA, POR COMPROMISOS DE PAGO DERIVADOS DE PASIVOS  
CONTINGENTES**

**AMÉRICA QUETZALÍ CASTRO MENCOS**

**GUATEMALA, OCTUBRE 2019**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS LEGAL DEL RIESGO FISCAL QUE ASUME EL ESTADO DE  
GUATEMALA, POR COMPROMISOS DE PAGO DERIVADOS DE PASIVOS  
CONTINGENTES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**AMÉRICA QUETZALÍ CASTRO MENCOS**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, octubre de 2019

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González  
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia  
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente: Licda. Olga Aracely López Hernández  
Vocal: Lic. Heber Dodanin Aguilera Toledo  
Secretario: Lic. Ery Fernando Bamaca

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Erick Fernando Galvan Ramazzini  
Vocal: Lic. Fredy Arrivillaga Morales  
Secretario: Lic. Bayron Jimenez Aquino

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 17 de mayo de 2017.

Atentamente pase al (a) Profesional, MIRIAM DOMINGA CANO MORALES  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
AMÉRICA QUETZALÍ CASTRO MENCOS, con carné 200924785,  
 intitulado ANÁLISIS LEGAL DEL RIESGO FISCAL QUE ASUME EL ESTADO DE GUATEMALA, POR  
COMPROMISOS DE PAGO DERIVADOS DE PASIVOS CONTINGENTES.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 30 / 05 / 2017.

*Miriam Cano de Lopez*  
 (Firma y Sello)  
 ABOGADA Y NOTARIA



*Licenciada*  
*Miriam Domíngua Cano Morales*  
*Abogada y Notaria*  
*Colegiado 5345*



Guatemala, 23 de abril de 2018

Licenciado  
Roberto Fredy Orellana Martínez  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Campus Central



Apreciable Licenciado Orellana:

Cordialmente me dirijo a usted, con el objeto de informarle que en cumplimiento al nombramiento emitido, he procedido a asesorar el trabajo de tesis de la bachiller **América Quetzalí Castro Mencos**, la cual se intitula **“ANÁLISIS LEGAL DEL RIESGO FISCAL QUE ASUME EL ESTADO DE GUATEMALA, POR COMPROMISOS DE PAGO DERIVADOS DE PASIVOS CONTINGENTES”**. Motivo por el cual con todo respeto manifiesto lo siguiente:

- a) Respecto al contenido técnico y científico de la tesis, en la misma se analizan aspectos legales importantes y de actualidad; ya que trata sobre el riesgo fiscal que asume el Estado, por compromisos de pago derivados de pasivos contingentes, siendo un tema relevante en la administración pública, identificando ampliamente los efectos adversos que provocan los pasivos contingentes, provenientes de acciones legales en contra del Estado de Guatemala; por lo cual se hace necesario que se incluya dentro del ordenamiento jurídico nacional.
- b) Los métodos utilizados en la investigación fueron el analítico, sintético, deductivo e inductivo; mediante los cuales la bachiller no sólo logró comprobar la hipótesis, sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más importantes, relacionados con los riesgos fiscales; por ello es necesario una norma específica que regule lo conducente a esta situación.
- c) La técnica bibliográfica permitió recolectar y seleccionar adecuadamente el material de referencia, resguardando el derecho de autor; elemento que ha servido de base para sustentar el tema desarrollado.
- d) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo la bachiller utilizado un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.

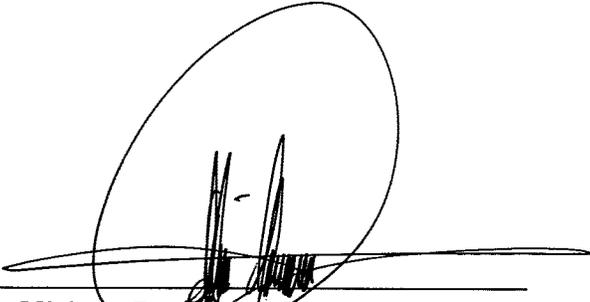
*Licenciada*  
*Miriam Dominga Cano Morales*  
*Abogada y Notaria*  
*Colegiado 5345*



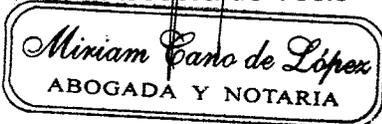
- e) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca, toda vez que el pasivo contingente supere el límite de riesgo y estimación presupuestaria, el Ministerio de Finanzas Públicas debería provisionar el rubro destinado a la ocurrencia de tales casos.
- f) En la conclusión discursiva, la bachiller expone sus puntos de vista sobre la problemática y a la vez recomienda modificar la Ley Orgánica del Presupuesto, de tal forma que establezca un fondo de contingencia que respalde la ocurrencia de tales casos.
- g) La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como de extranjeros (derecho comparado).
- h) Declaro expresamente que no soy pariente de la bachiller dentro de los grados de ley.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; por lo que apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

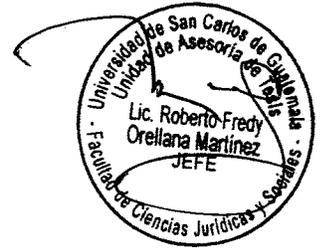


**Miriam Dominga Cano Morales**  
Asesora de Tesis



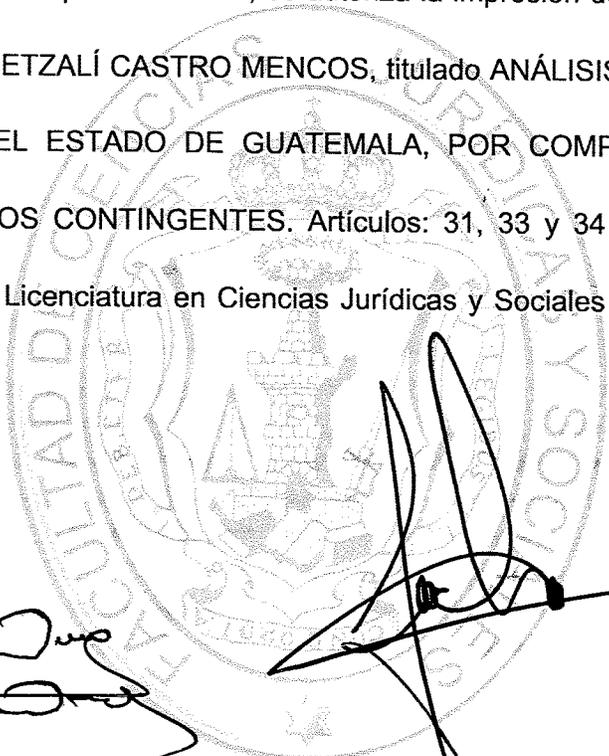


**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



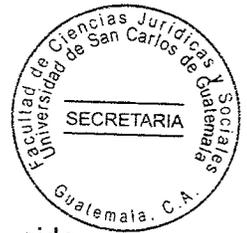
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de julio de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante AMÉRICA QUETZALÍ CASTRO MENCOS, titulado ANÁLISIS LEGAL DEL RIESGO FISCAL QUE ASUME EL ESTADO DE GUATEMALA, POR COMPROMISOS DE PAGO DERIVADOS DE PASIVOS CONTINGENTES. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.



RFOM/JP.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Mi amigo fiel, porque sin él nada hubiese sido posible, por darme la vida y fortaleza en cada momento, siendo mi fuente inagotable de sabiduría y discernimiento para poder culminar y alcanzar hoy este éxito que dedico de todo corazón con humildad y gratitud, permitiéndome hacer realidad mis sueños y por sus constantes bendiciones, toda gloria y honra sea para ti padre, mi infinito agradecimiento.

### **A MIS PADRES:**

Alvaro Castro y Sandra Mencos, mi eterno agradecimiento por el apoyo incondicional que siempre me han brindado, por el constante impulso que me motivo a continuar cuando estuve por desistir, por sus consejos, los valores infundidos, pero sobre todo por inculcarme que con la ayuda de Dios todo es posible, mis queridos padres dedico este triunfo con todo mi amor, por todos los sacrificios realizados y porque sé que en sus sueños siempre estuvo este momento el verme realizada como profesional.

### **A MIS HERMANOS:**

Yesenia Carolina, por ser mi ejemplo a seguir enseñándome a que con esfuerzo, disciplina y mucho sacrificio puedo alcanzar mis metas, por tu ayuda absoluta y fundamental, por estar conmigo incluso en los momentos más difíciles de este proceso, incentivándome constantemente hasta donde tus alcances lo permitían, Marlon Aaron, quien también estuvo en el transcurso de mi proyecto brindándome su apoyo incondicional en todo momento, gracias por soñar a mi lado serás el próximo.

### **A MI FAMILIA:**

Agradecimientos por motivarme y creer en mí, cuando me decían que yo era capaz de alcanzar este sueño y que solo era cuestión de tener dedicación y disciplina para lograrlo.



**A MIS CATEDRÁTICOS:**

Por ser la fuente de enseñanza y conocimiento día con día en el trayecto de la carrera y que el día de hoy puedo decir misión cumplida, sus esfuerzos y dedicación en el proceso de aprendizaje fue productivo y les agradezco por todas las orientaciones, regaños y felicitaciones, ya que todo eso contribuyó de manera integral para mi formación como profesional.

**A MIS AMIGOS Y COLEGAS:**

Con quienes compartí muchas emociones dentro y fuera de aulas, tales como: alegrías, enojos, éxitos y fracasos de los cuales aprendimos siempre algo, porque todo en esta vida tiene una enseñanza o propósito; pero siempre compartimos los mismos ideales de ser profesionales, y este día me permito incentivar a los que aún no han llegado a este momento, a que sigan adelante que el trayecto es difícil pero muy satisfactorio.

**A MI ASESORA DE TESIS:**

Licenciada Miriam Cano, por su buena disposición en apoyarme en el momento que se lo requerí, asesorándome en el desarrollo del presente proyecto, ya que fue un trabajo extra a sus múltiples ocupaciones, pero que contribuyó grandemente para poder culminar con éxito la presente tesis.

**A:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, a quien me honro en agradecer por haberme acogido en sus aulas del conocimiento y ser el recinto de anhelos, sueños y retos que hoy se hacen realidad, de la cual me enorgullece egresar como Sancarlista.

**A:**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por ser la base inagotable de conocimientos de la rama del Derecho, quien me permitió ser parte del equipo de juristas, para actuar con ética y enaltecer su nombre.

## PRESENTACIÓN



El tipo de investigación desarrollada fue cualitativa, es decir, que se describieron las cualidades de un problema que se presenta en la realidad, tal como sucede en el caso de los pasivos contingentes dentro de un Estado y como estos pueden afectar el presupuesto general de la Nación dentro de un ejercicio fiscal.

Este análisis, fue realizado en el ámbito del derecho tributario y derecho constitucional ya que dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece la manera en la cual se debe realizar el tributo que se desarrolla a través del derecho tributario. El trabajo fue realizado en el año 2017 en los meses de febrero a junio. El objeto de la indagación, es el de realizar un análisis jurídico sobre el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, por compromisos de pago derivados de pasivos contingentes.

El principal aporte del estudio consiste en la concientización de la importancia de los pasivos contingentes dentro de la administración pública y como estos al cumplirse pueden afectar al presupuesto del país, dejando de cumplirse compromisos con los ciudadanos del Estado de Guatemala para efectuar estas contingencias.

## HIPÓTESIS



La hipótesis de la investigación, consiste en establecer que las demandas contra el fisco implican eventuales fallos negativos, que pueden incluir la indemnización a un tercero. El monto de estas indemnizaciones presenta incertidumbre, pues este depende de diversas variables difíciles de analizar en un modelo. Adicionalmente la obligación del pago por estos fallos negativos contra el Estado de Guatemala cuyo costo resulta muy difícil de proyectar, por lo que es fundamental la estimación de los potenciales pasivos contingentes dándole seguimiento a las demandas en curso y considerando posibles demandas futuras contra el Estado y así ayudaría a prevenir el riesgo fiscal que estas suponen.

## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



En esta investigación, se utilizó una hipótesis descriptiva en donde se describió un problema y se consideró una solución al mismo; consistiendo en la inclusión en la ley para poder establecer la manera en la cual los pasivos contingentes generados de fallos en contra del Estado, pueden ocasionar un riesgo fiscal, por lo cual es necesario que se incluyan estos dentro del presupuesto general de Nación, de tal manera que cuando surjan se puedan cumplir.

En tal sentido la hipótesis se comprobó como válida ya que en efecto es necesario la inclusión de los pasivos contingentes en la estimación del presupuesto general de la Nación, toda vez que representan riesgos reales y al ser el Estado obligado a realizar las indemnizaciones en el caso de sentencias judiciales, que no han sido estudiadas lo cual representa un riesgo fiscal para el Estado de Guatemala, es por esto que se tiene que realizar un seguimiento de cada proceso en contra del Estado con el objeto de estar preparado para indemnizar cualquier sanción que haya sido impuesta por los tribunales de justicia en contra de este.



