

**Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador**

Área de Derecho

**Programa de Maestría
en Derecho Tributario**

**Peculiaridades del Régimen Tributario
Petrolero Ecuatoriano
TUTOR: Dr. Luis Toscano Soria**

Diego Gómez de la Torre Reyes

Quito, 2003

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Diego Gómez de la Torre Reyes

Quito, 30 de septiembre del 2003

Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría
en Derecho Tributario

Peculiaridades del Régimen Tributario
Petrolero Ecuatoriano

Diego Gómez de la Torre Reyes

Quito, 2003

PROPÓSITOS Y CONTENIDOS DE ESTA TESIS.

El presente trabajo tiene por objeto principal el aclarar varios conceptos respecto a la materia petrolera, y dar énfasis dentro de aquella a los aspectos tributarios.

Por ello durante este trabajo se estudiará las principales formas contractuales en relación con las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos. Se pretende dar una visión sobre el alcance los órganos encargados del control petrolero, y sí, en realidad tal control se existe.

Más adelante se hará un análisis constitucional sobre las principales normas que protegen a los inversionistas extranjeros que invierten sus capitales en el Ecuador, respecto de la actividad petrolera.

Se estudiará la posición del Servicio de Rentas Internas en cuanto hace relación a la devolución del impuesto al valor agregado, solicitado, por las compañías petroleras, mediante sendos recursos administrativos tributarios y demandas judiciales, éstas últimas que en la mayoría de los casos fueron rechazadas, y unas pocas aceptadas parcialmente, solo respecto a una diferencia equivalente al dos por ciento producto del incremento de la tarifa del impuesto al valor agregado del diez al doce por ciento, y previo la verificación del Servicio de Rentas Internas a la contabilidad de las compañías actoras, para determinar si dicho impuesto se lo imputó o no al gasto.

De manera somera se dará una exposición sobre cuestiones procesales tributarias, y al final realizar las conclusiones y recomendaciones del caso.

DEDICATORIA

A quien es uno en tres:
amigo, padre y sobre todo “*Maestro*” fuente
inagotable de conocimiento, luz eterna.
Hoy que estás lejos en cuerpo, pero que estás más
vivo en mi corazón.
Desde un punto de eternidad.

Dr. Efraín Vásquez Calle.

AGRADECIMIENTO

A los señores profesores del programa de Maestría en Derecho Tributario, quienes, en un acto de generosidad han compartido sus conocimientos y su muy valioso tiempo.

A todos ellos mil gracias, desde lo más profundo de mi corazón.

TABLA DE CONTENIDO:

Tema: **“PECULIARIDADES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO PETROLERO ECUATORIANO”**

INTRODUCCIÓN.....8-10

CAPÍTULO I: DEL RÉGIMEN PETROLERO ECUATORIANO

A.- LOS CONTRATOS DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN.

1. Órganos de control petrolero.
2. Relación entre los órganos de control petrolero y el Servicio de Rentas Internas. Servicio de Rentas Internas, Contraloría General del Estado (Dirección de Ingresos), Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) –importación de equipos -
3. La contratación petrolera: breve análisis legal.
4. Breve referencia a los pozos marginales.

B.- ANÁLISIS LEGAL EN MATERIA DE INVERSIÓN PETROLERA.

1. Recopilación de las normas de protección de derechos fundamentales o básicos establecidos en la legislación ecuatoriana en favor de las compañías petroleras.
2. La tributación en la actividad de exploración petrolera.
3. Devolución del IVA: contratos de participación. (cuentas costos y gastos)
4. Los contratos conexos y su tributación.
5. Traslados de tributos.

Páginas.....11-41

CAPITULO II: CONTROL PETROLERO EN ECUADOR

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LOS ORGANISMOS QUE EJERCEN EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD PETROLERA.

1. Control: normativa legal.

DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y DE LOS TRIBUTOS CAUSADOS

1. Recurso ante el mismo órgano

2. Recurso ante el jerárquico superior
3. Multas y sanciones.
4. Acciones ante el poder judicial.

Páginas.....42-60

CAPÍTULO III: DE LA DISTRIBUCION Y COMERCIALIZACIÓN DEL PETROLEO Y SUS DERIVADOS

1. Los tributos en la actividad de exportación del petróleo.
2. La tributación interna en materia de distribución y comercialización del petróleo y sus derivados
3. El crédito tributario: estudio legal.

Páginas.....61-74

CAPÍTULO IV: DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO EN MATERIA PETROLERA.

1. El silencio administrativo referente a la materia petrolera y en especial a la materia impositiva.
2. El reclamo administrativo: procedimientos coactivos, medidas cautelares, de las excepciones al procedimiento coactivo.
3. El reclamo de pago en exceso y de pago indebido

Páginas.....75-96

Capítulo V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Páginas.....97-98

BIBLIOGRAFÍA.....99-100

INTRODUCCION

El estudio de la contratación petrolera en el Ecuador, a mas de ser un tema amplio, nos da una visión, respecto del desarrollo de la industria petrolera, lo que ha originado la creación de una legislación que hace relación a la propiedad de los “recursos naturales”, cuyo fin es el de determinar la naturaleza jurídica del derecho de propiedad de esos recursos.

En un inicio, las antiguas legislaciones, sostenían que, en cuanto a los recursos mineros, el derecho de que el subsuelo pertenecía al dueño del suelo era el imperativo, así se estableció en la Ley Sálica, en la Lex Ribuaría, en la Ley Alamannorum a Lothario Constituta, en el Pactos Karolinus, en la Lex Baiuvariorum y en muchas más.¹

En la Ley Romana, respecto a la actividad minera no se señala ninguna norma específica, sin embargo el Edicto de Longobardo excluye el derecho del rey sobre las minas.

Más adelante y el antecedente inmediato, referente a la legislación minera, lo podemos encontrar en Francia; así la Ley de 28 de Julio de 1791 estableció el principio que “la mina estaba a disposición de la Nación”, concediendo la **explotación al propietario del suelo cien pies de profundidad, por debajo de los cien pies era objeto de concesión, con derecho preferente y absoluto al propietario, salvo si no quería o no podía explotar.**

¹ Bunge Federico, Hugo: “Minería – Petróleo”. 1ª edición. Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1984, pàg. 1-78.

La ley francesa de 21 de abril del 1810, en cuya creación tuvo participación Napoleón, viene a ser realmente la base del derecho minero moderno. Por primera vez en esta ley se hace una distinción de las sustancias mineras en tres clases: *minas* que solo pueden ser explotadas en virtud de una concesión del Estado; *las canteras*, dejadas al propietario del suelo que puede libremente explotarla, respetando los reglamentos “mineros”; y, “*minieras*” comprendían los minerales del hierro explotados al descubierto, dejados a disposición del propietario y gravados con una servidumbre en provecho estatal.

En América Latina, en especial Ecuador, la tendencia a mantener una política nacionalista sobre los recursos naturales es la que ha imperado siempre dado el progreso en el descubrimiento, desarrollo y explotación de estos recursos.

El 1º de octubre de 1971, se promulga la Ley de Hidrocarburos, que deroga a la Ley del Petróleo de octubre de 1937. La nueva ley contiene innovaciones interesantes a su antecesora, sin embargo recoge el principio jurídico fundamental de la de 1937 de que **los yacimientos de hidrocarburos pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado**. Dispuso que el Estado explore y explote los yacimientos en forma directa para lo cual creó el instrumento clave: **LA CORPORACION ESTAL PETROLERA ECUATORIANA - CEPE** - en forma indirecta esta corporación realizaría sus gestiones celebrando contratos de asociación o constituyendo compañías de economía mixta.

El 6 de junio de 1972 y a través de Decreto Supremo No. 430, se obliga a los antiguos concesionarios someterse a la Ley de Hidrocarburos, expedida en 1971. En dicha ley, las disposiciones transitorias quinta y sexta dispusieron, que los contratistas, concesionarios o asociados, suscriban nuevos contratos dentro de un año, de acuerdo

al denominado contrato tipo, expedido mediante decreto supremo No. 317 de marzo de 1973, siendo este el primer documento que contiene disposiciones fundamentales sobre contratación petrolera.

El 26 de septiembre de 1989, en sustitución de CEPE, se crea la empresa estatal petrolera, PETROECUADOR, mediante Ley Especial No. 45 como un organismo con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, económica, financiera y operativa con facultades para cubrir sus costos empresariales.

PETROECUADOR puede constituir compañías de economía mixta con empresas nacionales o extranjeras, para la exploración y explotación de recursos hidrocarburíferos, tiene tres órganos principales para sus decisiones ejecutivas: **a) El Directorio, b) El Consejo de Administración; c) El Comité Especial de Licitación.** A su vez Petroecuador, como cabeza de grupo en cuanto a actividades petroleras se refiere, tiene una Gerencia Internacional, una Gerencia de Oleoducto, Gerencia de Economía y Finanzas, Gerencia Administrativa, Gerencia de Administración de Contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, Gerencia de Protección Ambiental, la Unidad de Investigación y Desarrollo Técnico, y la Unidad de Relaciones Institucionales.

Por último este organismo de estado es el encargado de llevar adelante la política petrolera que imponga el Presidente de la República, a través del Ministerio de Energía y Minas

CAPITULO I

DEL REGIMEN PETROLERO ECUATORIANO

A.- LOS CONTRATOS DE EXPLORACION Y EXPLOTACION

El decreto supremo No. 317 de marzo de 1973 crea el denominado contrato tipo que contiene las disposiciones fundamentales sobre la contratación y los contratos petroleros. Sobre la base del contrato tipo se procedió a renegociar con Texaco Petroleum Company y Ecuatorian Gulf Oil Company, cuyo contrato fue autorizado y suscrito a través del decreto No. 925 de 4 de agosto de 1973.

Las características básicas de este contrato fueron la de fijar un área de aproximadamente 495.000 hectáreas, se estableció una regalía mínima del 12.5% y una máxima de 18.5% de acuerdo a la producción promedio del crudo. Se establecieron nuevas aportaciones para la construcción de obras seleccionadas por el gobierno como obras de compensación en el Oriente ecuatoriano, construcción de la carretera Lago Agrio – Papallacta, Aeropuerto de Lago Agrio y carretera Coca – Lago Agrio, entre otras.

Se revisaron los montos de derechos superficiales, se creó el pago de derechos por la utilización de aguas y materiales y la contribución para la educación, se introdujo por primera vez el concepto de precio de referencia del petróleo para normar lo concerniente al cobro de las regalías en dinero y los demás gravámenes y contribuciones de ley.

Con la puesta en vigencia de las reformas a la Ley de Hidrocarburos de 1971 y la implementación del contrato tipo, el Ecuador pudo rediseñar una estrategia de

contratación petrolera sustituida por nuevos convenios acordes con los principios jurídicos imperantes, lo que significó al Estado ecuatoriano la devolución del 70% de las áreas conferidas en concesión, con el consabido aumento de los ingresos fiscales, la reducción del periodo de explotación a 20 años, la implementación del sistema de precios de referencia, la nacionalización del gas, la revisión forzosa de equipos, maquinarias industriales o de transporte a la terminación del contrato, sin costo para el Estado, la entrega del crudo para el consumo interno a precio de costo de producción mas una razonable utilidad, la adopción de medidas específicas para fiscalizar las inversiones, establecer las reservas hidrocarburíferas y propender una explotación correcta y un mayor aprovechamiento y uso del petróleo como materia prima. La revisión de los porcentajes del pago por concepto de impuesto a la renta significó importantes recursos para el Estado puesto que del 22.75% que regía para ese entonces según el acuerdo ministerial de agosto de 1966, ascendió al 40%, luego al 71.42% en 1975, y para 1977 alcanza el 87,31%.

Bajo el modelo de contrato tipo se suscribieron contratos con las siguientes concesionarias:

- Contrato con Ecuador Sun Oil Company en agosto de 1973
- Contrato con Anglo Ecuatorian Oilfields Ltd - Oriente en Septiembre de 1973,
- Contrato con Anglo Ecuatorian Oilfields Ltd - Occidente en Octubre de 1973,
- Contrato con Cautivo Empresa Petrolera Ecuatoriana C.A. en Octubre de 1973 (solo explotación).

Mediante decreto supremo No.316 de marzo de 1973, el gobierno expidió las bases para los **contratos de asociación para la exploración de yacimientos**

hidrocarbúferos y explotación de petróleo. Los aspectos más relevantes de dichos contratos fueron que la entonces CEPE debía realizar la selección de las empresas para la suscripción de los contratos, contribuiría con derechos sobre áreas, yacimientos u otros derechos de su patrimonio, en el caso de que la contribución sea económica, se requería previamente un convenio entre las partes, antes de pasar al periodo de explotación, se crearon los comités de administración de los contratos de asociación integrados por dos representantes de CEPE y dos de la contratista, con atribuciones específicas para el control y ejecución de la gestión del contrato y CEPE participa en la producción neta de acuerdo a una tabla porcentual preestablecida y sobre la base de los volúmenes transportados, que consta en cada contrato la regalía mínima establecida fue del 12.5%, para una producción bruta inferior a treinta mil barriles diarios de producción y una máxima de 16% para producciones superiores a 60.000 barriles diarios, y derechos superficiarios: período de exploración 10 sucres anuales por hectárea, para el período de explotación: 50 sucres por hectárea retenida por año, hasta los cinco primeros años y 100 sucres a partir del sexto año hasta la finalización del contrato.

El 26 de septiembre de 1989, en sustitución de CEPE, se crea la empresa estatal petrolera, PETROECUADOR, mediante Ley Especial No. 45 como un organismo con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, económica, financiera y operativa con facultades para cubrir sus costos empresariales.

