



LAW REVIEW

JAVIER BUSTOS, JOSÉ ELÍAS BERMEO Y RICARDO MONTALVO

jbustos@usfq.edu.ec, jbermeo@estud.usfq.edu.ec, rmontalvo@estud.usfq.edu.ec

Una aproximación al Impuesto a los Ingresos Extraordinarios

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto establecer qué es el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios (IEO) y determinar si éste se ajusta a los principios generales de tributación. Para ello, se ha examinado críticamente su origen, naturaleza y eficacia jurídica de acuerdo a las condiciones de contratación pública que han regido al país durante los últimos años. De esta forma, se busca generar un espacio de análisis sobre estos nuevos tributos, de los que poco se ha escrito y que son una nueva fuente de financiamiento para el Estado.

Palabras claves: *Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, contrato de participación, contrato de prestación de servicios, origen, naturaleza jurídica, desequilibrio contractual.*

1. Introducción
2. Origen del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios
3. Naturaleza del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, ¿contractual o legal?
4. La imprevisión contractual
5. Aplicación actual del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios
6. Bibliografía

1. Introducción

En Ecuador, toda sociedad o compañía está sujeta al impuesto a la renta, cuya tarifa para el año 2013 es del 22% sobre la base imponible. Dicho impuesto carga a todo ingreso gravable bajo el principio de renta global¹, proveniente de fuente ecuatoriana o extranjera, percibido por personas naturales o sociedades nacionales o extranjeras.²

Sin embargo, se puede obtener una reducción de 10 puntos porcentuales en el impuesto a la renta sobre dicho monto si las utilidades de la sociedad son reinvertidas. Esta reducción tiene lugar

[...] siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, [...] adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo.³

Asimismo, casi todo tipo de pago realizado al exterior es objeto de retención en la fuente de 22%. El artículo 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) enlista varios ingresos exonerados del pago de este rubro; no obstante, esta lista no incluye pagos por regalías, prestación de servicios, gastos de reembolso, servicios prestados, entre otros.⁴

Las compañías sujetas a la Ley de Hidrocarburos⁵ que operen a través de una sociedad constituida

1 Art. 1. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004

2 Art. 37. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

3 *Ibid*

4 ERNST & YOUNG. *Global Oil and Gas tax guide*. Ecuador: 2012. pág. 162.

5 Ley de Hidrocarburos, publicada en el Registro Oficial No. 711 del 24 de noviembre de 1978.

Producción (P)	Participación mensual máxima del contratista	Participación mensual mínima del Estado
P < 30.000 barriles diarios	87,50%	12,00%
P > 30.000 barriles diarios y P < 60.000 barriles diarios	86,00%	14,00%
P >= 60.000 barriles diarios	81,50%	18,50%

Fuente: ERNST & YOUNG, *Global Oil and Gas tax guide*, 2012

en el país o una sucursal de empresa extranjera, están sometidas a diferentes tributos especiales. En principio, los contratos con el Estado determinan los impuestos, siendo la participación del Gobierno ecuatoriano variable entre un 12.5% y 18.5%.

Según la guía de petróleo y gas publicada por Ernst & Young en el año 2012⁶, para determinar la participación en la producción de petróleo de una compañía, el petróleo debe ser separado del agua y debe ser medido en los tanques colectores. El proceso de determinación de participación se lo hace de acuerdo a la tabla que se encuentra al inicio de esta página.

Sin embargo, este método para determinar la participación no se aplica en Ecuador. Históricamente, si bien la modificación del precio del petróleo es un hecho ajeno a las partes, éste generaba ganancias extraordinarias al inversionista. El Estado, a su vez, no veía incrementado su beneficio en la misma proporción, mientras que el empresario había cubierto la inversión incurrida. Las respuestas jurídicas a una situación de este tipo son dos: una modificación al contrato por circunstancias sobrevinientes e imprevisibles que modifican la situación de las partes, o una modificación al régimen tributario para gravar

con un impuesto especial a las ganancias extraordinarias.

Precisamente, estas dos medidas tomó el Estado ecuatoriano. Por un lado, las leyes establecieron valores máximos y mínimos en el porcentaje de participación para el Estado y el contratista. Por otro, contemplaron un impuesto particular que grava el patrimonio de las compañías en caso de que exista un ingreso extraordinario, que exceda el previsto en los contratos petroleros. De esta forma, el Estado podía obtener mayores beneficios de los que de por sí ya recibía a través de su participación.