# ÍNDICE

Introducción.....	Pág. i
-------------------	-----------

## CAPÍTULO I

1. Derecho financiero y derecho tributario.....	1
1.1. Derecho financiero.....	1
1.1.1 Definición.....	1
1.1.2 Objeto .....	3
1.1.3 Características .....	4
1.1.4 Naturaleza jurídica .....	6
1.1.5 Contenido.....	7
1.2. Derecho tributario.....	7
1.2.1 Definición.....	10
1.2.2 Naturaleza jurídica .....	13
1.2.3 El tributo.....	14

## CAPÍTULO II

2. Los pasivos contingentes.....	17
2.1. Antecedentes.....	17
2.2. Definición.....	22
2.3. Importancia fiscal.....	28



### CAPÍTULO III

	<b>Pág.</b>
3. Aplicación de los pasivos contingentes en el sistema tributario de Guatemala .....	33
3.1. Sistema tributario de Guatemala .....	33
3.2. Riesgo fiscal y pasivos contingentes .....	39
3.3. Análisis comparado entre Guatemala y Colombia .....	44

### CAPÍTULO IV

4. Pasivos contingentes por procesos judiciales en contra del Estado de Guatemala .....	51
4.1. Consideraciones generales .....	51
4.2. Deficiencias fiscales del Estado de Guatemala en el caso de los pasivos contingentes .....	55
4.3. Procesos significativos .....	57
4.4. Inclusión de los pasivos contingentes en el presupuesto general de la Nación .....	61
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA</b> .....	<b>65</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>67</b>

## INTRODUCCIÓN



La investigación que precede se fundamenta y justifica sobre la forma en la cual los pasivos contingentes provenientes de fallos en contra del Estado de Guatemala, existen dentro de la administración pública y como se deben de considerar los mismos dentro del presupuesto general de la Nación.

El objetivo de este informe, es realizar un análisis jurídico sobre el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, por compromisos de pago derivados de pasivos contingentes; por su parte la hipótesis del trabajo se comprobó válida ya que es necesario establecer que las demandas contra el fisco implican eventuales fallos negativos que pueden incluir la indemnización a un tercero. El monto de estas indemnizaciones presenta incertidumbre, por lo que es fundamental la estimación de los potenciales pasivos contingentes, dándole seguimiento a las demandas en curso y considerando posibles demandas futuras contra el Estado y así ayudar a prevenir el riesgo fiscal que estas suponen.

Esta tesis, se encuentra distribuida en cuatro capítulos, en el primero se desarrolló lo concerniente al derecho financiero y derecho tributario, desde la definición de derecho financiero, objeto, características, naturaleza jurídica y contenido; derecho tributario, definición, naturaleza jurídica y el tributo; en el capítulo segundo se estudió lo referente a los pasivos contingentes, sus antecedentes, definición e importancia fiscal; en el capítulo tercero se explica la aplicación de los pasivos contingentes en el sistema tributario de Guatemala, sistema tributario de Guatemala, riesgo fiscal y pasivos contingentes así como el análisis comparado entre Guatemala y Colombia; en el capítulo cuarto se analizan los pasivos contingentes por procesos judiciales en contra del Estado de Guatemala, sus consideraciones generales, deficiencias fiscales del Estado de Guatemala en el caso de los pasivos contingentes, procesos significativos y la Inclusión de los pasivos contingentes en el presupuesto general de la Nación.



Los métodos aplicados en este estudio fueron: el método analítico, que se adaptado a las ciencias sociales, para ser aplicado al momento de conocer la legislación guatemalteca y la doctrina referente a los pasivos contingentes; el método sintético para establecer los elementos que se pueden encontrar en la problemática propuesta con el fin de reencontrar la individualidad de éste, es decir las formas en la cual los pasivos contingentes se deben de establecer en el presupuesto general de la Nación; el método deductivo se utilizó para establecer las propuestas que deben ser implementadas para coadyuvar a solucionar la problemática existente derivado de los riesgos fiscales que asume el Estado ante la existencia de los pasivos contingentes; el método inductivo será aplicado a la hora de ver los casos ocurridos y las leyes que regulan estos pagos de actividades litigiosas.

Esta tesis es de suma importancia, ya que es deber del Estado el cumplir con sus obligaciones de indemnización, al momento de ser sentenciado por un órgano jurisdiccional; por lo tanto se hace necesario que estas sean consideradas en el en el presupuesto general de Nación, a través de pasivos contingentes, de tal manera que se pueda establecer previamente la forma en la cual se puedan cumplir los mismos para evitar que se recaiga en un riesgo fiscal dentro del ejercicio fiscal de Guatemala.



## CAPÍTULO I

### **1. Derecho financiero y derecho tributario**

Para los efectos de esta investigación, es preciso determinar en qué consiste el derecho financiero y el derecho tributario; para poder analizar cuáles son las similitudes entre estas áreas del derecho, así como la importancia que tiene dentro del andamiaje jurídico guatemalteco y cómo pueden coadyuvar en determinada forma estos para que puedan satisfacer a los pasivos contingentes a través del hecho generador.

#### **1.1. Derecho financiero**

El derecho financiero, tiene su origen en Guatemala a partir del siglo XIX, en donde toma auge el concepto de finanzas públicas, al momento que el Estado empezó a percibir los ingresos provenientes de las rentas públicas y los tributos; dándose por primera vez la noción de gasto público, debiendo entonces legislarse la forma en la cual éste debe de abordarse dentro del país para su correcto funcionamiento.

Se puede afirmar que esta rama del derecho surge al ser necesaria una disciplina jurídica, que se encargará de toda la problemática legal relacionada con la organización de orden financiero del Estado guatemalteco y de adecuar el endeudamiento de la Nación y de su debida organización financiera.

##### **1.1.1 Definición de derecho financiero**

Después de conocer las generalidades de esta materia, se establece su definición,



desde un punto de vista jurídico y doctrinario, de tal manera que se tenga el entendimiento de cómo se circunscribe esta disciplina dentro del derecho.

En ese sentido, se define que el derecho financiero es: “Rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”.<sup>1</sup> De esta descripción, se puede acotar que, esta rama del derecho, se encarga de estudiar lo concerniente al patrimonio estatal y la forma en la cual esta se recauda y se gasta dentro de un país.

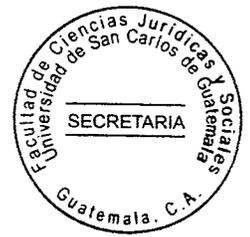
Por otra parte se funda, sobre el derecho financiero lo siguiente: “Es la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre éstos como consecuencia de la imposición”.<sup>2</sup>

El derecho financiero: “Es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y que los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se

---

<sup>1</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 306.

<sup>2</sup> Matus, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 71.



destinan al cumplimiento de los servicios públicos”.<sup>3</sup>

Asimismo se define al derecho financiero como: “Serie ordenada de normas científicas y positivas referentes a la organización económica, a los gastos e ingresos del Estado”.<sup>4</sup>

De lo expuesto se concluye que el objeto de estudio del derecho financiero, consiste en la forma legal en la cual se organizan los ingresos y egresos del Estado previstos en el Presupuesto General y cómo éste se relaciona con los particulares y la población en general, para el cumplimiento de los servicios públicos.

### **1.1.2 Objeto del derecho financiero**

Es importante indicar en qué consiste el derecho financiero así como las formas en las cuales éste busca la regulación y la aplicación. En ese sentido se puede afirmar entonces que “la finalidad del derecho financiero es la de reglamentar la actividad que realiza el Estado de Guatemala, persiguiendo el interés de la colectividad desde el punto de vista de las finanzas públicas”.<sup>5</sup>

Para poder alcanzar la finalidad a la que se refiere, es necesario que exista un correcto ordenamiento jurídico dentro del territorio nacional, que permita el desarrollo del mismo. Las distintas instituciones que se encargan de coadyuvar para cumplir con la finalidad del derecho financiero, en Guatemala son las siguientes:

---

<sup>3</sup> Sáinz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Pág. 33.

<sup>4</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 120.

<sup>5</sup> Ismalej Alvarado, Glenda Maribel. **La importancia de fortalecer la actividad financiera del estado para el debido cumplimiento de las leyes fiscales en Guatemala**. Pág. 3



- a. El Ministerio de Finanzas Públicas
- b. El Banco de Guatemala
- c. La Superintendencia de Administración Tributaria
- d. La Junta Monetaria
- e. La Contraloría General de Cuentas”.<sup>6</sup>

El derecho financiero en Guatemala, se apoya en estas instituciones para el correcto funcionamiento del mismo y su aplicación dentro del territorio nacional para cumplir el objeto principal para el cual fue creado; es decir reglamentar a través de normas jurídicas la actividad financiera de Guatemala.

### 1.1.3 Características del derecho financiero

Las distintas características que posee el derecho financiero en Guatemala, son las siguientes:

“**Autonomía:** el derecho financiero es una ciencia jurídica que dispone de principios generales propios y que actúa coordinadamente en permanente conexión e interdependencia con las demás disciplinas como integrantes de un todo orgánico”.<sup>7</sup>

Considerada rama del derecho independiente, pues ha creado sus propios principios, instituciones y figuras jurídicas, sin embargo, no por ello deja de tener una relación directa con el resto de ramas del derecho, pues su campo de acción está destinado a regular las relaciones de la administración pública y particulares.

---

<sup>6</sup> **Ibíd.** Pág. 3

<sup>7</sup> Pérez Sánchez Efreel Oswaldo. **La necesidad de legislar una exoneración de impuestos al combustible para favorecer a la población guatemalteca que utiliza el transporte colectivo.** Pág. 5.



**“Carácter público:** Es un conjunto de normas que regulan el ordenamiento jurídico referente a las finanzas del Estado y las relaciones de éste con los particulares, con otros Estados e instituciones publicas y privadas nacionales o extranjeras (sic)”.<sup>8</sup>

La importancia de esta rama del derecho, se enfoca desde el punto de vista que es la encargada de regular lo relativo al aspecto financiero de un Estado, en virtud de que éste, sin recurso o como resultado de una mala administración de sus recursos, no podría cumplir el fin primordial de su creación, la realización del bien común.

**“La sistematización:** El derecho financiero es sistemático debido a que constituye un ordenamiento instrumental y sistemático en cuanto su finalidad ultima no es la recaudación de los tributos sino más bien su inversión en beneficio de la finalidad publica del Estado (sic)”.<sup>9</sup>

Es importante analizar lo anterior, debido a que son estas características las que determinan la forma en la cual se actuará dentro del derecho financiero; por lo tanto estas particularidades se entrelazan para cumplir con el objeto de esta rama del derecho; lo cual le otorga autonomía, además de instaurar todas las nociones que coadyuvaran a proteger el bien jurídico específico por el cual fue creado, es en este punto, cuando se debe ligar con el carácter público que le corresponde al mismo, debido a que está encargado de normar el accionar de entidades públicas, lo que lo convierte en derecho público.

El derecho financiero, también es sistematizado; ya que se utiliza un sistema para la

---

<sup>8</sup> **Ibíd.** Pág. 5.

<sup>9</sup> **Ibíd.** Pág. 5.



consecución de su objetivo; en caso contrario no tendría razón de ser, ya que de no existir un sistema que establezca cómo realizarse; se corre el riesgo de perder la veracidad del derecho.

#### **1.1.4 Naturaleza jurídica del derecho financiero**

El derecho financiero, es una rama del derecho público, debido a que es ejecutado y puesto en práctica por las instituciones públicas del Estado, esto ha causado controversia en la doctrina, hasta el punto de existir un debate de su pertenencia al derecho administrativo; no obstante por ser un derecho autónomo y con sus propias doctrinas y funciones, se puede considerar como una rama independiente del derecho; siendo una rama del derecho público.

Determinándose así: "actividad administrativa desarrollada por entidades estatales o por su delegación, que tiene por finalidad satisfacer necesidades individuales de importancia colectiva, mediante prestaciones materiales en especie, periódicas y sistemáticas que constituyen el objeto esencial de una concreta relación jurídica con el administrado y asegurada por normas y principios que tienden a dar prerrogativas de Derecho público a quien la cumple para permitirle la mejor satisfacción de las necesidades colectivas".<sup>10</sup> Es congruente entonces afirmar que el derecho financiero pertenece al derecho público debido a que trata de reglamentar el ingreso y el egreso de las entidades estatales a través de normas jurídicas.

---

<sup>10</sup> Sarmiento García, Jorge Horacio. **Temas de introducción a las instituciones de Derecho Público.** Pág. 23.



### **1.1.5 Contenido del derecho financiero**

Teniendo claro que el derecho financiero es una rama del derecho público y específicamente relacionado con las finanzas del Estado, es preciso analizar cuál es su contenido y que es lo que pretende normar dentro de su función.