La Ley de Hidrocarburos en su artículo 2º, determina los tipos de contratos en materia petrolera, exponiendo o dando a conocer los principales, al decir que:

“Art.2.- Contratos en el Área Hidrocarburífera.- El Estado explorará y explotará los yacimientos señalados en el artículo anterior en forma directa a través de PETROECUADOR la que podrá hacerlo por sí mismo o **celebrando contratos de asociación, de participación, de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos o mediante otras formas contractuales de delegación vigentes en la legislación ecuatoriana.** También podrá constituir compañías de economía mixta con empresas nacionales o extranjeras de reconocida competencia legalmente establecidas en el país.”

“Son contratos de exploración y explotación de campos marginales aquellos celebrados por el Estado por intermedio de PETROECUADOR, mediante las cuales se delega a la contratista con sujeción al numeral primero del artículo 247 de la Constitución Política de la República, la facultad de exploración y explotación adicional en los campos de producción marginal actualmente explotados por PETROPRODUCCION realizando todas las inversiones requeridas para la exploración y explotación adicional.”

“Son campos marginales aquellos de baja prioridad operacional o económicamente considerados así por encontrarse alejados a la infraestructura de PETROECUADOR, por contener crudo de baja gravedad (crudo pesado), o por necesitar técnicas de recuperación excesivamente costosas, calificadas como tales por el Ministerio del ramo, siempre y cuando dicha explotación y exploración adicional, signifique mayor eficiencia técnica y económica en beneficio de los intereses del Estado. **Estos campos no podrán representar mas del 1% de la producción del nacional** y se sujetaran a los cánones internacionales de conservación de reservas: la adjudicación de estos contratos será realizada por el Comité Especial previsto en el artículo 19 y mediante concursos abiertos dando prioridad a la participación de empresas nacionales del sector hidrocarburífero, por sí solas o asociadas.”

“Las adjudicaciones procuraran tomar en consideración”:

“a.- Mayor monto de inversión a realizarse en el área”;

“b.- Garantía de producción mínima; o,”

“c.- Costos de producción”

“Las obras o servicios específicos que PETROECUADOR tenga que realizar, podrá hacerlo por sí misma o celebrando contratos de obras o servicios, dando preferencia en igualdad de condiciones, a las empresas nacionales. Con este propósito PETROECUADOR, divulgará en forma oportuna y permanente los programas de obras y servicios que deba realizar”.

“El régimen financiero de PETROECUADOR, cuando intervenga en cualquier fase de la industria petrolera, a través de filiales o celebrando contratos de cualquier naturaleza será establecido en su ley especial”.

“El Presidente de la República destinará de los ingresos netos que se originen en los contratos de prestación de servicios para exploración y explotación de hidrocarburos, los recursos necesarios a fin de formar un fondo permanente de inversión para la búsqueda de nuevas reservas de hidrocarburos. Este fondo será Administrado por PETROECUADOR, bajo la supervigilancia de la Contraloría General del Estado”.

Así, de la norma transcrita podemos concluir que en materia de exploración y explotación de hidrocarburos existen principalmente los siguientes contratos:

1. Contratos de Asociación.- Los contratos de asociación, según el artículo 13 de la Ley de Hidrocarburos, son aquellos en que PETROECUADOR concede derechos sobre áreas, yacimientos, hidrocarburos u otros derechos de su patrimonio, y en que la empresa asociada contrae el compromiso de efectuar las inversiones que se acordaren por las partes contratantes. En caso de abandono o devolución total de las áreas por improductividad, nada deberá PETROECUADOR a la empresa asociada y quedará extinguida la relación contractual de asociación.

Estos contratos se caracterizan por **a) El Estado contribuye con áreas, yacimientos, hidrocarburos u otros derechos de su patrimonio, b) Si la contribución es económica se requiere previamente de un convenio entre las partes, antes de pasar al período de explotación, esto solo aplicable cuando existía CEPE. c) La empresa contratista realiza las inversiones por su cuenta y riesgo, d) En estos contratos se acuerda la escala de participación, así lo determina el artículo 14 de la Ley de Hidrocarburos, así si la empresa asociada incluye, gastos o inversiones superiores a los mínimos estipulados, no se alterará la escala de participación en los resultados de la producción que **se hubiere fijado en el contrato de asociación. El contenido mínimo del contrato** debe observar cláusulas que contengan: los órganos directivos y de administración, el plazo de duración del contrato, las obligaciones mínimas de inversiones y de trabajo, las regalías, primas, derechos superficiarios, obras de compensación, y otras obligaciones similares.**

2. **Contratos de Prestación de Servicios.**- Son contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, aquellos en que personas jurídicas previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras se obligan para con PETROECUADOR, a realizar con sus propios recursos económicos, servicios de exploración y 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 (*artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos*). Este forma contractual entró en vigencia de una importante reforma que se produjo mediante la Ley 101 de 13 de agosto de 1982. Básicamente este contrato no otorga derechos reales a las compañías petroleras sobre las áreas ni propiedad de los hidrocarburos, al igual que ni sobre el transporte y comercialización de los mismos. Aparentemente esta modalidad contractual permitía la participación del capital de riesgo extranjero.

Sus características principales son: **a)** *La contratista se obliga para con el Estado a invertir sus propios recursos, económicos, servicios administrativos, financieros y técnicos de exploración y explotación, b)* *Invierte el contratista sus capitales, maquinarias y equipos, la tecnología, c)* *La contratista asume el riesgo minero, c)* *La contratista tiene derecho a recuperar sus inversiones únicamente en el caso que descubra reserva comercialmente explotables, d)* *La contratista tiene derecho a una tasa por sus servicios durante el período de producción comercial, e)* *La contratista tiene derecho a que una vez establecidos los ingresos brutos totales, reembolsarse el valor de sus inversiones, restitución al contratante de sus costos adicionales de producción, transporte y comercialización, del saldo de deducir de los ingresos brutos totales el valor de las inversiones el pago por sus servicios y la restitución al contratante del valor referido, de este saldo el 12.5% se destina a la Junta de Defensa Nacional, y, f)* *El saldo restante es depositado en la cuenta corriente única del Tesoro*

Nacional, a favor del presupuesto del Estado, en el que estaba incluido regalías, de éste último saldo, el texto de la reforma indicaba que debía destinarse el 25% para el fondo permanente de inversiones para la búsqueda de nuevas reservas hidrocarburíferas.

3. **Contrato de Participación.**- Con el propósito de atraer la inversión extranjera y ante el aparente fracaso de los contratos de prestación de servicios, se incluyeron reformas a la Ley de Hidrocarburos con el ánimo de dar paso a nuevas formas contractuales que aseguren al Estado una participación desde el momento mismo que inicie la producción. Así, por este contrato el Estado entrega a la contratista las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos a cuenta y riesgo de las compañías petroleras, a cambio de una participación en la producción fiscalizada del petróleo crudo. Este contrato se caracteriza por lo siguiente: **a)** *La contratista realiza las actividades de exploración y explotación, b)* *La contratista asume el riesgo, c)* *La contratista una vez iniciada la producción tiene derecho a un porcentaje de participación, porcentaje que ya se establece en el contrato, d)* *Esta participación valorada al precio de venta de los hidrocarburos del área del contrato, en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista del cual se efectuará las deducciones y pagará el impuesto a la renta, conforme a la Ley.*

4. **Contrato de Participación y Campos Marginales.**- Son contratos para la exploración y explotación de campos marginales, aquellos mediante los cuales, el Estado, por intermedio de PETROECUADOR delega a la contratista la facultad de exploración y explotación **adicional en los campos de explotación marginal** actualmente a cargo de PETROPRODUCCION. Para el efecto, la contratista realizará por su cuenta y riesgo todas las inversiones

requeridas para la explotación y exploración adicional de estos campos. Es importante destacar, que conforme lo dispone el artículo 17 de la Ley Reformativa a la Ley N° 44, la contratista esta **exenta de pagar regalías, primas de entrada, derechos superficiares, aportes en obras de compensación y del pago anual** al Estado, desde el inicio del período de explotación, de una contribución no reembolsable equivalente al uno por ciento del monto del pago por los servicios previa deducción de la participación laboral y del impuesto a la renta, destinada a promover la investigación, el desarrollo y los servicios científicos y tecnológicos en el campo de los hidrocarburos y, en general de la Minería, por parte del Ministerio del Ramo. Es importante aclarar que no se trata de impuestos sino de un precio público.

1. - ORGANOS DE CONTROL PETROLERO.

Básicamente los órganos de control petrolero lo constituyen la Dirección Nacional de Hidrocarburos (DNH) y Petroecuador, acorde lo determinan los artículo 11 de la Ley de Hidrocarburos, y el artículo 2 de la Ley Especial de Petroecuador.

- **La Dirección Nacional de Hidrocarburos.** Es un organismo técnico y administrativo dependiente del Ministerio de Energía Minas. La principal función de esta Dirección es controlar y fiscalizar las operaciones de hidrocarburos, ya sea, que lo haga en forma directa o a través de personal contratado para el efecto (personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras).

Este órgano de control debe cuidar que, en la actividad relacionada con los hidrocarburos se cumplan las normas de calidad, cantidad, confiabilidad, continuidad, oportunidad y seguridad, que consten en las leyes y reglamentos de la materia. El

control lo realiza a través de los llamados exámenes especiales, que las efectúa cuando dispone se proceda a la auditoria a determinado contrato petrolero, en sus diversas modalidades o a una actividad hidrocarburífera en general.

Los llamados exámenes especiales, lo lleva a cabo bajo las normas de auditoría generalmente aceptadas, y comprenden **las inversiones, costos y gastos** del bloque asignado para la exploración y explotación, o a la actividad hidrocarburífera que se este auditando. En la mayoría de los casos, el estudio de auditoria se centra, como es lógico, a las inversiones de producción y costos y gastos de extracción y operación, en los que han incurrido las compañías petroleras.

La Dirección Nacional de Hidrocarburos es también, la encargada de imponer sanciones, cuando se incumplan las disposiciones legales que regulen la comercialización de los productos derivados de hidrocarburos.

Esta Dirección, lleva a cabo su gestión de control mediante el examen de información solicitada a las personas sujetas a su jurisdicción pudiendo realizar inspecciones, revisiones o verificaciones. El alcance del control puede comprender de manera general pero no excluyente lo siguiente: ***Control de calidad del producto, control de medidas del volumen o de peso en el despacho y expendio del producto y el control de los sellos de seguridad puesto por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.***

La Dirección Nacional de Hidrocarburos conservara el “Registro de Hidrocarburos”, en el que constara, los documentos que acrediten la existencia legal de las compañías petroleras, su domiciliación, en caso de ser extranjeras, los contratos

sobre hidrocarburos que haya suscrito el Estado, los instrumentos que acrediten la representación legal de las empresas petroleras, las declaraciones de caducidad.

- **PETROECUADOR**- Petroecuador lleva a efecto el control de la realización de todas las actividades en cualquiera de sus fases en la industria petrolera(exploración, explotación, almacenamiento, distribución, comercialización, reexportación, y venta al público) orientándose a la óptima utilización de los recursos hidrocarburíferos, de acuerdo a la política nacional, que a este respecto sugiera el Presidente de la Republica.

Petroecuador planifica, coordina, y supervisa las actividades de las empresas filiales y controla que las mismas sean ejecutadas de manera eficiente. Es el Directorio de esta empresa el que fija las políticas empresariales de la misma y sus filiales.

También se encarga de los procesos de contratación para la Exploración y Explotación de hidrocarburos, que no están sometidas al imperio de la Ley de Contratación Publica, sino exclusivamente a la Ley de Hidrocarburos y a los reglamentos expedidos por el Presidente de la Republica.

Petroecuador está sujeta al control de la Dirección Nacional de Hidrocarburos y a la Contraloría General del Estado, quien realizará auditorias anuales a los estados financieros de Petroecuador, que también está se sujeta al control de su propia auditoría interna, y a la auditoría externa de firmas privadas contratadas por el Directorio.

2. - RELACION ENTRE LOS ORGANOS DE CONTROL PETROLERO, EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO Y LA CORPORACION ADUANERA ECUATORIANA

La Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, da a ese órgano de control, la potestad de establecer y mantener, bajo su dirección, el Sistema de Control, Fiscalización y Auditoría del Estado, examinar, verificar y evaluar el cumplimiento de la visión, misión y objetivos de las instituciones del Estado y la utilización de recursos, administración y custodia de bienes públicos, entendiéndose por recursos públicos, todos los bienes, fondos, títulos, acciones, participaciones, activos, rentas, utilidades, excedentes, subvenciones ***y todos los derechos que pertenecen al Estado y a sus instituciones, sea cual fuere la fuente de la que procedan.***

Como lo dispone el artículo 361 numeral 7° de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, las recomendaciones que realiza la Contraloría, al realizar sus exámenes especiales deben ser observadas imperativamente por los representantes legales de las instituciones públicas, empresas públicas, semipúblicas, o de economía mixta, al igual que por las personas de derecho privado, cuyos recursos son financiados en parte por el Estado.

La Contraloría, a través de la Dirección de Ingresos Públicos, y de la Sección de Auditoría III, realiza el control de ingresos al Estado provenientes de la ejecución de los contratos para la Exploración y Explotación de hidrocarburos. Su análisis se centra en determinar si en efecto los ingresos calculados, sobre la base de la explotación de crudo, efectivamente se están recaudando o no, para ello entre otras cosas, examina minuciosamente los contratos respectivos y las gestiones realizadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos, como el ente principal de control petrolero y por Petroecuador, de allí que el ámbito de competencia de la Contraloría es amplio, teniendo prácticamente la facultad de

examinar todas las cuentas patrimoniales constantes en los estados financieros de las compañías privadas exploradoras y explotadoras de hidrocarburos como de las empresas estatales.

De su parte, la Ley de Creación del **Servicio de Rentas Internas**, encarga a este, *el ejecutar la política tributaria, aprobada por el Presidente de la Republica, y dentro de esta, efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no este asignada por la Ley a otra autoridad.*

La Corporación Aduanera Ecuatoriana es el organismo encargado de llevar a efecto los controles a las operaciones de importación y exportación, a la liquidación y pago de los impuestos relacionados con el comercio exterior.