Este impuesto se denomina Impuesto a los Ingresos Extraordinarios. Dada su peculiaridad, esta investigación pretende determinar si éste se ajusta a los principios generales de tributación, y si su aplicación ha sido adecuada, eficiente y eficaz en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Para el efecto, dividiremos nuestro trabajo en varias secciones. Primero, explicaremos el origen del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, que guarda una estrecha relación con los cambios en los contratos de participación petrolera celebrados entre el Es-

⁶ ERNST & YOUNG, *Global Oil and Gas tax guide*, País: Ecuador, 2012, pág. 167.

tado y compañías privadas a través de los últimos años. Posteriormente, analizaremos su naturaleza jurídica y determinaremos si se trata de un impuesto con una base legal o una base contractual. Por último, dilucidaremos si el impuesto es actualmente eficaz, de acuerdo a lo prescrito en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Esto nos permitirá concluir si se trata efectivamente de un impuesto o si la figura es en realidad una extensión de la participación que tiene el Estado en contratos administrativos celebrados entre él y compañías privadas.

2. Origen del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios

De acuerdo a Mauro Andino⁷, Ecuador es un país que, como política económica, procura que las divisas derivadas de la explotación y producción de ciertos *commodities* se mantengan en el país y constituyan inversión e ingresos fiscales suficientes. Uno de estos *commodities* es el petróleo. La economía ecuatoriana depende en buena parte de la venta de petróleo. Para marzo de 2013, los ingresos petroleros representaron el 57% del total de las exportaciones del país.⁸

Para la exploración y explotación de este recurso, el Estado ha recurrido a la suscripción de contratos administrativos con compañías, delegando esta facultad a privados con capacidad técnica suficiente.⁹ La modalidad contractual para realizar esta delegación, desde 1993 hasta 2010 mediante Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos¹⁰, fue la de participación.

En un contrato de participación, la compañía

petrolera asume todos los riesgos de la exploración y explotación, incluyendo todos los costos y gastos requeridos para la realización de la actividad. Como contraprestación, recibe una participación pagadera en petróleo o dinero. Si recibe petróleo, adquiere el derecho de dominio sobre los barriles incluidos en dicho porcentaje de participación.¹¹ Esto quiere decir que las compañías privadas pueden vender los barriles que les correspondan en el mercado, disponer de ellos y así recuperar costos, gastos e inversiones realizadas.

Finalmente, para fijar el porcentaje de la participación de la que es titular cada parte contratante, se realiza una proyección de renta petrolera mediante la inclusión de un precio referencial de dólares por barril. Así, por ejemplo, si dentro de la proyección de ingresos se referenciase un precio de 20 dólares por barril, se acordaría un porcentaje de participación que le permita al contratista cubrir costos y obtener un determinado margen de ganancia con la venta del crudo que se le adjudicase. De esta forma, el contrato de participación constituye un instrumento que determina las condiciones y beneficios de la explotación petrolera y, por tanto, determinan el volumen y distribución de la renta atribuible a cada una de las partes.¹²

7 Mauro ANDINO. Director Nacional de Planificación y Coordinación del Servicio de Rentas Internas y miembro de la Comisión que envió el proyecto de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria d Ecuador para su aprobación por el Congreso Nacional. Entrevista realizada el 16 de abril de 2013 en la ciudad de Quito, Ecuador. Entrevistador: Ricardo Montalvo.

8 Banco Central del Ecuador. Estadísticas Hidrocarburíferas. www.bce.fin.ec

9 Esta facultad de delegación del Estado se encuentra contenida en el artículo 41 de la Ley de Modernización del Estado. Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.

10 Ley No. 44. Registro Oficial 326 de 29 de noviembre de 1993.

11 Carlos Darío ROMERO. *El contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en la legislación petrolera ecuatoriana*. Tesis doctoral. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1998.

12 María Gracia OJEDA SALAZAR. *El régimen de contratación y la renta petrolera en Ecuador durante el período del 1998-2008*. Tesis de maestría. Quito: FLACSO, 2010. pág. 33.

Al momento de la celebración de los contratos con el Estado ecuatoriano, se fijó en estos un precio promedio mensual efectivo de venta FOB (*Free on Board*) referencial de aproximadamente 15 dólares por barril.¹³ Sin embargo, durante el período 2002 – 2006 los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos mostraron un crecimiento promedio anual de 38,1%.

Esto se debió a un inevitable incremento en el precio del *commodity* en el mercado mundial desde 2002.¹⁴ En un reporte del Departamento de Energía de los Estados Unidos (Energy Information Administration)¹⁵ podemos observar el incremento de precios del petróleo entre el 2004 y 2008, que fácilmente llegó a triplicar el precio.