Al referirse al contenido del derecho financiero se puede indicar que: “Es esencialmente de relaciones sumadas a la teoría y organización financiera, siendo el contenido del mismo la teoría financiera, la organización financiera del Estado, las relaciones entre el Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria y las relaciones que se originan entre los particulares derivado de los impuestos”.<sup>11</sup> Al respecto se considera que el contenido del derecho financiero consiste en el análisis de las instituciones públicas que son el sistema que conforma la llamada hacienda pública; es decir que se encarga de reglamentar las mismas, para garantizar la transparencia y la seguridad de la recaudación tributaria a través de éstas, es por ello que esta rama del derecho se norma para poder garantizar la seguridad de los tributos de una población.

### **1.2 Derecho tributario**

Se debe de analizar al derecho tributario para complementar la noción del derecho financiero, para establecer la importancia que éste genera respecto a los pasivos derivados y los pasivos contingentes.

Es importante citar históricamente como se da el derecho tributario en Guatemala, al respecto se puede indicar que han existido tributos, iniciando por los mayas, se tiene

---

<sup>11</sup> Matus, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 71



conocimiento que desde los años 1000 a.C. a 1524 d.C., “El área cultural maya se ha dividido, para su estudio, en tres regiones geográficas: tierras altas, tierras bajas y periferia sur, y en tres períodos diferenciados por los rasgos distintivos de la cultura material: Preclásico (1000 a.C–300 d.C), Clásico (300–900) y Postclásico (900–1520)”.<sup>12</sup>

La cultura maya fue distintiva debido a sus grandes áreas urbanas, su arquitectura, así como la consolidación de grandes economías regionales, su formación política y además la organización de sus relaciones sociopolíticas entre sus unidades políticas autónomas.

“El período Clásico es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya. Es en este período donde se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. A pesar de los adelantos en la epigrafía, la información sobre el tributo es escasa y en alguna medida especulativa”.<sup>13</sup>

El tributo ha sido parte del desarrollo histórico del país, por lo tanto la cultura del tributo ha estado dentro de la conciencia de la población, puesto que fue con la conquista española que se institucionalizó tal como se conoce en la actualidad, los cuales eran para la corona española, no obstante se tuvo por primera vez un ordenamiento jurídico que determinará los impuestos y cómo debían de aplicarse en el país.

“En el siglo XX, el autoritarismo y dictadura de Manuel Estrada Cabrera y Jorge

---

<sup>12</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. **Historia de la Tributación en Guatemala**. Pág. 2.

<sup>13</sup> **Ibíd.** Pág. 2.



Ubico, permitieron entrada a otro exponente económico como lo era el banano, por lo que a través de la exportación del banano y café, Guatemala ingresa al mercado mundial. En la etapa de Estrada Cabrera Guatemala entra en una crisis fiscal y una de sus primeras medidas tributarias fue el aumentar los Derechos de importación. En 1899 se grabaron los Derechos de exportación del banano, cuero de res, hule y pieles de venado y cordero”.<sup>14</sup>

Con lo cual se implementa dentro del territorio nacional, a finales de 1899 que el Estado determinó la necesidad de promover los tributos dentro del territorio nacional, estableciéndose los mismos en los productos que eran los más exportados en el país, ya que a mayor demanda de exportación, así serían los tributos que obtendrían, surgiendo la primera ley tributaria dentro de Guatemala.

“En 1920 las dos terceras partes de ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue el segundo y los impuestos directos eran mínimos, lo que hizo que para la segunda guerra mundial los ingresos tributarios por exportaciones bajaron, por lo que para la época de Jorge Ubico (1931-1944), se inició un proceso de diversificación de la base impositiva, se crean nuevos gravámenes; un incremento moderado del impuesto al timbre e impuestos selectivos, gravando el tabaco, combustible y circulación de vehículos”.<sup>15</sup>

Fue a partir del siglo pasado que se estableció el tributo como forma de financiar al Estado de Guatemala; en la actualidad, esta rama del derecho ha adquirido una

---

<sup>14</sup> **Ibíd.** Pág. 6.

<sup>15</sup> **Ibíd.** Pág. 6.



importancia que no existía previamente, pero fue obteniendo más protagonismo ante la mayor exigencia de la población respecto a la transparencia de las actuaciones del Estado y de los tributos que son recaudados.

### **1.2.1 Definición de derecho tributario**

El derecho tributario es una parte fundamental del derecho financiero, pero siendo una rama independiente del derecho, también regula, aplica los impuestos y las obligaciones como contribuyentes, ya que se relacionan con la administración tributaria, ya sea la de los particulares con particulares; debido a que se pagan impuestos por cualquier servicio el cual se materializa a través de la factura que se otorga, de esa manera se hace posible establecer las obligaciones y derechos de los contribuyentes garantizando el respeto a las normas legales por parte de estos y de la administración pública.

El diccionario de la lengua española define el término tributo como: "Carga continua u obligación que impone el uso o disfrute de algo. Obligación dineraria establecida por la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas".<sup>16</sup>

Derivado de lo anterior, se establece como tributo aquella carga que recae sobre los contribuyentes, por medio de la cual el Estado se financia para su funcionamiento, con el objeto de servir de la mejor manera a la población en general.

El derecho tributario se define como "el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o

---

<sup>16</sup> <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (Consultado: 07 de mayo 2017)



aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.<sup>17</sup> Esta definición establece que el derecho tributario, son todas aquellas normas legales, que impone el Estado a las personas ya sean naturales o jurídicas con la finalidad de financiar el gasto público de un país.

Asimismo se puede definir como: “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado”.<sup>18</sup> Esta definición, también afirma que es el conjunto de normas jurídicas, que se encargan de la manera en la cual se recaudan los tributos por parte de la población a favor del Estado.

“El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos, pudiendo subdividirse el Derecho Tributario recibe diversas denominaciones como derecho impositivo, derecho fiscal y otros”.<sup>19</sup>

Se afirma de lo descrito anteriormente la importancia que tiene el derecho tributario, pero desde la perspectiva de las manifestaciones y subdivisiones del mismo, para poder normar la actividad del tributo de manera integral.

El derecho tributario “abarca los problemas jurídicos derivados de la existencia de

---

<sup>17</sup> Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho Tributario**. Pág. 94

<sup>18</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. **Derecho Fiscal**. Pág. 16.

<sup>19</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 40.



los tributos, esto es de los ingresos que los entes públicos obtienen compulsivamente de los ciudadanos, ingresos que revisten las tres conocidas formas de impuestos, tasas y contribuciones especiales”.<sup>20</sup>

Se puede determinar la importancia que recae sobre el derecho tributario, ya que es a través de éste que se regula la manera en la cual se recaudan los impuestos en Guatemala, no obstante la parte fundamental consiste en la aplicación de los tributos dentro de un territorio, es por esto que a la Ley Tributaria Nacional debe de incluirse el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, por compromisos de pagos derivados de pasivos contingentes.

En ese orden de ideas, la doctrina del derecho tributario se puede dividir en dos grandes partes para que se pueda estudiar, estas partes son las siguientes:

- a. “Parte general: Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite la arbitrariedad; en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos”.<sup>21</sup>

Quiere decir que la parte general se define como todos aquellos lineamientos doctrinarios que permitan que desarrolle una teoría nacional del tributo, en el cual cada caso será distinto, lo que permite que se haga un derecho tributario guatemalteco, con

---

<sup>20</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho Tributario**. Página 15.

<sup>21</sup> Ramos Fernández, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**. Pág. 3



recursos y acciones propias de este país.

b. "Parte especial: Esta parte comprende todas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos de cada país, ejemplo ley del impuesto único sobre inmuebles, ley del impuesto al valor agregado, ley del Impuesto sobre la renta".<sup>22</sup>

El derecho tributario encuentra su importancia, entonces en la manera en la cual el Estado se capitaliza para poder cumplir con su plan de gobierno y con esto favorecer a la población de Guatemala.

### **1.2.2 Naturaleza jurídica del derecho tributario**

Es necesario analizar la naturaleza del derecho tributario, debido a que es una rama del derecho público, toda vez que se desarrolla en el accionar del Estado; en tal sentido corresponde a la vinculación que se crea entre la administración tributaria y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder impositivo de un país, para exigir el pago de los tributos y es de allí de donde deriva su importancia.

"El derecho tributario y sus relaciones son de derecho público, partiendo del supuesto de la existencia de principios propios que son diferentes a los existentes en todas ramas del derecho..., los sujetos en cualquier rama del Derecho son particulares, en cambio en el Derecho Fiscal uno de ellos siempre es sujeto de Derecho Público. Las obligaciones civiles, mercantiles, laborales, etc., nacen de la concurrencia libre de la

---

<sup>22</sup> **Ibíd.** Pág. 3.



voluntades; en cambio en el derecho Fiscal las obligaciones nacen de la Ley independientemente de que exista libre voluntad de las partes, especialmente del sujeto pasivo del impuesto (sic).<sup>23</sup> Se establece que la naturaleza del derecho tributario es el derecho público ya que es parte de la recaudación del Estado y de los vínculos que tiene con los habitantes del mismo.

### 1.2.3 El tributo

Es importante analizar en qué consiste el tributo puesto que se considera como el hecho generador del derecho tributario. El tributo es la cantidad de dinero que las personas deben pagar al Estado, al respecto el Artículo 9 del Código Tributario establece “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, el Estado puede obligar el pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria; la inversión de los tributos debe orientarse hacia las necesidades más urgentes de la población, entre ellas el combate a la pobreza, mejoras en la salud, la educación y seguridad.

Por lo tanto, los tributos son las prestaciones pecuniarias, normalmente obtenidas en dinero que el Estado o ente público autorizado por éste obtiene, en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares; estas prestaciones son obligatorias y no voluntarias, constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del territorio desde que el contribuyente tiene derechos y obligaciones; es decir, a partir de que cumple la mayoría de edad según la ley tiene capacidad para actuar, siempre y cuando se

---

<sup>23</sup> Guerra Gomez Luis Pedro. **Fuentes del derecho tributario**. Pág. 13.



encuentre dentro de las condiciones para tributar.

El Estado es el obligado a resguardar los intereses generales de la colectividad, asimismo necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que se encuentran: la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, en otras palabras que la finalidad de la tributación, es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Corresponde a la ciencia económica establecer los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero es competencia exclusiva del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administre y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo y cumpla con sus fines institucionales; tales acciones hacen necesario evidentemente, desembolsos de dinero.

Es por ello que el derecho tributario y financiero, deben normar la manera en la cual se incluyan los pasivos contingentes dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala, para que el Estado no caiga en un riesgo fiscal por este motivo, debido a que en determinadas situaciones el Estado de Guatemala, asume obligaciones al margen del sistema presupuestario; tal es el caso, de los pasivos contingentes interpretándose éstos como obligaciones fiscales que dependen de que se produzcan ciertos hechos indeterminados como desastres naturales o gastos imprevistos, por lo que, dichas obligaciones pueden llegar a ser o no exigibles, según ocurran o no.





## CAPÍTULO II

### 2. Los pasivos contingentes

Es necesario realizar el análisis en relación a los pasivos contingentes para determinar las obligaciones del Estado hacia el pago de los mismos, derivados de procesos litigiosos.

#### 2.1. Antecedentes

Los pasivos contingentes surgen dentro del ámbito de la contabilidad como tal, es por esto que se debe de indicar en qué consisten las normas internacionales de contabilidad, las cuales son el fundamento de estos dentro de la normativa internacional que existe para tal efecto.

En tal sentido, “las normas internacionales de contabilidad poseen un largo historial, y todo nace desde la creación del consejo de principios de contabilidad APB (APB-Accounting Principles Board) cuyo objetivo fue emitir los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera, este consejo estuvo conformado por profesionales que trabajaban en compañías públicas, privadas y bancos por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar sus entidades en donde laboraban; motivo por el cual surge el consejo de normas de contabilidad financiera FASB (Financial Accounting Standard Board)”.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Arevalo Perez, Fanny. **Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes**. Pág. 12.



Por lo tanto, la importancia de analizar las normas internacionales de contabilidad, se circunscribe a como estas coadyuvan para advertir sobre la información financiera dentro de un lugar determinado, para poder prevenir algún gasto que no esté contemplado dentro del presupuesto establecido.