El representante de ese organismo es su Gerente General, quien junto con la Directora del Servicio de Rentas Internas, forman parte del directorio del mismo. La Corporación coordina sus acciones con entidades públicas y privadas, *autoriza la internación temporal de equipos, maquinarias y vehículos de trabajo, para la prestación de servicios sobre la base de contratos celebrados por el sector público.*

TRATAMIENTO IMPOSITIVO

1. En materia tributaria, y al decir del artículo 86 de la Ley de Hidrocarburos, la constitución de compañías para la exploración, explotación e industrialización de hidrocarburos y sus aumentos de capital; se encuentran exoneradas de todo impuesto.

2. El artículo 87 de la misma ley señala que el Ministerio de Economía y Finanzas, previo informe favorable de PETROECUADOR, ***liberará de los impuestos aduaneros la importación de equipos, maquinarias, implementos y otros materiales necesarios para la exploración y explotación de hidrocarburos***, durante el período de exploración y en los primeros 10 años del período de explotación, siempre que dichos artículos no se produzcan en el País. De igual liberación, gozarán las industrias de hidrocarburos, petroquímicas y conexas, durante el período de construcción y hasta cinco años después de su puesta en marcha, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley de Fomento Industrial.

La liberación prevista en el inciso que antecede comprenderá el cien por cien (100%) de los impuestos arancelarios y adicionales que gravan las importaciones de los bienes mencionados y, en consecuencia, no se aplicará el Art. 3o. de la Ley No. 136 promulgada en el Registro Oficial No. 509 del 18 de junio de 1983.

Con informe favorable de PETROECUADOR, podrá efectuarse el traspaso o la enajenación de artículos importados con liberación de derechos aduaneros, cuando no fueren por más tiempo utilizables en el trabajo de la empresa interesada, una vez que sean valuados por delegados de PETROECUADOR y del Ministerio de Economía y Finanzas, a fin de que se cobre la parte proporcional de los impuestos aduaneros antes exonerados, sobre el valor del avalúo efectuado. Si el traspaso se hiciere a otra empresa con derecho a la liberación de impuestos aduaneros, sólo se requerirá el informe favorable de PETROECUADOR. El Estado o PETROECUADOR tendrán prioridad para la compra de tales artículos, la que se hará sin el pago de los impuestos calculados.

3.- LA CONTRATACION PETROLERA: BREVE ANALISIS LEGAL

El artículo 32 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos, en cuanto a la contratación petrolera señala:

“Art. 32. - El Estado autoriza, de acuerdo con las formas contractuales previstas en esta Ley, la explotación de petróleo crudo o de gas natural libre; por lo tanto, los contratistas o asociados, tienen derecho solamente sobre el petróleo crudo o el gas natural libre que les corresponda según dichos contratos”.

“Los contratistas que celebraren contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, podrán suscribir contratos adicionales para la explotación de gas natural libre si encontraren en el área del contrato yacimientos comercialmente explotables”.

“A su vez, los contratistas que celebraren contratos para la exploración y explotación de gas natural libre, podrán suscribir contratos adicionales para la explotación de petróleo crudo si encontraren, en el área del contrato, yacimientos petrolíferos comercialmente explotables”.

“La explotación de yacimientos de petróleos pesados menores de quince grados API, debido a las técnicas especiales que se requieren para su exploración, extracción y transformación en el sitio, a los subproductos minerales que originan y a las industrias conexas a que da lugar, será objeto de una planificación económica integral a cargo del Ministerio del Ramo. Esta clase de explotación estará exenta del pago del valor equivalente a las regalías”.

En materia de contratación petrolera actualmente la modalidad de contrato que se usa es el **contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos**. De esta contratación se encarga Petroecuador, para a través de esta forma contractual, delegar a la contratista la facultad de explorar y explotar hidrocarburos en el área del contrato, realizando en esta actividad, la contratista, por su cuenta y riesgo todas las inversiones, costos y gastos requeridos para la exploración, desarrollo y producción.

Para llevar a término la contratación petrolera, el Presidente Constitucional de la República, expide las bases de la contratación para la “ronda” *de licitación de los contratos de participación*.

Las bases de manera general contienen lo siguiente:

1. *Definición, características y condiciones del contrato;*
2. *Derecho a una participación en la producción fiscalizada del área del contrato;*
3. *Partes contratantes: El Estado ecuatoriano, representado por PETROECUADOR, y la contratista legalmente establecida en el país, adjudicataria del contrato, la que podrá ser empresa nacional o extranjera, estatal o privada, con personería jurídica,*
4. *Objeto del contrato: la exploración y explotación de hidrocarburos en el área del contrato;*
5. *Área del contrato;*
6. *Duración del contrato.- El contrato comprende los siguientes períodos: **Período de exploración.**- El período de exploración **durará hasta cuatro (4) años, prorrogables hasta por dos (2) años más,** previa justificación de la contratista y autorización del Consejo de Administración de PETROECUADOR, Consejo Administración. **Período de explotación** El período de explotación se iniciará con la aprobación del Plan de Desarrollo, por parte del Ministerio del Ramo, presentado por la contratista **y durará hasta veinte (20) años** para petróleo crudo y hasta veinticinco (25) años para gas, prorrogables de acuerdo a los intereses del Estado.*
7. *Ejecución de las operaciones, protección del medio ambiente;*
8. *Plan exploratorio mínimo.- El plan exploratorio mínimo propuesto contendrá entre otros los siguientes aspectos: Levantamiento cartográfico, prospección geológica y geofísica, perforación de pozos exploratorios, de ser requeridos, que atraviesen las formaciones geológicas de interés hidrocarburífero, procesamiento, interpretación y evaluación de la información obtenida, reprocesamiento, interpretación y evaluación de la información anterior a la licitación.*
9. *El financiamiento del Estudio de Impacto Ambiental.*
10. **Participación de la contratista** que se calculará con los parámetros ofertados y convenidos en el contrato. , el cual en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista, del cual efectuará las deducciones y pagará el impuesto a la renta, de conformidad con el Título I de la Ley de Régimen Tributario Interno. **Precio de referencia.** es el precio promedio ponderado por volumen del último mes de ventas externas de hidrocarburos realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente.
11. *Garantías:: garantía de seriedad de la oferta, garantía del período de exploración, garantía para el período de investigación, construcción de infraestructura y desarrollo del mercado, en los contratos de gas natural, garantía de explotación garantía solidaria;*
12. *Seguros, todos los seguros necesarios para cumplir con el contrato, los mismos que se sujetarán a la ley ecuatoriana;*
13. **Sistema tributario aplicable.-** Para efectos del pago del impuesto a la renta y de la participación laboral, se observará la siguiente secuencia: La base imponible se obtendrá restando del ingreso bruto de la contratista, calculado según lo dispuesto en el artículo 9, letra a, del Reglamento para la Aplicación

de la Ley No. 44, los costos y gastos incurridos, según la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre este resultado, se aplicarán el 15% de participación laboral. Finalmente, sobre este último valor neto de la base imponible, se aplicará el 25% del impuesto a la renta. En consecuencia, la tasa tributaria consolidada asciende al 36,25% de la base imponible inicial.

14. **Estabilidad económica del contrato.**- Que se refiere a que los porcentajes de participación de las partes, en la producción del área del contrato, podrán ser ajustados cuando el sistema tributario aplicable al contrato haya sido modificado, para restablecer la economía del contrato, vigente hasta antes de la modificación tributaria;
15. **Contabilidad que se sujetara:** 1) Ley de Régimen Tributario Interno; 2) Reglamentos Generales de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; 3) El Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a los Contratos de Participación; 4) El Contrato; y, 5) Principios de Contabilidad generalmente aceptados en la industria hidrocarburífera;
16. *Adquisición, mantenimiento, importación y propiedad de los bienes del contrato;*
17. *Modificaciones a los contratos de participación;*
18. *Contratos adicionales a los contratos de exploración y explotación de petróleo*
19. *Negociación, adjudicación y suscripción del contrato: Las disposiciones contenidas en estas bases no podrán ser modificadas en la negociación del contrato, y en caso de contradicción entre las estipulaciones del contrato y las de las bases prevalecerán estas últimas.*
20. *Interpretación administrativa, compete al Comité Especial de Licitación, sin perjuicio de que por intermedio del Ministerio de Energía y Minas, se consulte la opinión del Procurador General del Estado, de conformidad con la Ley Orgánica del Ministerio Público;*
21. *Consultoría y arbitraje técnico económico, sobre asuntos técnicos o económicos surgidos de la aplicación del contrato, podrán ser resueltos mediante consultoría o arbitraje, cuyos procedimientos deberán estipularse legalmente en el respectivo contrato;*
22. *Ley aplicable y jurisdicción, se regirá exclusivamente por las leyes del Ecuador, las controversias de carácter legal que se originaren en la interpretación o ejecución de los contratos, se ventilarán ante las Cortes Superiores de Justicia competentes, en trámite verbal sumario, **o si así se pacta en los respectivos contratos, a arbitraje reconocido por ley ecuatoriana.** En el ejercicio de jurisdicción legal la primera instancia se tramitará ante el respectivo Presidente de la Corte Superior, y la segunda instancia ante una de sus salas.*
23. *Idioma, el contrato será redactado en Castellano.*

Es importante anotar que como norma supletoria para la interpretación de los contratos petroleros, se aplica las disposiciones del Código Civil, en especial las del

titulo XIII del Libro Cuarto De las Obligaciones y Contratos, que hacen referencia a la hermenéutica contractual.

También hay que considerar que la contratista, al tenor del artículo 54 de la Ley de Hidrocarburos se encuentra exonerada de primas de entrada, derechos superficiarios, regalías y aportes en obras de compensación y de la contribución de investigación tecnológica. Se establece además, la posibilidad que la contratista **subcontrate** las obras o servicios necesarios para la ejecución del contrato. Las **importaciones o internaciones temporales** de los bienes necesarios para la ejecución de este tipo de contrato se las realiza de acuerdo con la Ley de Hidrocarburos, la Ley Orgánica de Aduanas y su reglamento de aplicación; tales mercaderías pueden entrar y salir del Ecuador observando el **régimen de admisión temporal o depósitos comerciales o industriales pudiendo los mismos ser reexportados o nacionalizados** acorde a las disposiciones contempladas en las citadas leyes.

Entre las formas de terminación contractual propias a todo contrato, se establece la caducidad, como una manera peculiar de finalizar el vínculo obligacional, que se produce principalmente cuando la contratista no ha encontrado yacimientos de crudo durante el período de exploración, cuando no ha cumplido las obligaciones en **plan exploratorio mínimo**.

La normativa legal aplicable a este contrato es la siguiente:

- Ley de Hidrocarburos,
- Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas;
- Ley No.44 y sus reformas;
- Ley de Prevención y Control Ambiental
- Ley Forestal y de Conservación de las áreas naturales y vida silvestre;

- Reglamento de aplicación Ley No.44, en lo referente al contrato de participación;
- Reglamento especial de Licitación para los contratos de participación;
- Reglamento de Contabilidad de Costos para los contratos de participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos;
- Reglamento ambiental para las operaciones hidrocarburíferas;
- Bases de contratación;
- Proforma de contrato;
- Información y requerimientos técnicos, económicos y ambientales particulares de los bloques;
- Instructivos para la presentación de las ofertas;
- Instructivo general para los oferentes;
- Formularios
- Instructivo para la adjudicación de los contratos de participación;
- Instructivo para la evaluación de las ofertas con fines de selección;
- Ejemplo de la metodología de calificación de las ofertas;
- Reglamento de operaciones hidrocarburíferas.

4. - BREVE REFERENCIA A LOS POZOS MARGINALES

Para que un campo se considere marginal se requiere que la producción promedio diaria calculada en base a la producción del último año del campo, sea hasta el uno por ciento de la producción nacional promedio diaria del mismo año; además, que la delegación para la explotación y exploración adicional de estos campos signifique mayor eficiencia económica y técnica en beneficio de los ingresos e intereses del Estado, en comparación con los beneficios económicos y técnicos esperados si se mantuviesen las condiciones de explotación vigentes.

Los contratos para la explotación y exploración adicional de campos marginales no otorgan ni conceden a la Contratista ningún derecho de propiedad sobre el suelo, ni sobre la producción de hidrocarburos resultante de la actividad de explotación y exploración adicional del área del contrato, ni tampoco sobre las áreas que se expropian a favor de PETROECUADOR para la ejecución de este contrato, ni sus servidumbres, ni sobre las obras que allí se realicen.

En cuanto a la celebración y términos de contratos para la exploración y explotación adicional de campos marginales, observarse lo dicho en el ítem 3º, en cuanto al contenido del contrato.

El plazo del contrato tendrá una duración de hasta 20 años, contados a partir de la fecha de vigencia. Las operaciones de producción de la contratista deberán comenzar y continuar ininterrumpidamente en el área del contrato, dentro de los ocho (8) primeros días, contados a partir de la fecha de inscripción del contrato en el Registro de Hidrocarburos (fecha de vigencia). PETROPRODUCCIÓN y la contratista coordinarán la toma de operaciones y precautelarán la no-interrupción de la producción.

B.- ANALISIS LEGAL EN MATERIA DE INVERSION PETROLERA

1. RECOPIACION DE LAS NORMAS DE PROTECCION DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES O BASICOS ESTABLECIDOS EN LA LEGISLACION ECUATORIANA A FAVOR DE LAS COMPAÑIAS PETROLERAS

La norma matriz de protección de los derechos fundamentales establecidos en la Legislación ecuatoriana a favor de las compañías petroleras, lo encontramos en la Constitución Política de la República del Ecuador, cuerpo legal que en su artículo 1º determina que: “**El Ecuador es un Estado social de derecho...**”² con lo que se quiere indicar que la nación se encuentra sometida al ordenamiento interno e internacional.