Hubo un aumento en el volumen de las exportaciones y su precio se incrementó, de 12,60 dólares por barril en 2002, a 65,70 dólares por barril en 2006.¹⁶ En consecuencia, los países en los que los ingresos por las exportaciones de petróleo se consideran una gran parte del total del ingreso de sus exportaciones registraron más del doble de ingresos en sus exportaciones de petróleo.¹⁷

Todo esto conllevó a que se genere un importante desequilibrio a favor de las compañías contratistas, quienes comenzaron a percibir rentas mayores a las proyectadas en los contratos suscritos. Sin embargo, ni la Ley ecuatoriana ni los contratos preveían un ajuste al porcentaje de participación aun cuando los presupuestos contractuales habían cambiado sustancialmente.

Para contrarrestar esta situación, el órgano legislativo expidió la Ley No. 42 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos¹⁸, en la que se trató el tema de la participación del Estado en los excedentes de los pre-

cios de venta de petróleo no pactados o no previstos. Específicamente, el artículo 2 de dicha ley prescribe lo siguiente:

Art. (...).- Las compañías contratistas que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos vigentes con el Estado ecuatoriano de acuerdo con esta Ley, sin perjuicio del volumen del petróleo crudo de participación que les corresponde, cuando el precio promedio mensual efectivo de venta FOB de petróleo crudo ecuatoriano supere el precio promedio mensual de venta vigente a la fecha de suscripción del contrato y expresado a valores constantes del mes de la liquidación, reconocerán a favor del Estado ecuatoriano una participación de al menos el 50% de los ingresos extraordinarios que se generen por la diferencia de precios. Para los propósitos del presente artículo, se entenderá como ingresos extraordinarios la diferencia de precio descrita multiplicada por el número de barriles producidos. (El énfasis nos pertenece)

Tal como se desprende del artículo, esta reforma legal recayó sobre los ingresos extraordinarios, modificando el porcentaje de participación que había sido otorgado al Estado y a la compañía al momento de la celebración del contrato. De esta forma, la Administración buscó zanjar el desequilibrio contractual que había ocurrido por causas ajenas a su control. Adicionalmente, otorgó una primera definición de

13 María Gracia OJEDA SALAZAR. Op. Cit. pág. 33.

14 UNCTAD Commodity Price Statistics Online Database, tomado de Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012. pág. 10.

15 <http://www.eia.gov/dnav/pet/hist/LeafHandler.ashx?n=PET&s=RCLC1&f=D> Último acceso: 20 de abril de 2013.

16 Verónica ARTOLA y María Fernanda PAZMIÑO. *Análisis de los fondos petroleros en Ecuador*. Quito: Dirección General de Estudios del Banco Central del Ecuador, 2007. pág. 3.

17 Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012. pág. 8.

18 Ley No. 42 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 257 Suplemento de 25 de abril de 2006.

ingresos extraordinarios que regiría para efectos de la Ley Reformatoria y serviría de base para la creación de un subsecuente impuesto sobre dichos ingresos.

Si bien a través de esta reforma legal el Estado recibía una mayor participación en caso de existir ingresos extraordinarios, los ingresos no fueron suficientes. Por tal razón, el Reglamento Aplicación de ley 42 Reformatoria a Ley de Hidrocarburos modificó la participación del Estado. Ésta se incrementó del 50% al 99% de la siguiente forma:

Art. 2.- La participación del Estado en los excedentes de los precios de venta de petróleo no pactados o no previstos en los Contratos de Participación para la Exploración de Hidrocarburos y la Explotación de Petróleo Crudo, suscrito con el Estado Ecuatoriano por intermedio de PETROECUADOR, corresponde al menos al 99% de los ingresos extraordinarios producidos por la diferencia entre el precio promedio ponderado mensual efectivo de venta FOB del petróleo ecuatoriano realizada por la contratista y el precio promedio mensual de venta vigente a la fecha de la suscripción de los referidos Contratos de Participación, multiplicado por el número de barriles producidos por cada contratista [...] (El énfasis nos pertenece)

La fórmula actualmente utilizada por el Gobierno de Ecuador para calcular dicho excedente es la siguiente:

$$IE = (PE - PS) \times Q \times PC$$

IE: Es el Ingreso Extraordinario en el mes de cálculo, expresado en dólares de los Estados Unidos de América.