En virtud de la popularidad y la manera en la cual ayudó en situaciones contables a las instituciones, se crea en 1973 “el Comité Nacional de Normas de Contabilidad IASC (international accounting standard committee) por convenio de organismos profesionales de diferentes países.... El IASC, así como el Consejo de la Federación Internacional de Contabilidad (IFAC), son Organizaciones relacionadas con la presentación de información financiera a nivel mundial, tal es el caso de las Normas Internacionales de Contabilidad. Todos los miembros integrantes de la IFAC, a su vez son miembros del IASC; la primera reconoce al segundo organismo, como el emisor de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)”.<sup>25</sup>

Derivado de lo anterior, las Normas Internacionales de Contabilidad, contribuyen para mejorar la calidad de la información financiera haciendo necesaria que todas las entidades mantengan el compromiso firme de cumplir con las disposiciones vigentes a nivel mundial, con la finalidad que ninguna organización se quede fuera de la innovación contable, por lo que estas bases deben ser utilizadas para promover la información financiera a final de un año fiscal dentro de un Estado.

---

<sup>25</sup> **Ibíd.** Pág. 12.



Estas normas, tienen por objeto la uniformidad en la presentación de las indagaciones en los estados financieros, sin importar la nacionalidad de quien los estuviere leyendo e interpretando.

De lo anterior, se puede determinar que el éxito de las Normas Internacionales de Contabilidad, se centra en que las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos, este tipo de normas se utilizan para que en todos los países exista un criterio uniforme, de tal forma que las mismas situaciones reciban el mismo trato, sin detrimento de que cada país redacte sus normas internas.

Dichas normas pueden definir la manera en la cual se pueden utilizar estas herramientas, con el objeto de establecer la veracidad y la determinación financiera que se pueden llevar a cabo dentro de un lugar específico, ya sea en una empresa, un Estado o cualquier territorio determinado.

En tal sentido, es importante indicar que a través de la Norma Internacional de Contabilidad, número 37 se dictaminó lo relativo a las provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes, lo cual se analizará a continuación.

En primer término la contabilización y la información financiera a suministrar cuando se haya dotado una provisión de pasivo, o bien cuando existan activos y pasivos de carácter contingente, exceptuándose los siguientes:

- a) "Los que provengan de instrumentos financieros que se lleven contablemente según su valor razonable.



- b) Los que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo que el contrato sea de carácter oneroso y se prevén pérdidas. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien aquéllos en los que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus compromisos
- c) Los que pertenezcan a compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados
- d) En los que se ocupe alguna otra Norma Internacional de Contabilidad”.

Por lo tanto, el objetivo de esta norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes de las partidas anteriores.

A continuación se indicará la manera en la cual esta normativa sirve para establecer la información financiera de un lugar específico, inclusive de un Estado de Derecho. Esta norma internacional de contabilidad establece que por pasivos contingente se entiende:

- a) “Toda obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llegan a ocurrir, o en caso contrario si no llegan a ocurrir,



uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad;

- b) Toda obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, pero no reconocida en los estados financieros, ya que: (i) no es probable que por la existencia de la misma, y para satisfacerla, se requiera que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

La entidad no debe proceder a reconocer contablemente una obligación de carácter contingente. Por el contrario, deberá informar acerca de la obligación en cuestión los estados financieros, salvo el caso de que la salida de recursos que incorporen beneficios económicos, tenga una probabilidad remota”.

Los pasivos contingentes se refieren a la obligación posible surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia quedará confirmada sólo si llega a ocurrir o si no, son acontecimientos que no están bajo el control de la entidad; o la obligación presente surgida a raíz de hechos pasados, pero no reconocida en los estados financieros ya que no es probable la existencia de la misma, para satisfacer la empresa deben desprenderse recursos económicos y el importe de la obligación no puede ser medido en forma confiable.

Es decir, que se derivan de un hecho pasado cuya existencia ha de ser confirmada o no, que no está bajo el control de la empresa; un ejemplo es la reclamación de activos financieros a través de procesos legales, cuyo fin es incierto.



## 2.2. Definición de pasivos contingentes

Para entender cuáles son los pasivos contingentes, es necesario establecer que la literatura convencional de contabilidad fiscal regula una distinción entre pasivos tradicionales y pasivos contingentes. En los pasivos tradicionales, el monto y el plazo de las obligaciones que se contraen se conocen de antemano. Por su parte los pasivos contingentes, tanto el monto como el plazo de la obligación dependen de la ocurrencia de eventos futuros e inciertos. Los citados pasivos pueden ser exigibles, según la ocurrencia de ciertos riesgos, cuando las variables subyacentes tomen determinados valores o se encuentren en rangos específicos.

Se puede determinar que “en contabilidad, un pasivo contingente es una obligación surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia puede ser consecuencia, con cierto grado de incertidumbre, de un suceso futuro que no está recogida en libros por no obligar a la empresa a desprenderse de recursos o no ser susceptible de cuantificación en ese momento. El término surge del concepto contable de pasivo, que engloba todas las obligaciones que asume la entidad (persona física o jurídica con obligación de llevar libros contables). A esta expresión se le añade el adjetivo *contingente*, que procede de contingencia, indicando que dicha obligación no es segura pero puede producirse en un futuro previsible”.<sup>26</sup>

En conclusión, el pasivo contingente es un fenómeno contable, en el cual se utilizan las experiencias pasadas, para determinar cómo pueden ocurrir las mismas en el futuro, si

---

<sup>26</sup> <http://www.contabilidad.tk/nic-37.-provisiones%2C-activos-contingentes-y-pasivos-contingentes.html>  
(Consultado: 20 de mayo de 2017)



se aplican estos dentro de un Estado, se podría causar un severo impacto en la sostenibilidad fiscal que podrían tener principalmente, debido a que los pasivos contingentes a menudo no se registran de manera explícita en el presupuesto ni en los estados financieros tradicionales como otros instrumentos de gasto público.

También se puede establecer que: “Es una obligación posible surgida de sucesos pasados, que depende de si ocurre algún evento futuro incierto, o una obligación presente que no se ha reconocido contablemente porque no es posible que la entidad tenga que satisfacerla desprendiéndose de recursos que incorporen sacrificios económicos, o el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad, a menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota”.<sup>27</sup>

La entidad debe dar para cada tipo de pasivo contingente en la fecha del balance una breve descripción de la naturaleza del mismo y cuando sea posible, una estimación de sus efectos financieros, una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes, y señalar la posibilidad de obtener eventuales reembolsos.

“Actualmente los pasivos contingentes tienen una regulación poco profunda, es decir, que no especifica lo que se debe hacer al momento de reconocer un pasivo contingente”.<sup>28</sup> Al analizar lo anterior, se determina que la problemática de los pasivos contingentes es cada vez más común dentro de un Estado; por lo tanto, se ha de

---

<sup>27</sup> Molina Pinto, Luz Elena. Pasivos contingentes y provisiones. **Análisis comparativo entre la IAS 37 (provisiones y pasivos contingentes) y la normatividad colombiana.** Pág. 6

<sup>28</sup> *Ibíd.* Pág. 7.



enfocar la manera en la cual se establecen las obligaciones del Estado para el pago de pasivos contingentes debiendo ser estudiado y regulado en alguna ley.

Los pasivos contingentes, se conforman por obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponer una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o bien aquellas obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de una Norma (de no realizarse su cancelación, se producirá una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, así como también si no se efectuare una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación). En tal sentido, un pasivo contingente es un compromiso financiero que se ha adquirido en el pasado, que no se puede modificar en forma unilateral y que su magnitud y cronología depende de eventos futuros inciertos.

Si bien, los pasivos contingentes existen tanto en las finanzas corporativas como las finanzas públicas, esta investigación se centra en la administración fiscal de estos compromisos; es decir, desde el punto de vista de las finanzas del gobierno, sin perjuicio de que las técnicas de estimación de pagos y valoración discutidas en este trabajo de tesis se apliquen a los compromisos contingentes que puedan adquirir entidades públicas o privadas.

En los últimos años, los pasivos contingentes están recibiendo mayor atención por el impacto en la sostenibilidad fiscal que podrían tener, debido a que los mismos a menudo no se registran de manera explícita en el presupuesto, ni en los estados

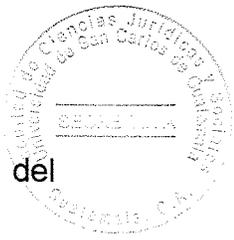


financieros tradicionales como otros instrumentos de gasto público, tales como: subvenciones, subsidios, la inversión tradicional o préstamos directos.

Es ahí donde se crea un incentivo para determinar las decisiones en materia fiscal, ya que los pasivos contingentes permiten eludir los controles financieros formales, tales como las revisiones de las cuentas de gasto e inversión durante el proceso de formulación y revisión presupuestaria o el escrutinio de la posición financiera del fisco tanto por agentes nacionales o extranjeros, públicos o privados. El incentivo perverso no es un problema en sí, pero los pasivos contingentes pueden tener un efecto negativo sobre las cuentas fiscales por las siguientes razones:

Al no estar sujetos a la supervisión presupuestaria, es más probable que no se evalúen cuidadosamente. El proceso presupuestario limita el gasto total de los recursos disponibles, es decir, en concordancia con la política fiscal y el endeudamiento. Los pasivos contingentes pueden causar grandes gastos no planificados, creando serias dificultades para mantener el equilibrio fiscal. Adicionalmente, pueden dar lugar a cierto riesgo moral, debido al hecho de que los actores involucrados enfrentan menos riesgos en sus acciones, ya que una parte significativa del riesgo es tomado por el gobierno y dividido entre el total de contribuyentes.

Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente. Por tanto, deben ser objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimare probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, el egreso de tales recursos económicos en el



futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del período en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia.

Los pasivos contingentes, por ende son obligaciones que tienen su origen en hechos específicos e independientes que pueden ocurrir o no y que generan desequilibrios financieros considerables en las finanzas públicas. Los pasivos contingentes pueden ser:

- a. Pasivos contingentes implícitos: Este tipo de pasivos contingentes se refieren a la situación en la que el Estado no está contractualmente obligado a prestar asistencia, pero decide hacerlo porque cree inaceptable el costo de abstenerse de intervenir, entre ellos, crisis bancarias y desastres naturales.
- b. Pasivos contingentes explícitos: Son las contingencias que pueden afectar fiscalmente al país, las cuales se pueden generar por: contratos de infraestructura, operaciones de crédito público y actividad litigiosa. Asimismo, las contingencias pueden originarse en factores endógenos o exógenos respecto a quien responda por ellas. Por ejemplo, un desastre natural es un factor exógeno al Estado, mientras que un cambio en la tasa impositiva es endógeno.

En determinadas situaciones el Estado de Guatemala, asume obligaciones al margen del sistema presupuestario, tal es el caso de los pasivos contingentes interpretándose éstos como obligaciones fiscales que dependen que se lleven a cabo ciertos hechos, por lo que, dichas obligaciones pueden llegar a ser o no exigibles, según ocurran o no estos.



La investigación que se realiza tiene como objeto determinar desde el punto de vista legal el riesgo fiscal que asume el Estado de Guatemala, toda vez que de darse tales hechos inciertos, se genera una obligación de pago y al no estar incluida en el presupuesto respectivo, genera un desequilibrio presupuestario, debido a que dicho costo es indeterminado.

Actualmente se están tratando de identificar varios problemas de la defensa jurídica del Estado y sus repercusiones en las finanzas públicas, hay algunos factores que ocasionan ineficiencias en la aplicación de la actividad litigiosa entre ellos están:

- a) Aumento de los daños antijurídicos causados por el Estado a los particulares y en consecuencia la infinidad de demandas en contra de la Nación, tal como lo establece el Artículo 155 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica la responsabilidad de los funcionarios por infracción a la ley.
- b) La ineficiente aplicación de la defensa litigiosa estatal.
- c) Deficiencias organizacionales en las oficinas de defensa.
- d) Ausencia de criterios unificados para atender litigios.
- e) La inexistencia de mecanismos alternativos de solución de conflictos.

La vulnerabilidad a la que está sometido el Estado constantemente producida, por los pasivos contingentes explícitos, generados por actividades litigiosas provienen de fallos en contra del Estado; este tipo de obligaciones contingentes corresponde al riesgo legal



al que se va enfrentando la Nación por los procesos judiciales que cursan en contra de ella.

### **2.3. Importancia fiscal de los pasivos contingentes**

Es necesario establecer la importancia fiscal de los pasivos contingentes y cómo se pueden considerar los mismos para evitar que se genere un impacto negativo dentro de un Estado, tomando en cuenta la situación actual de Guatemala.

Los pasivos contingentes, ya sean explícitos o implícitos, pueden afectar la posición fiscal del gobierno y por consiguiente, su capacidad de cumplir con sus obligaciones de gastos. La sociedad en general posee el derecho de solicitar a los gobiernos que incluyan información sobre el propósito y el posible impacto fiscal de los pasivos contingentes en los informes presupuestarios, de tal manera que se tenga un fondo que evite que estos pongan en riesgo la integridad financiera estatal.

En tal sentido, los pasivos gubernamentales son montos de dinero que un gobierno debe; tales como los necesarios para el pago de la deuda soberana y para los pagos adeudados a proveedores de bienes y servicios. La información completa sobre los pasivos gubernamentales es clave para comprender y evaluar el nivel de riesgo fiscal que un gobierno afronta y, por ello, deberían informarse públicamente.