² Cfr: artículo 1º de la Constitución Política del República del Ecuador. El sentido aquí que se da a la expresión Estado social de Derecho, hace referencia, al Estado de Derecho que implica que en él debe presentarse de manera simultánea y unívoca, tres principios: el de juridicidad, el de control y el de responsabilidad. Así el principio de **juridicidad** implica el respeto al derecho. El principio de **control** establece la necesidad que los órganos del poder público fiscalicen el respeto a la juridicidad. El principio de **responsabilidad** implica que la violación a la juridicidad tiene consecuencias jurídicas en contra de quien la agrede.

Los extranjeros (la constitución no hace distinción, entre personas naturales o jurídicas) gozaran de los mismos derechos que los ecuatorianos³. En materia contractual la Carta Magna señala que al celebrar contratos las instituciones del Estado con personas naturales o jurídicas, dichos actos implican la renuncia a la vía diplomática, al igual que someterse a jurisdicciones extrañas, excepto el caso de convenios.⁴

De igual forma garantiza a nacionales o extranjeros el goce y respeto a sus derechos humanos⁵ en condiciones de igualdad⁶; al libre ejercicio de la libertad de empresa y contratación⁷, a la seguridad jurídica, al debido proceso y acceder a una justicia eficiente⁸.

Se protege también, el desarrollo de las actividades económicas⁹, a contar con servicios públicos eficientes¹⁰, a que el sistema tributario se regule por los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad¹¹.

El Estado en los contratos celebrados con inversionistas, podrá establecer garantías y seguridades especiales, a fin de que los convenios no sean modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase que afecten a sus cláusulas.¹²

En concordancia con el artículo anterior, se viene a complementar la disposición del Código Civil referente a que el contrato es ley para las partes¹³ y está llamado a cumplirse, y por ello en el propio contrato se establece la denominada

³ Idem, artículo 13.

⁴ Idem, artículo 14

⁵ Idem, artículo 16, 17 y 18.

⁶ Idem, artículo 23, numeral 3º

⁷ Idem, numerales 16 y 18.

⁸ Idem, numerales 26, 27.

⁹ Idem, artículo 244, numeral 1º.

¹⁰ Idem, artículo 249, inciso 2º.

¹¹ Idem, artículo 256.

¹² Idem, artículo 271.

cláusula de estabilización económica¹⁴, mediante la cual se da la posibilidad de realizar ajustes económicos a los contratos en caso de producirse reformas legales que ateten o perjudiquen los intereses económicos adquiridos, sobre todo que afecten el sistema tributario.

La Codificación a la Ley de Hidrocarburos, garantiza la libre competencia por parte del sector privado, en todas las actividades de hidrocarburos¹⁵, la facultad de celebrar contratos con el Estado para la exploración y explotación de hidrocarburos¹⁶, el derecho a impugnar los actos jurídicos de las instituciones públicas relacionadas con esta materia¹⁷, la garantía de los períodos de exploración y explotación de crudo y gas natural¹⁸, de ser necesaria la modificación de los contratos petroleros¹⁹, exenciones en el pago de primas, derechos superficiales, regalías y aportes para obras complementarias, entrándose de los contratos petroleros de prestación de servicios²⁰, cesión de derechos parciales o totales establecidos en el contrato²¹.

Entre otras, las normas citadas son las que se han considerado fundamentales, respecto a la protección de los derechos fundamentales de las compañías dedicadas a la exploración y explotación de hidrocarburos en el Ecuador.

2. - LA TRIBUTACION EN LA ACTIVIDAD DE EXPLORACION PETROLERA

¹³ Cfr. Artículo 1588

¹⁴ Bases de Contratación de los contratos de participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, Decreto Ejecutivo No. 1416, publicado en Registro Oficial No. 364 de 21 de enero de 1994.

¹⁵ Cfr: Codificación a la Ley de Hidrocarburos, Decreto Supremo NO. 2967, Registro Oficial No. 711, de noviembre de 1978, artículo 1.A (1.1.)

¹⁶ Ídem, artículo 2.

¹⁷ Ídem, artículo 10

¹⁸ Ídem, artículo 23.

¹⁹ Ídem, artículo 31.1.

²⁰ Ídem, artículo 54.

²¹ Ídem, artículos: 12, literal d); 74, N° 11; 79.

El Comité Especial de Licitaciones(CEL), formula para la licitación un *plan exploratorio mínimo*,²² con especificaciones técnicas, económicas y ambientales particulares para cada uno de los bloques.

La contratista pone en conocimiento del CEL, el referido plan el que debe cumplirlo dentro de las especificaciones, contempladas en el contrato.

Durante este periodo, que al decir del artículo 23 CLH²³ tendrá una duración de cuatro años, los que se pueden prorrogar por dos años, previa autorización de Petroecuador.

Posterior al período de exploración y antes de iniciar el período de explotación, la contratista tendrá derecho a un período de desarrollo del mercado y de construcción de la infraestructura necesaria para el efecto, cuya duración será de cinco (5) años prorrogables de acuerdo a los intereses del Estado. La contratista iniciará el período de explotación previa autorización de PETROECUADOR.

Puede suceder, que durante el período de exploración, la contratista haya ya construido la infraestructura necesaria para la explotación de hidrocarburos, y en ese evento, y en un lapso anticipado a la explotación, en efecto descubra petróleo crudo, debiendo en este supuesto solicitar la autorización al Ministerio de Energía y Minas para la *explotación anticipada*, esta explotación anticipada no da lugar al inicio del **período de explotación, para la y se aplicarán los mismos porcentajes acordados en el contrato de participación.**²⁴

²² *El Plan Exploratorio Mínimo* es el conjunto de actividades e inversiones que se compromete a realizar la contratista durante el período de exploración, cuyas especificaciones técnicas, económicas y ambientales constaran en los respectivos contratos.

²³ Codificación a la Ley de Hidrocarburos.

²⁴ Infra 3. - Devolución del Impuesto al Valor Agregado: Contrato de Participación (Cuenta: costos y gastos)

El impuesto a la renta, lo declara la compañía, de acuerdo al ingreso bruto, del cual efectuará las deducciones de conformidad con lo establecido en la LRTI²⁵ sobre ese resultado se aplicara el 15 % de participación laboral, y finalmente se aplicara el 25% de impuesto a la renta conforme lo determina el artículo 37 inciso primero de la Ley de Régimen Tributario, en cuanto hace relación al contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos.

Excepción a la tributación descrita en el párrafo anterior, lo constituye cuando es una modalidad contractual distinta, como el contrato de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos al que se le aplicará, lo dispuesto por el artículo 85, de la citada ley, que considerada la tarifa del 44.4% sobre las utilidades obtenidas. En caso de inversión de utilidades en el país, esta tarifa se reducirá al 25% sobre los montos reinvertidos.

Exenciones: en los contratos de prestación de servicios para la exploración y explotación, la contratista esta exenta de los siguientes pagos (precios públicos):

- Primas de entrada;²⁶
- Derechos superficiares;²⁷
- Regalías²⁸
- Aportes en obras de compensación²⁹

²⁵ Ley de Régimen Tributario Interno.

²⁶ Cfr: Art. 54 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos

²⁷ Ídem.

²⁸ Ídem

²⁹ Ídem

- Para la educación e investigación técnica, cuando se trata de contratos específicos de servicios para la exploración y explotación adicional de campos marginales, o de participación.³⁰
- A la entrega de áreas de reinversión³¹
- A la entrega de bienes al Estado;³²
- Regalía a los operadores de contratos de prestación de servicios;³³
- Al pago por utilización de aguas y materiales de construcción³⁴

3. - DEVOLUCION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO: CONTRATO DE PARTICIPACION (CUENTA: COSTOS Y GASTOS)

La figura de la devolución del impuesto al valor agregado(IVA) pagado en la importación de bienes o la compra local y servicios requeridos para la producción de petróleo crudo que ha sido exportado o entregado a Petroecuador para su exportación, tiene su punto de origen en el **derecho del contribuyente a recuperar el IVA pagado con ocasión de la importación o adquisición local de bienes y servicios empleados para la producción de bienes exportados.**³⁵

Para que esta **devolución** tenga lugar, el sujeto pasivo, una vez **realizada la exportación** deberá presentar al Servicio de Rentas Internas la **solicitud acompañando copias certificadas de los comprobantes de ventas, documentos de importación, y exportación.**³⁶

³⁰ Ídem

³¹ Idem, artículo 20, inciso 4

³² Idem, artículo 29, inciso 4°.

³³ Idem, artículo 49, inciso 4°.

³⁴ Ídem, artículo 52

³⁵ Cfr. Artículo 65 y 69 A de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es importante sentar el principio de que los “tributos no se exportan”, y por ello, nace o tiene mayor punto de apoyo la institución de la devolución del IVA pagado con ocasión de la importación o adquisición local de bienes y servicios empleados para la producción de bienes exportados.

El artículo 54 de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI), en su numeral octavo, señala las actividades, transferencias, gravadas con tarifa cero, y en específico dice:

“Artículo 54. - Transferencias o importaciones con tarifa cero. Tendrán tarifa cero las trasferencias e importaciones d e los siguientes bienes”:

“8. - Las que se exporten”

La razón de ser de la tarifa cero y su posterior devolución tiene su origen en facilitar a la administración tributaria la recaudación de este tributo indirecto, pues en caso de producirse una exoneración a la transferencia en sitio, la dificultad práctica sería para la administración en determinar tales exoneraciones, y los montos reales de las mismas, de esta forma se afianza aún más el principio de no exportación de los tributos, siendo así, la Administración ha introducido el principio del **crédito tributario**³⁷ y la reembolsidad del IVA, en los casos ya señalados.

Como condición para que opere la referida devolución debe producirse dos eventos:

- ***Pago del IVA en la adquisición e importaciones de bienes y servicios en el mercado formal***

³⁶ Cfr: artículo 169 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

³⁷ Cfr: artículo 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

- ***El cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en los sistemas de facturación y devolución del crédito tributario.***

En el ***contrato de participación*** el Estado entrega a la contratista las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos a cuenta y riesgo de las compañías petroleras, a cambio de una participación en la producción fiscalizada del petróleo crudo. Este contrato se caracteriza por lo siguiente: *a) La contratista realiza las actividades de exploración y explotación, b) La contratista asume el riesgo, c) La contratista una vez iniciada la producción tiene derecho a un porcentaje de participación, porcentaje que ya se establece en el contrato, d) Esta participación valorada al precio de venta de los hidrocarburos del área del contrato, en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista de cual se efectuará las deducciones y pagara el impuesto a la renta, conforme a la Ley.*³⁸

El artículo 9, del Reglamento para la aplicación de la Ley No.44, reformativa a la Ley de Hidrocarburos, en cuanto al contrato de participación, en lo principal nos indica que:

- a) Iniciada la producción de hidrocarburos, que será medida en el centro de fiscalización y entrega, la contratista tendrá derecho a su participación en la producción del área del contrato, la cual se calculará sobre la base de los porcentajes acordados en el contrato, en función del volumen de los hidrocarburos producidos, y de acuerdo a la fórmula establecida en las bases de contratación.*
- b) El Estado por intermedio de PETROECUADOR, recibirá su participación en el centro de finalización y entrega, que será medida en el centro de fiscalización y **calculada de acuerdo a la fórmula establecida en las bases de contratación.***
- c) La participación del Estado en los contratos de petróleo crudo, en ningún caso será menor a 12.5 por ciento de la producción total fiscalizada del área del contrato, cuando el volumen sea menor a 30.000 barriles diarios, al 14 por ciento cuando ésta se encuentre entre 30.000 y 60.000 barriles diarios y al 18.5 por ciento cuando la producción supere 60.000 barriles diarios. Estos límites no rigen para el caso de los contratos de gas natural libre, conforme al artículo 19 de la Ley No. 44, que deroga el artículo 38 de la Ley de Hidrocarburos.*

³⁸ Cfr: artículo 12.1 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos

- d) *Se entenderá como el porcentaje equivalente a las regalías que corresponda a los partícipes, aquel que se calcule en base de la producción total fiscalizada de petróleo crudo del área del contrato; esto es, el resultante de la suma de las participaciones del Estado y de la contratista.*
- e) *Ingreso bruto: la participación de la contratista, calculada a precio de venta, el cual en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista, del cual efectuará las deducciones y pagará el impuesto a la renta, de conformidad con las normas establecidas en el Título Primero de la Ley de Régimen Tributario Interno,*
- f) *En caso de que la contratista optare por recibir su participación en dinero, previo acuerdo con PETROECUADOR, por un período no menor de un año, las partes convendrán las condiciones de la negociación; no obstante, para efectos tributarios, el ingreso bruto de la contratista será el precio real de venta que, igualmente, no podrá ser menor del precio de referencia. **Precio de referencia en el contrato de petróleo crudo: es el precio promedio ponderado por volumen del último mes de ventas externas de petróleo crudo realizadas por PETROECUADOR, de calidad equivalente.**³⁹*

El punto crítico que daría lugar a solicitar efectivamente la devolución del IVA, respecto a las actividades petroleras realizadas en la exploración y explotación de petróleo en los contratos de participación es determinar **el hecho si la compañía petrolera en función del citado contrato ya consideró al IVA o no dentro de sus reembolsos de inversiones, costos o gastos guardando consistencia con el Reglamento de Contabilidad de Costos de los Contratos de Participación o si formó parte de los activos.**

De no haberlo considerado así, la compañía estaría habilitada a solicitar la devolución del IVA como crédito tributario.

Por ello, si la empresa petrolera registró en su estado contable en el costo el IVA pagado en sus adquisiciones, no podría beneficiarse del procedimiento de devolución, el derecho no le faculta a un reembolso del mencionado impuesto al valor agregado.