PE: Es el Precio promedio ponderado mensual efectivo de venta FOB de petróleo crudo, el mismo que no podrá ser inferior al precio de referencia del Crudo [...]

PS: Es el precio promedio de venta calendario mensual del mes de suscripción del contrato de participación [...]

Q: Es la producción mensual que consta en las respectivas actas de entrega recepción de crudo del Área del Contrato y de los Campos Unificados [...]

PC: Es el porcentaje de participación ponderado de la contratista, calculado conforme al Contrato de Participación y Convenios de Operación Unificada [...]¹⁹

Si bien todo lo expuesto demuestra que la Administración empezó a aprovechar en mayor medida estos ingresos no previstos al realizar una injerencia en los contratos de participación a través de la ley, tal aprovechamiento se veía únicamente reflejado en la producción y no en el ámbito fiscal.

Por regla general, “el negocio petrolero es técnicamente complejo y genera significativas asimetrías de información entre los operadores y la Administración tributaria, con la consecuente desconfianza y los costos de monitoreo. [...] Sólo el operador conoce sus costos, inversiones y precios”.²⁰ En consecuencia, el Estado obtiene esa información indirectamente a través de sus actividades de monitoreo y fiscalización, como en las declaraciones de impuesto a la renta. Esta información no refleja necesariamente el verdadero ingreso o renta de la compañía privada, lo que introduce un elemento de desconfianza.

Por ejemplo, las autoridades pueden desconfiar de los precios de transferencia utilizados por la compañía al momento de realizar una venta, o sospechar que la empresa sobre reporta costos. “Esta descon-

¹⁹ Reglamento Aplicación de ley 42 Reformatoria a Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 193 de 18 de Octubre del 2007.

fianza, combinada con una baja capacidad institucional de control, puede llevar a escoger herramientas de tributación [...] que requieren muy poca información, y se basan sólo en el nivel de producción”.²¹

Precisamente, de acuerdo a Andino, en Ecuador se generó esta desconfianza en el ámbito petrolero. El impuesto a la renta que las compañías pagaban era mucho menor del ingreso que en realidad percibían gracias a ciertas estrategias de tributación e incluso de evasión. Por tanto, se decidió crear un impuesto que evite la fuga de capital percibido y que constituya un verdadero y eficiente ingreso para la Administración Tributaria. Este impuesto gravaría objetivamente los ingresos extraordinarios, considerándolos como la diferencia del precio pactado en contratos de participación y el precio del *commodity* en el mercado al momento de su venta. Este impuesto se denominó Impuesto a los Ingresos Extraordinarios y fue creado mediante Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de Ecuador, publicada en el Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007.

Por todo lo expuesto, la creación del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios constituyó una medida complementaria a la Ley No. 42 para no permitir que las divisas generadas por los ingresos extraordinarios percibidos por las compañías privadas en contratos de participación salgan del país y puedan constituir un ingreso para el Estado en el ámbito fiscal.

3. Naturaleza del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, ¿contractual o legal?

Una vez analizado el origen del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios es necesario identificar su naturaleza. Cabe señalar que el impuesto no se en-

cuentra exactamente definido en la legislación ecuatoriana. Sin embargo, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de Ecuador²² determina sus elementos constitutivos y otorga ciertos conceptos necesarios para su creación.

El artículo 164 de la Ley delimita el objeto del impuesto que radica en gravar “los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables”. Por tanto, se trata de un impuesto de fuente legal, que al recaer sobre una parte del patrimonio de las empresas, es de recaudación directa.

Cabe recalcar que este hecho generador no se encuentra totalmente determinado sin entender primero qué es un ingreso extraordinario. El artículo 165 otorga un concepto para efectos de la ley, de acuerdo al cual “[...] son ingresos extraordinarios los percibidos por las empresas contratantes que se generen en ventas a precios superiores a los pactados o previstos en los respectivos contratos”. Es decir, los ingresos extraordinarios son los que se encuentran fuera de lo que se prevea en un contrato en el que la empresa contratante posteriormente venda el recurso no renovable a un precio determinado.

El hecho generador depende entonces de que en el contrato se dé un desequilibrio económico ocasionado por un mayor precio en el mercado. Sin embargo, también depende de la proyección del ingreso que se haya pactado en el contrato, cuyos valores determina el Estado. A decir del tratadista Ernesto

20 María Gracia OJEDA SALAZAR. Op. Cit. pág. 42.

21 Guillaume FONTAINE. *Entre el ecologismo utópico y nacionalismo pragmático: El proyecto Ishpingo, Tambococha y Tiputini (ITT) y la gobernanza energética en Ecuador*. Quito: FLACSO, 2007 en María Gracia Ojeda Salazar. Op. Cit. pág. 134

22 Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria d Ecuador. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

Eseverri²³, el impuesto, por regla general, se ocasiona en ausencia de actividad administrativa. Por consiguiente, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios no cumple con este requisito al existir un contrato administrativo de por medio.