Entendiendo este concepto, los pasivos contingentes en un Estado, por su parte son montos que el gobierno adeuda, pero el monto del pasivo, o su existencia, dependerá de eventos futuros (e inciertos). Las garantías gubernamentales son una forma común



de pasivos contingentes. El gobierno puede garantizar un préstamo, pero sólo será responsable de realizar el pago si el receptor de tal préstamo no cumple con los pagos. De manera que, cuando se producen los estados financieros, con frecuencia se desconoce si el gobierno tendrá que pagar todos o algunos de los préstamos que ha garantizado.

“Los pasivos contingentes también son importantes porque puede considerarse que un gobierno es el asegurador de último recurso y, entonces, sus garantías implícitas o asumidas pueden ser muy amplias. Por ejemplo, como consecuencia de la última crisis financiera global, muchos gobiernos garantizaron préstamos realizados por bancos comerciales en sus países. En otras instancias, se espera que los gobiernos realicen importantes pagos para hacer frente a los efectos de desastres naturales como inundaciones o terremotos”.<sup>29</sup>

Los pasivos contingentes dentro de un Estado son importantes, debido a la forma en que son planificados y abordados, ya que si bien es cierto son situaciones indeterminadas e inciertas, las mismas deben de ser incluidas dentro del proyecto de ingresos y egresos del país con el objeto de evitar riesgos fiscales en Guatemala.

Ejemplos de los diferentes tipos de pasivos contingentes gubernamentales: “Los pasivos explícitos son obligaciones específicas del gobierno establecidas por una ley o contrato particular; los pasivos implícitos suponen una obligación moral o una

---

<sup>29</sup> International Budget Partnership. **Guía para la transparencia en las finanzas públicas: Buscar más allá del presupuesto central. Pasivos contingentes.** Pág. 4.



responsabilidad del gobierno prevista que no está establecida por ley ni contrato”.<sup>30</sup>

Como se estableció con anterioridad dentro del Estado existen dos tipos de pasivos contingentes: implícitos o explícitos, en tal sentido y conforme al Fondo Monetario Internacional, dentro de la importancia fiscal de un país, podrán ser las siguientes, en el caso de pasivos contingentes explícitos estatales:

- a. Garantías para depósitos bancarios comerciales en casos en los que el gobierno ha aceptado proporcionar préstamos de bajo interés o fondos de corto plazo para apoyar a los bancos comerciales en situaciones económicas o financieras difíciles.
- b. Programas de seguros estatales que el gobierno implementa para proteger a los productores locales, por ejemplo, contra el impacto de desastres naturales en la producción agrícola.
- c. Garantías de préstamos, a través de las cuales el gobierno central respalda préstamos otorgados a otras ramas del gobierno o a empresas públicas.
- d. Garantías de demanda/ingresos en contratos de sociedades público-privadas en los cuales el gobierno se compromete a brindar un nivel mínimo especificado de ingresos para un contratista cuando la demanda futura no pueda predecirse con precisión.
- e. Compromisos reglamentarios en forma de asignaciones, tales como pensiones o beneficios sociales, cuando la cantidad de beneficiarios puede no conocerse con

---

<sup>30</sup> Fondo Monetario Internacional. **Manual de transparencia fiscal**. Pág. 47



antelación.

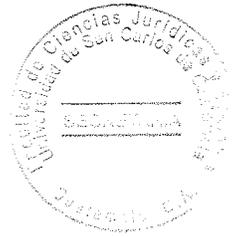
En contraparte, los pasivos contingentes implícitos, son los siguientes:

- a. Avales del sistema bancario, en los cuales los gobiernos pueden considerar prudente rescatar sus sistemas bancarios incluso a pesar de que no se hayan proporcionado garantías formales, como se hizo en respuesta a la última crisis financiera
- b. Cobertura de pasivos de entidades privatizadas en casos en los que el gobierno pueda considerar necesario compensar a los nuevos propietarios de empresas por pasivos no anticipados, incluso a pesar de que tal respaldo no estuviera incluido en contratos formales, para garantizar el éxito de futuros programas.
- c. Ayuda humanitaria y medioambiental en casos en los que el gobierno podría compensar a las víctimas ante desastres medioambientales o de otro tipo excepcional, incluso sin obligaciones legales o formales.
- d. Garantías de obligaciones de deuda de gobiernos subnacionales mediante las cuales el presidente central puede garantizar préstamos a Estados subnacionales, incluso cuando no existe una política formal ni otro requerimiento de hacerlo.

Los pasivos contingentes implícitos sólo se reconocen oficialmente después de presentarse el problema. El hecho que origina el pasivo, el valor en riesgo y el monto del desembolso fiscal que finalmente podría requerirse son todos inciertos. En la mayoría de los países, el sistema financiero representa el pasivo contingente implícito más grave. Por ello, se considera que el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de la Dirección de Transparencia Fiscal, debe de buscar la consolidación de diferentes



estudios de identificación, análisis y cuantificación de los riesgos fiscales que se presentan en el país. El objetivo es implementar una gestión comprensiva de estos riesgos, crear y fortalecer su resiliencia fiscal; ante la ocurrencia de un pasivo contingente externo de cualquier tipo, inclusive de aquellos gastos que se generan respecto a los procesos litigiosos dentro de Guatemala.



## CAPÍTULO III

### 3. Aplicación de los pasivos contingentes en el sistema tributario de Guatemala

Es preciso establecer cómo se generan los pasivos contingentes en un Estado y como pueden regularse en el sistema tributario de Guatemala, para determinar cómo se debe abordar la problemática respecto a los litigios en los cuales el Estado de Guatemala se ve involucrado, además de establecer la forma en cómo se pueda legislar en el país, tomando en consideración el derecho comparado.

#### 3.1. Sistema tributario de Guatemala

El sistema en general, se define como un conjunto de elementos dinámicamente relacionados formando una actividad, para alcanzar un objetivo, operando sobre datos, para proveer información.

Sistema se define como: "Conjunto de principios, normas o reglas, enlazados entre sí, acerca de una ciencia o materia. Ordenado y armónico conjunto que contribuye a una finalidad".<sup>31</sup>

Cuando se refiera a sistema, siempre debe existir un conjunto de pasos ordenados, los cuales a través de distintas etapas, sirven para conseguir una finalidad. Al referirse al sistema tributario es la actividad financiera del Estado. Es el conjunto de tributos interrelacionados que se aplican en un país en un tiempo determinado, sus limitaciones básicas son de tipo espacial y temporal, debe estudiarse el sistema de un país en una

---

<sup>31</sup> Ossorio, Manuel. *Op. Cit.*. Pág. 898.



época específica porque la situación política, social y cultural son cambiantes. Concretamente, “el sistema tributario es la organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario.

Los tributos son obligaciones dinerarias impuestas unilateralmente y exigidas por la administración pública a partir de una ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público. Por lo tanto, es una prestación patrimonial de carácter público que se exige a los particulares”.<sup>32</sup>

Por lo tanto, el sistema tributario se conforma por la manera en que se organizan los tributos de un Estado y la forma en la que se cumplen los mismos. Es por esto, que cuando se trata de la estructura del sistema tributario comprende todos los impuestos directos e indirectos que se encuentran vigentes en un país en un tiempo determinado.

Cuando se refiere a estructura tributaria, se constituye por la coherencia que hace al conjunto de tributos en un sistema tributario, es principalmente la forma en que se logra la funcionalidad económica, política y social entre medios tributarios y fines perseguidos por el sistema, lo que permite interpretar que dentro de sí se presenta un proceso, el cual puede sintetizarse en:

- La imposición de tributos
- La recaudación de dichos tributos

---

<sup>32</sup> <https://sites.google.com/site/elsistematributario/home/el-sistema-tributario>. (Consultado: 20 de mayo de 2017)



- La asignación o ejecución de tal recaudación, que puede ser visto desde el gasto público

Derivado de ello, la estructura tributaria, se fundamenta en:

- a. Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- b. Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- c. Impuesto Extraordinario y Temporal de los Acuerdos de Paz (IETAAP)

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, faculta al Congreso de la República de Guatemala, como único organismo autorizado para la creación de impuestos, determinar el hecho generador, exenciones, base imponible y tipo impositivo, deducciones, descuentos, reducciones, recargos, infracciones y respectivas sanciones por la falta de cumplimiento de la obligación del contribuyente ante el Estado.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 11 del expediente número. 182-88 y Sentencia con fecha: 03-02- 89; al analizar la norma constitucional citada establece: “El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente...”.



En conclusión, se puede afirmar que los impuestos, sirven para que el Estado pueda satisfacer las necesidades de la población en general en aras del bien común, por lo tanto, se debe establecer la manera en la cual se podrán prever los pasivos contingentes dentro de la administración pública, la cual se puede sustentar a través de la prevención de los mismos dentro de la estructura tributaria de Guatemala, por medio del hecho generador regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En relación al hecho generador, la Corte de Constitucionalidad, en la Gaceta No. 31, expedientes acumulados números 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93, de la sentencia con fecha 11-02-94 indicó básicamente que: "hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria.

Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario dice: `Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria`. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber:

- a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse.



b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período”.

Por ello, se considera importante que los pasivos contingentes se encuentren regulados en la ley. Toda vez que la misma fija la manera en la cual se deben de aplicar los impuestos, señalando que existen dos tipos de impuestos, los ordinarios cuya imposición y recaudación es regular y fijar, destinados a cubrir los gastos públicos normales. Los impuestos extraordinarios son aquellos cuya imposición y recaudación no es regular y fijar, sino que están destinados a cubrir una determinada necesidad; cubierta la misma, el impuesto se extingue o pierde todo efecto. Ambos se basan en la observación de dos supuestos:

- a) Que sean necesarios para el Estado, los cuales deberán justificarse. Sin tal argumento, el impuesto ordinario y extraordinario puede considerarse inconstitucional, esta, debe estar contenida en una exposición de motivos para comprender la necesidad que existe.
- b) Que las bases de recaudación formen parte de la ley o decreto. Dichas bases están contenidas en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo, el Artículo 243 de la Constitución Política de República de Guatemala, establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. En ese orden de ideas, el sistema tributario, se fundamenta en la justicia y la equidad y es por



ello que el tributo debe adecuarse en relación a la capacidad de pago de cada habitante.

La norma legal citada, indica: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”.

Al analizar la disposición legal se determina que los tributos en Guatemala, deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que debido a su propia pluralidad y naturaleza. Por lo tanto es conveniente establecer un ordenamiento jurídico acorde a las necesidades del Estado, pero fundamentado en la legalidad y la justicia; en consecuencia, los pasivos contingentes deben regularse en el ordenamiento jurídico guatemalteco, en especial los casos judiciales en los cuales participa el Estado como parte activa.

La Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 63, expediente número 1233-01 de la sentencia con fecha 05-02-02, expresa: “El Artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alcúotas individuales.”



Lo anterior, confirma la forma en la que deben de aplicarse los tributos en Guatemala como a través de estos y de la planeación financiera estipulada en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado se puede establecer cómo será el año fiscal dentro del territorio nacional y es dentro de estas estipulaciones que debe de incluirse a los pasivos contingentes.

De la misma forma, la política fiscal es uno de los mecanismos redistributivos de ingreso a través del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, y por medio de un saneamiento sostenible de las finanzas públicas permite un escenario macroeconómico estable, promotor del empleo y activador de la inversión.

### **3.2. Riesgo fiscal y pasivos contingentes**

Los riesgos fiscales pueden surgir dentro del derecho tributario y entre ellos los pasivos contingentes, por lo tanto, es preciso analizar cada aspecto. Un riesgo fiscal, se presenta cuando se lleva a cabo “la posibilidad de que a un sujeto pasivo de un tributo le sean exigidos importes adicionales de pago en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como consecuencia de la no aplicación o de la aplicación inadecuada de una norma tributaria”.<sup>33</sup>

La existencia del riesgo fiscal es consecuencia de prácticas económicas y contables poco recomendables, pero también se da por la complejidad del sistema tributario, sus continuas modificaciones, la interpretación errónea de preceptos, el cambio de doctrina oficial interpretativa o la utilización de planificaciones fiscales agresivas.

---

<sup>33</sup> <https://assessorcomptable.blogspot.com/2016/03/que-es-el-riesgo-fiscalsobrevenido.html>.(Consultado: 21 de mayo de 2017)



Puede existir un riesgo fiscal latente (incumplimiento directo de la norma tributaria) y un riesgo fiscal sobrevenido no esperado por el obligado tributario, que actuó en la creencia del cumplimiento correcto de sus obligaciones tributarias.