4. - LOS CONTRATOS CONEXOS Y SU TRIBUTACION

Como contratos conexos para la exploración y explotación de hidrocarburos son aquellos que celebra la **contratista** durante la ejecución del contrato principal, y

³⁹ Cfr: artículo 9 del Reglamento a la No. 44.

producto del descubrimiento de yacimientos de gas natural libre, comercialmente explotable, localizados en el área del contrato, tendrá derecho a la celebración de **contratos adicionales** para su explotación de acuerdo a lo previsto en el artículo 32, incisos 2 y 3; artículo 35 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos, que señala:

“Art. 32. El Estado autoriza, de acuerdo con las formas contractuales previstas en esta Ley, la explotación de petróleo crudo o de gas natural libre; por lo tanto, los contratistas o asociados, tienen derecho solamente sobre el petróleo crudo o el gas natural libre que les corresponda según dichos contratos.”

“Los contratistas que celebraren contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, podrán suscribir contratos adicionales para la explotación de gas natural libre si encontraren en el área del contrato yacimientos comercialmente explotables.”

“A su vez, los contratistas que celebraren contratos para la exploración y explotación de gas natural libre, podrán suscribir contratos adicionales para la explotación de petróleo crudo si encontraren, en el área del contrato, yacimientos petrolíferos comercialmente explotables.”

“La explotación de yacimientos de petróleos pesados menores de quince grados API, debido a las técnicas especiales que se requieren para su exploración, extracción y transformación en el sitio, a los subproductos minerales que originan y a las industrias conexas a que da lugar, será objeto de una planificación económica integral a cargo del Ministerio del Ramo. Esta clase de explotación estará exenta del pago del valor equivalente a las regalías.”

“Art. 35. - El Estado, a través de PETROECUADOR, en cualesquiera de las formas establecidas en el artículo 2 de esta Ley, podrá celebrar ***contratos adicionales con sus respectivos contratistas o asociados o nuevos contratos con otros de reconocida capacidad técnica y financiera para utilizar el gas proveniente de yacimientos petrolíferos, con fines industriales o de comercialización, y podrá, así mismo, extraer los hidrocarburos licuables del gas que los contratistas o asociados utilizaren en los casos indicados en el artículo anterior.***”

La finalidad de estos **contratos adicionales** es la proporcionar las condiciones técnicas y económicas suficientes para las partes, que hagan factible el desarrollo y puesta en producción de estos yacimientos.

Podemos considerar dentro de estos contratos adicionales a los **subcontratos** que realiza la contratista bajo su responsabilidad y riesgo, para llevar a cabo las obras o servicios necesarios para la ejecución del contrato principal.

Los contratos adicionales en sus dos formas: simplemente adicionales, en cuales intervienen Petroecuador y el contratista empresa de exploración y explotación de hidrocarburos; y subcontratos: en los cuales interviene la contratista (compañía petrolera) y el contratado (de preferencia empresa nacional), deben tener en ambos casos la aprobación de Petroecuador. En ambos contratos las partes se someterán a las disposiciones legales vigentes y al contenido del contrato principal de exploración y explotación de hidrocarburos, en cualquiera de sus modalidades.

En ningún caso el valor del subcontrato será cargado, será incrementado por la contratista, a título de recargo (overhead), honorarios profesionales, intereses, gastos administrativos, cargos adicionales, utilidades o bajo cualquier otra denominación.

La forma como tributarían esos contratos, es como la de cualquier sociedad, acorde lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno.⁴⁰

5. - TRASLADO DE TRIBUTOS.

El Código Tributario, entre otras leyes de carácter tributario, es el cuerpo legal que regula las relaciones entre los sujetos activos y pasivos de la relación tributaria, y que se originan en la creación, imposición y recaudación de tributos, los mismos

que, deben observar el principio de reserva de ley, y las máximas constitucionales de igualdad, proporcionalidad y generalidad, la no confiscatoriedad, y el de capacidad económica de los contribuyentes, entre los principales.

Dada que la obligación tributaria es exigible a partir que de la fecha en que la ley señala para el efecto, y que el sujeto pasivo: contribuyente, responsable, responsable por representación, responsable como adquirente o sucesor, agentes de retención y de percepción, deben satisfacer la obligación tributaria, estos no pueden en primer termino trasladar la carga tributaria a un tercero, mediante estipulaciones contractuales, como así lo manda el artículo 19 del Código Tributario al decir que:

“Art. 19. - Estipulaciones con terceros.- Las estipulaciones contractuales del sujeto pasivo con terceros no pueden modificar la obligación tributaria ni el sujeto de la misma. Con todo, siempre que la Ley no prohíba la traslación del tributo, los sujetos activos podrán exigir, a su arbitrio, la respectiva prestación al sujeto pasivo o a la persona obligada contractualmente.”

Aplicando este principio a la tributación de las compañías petroleras encargadas de la exploración y explotación de hidrocarburos, estas de derecho no podrían trasladar la carga de sus obligaciones tributarias, al realizar contratos adicionales y subcontratos relacionados con la actividad hidrocarburífera para la que fueron seleccionadas, a las compañías adjudicatarias de los referidos contratos conexos.

Expresamente la compañía petrolera, a través del contrato de exploración y explotación de hidrocarburos, acepta pagar el impuesto a la renta de conformidad con

⁴⁰ Cfr: supra 2 y 3: La Tributación en la actividad de Exploración Petrolera, la Devolución del Impuesto al Valor Agregado.

las normas previstas en el Título I de la Ley de Régimen Tributario Interno; es decir, no lo puede trasladar a ninguna persona jurídica, distinta a ella.

Por ello este tipo de contratos han considerado, en caso de cambios en el sistema tributario del país contratante, la denominada **cláusula de estabilidad económica** por medio de la cual los porcentajes de participación de las partes serán ajustados para restablecer la economía del contrato vigente hasta antes de la modificación tributaria.

CAPITULO II

CONTROL PETROLERO EN ECUADOR

ANALISIS CONSTITUCIONAL DE LOS ORGANISMOS QUE EJERCEN EL CONTROL DE LA ACTIVIDAD PETROLERA.

1.- CONTROL: NORMATIVA LEGAL.

La Constitución Política de la República del Ecuador, como norma suprema señala en su artículo 119, que las instituciones del Estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la ley, tendrán el deber de coordinar sus acciones para la consecución del bien común, y además que aquellas instituciones que la Constitución y la ley determinen, gozarán de autonomía para su organización y funcionamiento; marco constitucional base, para delimitar las atribuciones de los órganos de control institucional, en general; y en especial los referidos al ámbito de la actividad petrolera.

Continuando con el mandato establecido en la norma constitucional y conforme lo determina el propio artículo 6° de la Ley de Hidrocarburos, corresponde a la Función Ejecutiva la formulación de la política de hidrocarburos, y a su vez los organismos encargados de desarrollar de dicha política, de ejecutarla y aplicarla de modo obligatorio como son: el Ministerio de Energía y Minas, Petroecuador y el Ministerio de Defensa Nacional, éste último en lo que respecta a la seguridad nacional.

El Ministro del Ramo es el funcionario encargado de la ejecución de la política de hidrocarburos aprobada por el Presidente de la República, así como de la aplicación de la presente Ley de Hidrocarburos, estando facultado para dictar los reglamentos y disposiciones que se requieran.

. Esta normatividad comprenderá lo concerniente a la prospección, exploración, explotación, refinación, industrialización, almacenamiento, transporte y comercialización de los hidrocarburos y de sus derivados, en el ámbito de su competencia.

El organismo especializado del control petrolero, es la ***Dirección Nacional de Hidrocarburos***. Este organismo de control es de carácter técnico, administrativo, dependiente del Ministerio de Energía y Minas. Su función es la de controlar y fiscalizar las operaciones de hidrocarburos en forma directa o mediante la contratación de profesionales, firmas o empresas nacionales o extranjeras especializadas.

A la Dirección Nacional de Hidrocarburos, le corresponde entre sus obligaciones la de velar por el cumplimiento de las normas de calidad, cantidad, confiabilidad, continuidad, oportunidad y seguridad, sobre la base de los reglamentos que expida el Ministro del ramo.

PETROECUADOR contribuirá con el aporte del dos por mil de su presupuesto consolidado de operaciones, para financiar los costos de las auditorías que debe realizar la Dirección Nacional de Hidrocarburos, conforme a la Ley. Este ingreso de carácter tributario viene a constituirse en una contribución parafiscal.

La Dirección Nacional de Hidrocarburos conservará el Registro de Hidrocarburos, en el que deberán inscribirse, principalmente las escrituras de constitución, prórroga o disolución de las empresas petroleras de nacionalidad ecuatoriana, todos los instrumentos de domiciliación en el Ecuador de las empresas petroleras extranjeras, los contratos sobre hidrocarburos que haya suscrito el Estado o celebre PETROECUADOR, las cesiones parciales o totales de los derechos establecidos en los contratos antes señalados; los

instrumentos que acrediten la representación legal de las empresas petroleras; y, las declaraciones de caducidad.

La competencia de la Dirección Nacional de Hidrocarburos en el control de la actividad petrolera, también lo reconoce la propia Ley Especial de la Empresa Estatal Petróleos del Ecuador (Petroecuador) y sus Empresas Filiales, al manifestar en su artículo 11 que PETROECUADOR estará sujeto al control de la Dirección Nacional, siendo ésta la encargada de realizar el control técnico-operativo, de acuerdo con lo que dispone la Ley de Hidrocarburos y sus Reglamentos; sin embargo el mismo artículo en su literal b) **da una competencia adicional, a otro organismo del estado**, para que realice actividades de control a la actividad petrolera. *Así faculta a la Contraloría General del Estado para realizar exámenes especiales cuando lo juzgare conveniente.*

A más de lo enunciado la Contraloría General del Estado, anual y obligatoriamente, debe realizar auditorías de los estados financieros de los ejercicios económicos, en coordinación con la Superintendencia de Compañías, para lo cual el Presidente Ejecutivo de PETROECUADOR enviará dichos estados financieros hasta el 28 de febrero de cada año y la Contraloría General del Estado presentará su informe de auditoría hasta el 30 de abril del mismo año.

El Reglamento de Operaciones Hidrocarburíferas, en su artículo 76, y al referirse a los métodos de control, da la posibilidad a la Dirección Nacional de Hidrocarburos para realizar en cualquier momento operaciones de control cuando así lo considere necesario.

El citado reglamento en su artículo 78, obliga a Petroecuador y a las contratistas incluyendo sus operadoras, a proporcionar a la Dirección Nacional de Hidrocarburos, según el caso, en cualquier momento, todas las facilidades de acceso requeridas en el área del contrato o en el lugar en el que estén operando, a fin de que el personal de control designado por la Dirección Nacional de Hidrocarburos, pueda cumplir con sus labores de fiscalización y supervisión, respectivamente, incluyendo facilidades de alojamiento, alimentación y transporte para dicho personal.

Sobre la base de la normativa legal queda claro que la Dirección Nacional de Hidrocarburos es el organismo facultado constitucional y legalmente para ejercer el control principal de la actividad petrolera y la Contraloría General del Estado es el organismo de control (posterior) de la citada actividad.

2.- DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y DE LOS TRIBUTOS CAUSADOS

2.1.- Recurso administrativo ante el mismo órgano

Es importante en este punto, *distinguir los recursos propiamente administrativos, de los recursos de carácter administrativo tributario.*

Las *resoluciones de carácter administrativo*, que dicten los distintos órganos de control petrolero, en primera instancia podrán ser recurridas ante la autoridad de quien emanó el acto, y de los resuelto por ellos, se podrá recurrir ante el Tribunal de lo Contencioso – Administrativo, acorde con lo dispuesto para esta materia por el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado.

En la primera fase la impugnación estaría regulada, en cuanto a su formalidad a las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, conforme lo determina el artículo 10 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 1º y 2º del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, que al referirse a su ámbito de aplicación manifiesta que instituye principalmente la estructura general, el funcionamiento, *el procedimiento administrativo común y las normas sobre responsabilidad de los órganos y entidades que integran la Administración Pública Central e Institucional y que dependen de la Función Ejecutiva.*

Conforme al artículo 174 del citado Estatuto⁴¹, el reclamo puede ser enderezado ante el mismo órgano de quien emanó el acto (recurso de reposición) o ante el superior, acorde con lo facultado por el artículo 178 del mismo cuerpo legal (recurso de revisión).

En cuanto al contenido del reclamo el artículo, 180 del ya nombrado Estatuto, determina los requisitos mínimos, que debe considerarse, así: a) El nombre y apellidos del recurrente, así como la identificación personal del mismo; b) El acto que se recurre y la razón de su impugnación; c) Lugar, fecha, firma del recurrente, identificación del lugar o medio que se señale a efectos de notificaciones; d) Órgano de la Administración Pública Central o unidad administrativa al que se dirige; e) La pretensión concreta que se formula; f) La firma del compareciente, de su representante o procurador y la del abogado que lo

⁴¹ En cuanto a la naturaleza jurídica del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, antes de las reformas constitucionales de 1998, este instrumento constituía un **Decreto-Ley Delegada**, es decir su rango era de ley, esto en virtud de la **delegación legislativa**, que consiste en la orden del legislador para que la Administración expida normas que integren la ley formal expedida las mismas. Así fue como y sobre la base de lo dispuesto por el artículo 17 y 40 de la Ley de Modernización del Estado, el Presidente de la República dictó el citado Estatuto. Sin embargo ahora, el Estatuto, conforme lo dispone el artículo 141, numeral 6 y 171 numeral 9, ambos de la Constitución,

patrocina; y, g). Las demás particularidades exigidas, en su caso, por las disposiciones específicas.

El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadera intención y carácter.

El Reglamento sustitutivo del Reglamento Operaciones Hidrocarburíferas⁴², en su artículo 82, le confiere *una facultad normativa* al Ministerio de Energía y Minas para que ese organismo de Estado mediante la expedición de resoluciones y normas modificatorias o complementarias, regule la industria petrolera, y a la vez reforme este reglamento para mantenerlo acorde a las necesidades que surjan en un futuro.