Si bien los presupuestos fácticos del hecho generador parecen claros, la existencia del impuesto tiene un presupuesto subyacente adicional. Para que se genere un ingreso extraordinario la compañía debe contar con la facultad de disponer de la totalidad o al menos de una parte de recurso no renovable extraído. Esta facultad sólo se otorga mediante la celebración de contratos administrativos de participación. En consecuencia, para que tenga lugar el hecho generador, la compañía contratista necesariamente debió haber celebrado un contrato de participación con el Estado.

Debe tomarse en cuenta que el hecho generador no sólo se restringe a gravar los ingresos extraordinarios de compañías petroleras. Si bien el impuesto se originó con ese propósito, la redacción del artículo extendió la obligación a todos los contratistas en contratos de exploración y explotación. De esta forma, el impuesto grava a todos los ingresos que involucren la venta de recursos no renovables.

Posteriormente, en el artículo 169, al especificar la base imponible, se establece para su cálculo:

“La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios, constituyendo estos la diferencia entre el precio de venta y el precio base establecido en el contrato, multiplicado por la cantidad de unidades vendidas, a la que hace referencia dicho precio”.

Además, el último inciso del artículo prescribe que “para el cálculo de la base imponible se incluirán los ajustes por precios de referencia o precios de

transferencia, ajustes de calidad y otros que sean aplicables para efectos de impuesto a la renta”. De esta forma se busca prevenir la evasión tributaria o estrategias tributarias que permitan una menor recaudación por parte de la Administración.

El pago de este impuesto debe declararse y realizarse mensualmente dentro del mes siguiente en el que el impuesto haya sido generado, de acuerdo al artículo 168. Esto lo diferencia del impuesto a la renta, que se declara anualmente.²⁴

Por último, para evitar que un mismo hecho generador grave dos impuestos muy similares, ya que los ingresos extraordinarios en definitiva también gravan impuesto a la renta²⁵, se dispuso en el artículo 172 de la Ley Reformativa para la equidad Tributaria que “El pago de este impuesto constituye gasto deducible para la liquidación del Impuesto a la Renta, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno”. De esta forma, el valor pagado por concepto de ingreso extraordinario se considera gasto deducible del pago del impuesto a la renta, a quien lo haya pagado. Así, el impuesto a los Ingresos Extraordinarios constituye un impuesto complementario al impuesto a la renta, con un hecho generador muy específico que, al ser pagado, puede deducirse del impuesto general.

Sin embargo su beneficio tiende a reducir la base imponible del impuesto a la renta (ingresos menos gastos) y no propiamente como crédito tributario para descontar directamente del impuesto.

23 Ernesto ESEVERRI. *Derecho Tributario. Parte General*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch, Edición 2006, pag. 276.

24 Art. 40. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

25 De acuerdo al artículo 8 numeral 10 de la LORTI, se considera ingreso de fuente ecuatoriana "cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas". Por tanto, el ingreso por la venta de recursos no renovables gravaría también impuesto a la renta.

4. La imprevisión contractual

Antes de analizar el tema de este acápite cabe mencionar que los “contratos administrativos de participación” celebrados entre el Estado ecuatoriano y las empresas petroleras, fueron reemplazados en el 2010 por contratos de “prestación de servicios”.²⁶ Los primeros, según el artículo 12 de la Ley de Hidrocarburos son aquellos en los que el contratista “una vez iniciada la producción tendrá derecho a una participación en la producción del área del contrato”.²⁷ Su derecho era calculado con base en los porcentajes ofertados. Los segundos, por su lado, son definidos en el artículo 16 de la misma norma y son:

[...] aquéllos en que **personas jurídicas**, previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, **se obligan a realizar** para con la Secretaría de Hidrocarburos, con sus propios recursos económicos, **servicios de exploración y/o explotación hidrocarburífera**, en las áreas señaladas para el efecto, invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados. [Y] **tendrá derecho al pago de una tarifa por barril de petróleo neto producido y entregado al Estado en un punto de fiscalización**. Esta tarifa, que constituye el ingreso bruto de la contratista [...]28 (El énfasis nos pertenece)