En tal sentido, se considera que las finanzas públicas están expuestas a diversos riesgos que ponen en peligro el crecimiento económico y el desarrollo social del país. La evidencia sugiere que la atención a los diversos factores previsibles e imprevisibles, han afectado al país durante las últimas décadas, esta situación, se ha realizado de forma reactiva y de emergencia.

La inadecuada gestión de los riesgos fiscales y la inexistencia de una estrategia financiera para atenderlos, además de generar cuantiosos pasivos contingentes, provoca que su financiamiento provenga en mayor porcentaje de los ingresos corrientes, para lo cual el Ministerio de Finanzas Públicas ha realizado reasignaciones presupuestarias y reorientación de recursos, incluso en más de un período fiscal según la magnitud del evento, lo que provoca una serie de desequilibrios y la reducción de recursos orientados a la ejecución de diversos programas y proyectos imprescindibles para la atención de necesidades prioritarias.

“Los riesgos fiscales se refieren usualmente a las diferencias potenciales entre los resultados fiscales efectivos y los anticipados (por ejemplo, con relación al balance fiscal y la deuda pública). Tales desviaciones ocurren frecuentemente por variaciones en los supuestos utilizados en las proyecciones, por shocks externos en las principales variables macroeconómicas y por el impacto generado por desastres provenientes de fenómenos naturales, entre otros. De acuerdo con el



Fondo Monetario Internacional, más allá de las variaciones de los supuestos macroeconómicos básicos, es importante también tomar en consideración otras fuentes de riesgo fiscal, destacándose entre estas, los pasivos contingentes”.<sup>34</sup>

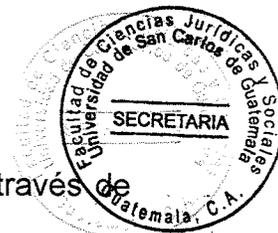
Estos riesgos abarcan no sólo los contratos jurídicos vinculantes (garantías explícitas), sino también los casos en que existe la presunción de que el gobierno asumirá los costos, incluso, si no hay un contrato específico que así lo disponga (implícitos), por lo tanto debe considerarse incluirlos en la planeación fiscal del Estado, así como en el ordenamiento jurídico fiscal de Guatemala, para que estos se tomen en consideración cada vez que se discuta el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación.

Los pasivos contingentes del Estado representan un riesgo fiscal oculto, es por ello que el análisis fiscal tradicional debe de concentrarse en los pasivos directos explícitos del Estado. Éstos incluyen los pagos de la deuda soberana, los gastos presupuestarios correspondientes al ejercicio en curso y los gastos a más largo plazo estipulados por la ley, tales como los sueldos y pensiones de los funcionarios públicos y en algunos países, el sistema global de seguridad social.

Los pasivos contingentes explícitos son pagos que, por ley, el Estado está obligado a hacer en caso de que se produzcan ciertos hechos; ya que su costo fiscal es indeterminado hasta el momento en que vencen, representando una subvención oculta y una salida de fondos en las futuras finanzas públicas complicando el análisis fiscal;

---

<sup>34</sup> Ministerio de Finanzas Públicas. **Riesgos fiscales**. Pág. 2



por su carácter oculto, el otorgamiento de garantías del Estado y crédito a través de instituciones garantizadas por el Estado podría resultar, a corto plazo, más atractivo para el gobierno que el respaldo presupuestario directo.

“Los Estados que han creado marcos institucionales que fomentan la disciplina fiscal miden y reconocen los pasivos implícitos contingentes y directos. Son buenos ejemplos de ello los sistemas presupuestarios plurianual y de declaración de datos de Alemania, Australia, Canadá y los Países Bajos. Australia y Nueva Zelandia incluyen los pasivos contingentes explícitos y las provisiones para gastos contingentes en los estados financieros del Estado. Estados Unidos e Italia efectúan asignaciones presupuestarias por el valor actualizado neto de los costos fiscales futuros de las garantías de préstamos y los préstamos directos”.<sup>35</sup> Lo anterior establece que en países con una correcta planeación financiera-tributaria, realizan los análisis fiscales conducentes para tener un fondo en caso de cualquier vicisitud.

“La Oficina General de Contabilidad de Estados Unidos elabora un informe extrapresupuestario sobre los riesgos y la suficiencia de las reservas contenidas en los mecanismos de seguros federales. Para evaluar los riesgos, los gobiernos se valen de los resultados históricos y según convenga, de técnicas más complejas, como los modelos actuariales, econométricos, de estimación de pérdidas y de fijación de precios de las opciones. Otros países han estimado sus riesgos de pérdidas y han empezado a

---

<sup>35</sup> Polackova, Hana. **Pasivos contingentes del Estado: Un riesgo fiscal oculto.** Pág. 3



negociar contratos más estrictos que trasladen más riesgos a los promotores privados”.<sup>36</sup>

De lo anterior se determina que un buen sistema fiscal, permitirá que los pasivos contingentes se desarrollen dentro de un año fiscal, teniendo en consideración el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y la forma en la cual se deben de realizar los tributos por parte de la población.

“Ante las repercusiones fiscales cada vez más graves de los pasivos contingentes del Estado, el FMI y el Banco Mundial deben ampliar el alcance de sus análisis fiscales a fin de abordar los riesgos fiscales contingentes; solicitar a los países que declaren información sobre su exposición a todo tipo de riesgo fiscal y ayudarles a reformar sus marcos analíticos, institucionales y de política para instar a los gobiernos a que presten a los pasivos contingentes del Estado al menos la misma atención que prestan a los programas de gasto”.<sup>37</sup>

Por lo tanto es conveniente establecer las formas para proteger la actividad financiera del Estado y considerar los distintos tipos de pasivos contingentes, desde aquellos que se suponen como imprevistos tales como desastres naturales y provocados, hasta incumplimientos en la obligación fiscal, los cuales determinaran la manera en la cual se debe de realizar los cálculos de un año fiscal, de tal forma que el Estado no se vea comprometido por la manera en la cual han abordado los ingresos y egresos del mismo a través de la forma en la cual estos se pueden generar dentro de Guatemala.

---

<sup>36</sup> **Ibíd.** Pág. 3

<sup>37</sup> **Ibíd.** Pág. 4



### 3.3. Análisis comparado entre Guatemala y Colombia

Derivado del análisis del tema investigado, se considera conveniente realizar una comparación entre las legislaciones de Guatemala y Colombia, para determinar la forma en la cual se ha abordado la problemática de los pasivos contingentes en ese país. En Colombia, los pasivos contingentes se han analizado y descrito dentro del Marco Fiscal de Mediano Plazo desde el año 2004.

Por su parte, “fue a partir de la ley 448 de 1998 se reglamentó la gestión y manejo de los pasivos contingentes dado el impacto; implícito y explícito, que dichas obligaciones pueden tener sobre las finanzas públicas del Estado. Por lo tanto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, diseña políticas para identificar, valorar y mitigar este tipo de obligaciones. La contabilidad fiscal tradicional de la deuda pública, aceptada internacionalmente, contempla los pasivos contingentes desde hace muy poco tiempo”.<sup>38</sup> Esto quiere decir que fue a finales del siglo pasado que el gobierno de Colombia, decidió que era necesario guardarse una parte del presupuesto para cualquier tipo de contingencia que se pueda llevar a cabo en el ejercicio fiscal, por lo que fue preciso que esto quedara normado en la ley.

“En Colombia, desde el año 2004, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de manera oficial y transparente, comenzó a relacionar en el Marco Fiscal de Mediano Plazo los pasivos contingentes que podrían afectar la estabilidad financiera del país”.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Ministerio de hacienda y crédito público. **Obligaciones contingentes. Metodologías del caso colombiano.** Pág. 4.

<sup>39</sup> **Ibíd.** Pág. 4.



En virtud de lo anterior, existen obligaciones contingentes de mayor importancia que generan a partir de: desastres naturales; garantías otorgadas para la construcción de infraestructura con participación privada; garantías concedidas en operaciones de crédito público; procesos judiciales contra el Estado, y los capitales exigibles por los organismos multilaterales.

Debido a que los eventos que ocasionan la exigibilidad de estas obligaciones son múltiples, las metodologías de cuantificación utilizadas son complejas. El presente informe conceptualiza la identificación, valoración y mitigación de las obligaciones contingentes. Inicialmente, define este tipo de pasivos y describe el desarrollo normativo e institucional del país durante los últimos años. En seguida, analiza y valora cada uno de los pasivos contingentes identificados hasta la fecha.

Conforme a lo establecido por la ley colombiana número 448, de 1998 por medio de la cual se adoptaron medidas para el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales. De acuerdo con esta Ley se puede determinar que tanto el Estado y las entidades territoriales o descentralizadas, de cualquier orden, deben incluir, en sus presupuestos de servicio de deuda, apropiaciones para cubrir las posibles pérdidas derivadas de las obligaciones contingentes a su cargo.

Asimismo, se estableció el Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales para atender las obligaciones contingentes y los riesgos de las entidades estatales, según determine el Gobierno, y para evitar la volatilidad fiscal. La ley facultó a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para aprobar las valoraciones que realicen las entidades estatales.



En el mismo sentido de la ley anteriormente citada, se establece en Colombia el Decreto 1849 de 1999; mismo que fue derogado por el Decreto 423 de 2001 que continúa vigente actualmente y que amplió la definición de los pasivos contingentes. “Según este, las obligaciones contingentes son aquellas en virtud de las cuales alguna de las Entidades Estatales estipula contractualmente, a favor de un contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto. Asimismo, el Decreto faculta a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que apruebe los Planes de Aportes que las entidades estatales deberán realizar al Fondo de Contingencias para cubrir las posibles erogaciones generadas por las obligaciones contingentes a su cargo; definió el régimen de contingencias”.<sup>40</sup>

Se puede determinar entonces la importancia que los legisladores colombianos dieron a los pasivos contingentes, ya que a través de la ley número 448, se implantó un procedimiento claro y detallado para el manejo de los recursos a través del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales. Este incluye la obligación de mantener los aportes ante la posible ocurrencia de obligaciones contingentes.

Tomando en consideración lo anterior, se puede afirmar que fue por medio del uso de los Estudios en contabilidad que sustentan las grandes empresas las que determinaron los ajustes fiscales dentro de un año fiscal, a través de la simulación de los percances ocurridos con anterioridad e implementaron la forma en cual pueden actuar en estas

---

<sup>40</sup> *Ibíd.* Pág. 13.



situaciones en el futuro, tal como lo establecen las Normas Internacionales Contabilidad número 37.

Se debe de poner especial atención en la ley colombiana identificada con el número 1437 del año 2011, el cual contiene al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Este prescribe que todas las entidades del Presupuesto General de la Nación tienen la obligación de valorar las contingencias judiciales y, sobre esa base, efectuar aportes al Fondo de Contingencias (Ley 448 de 1998); asimismo, establece el procedimiento para el pago de condenas o conciliaciones que se encuentren debidamente provisionadas en el Fondo de Contingencias.

En este mismo año, se creó la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado mediante el Decreto 4085. Su función es desarrollar, implementar y administrar el Sistema Único de Gestión e Información de la Actividad Litigiosa de la Nación con el acompañamiento del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Asimismo, en coordinación con este Ministerio, debe diseñar e implementar acciones, estrategias y planes para mitigar los efectos adversos de las controversias consideradas como prioritarias debido a su relevancia fiscal. Se puede determinar la importancia que se le da a la manera en la cual a través de litigios se pueden presentar gastos considerables al Estado.

En Guatemala, estas situaciones se encuentran sin legislación más que aquella que la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario determinan; la forma en la cual el hecho generador y la manera en la cual se deben de adaptar los mismos dentro del país.



En tal sentido, el Código Tributario, establece en el Artículo 1: “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

Esto quiere decir que los pasivos contingentes poseen repercusión en el ordenamiento jurídico, respecto al riesgo fiscal en el que puede recaer el Estado de Guatemala; no obstante lo anterior “En abril de 2016 una misión del Departamento de Finanzas Públicas (FAD) del Fondo Monetario Internacional (FMI) visitó Guatemala con el fin de preparar una Evaluación de Transparencia Fiscal de acuerdo a los estándares del citado organismo internacional. Como resultado de esa evaluación se dio énfasis al tema de la gestión de riesgos fiscales y se mencionó que entre las principales áreas donde existe espacio para mejorar se encuentra la necesidad de un informe sobre riesgos fiscales, principalmente con relación a choques macroeconómicos, desastres ocasionados por fenómenos naturales y pasivos de la seguridad social”.<sup>41</sup>

Es por ello que deviene la importancia de legislar los pasivos contingentes en la legislación de Guatemala, debido a que se establece la existencia de riesgo latente que puede traer graves detrimentos a la administración pública, ya que existen los métodos necesarios para calcular estos pasivos derivados, analizando la manera en la cual se

---

<sup>41</sup> Ministerio de Finanzas Públicas. **Op. Cit.** Pág. 1



ha actuado con anterioridad, para establecer la forma en la cual se puede actuar en el futuro, tal como se ha podido demostrar que ha sucedido en Colombia, de tal forma que se cubran estos riesgos, sobre todo en la manera como se abordan los pasivos contingentes y específicamente en el caso de los litigios en el cual participa el Estado de Guatemala.