En lo que respecta **a la materia tributaria**, las compañías petroleras, por no estar de acuerdo con actos de determinación tributaria, pueden presentar sus respectivos *reclamos administrativos tributarios* ante el propio organismo responsable de su expedición, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva⁴³, reclamo que deberá cumplir los presupuestos exigidos por el artículo 114 del mismo Código.

Llevada al trámite el respectivo reclamo, la autoridad competente impulsará de oficio el procedimiento, debiendo en la tramitación atender oportunamente los pedimentos y solicitudes del interesado, ordenando en una misma providencia la práctica de todas las diligencias de trámite.

tiene la categoría de reglamento, quedando libre la Administración de inhibirse al trámite de estos recursos.

⁴² Registro Oficial N° 671 de 26 de septiembre del 2002

⁴³ Cfr: artículo 110 del Código Tributario

La autoridad llamada a dictar la resolución correspondiente podrá designar a un funcionario de la misma administración para que, bajo su vigilancia y responsabilidad, sustancie el reclamo o petición, suscribiendo providencias, solicitudes, despachos, y demás actuaciones necesarias para la tramitación de la petición o reclamo. Las resoluciones que tome el delegado tendrán la misma fuerza jurídica y podrán ser susceptibles de los recursos que tienen las resoluciones de la autoridad tributaria que delegó.

El procedimiento administrativo de los reclamos faculta a los reclamantes a poder examinar en las oficinas de la Administración los expedientes de sus reclamos e informarse de ellos en cualquier estado de la tramitación.

Si la Administración tributaria, o el administrado requieren datos o informes de otros órganos de la Administración Pública o Semipública, para sostener de mejor manera sus caso, la propia administración deberá remitir las comunicaciones necesarias para garantizar de mejor manera el derecho de petición y el del debido proceso.

Los datos e informes serán enviados en el plazo de cinco días, salvo que se solicite por el informante un término mayor por razones fundadas.

La falta de los datos o informes requeridos, no interrumpirá el plazo que la Autoridad Administrativa tiene para resolver el reclamo, a menos que aquellos hubieren sido solicitados por el reclamante, o se trate del caso previsto en el inciso segundo del artículo anterior.

En cuanto prueba⁴⁴ el procedimiento administrativo admite todos los medios de prueba que la Ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria. Se concederá plazo probatorio⁴⁵ cuando lo solicite el reclamante o interesado o sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia del reclamo. Será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.

La autoridad Administrativa podrá, si a su juicio fuere necesario, señalar día y hora para la realización de una audiencia⁴⁶, en la que el interesado alegue en su defensa o se esclarezcan puntos materia de la reclamación.

Si en la tramitación del reclamo, la autoridad administrativa observa hechos no considerados en el acto de determinación tributaria que lo motiva, dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementario⁴⁷.

Realizado este acto, se correrá traslado al interesado, por el plazo de veinte días, dentro del que se podrá presentar todas las pruebas contra los resultados del nuevo acto. Vencido el plazo, comenzará a correr el lapso que se le concede a la Administración para dictar Resolución, que se referirá al acto inicial y al complementario.

⁴⁴ Cfr: artículo 121 del Código Tributario

⁴⁵ Ídem artículo 122.

⁴⁶ Ídem artículo 123.

⁴⁷ Ídem artículo 124.

La Administración tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse motivadamente, mediante resolución⁴⁸.

Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.

En el caso de las empresas petroleras se presentó el siguiente escenario legal que motivó sendos reclamos administrativos por la no devolución del impuesto al valor agregado (IVA), en los que respecta a los contratos de participación, sujetos a la siguiente normativa legal que se detalla a continuación:

La Ley de Régimen Tributario Interno fue reformada con la Ley 99-24 publicada en suplemento a Registro Oficial No.181, de 30 de mayo de 1999, en dicha reforma se agregó el Art. 69A que hace referencia al IVA pagado en actividades de exportación.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno respecto del trámite de devolución del IVA a los exportadores en el Art. 169 señala que los exportadores de bienes pueden obtener dicha devolución del IVA pagado en la importación o adquisición local de insumos, materias primas y de servicios utilizados en los productos elaborados y exportados por el fabricante o productor, según el caso, luego de realizar la exportación podrá presentar al Servicio de Rentas Internas la solicitud correspondiente cumpliendo con los demás requisitos establecidos en el mismo artículo.

⁴⁸ Cfr: Decreto Ley 05, Art. 21, Registro Oficial No. 396, de 10 marzo de 1994, reformado por el literal b) del artículo. 49 de la Ley 99-24, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 181 de 30 abril de 1999 y a su vez por el artículo 60, literal b) de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325 de 14 de mayo del 2001.

Amparados en dichas reformas a la ley y su reglamento, los exportadores pueden solicitar la devolución del IVA por las ventas realizadas al exterior y por las cuales ha generado un crédito tributario que no puede ser compensado porque no tienen ventas internas y además exportan toda su producción, ***como lo señalan las empresas petroleras que exportan hidrocarburos.***

Consecuentemente, las compañías petroleras que han firmado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos con el Estado por intermedio de Petroecuador, han solicitado la devolución del IVA por sus exportaciones de hidrocarburos.

La Ley de Hidrocarburos en el artículo innumerado, a continuación del artículo 12, agregado por el artículo 4 de la Ley 44, publicada en el Registro Oficial 326, de 29 de noviembre de 1993, define a los contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos, como: “...*aquellos celebrados por el Estado por intermedio de PETROECUADOR, mediante los cuales delega a la contratista con sujeción a lo dispuesto al Art. 46 (actual 247) de la Constitución Política de la República, la facultad de explorar y explotar hidrocarburos en el área del contrato, realizando por su cuenta y riesgo todas las inversiones, costos y gastos requeridos para la exploración, desarrollo y producción. La contratista tiene el derecho a una participación en la producción del área del contrato, la cual se calculará a base de los porcentajes ofertados y convenidos en el mismo, en función del volumen de hidrocarburos producidos.*”

Por lo tanto, y al decir del Servicio de Rentas Internas las inversiones, costos y gastos son consideradas en las ofertas para la adjudicación de los contratos de

participación y conforme al Reglamento del Sistema Especial de Licitación para los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos⁴⁹.

Adicionalmente son consideradas en las Bases de Contratación para Contratos de Participación⁵⁰ y en las Bases de Contratación para la octava ronda de licitaciones de los contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos⁵¹.

Respecto de las inversiones, costos y gastos de las contratistas de campos marginales se estará a lo que determina el Reglamento del sistema especial de licitación para los contratos de explotación y exploración adicional de campos marginales⁵², además de lo que se establece en las Bases de Contratación para la explotación de petróleo crudo y la exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales de Petroecuador⁵³.

Accesoriamente, en el Art. 16 del Reglamento para la aplicación de la Ley 44 reformativa de la Ley de Hidrocarburos⁵⁴, trata de la estabilidad económica que señala: *“Los porcentajes de las partes en la producción del área de contrato serán ajustados cuando el sistema tributario, aplicable al contrato haya sido modificado, para restablecer la economía del contrato, vigente hasta antes de la modificación tributaria.”* ; **es decir, nuevamente se entenderían incorporados los impuestos dentro de la participación de las partes y consecuentemente integrados a los costos y gastos que influyen en la economía del contrato (criterio sostenido por el Servicio de Rentas Internas)**⁵⁵.

⁴⁹ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1415, publicado en Registro Oficial N° 364, de 21 de enero de 1994.

⁵⁰ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1416, de 21 de enero de 1994.

⁵¹ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 2845, publicado en Registro Oficial N° 729, de 3 de julio de 1995.

⁵² Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1635, publicado en Registro Oficial N° 419, de 13 de abril de 1994.

⁵³ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1327-A, publicado en Registro Oficial N° 305, de 27 de abril de 1998.

⁵⁴ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1417, publicado en Registro Oficial N° 364 de 21 de enero de 1994.

Igualmente en los contratos para la explotación de campos marginales en el Art. 7.5 de las Bases de contratación para la explotación de petróleo crudo y la exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales de Petroecuador⁵⁶, determina sobre la estabilidad económica lo siguiente: *“Los porcentajes de participación de las partes en la producción fiscalizada del área del contrato serán ajustados cuando el régimen tributario aplicable haya sido modificado, para restablecer la economía del contrato, vigente hasta antes de la modificación tributaria.”*

Estudiada dicha normativa el Servicio de Rentas Internas entendió que en esa modalidad de contratación, la contratista por su cuenta y riesgo se compromete a realizar todas las inversiones, costos y gastos requeridos para la exploración, desarrollo y producción.

A cambio el Estado le entrega una participación en la producción fiscalizada. Entonces, para llegar al cálculo de dicha participación como forma de pago y conforme a la legislación anotada hasta aquí, **la participación que recibe la contratista reconoció sus inversiones, costos y gastos para la obtención del crudo, incluyendo los impuestos que generaría tal actividad como el impuesto al valor agregado (IVA).**

En resumen el Servicio de Rentas Internas, para la no devolución del IVA, a las empresas petroleras, fundamenta su posición en lo siguientes puntos:

1. En las diferentes modalidades de contratación el Estado ya reconoció a las empresas petroleras el IVA pagado en sus actividades, por cuanto las Empresas Petroleras incluyeron el IVA en sus Costos y Gastos. La estructura de costos y los beneficios a repartir entre las partes, producto de esa evaluación financiera se

⁵⁵ De las entrevistas realizadas a varios funcionarios del Servicio de Rentas Internas.

mantiene, solo que bajo esta modalidad, el Estado lo reconoce a través de la participación. Los contratos modificatorios de prestación de servicio a participación y los contratos de campos marginales fueron negociados antes de la Ley 99-24 que perfecciona la figura de devolución de IVA a exportadores, por lo que las empresas no pudieron prever su devolución. Las empresas siempre registraron al costo el IVA pagado en sus adquisiciones. Para beneficiarse del procedimiento de devolución realizaron reclasificaciones contables, presentando grandes inconsistencias en sus declaraciones.

2. Los contratos de participación y campos marginales, contemplan **cláusulas de estabilidad económica** que garantizan la rentabilidad de las partes. La devolución del IVA a las Empresas Petroleras por parte del SRI implicaría una participación mayor de las compañías en desmedro de la participación del Estado, que en algunos casos violaría lo dispuesto en el Art. 9 del Reglamento para la aplicación de la Ley 44 reformativa de la Ley de Hidrocarburos. Los contratos cuidan de la estabilidad económica en caso de modificación del régimen tributario y otros eventos. Todos los contratos fueron negociados con anterioridad a la vigencia de la Ley 99-24, por tanto la devolución del IVA, así como las modificaciones contables para acogerse a este mecanismo, violan el principio de estabilidad económica. Antes de mayo 99 no existía la figura de devolución del IVA por actividades de exportación y muchas compañías Petrolera ya operaban con contratos de participación, verificándose que el IVA fue contabilizado al costo en cada adquisición efectuada por las empresas.
3. La devolución del IVA a las Empresas Petroleras, contratistas de Petroecuador, significaría una doble devolución del IVA y por tanto no sería equitativo. El Estado

⁵⁶ Cfr: Decreto Ejecutivo N° 1327, publicado en Registro Oficial N° 305 de 27 de abril de 1998.

reconoce ya un porcentaje de participación a los contratistas por sus inversiones, costos, gastos, impuestos, tasas y demás contribuciones, más una utilidad; si además devolvería el IVA por la exportación de petróleo, existiría doble pago por parte del Estado: a través de Petroecuador en un primer momento y luego por el SRI, beneficiando exclusivamente a este sector. A diferencia de los otros exportadores, en la actividad petrolera existen contratos previos en los que el Estado reconoce una participación con la cual reembolsa, restituye o devuelve a las Empresas Petroleras el IVA que han pagado en sus adquisiciones, con lo que además, se cumple el principio de no exportación de impuestos.

4. Las solicitudes presentadas por las Empresas Petroleras presentan grandes distorsiones al incluir gastos no relacionados a la actividad petrolera.
5. El IVA reclamado por las Empresas Petroleras durante el 2001, excede en 5 veces el Impuesto a la Renta Pagado por las mismas durante el año 2000.

En síntesis este fue el escenario que motivó la diferencia de criterio legales entre las empresas de petroleras y el Servicio de Rentes Internas; que a la postre derivó, de algunas de ellas, en la interposición de los recursos de revisión, y la implementación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, el inicio propiamente de las acciones legales.

2.2.- RECURSO ANTE EL JERARQUICO SUPERIOR

De igual forma que lo manifestado para el recurso administrativo ante el mismo órgano⁵⁷, en materia petrolera y en tributaria petrolera, tanto el Estatuto del Régimen

⁵⁷ Supra: Capítulo II, N° 2.1.

Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva⁵⁸, como la ley⁵⁹, y el Código Tributario⁶⁰, han establecido la revisión como una facultad de la administración para corregir los errores en los que la Administración Pública en general, y la tributaria en particular, en a cuanto impuestos se refiere, pudiesen haber incurrido al expedir un acto administrativo.

La Codificación de la Ley de Hidrocarburos, determina que la Dirección Nacional de Hidrocarburos⁶¹ tendrá a su cargo la preparación de informes previos a las fiscalizaciones **para efectos tributarios en materia de hidrocarburos**.

El artículo 139 del Código Tributario, faculta al administrado a interponer el recurso de revisión de un acto administrativo firme o ejecutoriado, además señala que es facultativo de las máximas autoridades tributarias el ejercerlo de oficio.

Ordenada la instrucción del expediente sumario, la revisión puede comprender todas las cuestiones de hecho y de derecho del acto revisado y las nuevas que se aporten, para demostrar el error, la ilegalidad en que hubiere incurrido la Administración.