Estas reformas se dieron con el fin de armonizar la ley con la Constitución de 2008, la cual recoge amplias disposiciones que determinan el control del Estado sobre los hidrocarburos. Por ejemplo, el numeral 11 del artículo 261 dispone que el Estado central tiene competencias exclusivas sobre los recursos energéticos, minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales. A su vez, de acuerdo al artículo 313, se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas y los recursos naturales no renovables. El artículo 408 establece que son de

propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado los recursos no renovables y, en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos. Por último, en el numeral 15 del artículo 326 se prescribe que la producción hidrocarburífera es considerada un servicio público.²⁹

La alteración contractual, en vigencia por la disposición transitoria primera de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, plantea diferentes plazos en los que todos los contratos debían ser modificados, con la intención de aplicar una nueva figura de distribución de ganancias y lograr adecuada fiscalización en los procesos de exploración, explotación, distribución y comercialización del petróleo.³⁰ Con dicha figura la parte contratista ya no goza de una participación directa en la venta del barril y su figura pasó a ser la de un *proveedor de servicios*.

La nueva figura contractual, distinta a la que hasta ese momento era aplicada, buscó distribuir de mejor manera las regalías obtenidas por el alza en el precio internacional del petróleo. Esto se puede verificar en la exposición de motivos de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, donde se establece que las ganancias ocasionadas por fluctuación en el valor de venta barril producen un beneficio desproporcional para el contratista privado, ocasionando un menoscabo en los ingresos del Estado.

26 Patricio ALBUJA. *La Aplicación de la Teoría de la Imprevisión a los Contratos de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*. Quito, 2011. pág. 2.

27 Ley de Hidrocarburos, publicada en el Registro Oficial No. 711 del 24 de noviembre de 1978. (Reformada en noviembre de 2011.)

28 *Ibíd.*

29 Daniela PÁEZ. *Responsabilidad del Estado en caso de quebrantamiento de la ecuación económico-financiera en un contrato administrativo de prestación de servicios petroleros, como aquellos renegociados en noviembre del 2010 en Ecuador*. Tesis para la obtención del título de abogada. Quito: USFQ, 2012.

30 Byron CRUZ. *Manual de petróleos para no petroleros*. Quito: 2012.

Por consiguiente, la volatilidad del precio del barril de petróleo reforzó la necesidad de encontrar una fórmula adecuada para restaurar el equilibrio contractual entre las partes (en cuanto al margen de utilidad), razón por la cual el Estado aplicaba la teoría de la imprevisión en los contratos de participación.

A propósito, hay que señalar que existe una línea muy tenue entre la diferencia de la imprevisión contractual y el caso fortuito. La distinción se cristaliza en el cumplimiento o no de la prestación contractual. Es así que, dentro de la primera, efectivamente hay la ejecución de las prestaciones contractuales. En cambio, en el caso de la segunda, hay una “imposibilidad jurídica o física de ejecutar la prestación debida”.³¹ Para Alberto Spota, la prestación en la teoría de la imprevisión puede cumplirse con la siguiente particularidad:

[...] prestación puede cumplirse, pero a costa de alterar extraordinaria e imprevisiblemente el equilibrio contractual, ocasionando una excesiva onerosidad, que ofende la buena fe contractual y que significa en quien invoca la fuerza obligatoria del contrato un abuso del derecho [...] ³² (El énfasis nos pertenece)

Si el Estado fija un precio base por cada barril (42 galones³³) de petróleo extraído y lo vende, en caso de incremento en el valor, generaría un lucro extraordinario para la administración (fórmula 99%, véase acápite 1). Sin embargo, si sucede lo contrario, es decir, si el precio de venta es inferior al acordado por las partes, el riesgo debe ser asumido por el contratista. Patricio Albuja analiza la contingencia de esta forma:

A pesar que si bajan los precios del petróleo, quien asume el riesgo es la contratista puesto que no puede reclamar su pago mensual hasta que suban los precios nuevamente, esa es una circunstancia

excepcional y única de este tipo de contratos. Es por eso que he afirmado que no estamos frente a un contrato de prestación de servicios sino a un contrato innominado donde el riesgo de la baja de los precios la asume el contratista, mientras que no recibe ninguna retribución si los precios suben.³⁴

Una vez examinada la razón por la cual se introdujo la imprevisión como medida tutelar de los intereses del Estado, es significativo señalar que la teoría fue aplicada en deterioro de los intereses del contratista ya que el mismo no es beneficiario, en ningún momento, de la imprevisión contractual. La misma, en cualquier caso, debería haber sido aplicada para ser provechosa tanto para el contratista como para el contratante.