## CAPÍTULO IV

### **4. Pasivos contingentes por procesos judiciales en contra del Estado de Guatemala**

Se debe de afirmar la importancia respecto a los pasivos contingentes en el caso del Estado de Guatemala y como este se puede realizar dentro del país y su posible regulación dentro del ordenamiento jurídico nacional.

#### **4.1. Consideraciones generales**

Es necesario desarrollar un análisis sobre los pasivos contingentes por actividades litigiosas que se derivan de fallos en contra del Estado de Guatemala en procesos judiciales que generan indemnizaciones a terceros, convirtiéndose en obligaciones fiscales que dependen que se produzcan ciertos hechos.

Sin embargo, dado el nivel de incertidumbre respecto de la ocurrencia de los hechos y la cuantía de estos al generarse, estas obligaciones no se incluyen en los presupuestos ni en las cuentas nacionales, afectando así el patrimonio estatal y las proyecciones que se plasman en el proyecto de presupuesto de la Nación, así como la manera en la cual se deben realizar la utilización de los tributos.

Para reconocer las potenciales dificultades fiscales futuras, es conveniente analizar los riesgos fiscales contingentes en orden de importancia, tomándose en cuenta a los que se está expuesto, ante los eventuales fallos negativos en contra del Estado, los cuales constituyen un pasivo contingente.



Esta actividad litigiosa en contra del Estado dada la complejidad de la estructura administrativa, la trascendencia y el impacto que tienen las decisiones que de ellas se derivan, el análisis debe realizarse bajo el marco de dos principios de vital importancia para la gestión pública: la transparencia y la responsabilidad fiscal. Siendo el principal objetivo de esta técnica darle al gobierno, una herramienta que permita dimensionar el pasivo contingente derivado de la actividad litigiosa y generar proyecciones de riesgo para una efectiva gestión.

Es de gran importancia la información que se posea sobre cada uno de los procesos en contra del Estado, permitiéndole así conocer el valor que deba cubrirse de sus eventuales contingencias y centrar su atención en el manejo de pasivos contingentes, y así evitar situaciones que generan tensiones significativas y altos niveles de vulnerabilidad para las finanzas nacionales; por lo tanto es preciso identificar las principales fuentes de pasivos contingentes (implícitos o explícitos, definiéndose posteriormente) y el grado de probabilidad de los mismos para generar acciones de política pública que ayuden a reducir, mitigar o responder de mejor manera la vulnerabilidad fiscal del país ante su ocurrencia, esto es gestionar el riesgo.

Por lo tanto, debe realizarse el análisis jurídico, ya que la actualidad del Estado se ve seriamente afectado, por hechos inciertos derivados de pasivos contingentes de los principales riesgos a los que el Estado de Guatemala está expuesto, dada la existencia de actividad litigiosa en su contra.

A modo de ejemplo, se debe de tomar en consideración el modelo colombiano para la actuación de las demandas en contra de las entidades estatales de orden central, pues



cuentan con diferentes jurisdicciones regidas por el consejo de estado y las principales cortes judiciales de la República de Colombia. Para efectos del análisis de los pasivos contingentes se tienen en cuenta las siguientes jurisdicciones:

a. “La Jurisdicción Ordinaria, regida por la Corte Suprema de Justicia, que administra procesos civiles, laborales y penales. Esta jurisdicción compete a los jueces ordinarios. Así dentro de la clasificación empleada para la modelación encontramos: ordinario laboral, ejecutivo laboral, fuero sindical y otros ordinarios”.<sup>42</sup>

Lo anterior quiere decir que existe una forma ordinaria la cual es regida para todos aquellos pasivos contingentes que se deriven de procesos ordinarios, los cuales no pueden ser calculados de forma exacta, debiendo de realizarse los mismos en un estimado financiero.

b. “La Jurisdicción Administrativa, donde la institución máxima es el Consejo de Estado. Esta jurisdicción compete a los jueces administrativos. Dentro de la clasificación del modelo encontramos los siguientes procesos: nulidad simple, nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa, electoral por actos de nombramientos, contractuales administrativos y otros administrativos”.<sup>43</sup> Al igual que las ordinarias, las administrativas tienen el mismo efecto, pero dentro del derecho administrativo.

c. “La Jurisdicción Constitucional que es regida por la Corte Constitucional. Dentro de la

<sup>42</sup> [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=MdzcDiiF6r6-yNbDYsAF0Fhj5IRbEwQ\\_J4RFmsx8qvRoMwxiFABS!398632728?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-063950%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid=MdzcDiiF6r6-yNbDYsAF0Fhj5IRbEwQ_J4RFmsx8qvRoMwxiFABS!398632728?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-063950%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased) (consulta: 28 de mayo 2017)

<sup>43</sup> **Ibíd.** (Consultado: 28 de mayo 2017)



clasificación del modelo encontramos los procesos por: acción popular, acción de grupo, acción de cumplimiento y otras constitucionales”.<sup>44</sup>

En la actualidad, analizando de forma general y teniendo referencia de casos particulares en el país, se estableció que el Estado de Guatemala continuamente es vulnerado derivado de las diferentes demandas realizadas en su contra interpuestas, tanto por particulares como por organizaciones que se sienten afectadas y/o lesionadas en sus derechos. Las materias objeto de esas demandas, así como los montos comprometidos en las sentencias dictadas por los tribunales conllevan un fallo por medio del cual se condena al Estado a indemnizar perjuicios, que son muy variadas.

Se debe tener en cuenta que en caso de los eventuales fallos desfavorables en contra del Estado, se tiene que indemnizar a un tercero, los cuales implican gastos fiscales inciertos, en cuanto monto y periodicidad. Estas indemnizaciones presentan incertidumbre, pues adicionalmente, la fecha de pago y el monto dependen de diversas variables, difíciles de internalizar en un modelo.

Finalmente, la obligación del pago por estos fallos está establecida a través de sentencias firmes condenando al Estado de Guatemala, por lo tanto constituyen un pasivo contingente. Si bien resulta muy difícil proyectar el costo que tendrá para el Fisco cada demanda, es posible analizar la exposición fiscal como una cartera de pasivos de los cuales algunos se activarán y otros no.

---

<sup>44</sup> **Ibíd.** (Consultado: 28 de mayo 2017)



## 4.2. Deficiencias fiscales del Estado de Guatemala en el caso de los pasivos contingentes

Deficiencia, conforme al Diccionario de la Real Academia Española, se define como “Carencia de Falta derivada de la infracción de la observancia de las normas procesales en una causa, que puede llevar a la nulidad de las actuaciones, alguna cualidad propia de algo”.<sup>45</sup>

Cuando se refiere a deficiencia se define cuando alguna situación no funciona como se esperaba, en tal sentido cuando se menciona el término deficiencia fiscal, se entiende que existe un defecto en la forma en la cual se planea, aplica y recauda el ingreso fiscal de Guatemala.

Al respecto una deficiencia “es una falla o un desperfecto. El término, que proviene del vocablo latino deficientia, también puede referirse a la carencia de una cierta propiedad que es característica de algo”.<sup>46</sup> Cuando se refiere a deficiencia, quiere decir que no se han tomado todas las consideraciones necesarias para que algún asunto funcione de manera correcta. Por su parte, una deficiencia fiscal está tomando en cuenta que la planeación fiscal del Estado está mal enfocada o bien se han omitido partes esenciales dentro del presupuesto general de ingresos y egresos para establecer la manera de recaudar los impuestos y cómo se realizará el ejercicio fiscal dentro de un Estado determinado.

<sup>45</sup> <http://dle.rae.es/?id=C1g7xcE> (Consultado: 25 de enero 2018)

<sup>46</sup> <http://definicion.de/deficiencia/> (Consultado: 29 de mayo 2017)



Los pasivos contingentes se deben de considerar dentro de un ordenamiento jurídico debido a la importancia que estos tienen dentro de Guatemala, ya que de no ser incluidos dentro del presupuesto general de la Nación, el mismo será ineficaz, dejando en riesgos la salud financiera del país, al no estar considerando gastos en los cuales el Estado como entidad financiera puede incurrir.

El Estado de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas, estableció que existe un riesgo fiscal en el caso de los pasivos contingentes, por ello se ocupó de establecer las formas en las cuales se pueden llevar a cabo la implementación; no obstante se tomó en cuenta las recomendaciones de este Ministerio, sin que llegara a incluirse dentro del presupuesto general de la Nación debido a la poca importancia que el gobierno prestó a los mismos.

Se tomó en consideración que puede existir algún riesgo fiscal por la desestabilización del Estado, en tal sentido se puede señalar lo siguiente; que el riesgo de inestabilidad política afecta la situación general de inversión, especialmente para la inversión extranjera directa e influye en el comportamiento de los agentes económicos, por lo tanto la inestabilidad del Estado puede generar algún tipo de pasivo contingente además de que se puede demandar al Estado por la misma razón.

En tal sentido, es necesario que dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala se establezca una reforma fiscal para que se incluya a los pasivos contingentes dentro de la legislación nacional, de tal manera que no se afecte la forma como se realice la recaudación de impuestos y que no exista algún riesgo fiscal dentro de la



administración pública de Guatemala, que produzca pérdidas para el Estado que traduzca en un déficit fiscal.

### **4.3. Procesos significativos**

A continuación, se indaga la manera en la cual el Estado de Guatemala ha sido objeto de procesos legales y por ende se ha visto en la obligación de pagar cantidades exorbitantes que pueden llegar a desbalancear el presupuesto de la Nación y el balance fiscal de Guatemala.

En primer término se analizará el caso de las indemnizaciones laborales otorgadas a distintos funcionarios del Estado, en donde el gobierno actuó de esta forma para evitar un litigio laboral en su contra, lo cual se puede considerar como un proceso en contra del Estado, ya que los funcionarios amenazaron con demandar al Estado de Guatemala al no cumplir con el Artículo 61 de la Ley del Servicio Civil, la cual otorga el derecho a los trabajadores de recibir una indemnización de tipo universal equivalente a un mes de sueldo por cada año de servicio, por cualquier causa o causas de conclusión de su periodo.

Con fecha 21 de septiembre del año 2016, se emitió una noticia en el diario la hora estableciendo que “altos funcionarios de cinco instituciones del Estado cobraron entre 2009 y 2015, Q95 millones 470 mil 857.98 por concepto de indemnización universal luego que ocuparon un cargo como magistrados, procuradores o directores”.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> <http://lahora.gt/al-menos-q95-4-millones-indemnizaciones-del-oj-cc-pdh-pgn-cnee/> (Consultado: 29 de mayo de 2017)



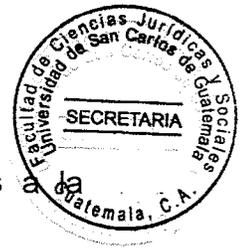
De lo anterior se estableció en base al informe citado que efectivamente hubo un fuste de desembolso por parte del Estado para evitar una demanda laboral, por lo que se indemnizó a los funcionarios con los siguientes montos: Los magistrados de la Corte de Constitucionalidad que recibieron la indemnización por la finalización del período constitucional son: “Gloria Patricia Porras Escobar (actual magistrada) con Q581 mil 533.40; Mauro Roderico Chacón Corado y Alejandro Baltazar Maldonado Aguirre (expresidente de la República en 2015) con Q396 mil 286.15 cada uno. Héctor Hugo Pérez Aguilera y Roberto Molina Barreto como magistrados titulares III y IV recibieron por separado Q484 mil 733.40. Por su parte, el Organismo Judicial (OJ) pagó Q90 millones en concepto de indemnizaciones a trece magistrados de la Corte Suprema de Justicia (CSJ) y 126 magistrados de la Corte de Apelaciones, que ejercieron durante el periodo de 2009 a 2014”.<sup>48</sup> El desembolso significó grandes dificultades al Organismo Judicial, que solicitó de forma pública una ampliación presupuestaria para cumplir con el compromiso.

La Procuraduría de los Derechos Humanos (PDH) pagó al ex procurador “Sergio Fernando Morales Alvarado la cantidad de Q1 millón 068 mil 187.50 por concepto de indemnización universal. Además, lo indemnizó por segunda vez con Q523 mil 677.08 tras estar al frente de la Procuraduría en el periodo del 21 de agosto de 2007 al 20 de agosto de 2012. Por su parte, la Procuraduría General de la Nación (PGN) utilizó Q157 mil 538.98 de su presupuesto para cubrir la indemnización universal que se entregó a tres de los últimos cuatro procuradores”.<sup>49</sup> Estos funcionarios, pese a estar presupuestados dentro del estado, pidieron sus indemnizaciones por el servicio

---

<sup>48</sup> **Ibíd.**

<sup>49</sup> **Ibíd.**



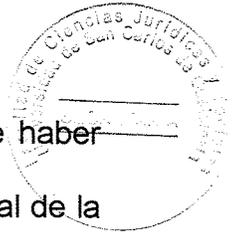
prestado de forma conjunta, debiendo el Estado de pagar estas cantidades brevedad posible, lo cual no estaba estipulado dentro de los egresos del mismo.