Determinado el error que se pretende sea revisado por la Administración, esta puede realizar una revisión integral del acto administrativo de que se trate.

El administrado puede aportar nuevas pruebas y es precisamente la existencia de tales pruebas o el descubrimiento del error de derecho, dentro del tiempo previsto en la

⁵⁸ Cfr: artículo 178.

⁵⁹ Cfr: artículo 10 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos

⁶⁰ Cfr: artículo 139.

⁶¹ Cfr: artículo 11, inciso 2°.

Ley, el que posibilita la expedición de un nuevo acto administrativo susceptible de impugnación en vía jurisdiccional.

Es importante, el recalcar, que el recurso de revisión en materia puramente administrativa petrolera no se lo establece contra actos administrativos de determinación y recaudación de obligaciones tributarias, facultades que son propias de la Administración Tributaria, que se rigen por lo dispuesto en el Código Tributario y las leyes de la materia.

Los efectos de la presentación y resolución de un recurso de revisión en materia tributaria, son de carácter suspensivos; como así puede deducirse por lo determinado en el numeral 6) del Art. 213 del Código Tributario, que admite como excepción deducible al procedimiento de ejecución de créditos tributarios, el encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo.

A la materia de revisión tributaria no le es aplicable la institución del silencio administrativo positivo tributario, por su naturaleza de extraordinario y facultativo de aquel recurso.

2.3. MULTAS Y SANCIONES

Entre los deberes formales⁶² a cargo del sujeto pasivo está la de realizar y presentar sus declaraciones de impuestos en el lugar y tiempo debidos, el no hacerlo constituye una contravención tributaria, acorde lo determina los artículos: 341 y 386 del Código Tributario, en este último caso, siempre y cuando dicha omisión no constituya otro tipo “de infracción” más grave.

⁶² Cfr: artículo 96 del Código Tributario.

En lo que hace referencia a la imposición de multas por parte de la Autoridad Tributaria, la Resolución No.117⁶³, emitida por el Servicio de Rentas Internas, establece que las Direcciones Regionales del Servicio de Rentas Internas vigilarán la aplicación de las multas

Así determina las conductas que generan multas y que deben ser liquidadas por el propio sujeto pasivo: a) Declaraciones tardías de impuestos, hayan o no causado impuesto, b) De igual forma la falta de declaración de impuestos, detectadas por actos de determinación del Servicio de Rentas Internas.

Las sanciones por contravenciones y faltas reglamentarias serán impuestas por la máxima autoridad de la respectiva administración tributaria mediante resoluciones escritas que serán impugnables ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros, a partir del 13 de julio del 2001 son aplicables las normas del nuevo Código de Procedimiento Penal.

2.4.- ACCIONES ANTE LA FUNCION JUDICIAL

El derecho de contradicción lo pueden ejercer los contribuyentes mediante la proposición de las respectivas acciones.

El Código Tributario en su artículo 234, a través de **las acciones de impugnación**, y una vez que se ha agotado la vía administrativa, faculta al contribuyente a proponerlas mismas, en franco ejercicio del derecho constitucional de petición⁶⁴, y el derecho a acceder a los órganos judiciales.

⁶³ Registro Oficial N° 54 ,de 10 de abril del 2000

A través de ésta acción: “Lo que propone el actor del juicio es desvirtuar la presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo. La presunción de legitimidad connota que el acto administrativo se tiene por legítimo, mientras no se demuestre lo contrario. La presunción de ejecutoriedad va de la mano de la presunción de legitimidad. Sí un acto se presume legítimo debe cumplirse. Cuando el actor impugna la presunción de legitimidad de suyo impugna la de ejecutoriedad que es su consecuencia”⁶⁵

En este marco, las compañías petroleras, propusieron sus acciones de impugnación⁶⁶ por no encontrarse conformes con las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, que negaba la devolución del impuesto al valor agregado pagado en la importación de bienes o adquisición local de bienes y servicios requeridos para la producción de petróleo crudo que ha sido exportado o entregado a Petroecuador para su exportación. Como ya se indicó, la base legal de sustento de las acciones fue errónea aplicación de los artículos 65, 69 A- de la Ley de Régimen Tributario Interno, así como el artículo 169 del Reglamento a la citada ley. La posición del Servicio de Rentas⁶⁷ fue la de considerar que dicho valor reclamado fue ya considerado por las empresas, en sus porcentajes de participación; por cuanto el impuesto al valor agregado pagado por las compañías es un rubro reembolsable por parte de Petroecuador.

Procesalmente el Servicio de Rentas Internas consideró que esta acción de impugnación sobre las resoluciones que niegan el pago del IVA no están

⁶⁴ Cfr: artículo 23, N° 15 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

⁶⁵ Troya Jaramillo, José Vicente: “EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR”, Quito, marzo del 2001. Documento de estudio realizado por el autor, y dado como material de estudio en la maestría de Derecho Tributario año 2000-2002, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

⁶⁶ Cfr: Sentencia dentro del juicio No. 19607-1967-M, Primera Sala, Tribunal Distrital de lo Fiscal de la República del Ecuador; 19 de noviembre del 2002.

consideradas en los artículos 234, 235 y 236 del Código Tributario, a pesar que en la demanda se especificó que el basamento legal de la acción era el artículo 234 y siguientes del Código Tributario. Es importante anotar, que incluso, el actor, en este caso la compañía petrolera pudo haber omitido el error de determinar con precisión la causal del artículo 234 del Código de Tributario, lo cual de hecho no hubiese invalida la demanda; pues en franca aplicación de la norma contenida en el artículo 237 del mismo cuerpo legal, las normas del Código de Procedimiento Civil son supletorias al litigio tributario, y en ese sentido el artículo 284 del Código de Procedimiento Civil, faculta al Juez, a suplir las omisiones en derecho en que incurran las partes.

Algunas de las demandas⁶⁸ de impugnación fueron parcialmente aceptadas por el Tribunal Distrital de lo Fiscal sobre las base de que el porcentaje a devolverse a la compañías sería el 2% (y no el 12%), que resultaba de la variación del 10% al 12% que el impuesto al valor agregado había experimentado desde septiembre del 2000 hasta septiembre del 2001, **siempre y cuando estas diferencias no hayan sido deducidas del propio impuesto a la renta, ni integrada al costo de bienes y activos, ni trasladadas a los contribuyentes u obtenido crédito tributario por ellos, en tanto que otras demandas⁶⁹ fueron desechadas.**

Respecto a las **acciones directas**, y que de manera expresa constan en el artículo 235 del Código Tributario, no requieren, en la mayoría de los casos de un acto administrativo previo, como así sucede en las de impugnación, para su

⁶⁷ Cfr: supra págs 43 -48 de este trabajo.

⁶⁸ La propuesta por la compañía CITY ORIENTE LIMITED

⁶⁹ Cfr: Sentencia juicio de impugnación 19611-1996, compañía BELLWETHER INTERNATIONAL INC., contra el Servicio de Rentas Internas, 19 de noviembre del 2002, Primera Sala, Tribunal Distrital de lo Fiscal de la República del Ecuador.

prosecución. Para finalizar el artículo 236 del ya citado Código Tributario, establece las acciones excepciones a la coactiva, de la tercerías excluyentes de dominio, en lo referente a las consultas y recursos dentro lo penal tributario, en este sentido se estará en a lo dispuesto por la Resolución Obligatoria⁷⁰, emitida por la Corte Suprema de Justicia.

CAPITULO III **DE LA DISTRIBUCION Y COMERCIALIZACION DEL PETROLEO Y SUS** **DERIVADOS:**

1.- LOS TRIBUTOS EN LA ACTIVIDAD DE EXPORTACION DEL **PETROLEO:**

Los hidrocarburos son compuestos orgánicos (de carbono e hidrógeno, a los que se añaden otros elementos, principalmente nitrógeno, oxígeno y azufre) con diversas estructuras químicas⁷¹. En función de su estado físico, y a partir de condiciones normales de presión y temperatura se clasifican en: sólidos o semisólidos (asfalto, betún, etc.) líquidos (petróleos o aceites crudos) y gaseosos (metano, etano, propano, butano, etc.)⁷².

La importancia que revisten los hidrocarburos en la economía moderna estriba en el hecho de que constituyen la materia prima indispensable de un vasto sector de la industria química, como fuentes de energía han superado a los carbones tradicionales. La necesidad creciente de esos minerales ha impulsado, con rápida evolución, los criterios y técnicas de búsqueda y prospección, así como los de explotación, según dos líneas principales: ***la explotación de nuevos yacimientos a gran profundidad (3.000 – 6000 mts) o situados en zonas alejadas de la actividad***

⁷⁰ Registro Oficial No. 431, de 12 de octubre del 2001.

⁷¹ Cfr: Enciclopedia Salvat de las Ciencias, tomo 16, pág.175.

⁷² *Ibidem*.

humana (yacimientos submarinos, o en zonas desérticas o subpolares) y una mejor recuperación de los hidrocarburos presentes en un yacimiento.

En la actualidad los campos de extracción más importantes de hidrocarburos se localizan en: Canadá, Estados Unidos de América (incluida Alaska), en la zona del Mar Caribe (Venezuela), Bolivia, Ecuador, Argentina, Perú, la ex – Unión Soviética, Rumania, Libia, Argelia, en la región del Medio Oriente (Persia, Iraq, Arabia Saudí) China, etc.⁷³

El artículo 3º de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos, al referirse a las actividades de comercialización y distribución de hidrocarburos, indica en su parte pertinente que:

“Art. 3.- El transporte de hidrocarburos por oleoductos, poliductos y gasoductos, su refinación, industrialización, almacenamiento y comercialización, serán realizados por PETROECUADOR...”

En sentido similar, el artículo 68 de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos⁷⁴, expresa, que corresponde a **PETROECUADOR, el almacenamiento, distribución y venta al público de los derivados de los hidrocarburos**, aclarando que todas o alguna de estas actividades las puede realizar el ente estatal.

El artículo 7º de la Ley de Hidrocarburos, en su literal d), señala que corresponde someter a consideración del Presidente de la República lo relacionado **al comercio exterior de hidrocarburos.**

⁷³ Ibídem, pág. 176.

⁷⁴ Cfr: Artículo 68 Codificación a la Ley de Hidrocarburos.

La potestad normativa, respecto de la industria petrolera la ejerce el Ministerio de Energía y Minas. El ámbito de la normatividad comprenderá lo concerniente a la prospección, exploración, explotación, refinación, industrialización, almacenamiento, transporte y comercialización de los hidrocarburos, y sus derivados en el ámbito de su competencia⁷⁵.

El artículo 70 de la citada ley⁷⁶, posibilita, a más de Petroecuador, a cualquier persona natural o jurídica establecida en el país, a **importar o exportar hidrocarburos**, obviamente sujetándose a los requisitos técnicos exigidos por el Ministerio de Energía y Minas.

▪ **IMPUESTO DE CINCO SUCRES POR CADA BARRIL EXPORTADO**

Mediante Decreto sin número, publicado en Registro Oficial N° 68 de 19 de noviembre de 1979 se creó el impuesto de cinco sucres por cada barril que se exporte.

El hecho generador de este impuesto es la exportación de petróleo, sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano, el sujeto pasivo son las compañías que exporten petróleo.

Al momento mismo en el que el Banco Central otorga el permiso de exportación (formulario único de exportación: "FUE") se procede a liquidar y a pagar el impuesto.

▪ **IMPUESTO PARA EL ECODesarrollo REGIONAL AMAZÓNICO.**

⁷⁵ Cfr: artículo 9, inciso 2° de la Codificación a la Ley de Hidrocarburos.

⁷⁶ *Ibíd.*

La Ley N° 10⁷⁷, crea un impuesto a la actividad de exportación al decir en su artículo 1° que:

“Créase el Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico, que se alimentará con los ingresos provenientes **del impuesto equivalente US\$ 0.10 (diez centavos de dólar norteamericano)** por cada barril de petróleo que se produzca en la Región Amazónica y se comercialice en los mercados interno y externo”

“A partir de 1998, el mencionado impuesto se incrementará en US\$ 0.05 (cinco centavos de dólar norteamericano) por un año, hasta alcanzar el equivalente de US\$ 0.50 (cincuenta centavos de dólar norteamericano) por barril de petróleo. Este incremento se realizará en 1° de enero de cada año”.

Petroecuador y sus filiales, las empresas nacionales y extranjeras, dedicadas a las labores de explotación petrolera en la Amazonía, se constituyen en agentes de retención de ese impuesto, cuyo monto lo deben depositar en la cuenta especial innominada: Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico⁷⁸.

El impuesto creado en la Ley N° 10, se encuentra reglamentado por el Decreto N° 461⁷⁹, en donde de manera reiterativa se señala que la tarifa del impuesto (\$.0.10 – 0.50 centavos de dólar) se aplicará por cada barril de petróleo producido en la Región Amazónica.

▪ IMPUESTO AL TRASPORTE DE PETROLEO CRUDO POR EL OLEODUCTO

Por último la Ley N° 40⁸⁰, en su artículo 1° crea un gravamen de cinco centavos de dólar por cada barril de petróleo crudo que se transporte por el oleoducto transecuatoriano, adicional a la tarifa del transporte, excluyéndose únicamente el

⁷⁷ Cfr: Ley del Fondo para el Ecodesarrollo Regional Amazónico y Fortalecimiento de sus Organismos Seccionales, Registro Oficial N° 30 de 21 de septiembre de 1992.

⁷⁸ Ibídem, artículo 2°.

⁷⁹ Registro Oficial N° 121 de 3 de febrero de 1993.

⁸⁰ Suplemento a Registro Oficial N° 248 de 7 de agosto de 1989.

destinado al consumo interno. De igual forma y como agente de retención, Petroecuador retendrá dicho gravamen en base al volumen de desarrollo que se transporte por el citado oleoducto.