Por tanto, como se manifestó, si la ecuación económica del contrato cambia, sea por un precio de venta superior o inferior al pactado por las contratantes, la única parte que obtenía un provecho de la teoría de la imprevisión contractual era la Administración. No obstante, con la mudanza de la figura contractual (de participación a prestación de servicios) no cabe la aplicación de dicha teoría, ya que el contratista, como se indicó en líneas anteriores, sólo es un proveedor de servicios.

31 Alberto SPOTA. *Instituciones del Derecho Civil, Contratos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Vol. III 1975, págs. 538 y 539.

32 *Ibíd.*

33 Byron CRUZ. Op. Cit. Quito: 2012.

34 Patricio ALBUJA. *La Aplicación de la Teoría de la Imprevisión a los Contratos de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*. Quito, 2011, pág. 99.

5. Aplicación actual del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios

Al igual que no cabe la teoría de la imprevisión, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios tampoco es aplicable a los contratos de prestación de servicios puesto que la compañía privada no recibe una cuota de participación sobre la producción, sino un precio como contraprestación por una actividad específica y determinada, trasladando el riesgo de que no se encuentre petróleo al Estado. El contratista nunca adquiere el derecho a beneficiarse de la venta de la parte de la producción que le correspondió ni la vende, por lo que no genera ingreso extraordinario alguno que permita gravar el patrimonio de la compañía. En consecuencia, ya que el impuesto es incompatible con la modalidad contractual aplicada en Ecuador, éste padece de ineficacia recaudatoria en lo relativo a la renta petrolera del país.

Cabe recalcar que, aunque ya no se aplique a los contratos petroleros, el impuesto todavía grava los ingresos extraordinarios derivados de contratos de explotación minera vigentes en el país. Se estima que Ecuador tiene reservas mineras por más de \$185.400 millones de dólares.³⁵ Dada la importancia de este sector estratégico, en estos contratos, de forma similar a los contratos de participación, los titulares de concesiones mineras pueden comercializar libremente su producción dentro y fuera del país. Adicionalmente, se fija en el contrato un precio base con fines tributarios, tal como prescribe el artículo 41 inciso cuarto de la Ley de Minería.³⁶

Todo lo mencionado se puede observar claramente en el contrato de explotación minera celebrado entre el Ministerio de Recursos Naturales no Renovables y Ecuacorriente S.A. Al conferirse al con-

tratista el derecho de comercializar libremente el mineral principal y los minerales secundarios obtenidos en su proceso de producción³⁷ e incluirse una cláusula fijando el precio base del mineral principal (cobre) a cuatro dólares (\$4.00) por libra, el contrato incluyó en su cláusula dieciocho punto tres la siguiente disposición:

DIECIOCHO PUNTO TRES. Del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios.-El Impuesto a los Ingresos Extraordinarios [...] se aplica al Concesionario Minero en razón del presente Contrato. [...] Para efectos de este impuesto se considerarán ingresos extraordinarios a aquellos percibidos por el concesionario minero en la parte en que tales ingresos sean generados en la venta del mineral principal y de los minerales secundarios a precios superiores del Precio Base pactado para cada mineral en este Contrato.

En consecuencia, si bien los sujetos pasivos sobre los que recae el impuesto se ha reducido considerablemente, y casi no resulta un ingreso significativo, éste todavía grava otras fuentes que, según la Administración Tributaria, constituyen ingresos que podrían resultar considerables en el futuro.

6. Conclusión

La legislación ecuatoriana prevé impuestos especiales para las compañías sujetas a la Ley de Hidrocarburos, entre estos el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios. La Ley Reformatoria para la Equi-

35 http://www.revistagestion.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=254:el-ecuador-tiene-reservas-mineras-por-185400-millones&catid=1:noticias-del-dia&Itemid=7

36 Ley de Minería. Registro Oficial 517 Suplemento de 29 de enero de 2009.

37 Cláusula 9.1.2. Contrato de explotación minera. Ministerio de Recursos Naturales No Renovables a favor de la compañía Ecuacorriente S.A., otorgado el 5 de marzo de 2012 ante la Notaría Cuadragésima del cantón Quito, Ecuador.

dad Tributaria de Ecuador establece que este impuesto grava a todos los recursos no renovables; es decir, el impuesto se aplica no solo a la actividad petrolera, sino que se extiende además a otras áreas como la minería.