“De acuerdo con la Unidad de Acceso a la Información, la PGN pagó Q60 mil 849.75 a Guillermo Antonio Porras Ovalle por haber ocupado la Procuraduría en el periodo 2009-2011, a Larry Mark Robles Guibert, se le entregó la cantidad de Q30 mil 452.66; a Vladimir Osmán Aguilar Guerra se le entregaron Q66 mil 236.57 de indemnización por estar al frente de la PGN. En un detalle de ingresos económicos del periodo 2011-2016, la Comisión Nacional de Energía Eléctrica (CNEE), informó que por concepto de indemnización pagó Q1 millón 563 mil 861.35 a los últimos dos expresidentes de la Comisión y a dos exdirectores”.<sup>50</sup>

Se puede determinar que con el pago de estas indemnizaciones que el Estado se vio obligado a pagar cantidades exorbitantes, desestabilizó el presupuesto de las entidades, así como del Estado en general, la problemática se llevó a cabo debido a la manera en la cual él mismo tuvo que solventar todas las indemnizaciones al mismo tiempo, estas situaciones deben preverse incluyéndose en todos los presupuestos de las instituciones, además del presupuesto general de la Nación, debido a que este es el perfecto ejemplo de un pasivo contingente tornado en realidad, toda vez que se estableció la forma en la cual un gasto imprevisto surgió y el Estado se vio en la necesidad de cubrirlo, todo esto para evitar un proceso laboral en el cual hubiese tenido que pagar más que el monto adeudado por las indemnizaciones prescritas.

---

<sup>50</sup> **Ibíd.** (Consultado: 29 de mayo de 2018.)



Otro caso importante y conviene mencionarlo, en el cual el Estado tenía que haber previsto la forma de cubrir con sus gastos, es el caso de la indemnización laboral de la extinta aerolínea Pan American, la cual se declaró en quiebra en el año 1991, por la importancia de la línea aérea, el Estado de Guatemala, se hizo cargo de las operaciones debido a que la maquinaria y equipo pasó a formar parte de Aviateca, con lo cual las indemnizaciones de los trabajadores de esta empresa, pasaron a ser responsabilidad de este, toda vez que se intervino la empresa identificada; en virtud de lo anterior, se demanda a Guatemala, con lo cual la sentencia de lo Contencioso Administrativo ordenó al Estado de Guatemala pagar el capital y los intereses desde el 23 de abril de 1997 en adelante. Basados en ello, los ex trabajadores presentaron en el Juzgado Primero de Primera Instancia Civil una liquidación que incluye capital e intereses, que “al 30 de junio del 2008 ascendía a Q12 millones 55 mil 923.50, cifra que aprobó dicha Sala. Conforme con la sentencia dictaminada el veinticinco de junio de mil novecientos noventa y siete, ante el Juez Primero de Primera Instancia Civil del departamento de Guatemala.

Siete años de intereses —del 2008 al 2015— no han sido reclamados, El monto podría subir Q3 millones si se toma en cuenta que corren intereses entre Q400.00 y Q500.00 por cada día de atraso. Después de años de litigio y numerosos recursos legales utilizados para evitar el pago, se ordenó al Ministerio de Finanzas cumplir con el mismo, para lo cual se le fijaron 10 días”.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> <http://www.prensalibre.com/economia/exigen-al-estado-pago-de-indemnizacion> (Consultado: 29 de mayo 2017)



Esto quiere decir que el Estado de Guatemala, está previsto a pagar esta deuda que de nuevo no se consideró en el presupuesto general de la Nación, éste es otro pasivo contingente ya que es una deuda que se tiene desde el año 1992, pero que no ha sido establecida dentro del presupuesto y por lo tanto ya generó un desbalance en el mismo, ya que se tendrá que cumplir con la obligación teniendo que obtener fondos para dar cumplimiento a lo resuelto por el tribunal.

Por ello, la importancia de incluir los litigios en los cuales participa el Estado de Guatemala como pasivos contingentes en el presupuesto general de la Nación, ya que mientras no se le dé la importancia necesaria, seguirán apareciendo los mismos, sin que el Estado cuente con la disposición financiera suficiente al momento de ser obligado a cumplir con los pagos conducentes derivados de su actuación, por lo que se concluye que es necesario tomar en consideración el caso de los pasivos contingentes por actividades litigiosas que se derivan de fallos en contra del Estado de Guatemala en procesos judiciales que generan indemnizaciones a terceros, dentro del presupuesto general de la Nación, a través de la regulación en la ley, ya que se corre el riesgo de que estos se conviertan en obligaciones fiscales que el Estado debe de solventar.

#### **4.4. Inclusión de los pasivos contingentes en el Presupuesto General de la Nación**

Los pasivos contingentes son situaciones normales dentro del ejercicio fiscal del Estado, ya que como la entidad encargada de la aprobación del presupuesto general de ingresos y egresos de un territorio determinado, siempre aparecerán riesgos dentro



del presupuesto, que al cumplirse los mismos, el Estado debe de saldar. Por ende, deben de ser incluidos como parte activa del presupuesto, ya que son riesgos que pueden o no ocurrir, es por esto que se debe de tener en consideración la manera de solventar los mismos en caso de que esto ocurra, en tal sentido es necesaria la inserción de las contingencias, dentro de la legislación de Guatemala.

Para que esto se consolide, es conveniente que se establezca en Guatemala un fondo de contingencia estatal el cual se encuentre normado dentro de la Ley Orgánica del Presupuesto, respecto a su organización y objeto, pero que posea su propia ley para que funcione a cabalidad.

En el año 2012, el Ministerio de Finanzas Públicas creó el fondo de contingencias para desastres naturales, sin embargo, solo se incluyó en este fondo una parte de las regalías mineras de conformidad con el Acuerdo Gubernativo 105-2012, el Estado posee con una forma de solventar los pasivos contingentes, únicamente en desastres naturales, sin que se haya tomado en cuenta ninguna otra situación. Actualmente dentro de la Ley Orgánica del Presupuesto, no existe ningún artículo relacionado a los pasivos contingentes; lo cual deja difusa la forma en la cual se utilizará el fondo de contingencias naturales de Guatemala y la manera en que se tendrá que realizar.

El fondo de contingencias naturales, es un ejemplo de cómo funcionan las contingencias dentro del Estado de Guatemala, por lo tanto pueden tomarse las disposiciones que se utilizaron para la creación de estas para que los pasivos contingentes se incluyan en la Ley Orgánica del Presupuesto de Guatemala. En el caso de los pasivos contingentes generados por fallos judiciales en contra del Estado, es



preciso contar con estadísticas de todos los casos en los cuales el Estado de Guatemala ha sido condenado a indemnizar a terceros, ya que una vez que el mismo se vea obligado a cumplir con las sentencias, debe de pagar la cantidad adeudada y mientras no exista un fondo de contingencias, el Estado se verá en serias dificultades para cumplir con el adeudo, es por ello que debe incluirse en la Ley Orgánica del Presupuesto para regular lo concerniente a la formación de este fondo, el porcentaje que será presupuestado por el Estado y lo que será aportado por las contribuciones fiscales de las personas naturales y jurídicas dentro de Guatemala.

Al no existir normativa legal que regule la forma en la cual se realice el cálculo y cumplimiento de pasivos contingentes derivados de sentencias judiciales, el Estado de Guatemala, se verá comprometido a realizar indemnizaciones no previstas, lo cual genera una desconfianza respecto al sistema financiero y tributario del país.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los pasivos contingentes son aquellos hechos futuros que se toman de una experiencia pasada, estableciendo que estos pueden volver a ocurrir; por lo tanto es necesario que se tenga un fondo especializado para ello.

El Estado de Guatemala, actualmente ha sido sentenciado a pagar indemnizaciones a terceros por lo que éstas deben de ser incluidas dentro del Presupuesto General de la Nación como pasivos contingentes, debido a la manera en la cual pueden afectar de un momento u otro la liquidez fiscal del Estado, ya que se causa un detrimento a la economía del país y se deja de cumplir con otra actividad presupuestada, generando de esta manera un perjuicio en la población de Guatemala

Por ello, se debe de modificar la Ley Orgánica del Presupuesto, de tal manera que se instaure un fondo de contingencia, que presente un informe anual que sea tomado en consideración al momento de aprobar el presupuesto, asimismo se sugiere que se cree una ley que establezca como funcionará este fondo; de tal manera que se pida un informe detallado sobre las sentencias indemnizatorias que el Estado debe de solventar, con el objeto de analizar las mismas para determinar la manera en la cual se cumplirá, estableciendo la parte presupuestaria y la parte fiscal para tal efecto, para asegurar un buen ejercicio fiscal, evitando los riesgos fiscales que se presentan por los pasivos, impidiendo la inestabilidad fiscal del país que podrá traducirse en déficit.



## BIBLIOGRAFÍA



- AREVALO PÉREZ, Fanny. **Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes**. Ecuador: (s.e.), 2010.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México. Ed: Themis, 2000.
- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. España: Ed. Ariel, 1973.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Ed. Heliasta, 2006.
- Fondo Monetario Internacional. **Manual de transparencia fiscal**. Estados Unidos: (s.e.), 2007.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. Depalma. 1997.
- GUERRA GÓMEZ Luis Pedro. **Fuentes del derecho tributario**. (s.e.), 2014.
- <https://assessorcomptable.blogspot.com/2016/03/que-es-el-riesgo-fiscal-sobrevenido.html>. (Consultado: 21 de mayo de 2017).
- <http://www.contabilidad.tk/nic-37.-provisiones%2C-activos-contingentes-y-pasivos-contingentes.html> (Consultado: 20 de mayo de 2017)
- <http://definicion.de/deficiencia/> (Consultado: 29 de mayo 2017)
- <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (consultado: 07 de mayo 2017)
- <http://dle.rae.es/?id=C1g7xcE> (Consultado: 25 de enero 2018)
- <http://lahora.gt/al-menos-q95-4-millones-indemnizaciones-del-oj-cc-pdh-pgn-cnee/>  
(Consultado: 29 de mayo de 2017)
- <http://www.prensalibre.com/economia/exigen-al-estado-pago-de-indemnizacion>  
(Consultado: 29 de mayo 2017)
- <https://sites.google.com/site/elsistematributario/home/el-sistema-tributario>. (Consultado: 20 de mayo de 2017)
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. **Historia de la Tributación en Guatemala**. Guatemala: Ed. Superintendencia de administración Tributaria, 2007.
- International Budget Partnership. **Guía para la transparencia en las finanzas públicas: Buscar más allá del presupuesto central. Pasivos contingentes**. España: (s.e.), 2010.



ISMALEJ ALVARADO, Glenda Maribel. **La importancia de fortalecer la actividad financiera del estado para el debido cumplimiento de las leyes fiscales en Guatemala.** Guatemala: (s.e.), 2010.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas.** Chile: Ed. jurídica de Chile, 1952.

Ministerio de Finanzas Públicas. **Riesgos fiscales.** Guatemala: (s.e.), 2016.

Ministerio de hacienda y crédito público. **Obligaciones contingentes. Metodologías del caso colombiano.** Colombia: (s.e.), 2004.

MOLINA PINTO, Luz Elena. Pasivos contingentes y provisiones. **Análisis comparativo entre la IAS 37(provisiones y pasivos contingentes) y la normatividad colombiana.** México. Ed: UNAM, 2012.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Argentina: Ed. Heliasta, 2007.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario.** España: Ed. Marcial Pons, 2007.

PÉREZ SÁNCHEZ, Efreel Oswaldo. **La necesidad de legislar una exoneración de impuestos al combustible para favorecer a la población guatemalteca que utiliza el transporte colectivo.** Guatemala: (s.e.), 2006.

POLACKOVA, Hana. **Pasivos contingentes del Estado: Un riesgo fiscal oculto.** Finanzas y desarrollo, Vol. 36, 1999.

RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.** (s.e.), 2009

SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho.** España. Ed. Marcial Pons, 2015.

SARMIENTO GARCÍA, Jorge Horacio. **Temas de introducción a las instituciones de derecho público.** México: Ed. Porrúa, 1972.

[www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid...](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty;jsessionid...)  
(Consultado: 28 de mayo 2017)



**Legislación:**

**Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

**Código Tributario.** Decreto 6-91. Congreso de la República de Guatemala, 1991.

**Ley del Servicio Civil.** Decreto Número 1748. Congreso de la República de Guatemala, 1968.