Si bien se trata de impuesto de fuente legal, del análisis efectuado a lo largo de este trabajo, el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, más que un impuesto, es una extensión de la participación del Estado en los contratos administrativos celebrados con las compañías petroleras. Esto se debe a que la naturaleza del hecho generador de un impuesto debe basarse en la ausencia de la actividad administrativa, lo que no se evidencia en el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios. Su existencia está evidentemente supeeditada al porcentaje de participación que la Administración fije en un contrato administrativo.

Este impuesto fue implementado en el año 2007, cuando estaban vigentes los Contratos de Participación suscritos entre el Estado y las compañías petroleras. Su objetivo fue permitir una mayor recaudación tributaria sobre los grandes ingresos que las compañías petroleras habían obtenido por el precio del petróleo en el mercado. Sin embargo, al presentarse un cambio en la modalidad de contratación para la actividad petrolera se ha puesto en entredicho su utilidad.

La modalidad actual que rige la explotación de hidrocarburos desde el 2010 (prestación de servicios), elimina el presupuesto que constituye el hecho generador de este impuesto. El contratista pierde la posibilidad de adquirir el derecho de dominio sobre los barriles de petróleo para disponer de ellos y el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios no llega a gravar los ingresos derivados de estos contratos. En consecuencia, el único ámbito de aplicación de este

impuesto se limita tan sólo la actividad minera y no goza actualmente de gran eficacia jurídica.

Bibliografía

Cuerpos normativos

Contrato de explotación minera. Ministerio de Recursos Naturales No Renovables a favor de la compañía Ecuacorriente S.A., otorgado el 5 de marzo de 2012 ante la Notaría Cuadragésima del cantón Quito, Ecuador.

Ley de Minería. Registro Oficial 517 Suplemento de 29 de enero de 2009.

Ley de Modernización del Estado, Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.

Ley No. 42 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 257 Suplemento de 25 de abril de 2006.

Ley No. 44. Registro Oficial 326 de 29 de noviembre de 1993.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria d Ecuador. Registro Oficial 242 Suplemento de 29 de diciembre de 2007.

Reglamento Aplicación de ley 42 Reformatoria a Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 193 de 18 de octubre del 2007.

Autoridades

ANDINO, Mauro. Entrevista realizada el 16 de abril

- de 2013 en la ciudad de Quito. Entrevistador: Ricardo Montalvo.
- ALBUJA, Patricio, *La Aplicación de la Teoría de la Imprevisión a los Contratos de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*, Quito, 2011.
- ARTOLA, Verónica y María Fernanda Pazmiño. *Análisis de los fondos petroleros en Ecuador*. Quito: Dirección General de Estudios del Banco Central d Ecuador, 2007.
- Banco Central del Ecuador. *Estadísticas hidrocarburíferas*. s.f. 20 de abril de 2013 <www.bce.gob.ec>.
- CRUZ, Byron. *Manual de petróleos para no petroleros*. Quito: 2012.
- Energy Information Administration. *Energy Information Administration*. s.f. 20 de abril de 2013 <www.eia.gov>.
- ERNST & YOUNG. *Global Oil and Gas tax guide*. Ecuador, 2012, pág. 167.
- ESEVERRI, Ernesto. *Derecho Tributario. Parte General*. Valencia: Editorial Tirant Lo Blanch, 2006. pág. 276.
- FONTAINE, Guillaume. *Entre el ecologismo utópico y nacionalismo pragmático: El proyecto Ishpingo, Tambococha y Tiputini (ITT) y la gobernanza energética en Ecuador*. Quito: FLACSO, 2007.
- OJEDA SALAZAR, María Gracia. *El régimen de contratación y la renta petrolera en Ecuador durante el período del 1998-2008*. Tesis de maestría. Quito: FLACSO, 2010.
- PÁEZ, Daniela. *Responsabilidad del Estado en caso de quebrantamiento de la ecuación económico-financiera en un contrato administrativo de prestación de servicios petroleros, como aquellos renegociados en noviembre del 2010 en Ecuador*. Tesis para la obtención del título de abogada. Quito: USFQ, 2012.
- ROMERO, Carlos Darío. *El contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en la legislación petrolera ecuatoriana*. Tesis doctoral. Quito: Pontificia Universidad Católica d Ecuador, 1998.
- Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012.
- SPOTA, Alberto. *Instituciones del Derecho Civil, Contratos*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1975.
- UNCTAD Commodity Price Statistics Online Database, tomado de Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012.