Le Ley N° 99-21⁸¹, manda a que las rentas percibidas mediante la Ley N° 010° y N° 040, a más de las provincias de Esmeraldas, Napo y Sucumbíos, será beneficiaria de esas rentas la provincia de Orellana.

▪ **IMPUESTO SOBRE EL TOTAL DE LA FACTURACIÓN POR SERVICIOS DADOS A PETROECUADOR**

La Ley N° 122⁸², establece un tributo del 2.5% sobre el total de la facturación que cobren a Petroecuador o a sus filiales, las empresas nacionales, por la prestación de servicios dentro de la jurisdicción de cada provincia amazónica.

El hecho generador lo constituye los servicios de prospección, geofísica, perforación de pozos petroleros y su mantenimiento, transporte, comunicaciones y provisión y arrendamiento de bienes y servicios que demande la actividad petrolera⁸³.

2.- TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE COMERCIALIZACION Y DISTRIBUCION DEL PETROLEO Y SUS DERIVADOS DEL PETROLEO

El Reglamento para la Autorización de Actividades de Comercialización de Combustibles Líquidos Derivados de los Hidrocarburos⁸⁴ y el Reglamento para la Autorización de Actividades de Comercialización de Productos Derivados de los Hidrocarburos no comprendidos en el Decreto N° 2024⁸⁵, traen sendas definiciones de

⁸¹ Registro Oficial N° 152, de 19 de febrero de 1999, artículo 4°.

⁸² Registro Oficial N° 676 de 3 de mayo de 1991.

⁸³ Cfr: artículo 1° de la Ley Interpretativa de la Ley Especial N° 122 que crea el Fondo de Desarrollo de las provincias de la Región Amazónica, publicada en Registro Oficial N° 200 de 24 de noviembre de 1997.

⁸⁴ Decreto No. 2024, publicado en suplemento a Registro Oficial No.445, de 1° de noviembre del 2001.

⁸⁵ Registro Oficial N° 596 de 13 de junio del 2003.

los que debe de entenderse tanto por comercialización cuanto por distribución; así en el artículo 2º de ambos reglamentos se dice:

“Centro de Distribución: Son las instalaciones registradas en la Dirección Nacional de Hidrocarburos, en las cuales se realizan actividades de recepción, almacenamiento y venta al consumidor de combustibles líquidos derivados de los hidrocarburos. Entre los centros de distribución se incluyen las estaciones de servicio, los depósitos industriales, pesqueros, navieros y aéreos.....”

“Comercializadora (s): Son las personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras autorizadas por el Ministro de Energía y Minas, para ejercer las actividades de comercialización de combustibles líquidos derivados de los hidrocarburos. Se incluye dentro de esta definición a la Empresa Estatal Petróleos del Ecuador PETROECUADOR....”

“Distribuidora (s): Son las personas naturales o jurídicas nacionales o extranjeras, registradas en la Dirección Nacional de Hidrocarburos, que ejercen actividades de transporte, almacenamiento y distribución al consumidor final de combustibles líquidos derivados de los hidrocarburos....”

En artículo 16 del Reglamento para la Autorización de Actividades de Comercialización de Combustibles Líquidos Derivados de los Hidrocarburos establece las obligaciones para las comercializadoras.

Es importante anotar que la **distribución de combustibles líquidos** derivados de los hidrocarburos solo puede realizarse a través de las **comercializadoras debidamente autorizadas**.

La vinculación de una comercializadora con una distribuidora se la realiza a través de un **contrato de carácter privado de distribución**, el mismo que debe contener como una cláusula de la esencia la obligación de efectuar un control por parte de la respectiva comercializadora, a más de la cláusula que considera la

suspensión del suministro y la terminación del contrato de solicitarlo así la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

Para operar, las personas naturales o jurídicas como distribuidoras⁸⁶, deben cumplir los requisitos establecidos en el artículo 8º del Reglamento para la Autorización de Actividades de Comercialización de Combustibles Líquidos Derivados de los Hidrocarburos, hecho lo anterior podrá, inscribirse en el **Registro de la Dirección Nacional de Hidrocarburos**.

La relación contractual entre la comercializadora y Petroecuador, para que aquella expendia combustibles se lo realizará mediante un contrato de compraventa.. En caso de suscitarse diferencias legales en la ejecución del contenido contractual, en el propio contrato se establecerá el medio de y la jurisdicción que se encarguen de solucionarlas.

En Decreto No. 603⁸⁷, suscrito por el entonces Presidente de la República Gustavo Noboa Bejarano, se establece la tarifa cero de arancel para las importaciones de diesel, naftas, glp, gasolinas y avgas.

▪ **IMPUESTO A LOS DERIVADOS DESTINADOS A LA AVIACION**

La Ley N° 236⁸⁸, en su artículo 28 establece el impuesto del 5% sobre el expendio de combustibles y lubricantes de aviación para uso de aeronaves en servicio comercial internacional.

⁸⁶ Cfr: artículo 23 del Reglamento para la Autorización de Actividades de Comercialización de Combustibles Líquidos Derivados de los Hidrocarburos

⁸⁷ Cfr: Registro Oficial N° 130, de 28 de julio del 2000.

⁸⁸ Cfr: artículo 28 de la Ley de Aviación Civil, publicada en Registro Oficial N° 509 de 11 de marzo de 1974.

La Ley de Desarrollo Turístico, crea un impuesto a la venta de combustible de aviación por parte de la Dirección Nacional de Aviación Civil, a las empresas extranjeras a favor del Ministerio de Turismo, la tarifa del impuesto es del cinco por mil del salario mínimo vital por cada galón de combustible de aviación.

▪ **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

Además, la venta de gasolina y demás derivados del petróleo se encuentran afectados por el impuesto al valor agregado con tarifa 12%.

3.- EL CREDITO TRIBUTARIO

Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, podría entenderse por crédito tributario, a la obligación tributaria no satisfecha por el contribuyente, como así puede inferirse de varias disposiciones legales, como por ejemplo la del artículo 56 del Código Tributario, que especifica:

“Art. 56.- Privilegio y Prelación.- Los créditos tributarios y sus intereses, gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes”:

“1. Las pensiones alimenticias debidas por la Ley”;

“2. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la Ley; y”;

“3. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario”.

Desde el **punto de vista del contribuyente**, el Léxico Jurídico Tributario⁸⁹ ensaya una definición de crédito tributario, al decir que:

“Es el reconocimiento que hace la Autoridad Tributaria a favor del contribuyente sobre el valor de un impuesto pagado como abono o pago parcial de otra obligación igualmente tributaria. Es también el reconocimiento de los pagos anticipados o retenidos del impuesto a la renta o de aquellos efectuados en exceso o pagados indebidamente, para ser imputados, en todo o en parte, a otros impuestos u obligaciones tributarias. Las notas de crédito que se emiten por estos conceptos, pueden ser negociadas libremente”.

De lo que se puede concluir que el crédito tributario es un derecho del sujeto pasivo para compensar el valor sustraído a título de retenciones o anticipos del total de los impuestos causados, en cuanto hace referencia al impuesto a renta.

En ese sentido lo considera el artículo 41, numeral 3° de la Ley de Régimen Tributario Interno, al decir que los anticipos de renta constituyen **crédito tributario**, de igual forma el artículo 4° agregado a continuación del artículo 42 de la Ley de Régimen Tributario⁹⁰, le da ese mismo tratamiento al aclarar lo que constituye un crédito tributario, y señala:

*“Art. ...(4).- **Crédito Tributario.**- El impuesto retenido de acuerdo con los artículos anteriores constituirá crédito tributario para el contribuyente cuyo ingreso hubiere sido objeto de retención, quien podrá compensarlo del total del impuesto causado en su declaración anual...”.*

Al decir del 3° artículo agregado⁹¹ a continuación del artículo 42 de la **Ley de Régimen Tributario Interno**, le toca al Servicio de Rentas Internas fijar los respectivos porcentajes de retención, así lo señala el inciso 2° del citado artículo dispone que:

⁸⁹ Patino, Rodrigo y Pozo Teodoro: “LEXICO JURIDICO TRIBUTARIO”, 1ª edición, Corporación Latinoamericana para el Desarrollo –CLD-, Quito, 1996.

⁹⁰ Cfr: Agregado por el Art. 9 de la Ley 99-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 321, de 18 noviembre de 1999, y su vez reformado por el Art. 27 de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325, de 14 de mayo del 2001.

⁹¹ Cfr: Agregado por el Art. 9 de la Ley 99-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 321, de 18 de noviembre de 1999

En la Resolución NAC-0182⁹², la Directora del Servicio de Rentas Internas establece los porcentajes de retención en la fuente por concepto de impuesto a la Renta vigentes para el ejercicio económico 2003.

En lo referente al crédito tributario por impuestos pagados en el exterior, tanto las personas naturales residentes en el país y las sociedades nacionales que perciban ingresos en el exterior sujetos al impuesto a la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del impuesto a la renta causado en el Ecuador, el impuesto pagado en el extranjero sobre esos mismos ingresos, siempre que el crédito no exceda del valor del impuesto atribuible a dichos ingresos en el Ecuador⁹³

El artículo 73 de Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, da las directrices para fundamentar el crédito tributario, en lo referente al impuesto a la renta, así, y para justificar las retenciones y el monto de los impuestos retenidos, **se aceptará como prueba el comprobante que el agente de retención está obligado a entregar al contribuyente o copias certificadas de los mismos.**

En lo que **al impuesto al valor agregado se refiere**, y su **relación con la figura del crédito tributario**⁹⁴, en primer lugar debemos de definir el hecho generador del citado impuesto. La Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 51, define el objeto del impuesto de la siguiente forma:

“ART. 51.- OBJETO DEL IMPUESTO.- ESTABLÉCESE EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), QUE GRAVA AL VALOR DE LA TRANSFERENCIA DE DOMINIO O A LA IMPORTACIÓN DE BIENES MUEBLES DE NATURALEZA CORPORAL, EN TODAS SUS ETAPAS DE

⁹² Registro Oficial N° 52, de 1° de abril del 2003.

⁹³ Cfr: artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁹⁴ Infra: pág. 72.

COMERCIALIZACIÓN, Y AL VALOR DE LOS SERVICIOS PRESTADOS, EN LA FORMA Y EN LAS CONDICIONES QUE PREVEÉ ESTA LEY”.

El artículo 52 de la citada ley, en concordancia con el artículo 114 del Reglamento de aplicación a la ley, determinan el alcance del término “transferencia”.

“**Art. 52.- Concepto de transferencia.**- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:”

“1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;”

“2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,”

“3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta”.

El impuesto al valor agregado, en nuestra legislación, ha sido estructurado bajo la premisa de gravar las transferencias de bienes hasta llegar al consumidor final, lo cual evidentemente incide el precio real del producto ofertado al destinatario del mismo.

En cuanto al impuesto al valor agregado nos parece acertada la concepción del profesor italiano César Cosciani⁹⁵, que sostiene lo siguiente:

“El impuesto al valor agregado se paga en todas las etapas de producción, pero no tiene efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que

⁹⁵ Cosciani, César: “IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”, 1ª edición. Editorial Desalma, Buenos Aires 1969, pág. 12.

adquiere en cada etapa de la producción y distribución desde la materia prima hasta el producto terminado...el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien, y en conjunto, el valor total del bien.”

Es decir, este impuesto es uno que grava a cada fase del proceso productivo. El responsable por el pago del tributo lo es el agente de retención⁹⁶ y percepción⁹⁷, y su responsabilidad es directa⁹⁸

La Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 65, determina el uso del crédito tributario.

La relación entre el impuesto al valor agregado y el crédito tributario⁹⁹ es que este último constituye el mecanismo para la liquidación de aquél, en razón de que la totalidad de las retenciones efectuadas no constituyen el impuesto que adeuda el sujeto pasivo, sino un elemento para el cálculo, ya que la obligación se determina por el saldo que resulta de disminuir los pagos por él realizados por ese mismo concepto, esto es, el debitar de los montos totales retenidos, el valor de lo pagado por el agente de percepción o retención en sus adquisiciones locales o importaciones. La diferencia resultante, constituye el valor del tributo que debe ser pagado dentro de los plazos previstos por la ley, si de la declaración resultare un saldo a favor del declarante, dicho saldo constituye un crédito tributario, que será deducido en las declaraciones posteriores. Únicamente en aquellos casos en los que, por la naturaleza de las operaciones de la empresa o actividad, el sujeto pasivo demuestre que no podrá compensarse el valor del crédito en un período de seis meses

⁹⁶ El artículo 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala quienes son los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado.

⁹⁷ El artículo 28 del Código Tributario define a los agentes de retención y percepción.

⁹⁸ “Art. 29 ibídem, puntualiza la responsabilidad de los agentes de retención o de percepción.

⁹⁹ Supra: Pág. N° 68.

consecutivos, procede la compensación con otras obligaciones de naturaleza tributaria, previa solicitud a la autoridad administrativa competente¹⁰⁰.

El sujeto pasivo en su declaración, utilizará como crédito tributario la totalidad de las retenciones en la fuente que se le hayan efectuado por concepto del IVA¹⁰¹.

El crédito tributario debe justificarse acorde lo dispone el artículo 121 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

El artículo 101¹⁰² del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo que respecta al **crédito tributario en la comercialización de combustibles derivados del petróleo**, determina que:

“Art.-41.- En forma previa a la desaduanización de los combustibles importados por personas naturales o jurídicas privadas, éstas depositarán en uno de los bancos autorizados para la recaudación de tributos, en la forma y condiciones que determine el Servicio de Rentas Internas, el 1% del precio de venta de los combustibles, excluido el IVA. Esta valor constituirá crédito tributario para el importador”.

“El importador o Petrocomercial, según el caso, percibirá de las empresas comercializadoras el 2 por mil del precio de venta facturado, excluido el IVA; a su vez, las comercializadoras percibirán de los distribuidores el 3 por mil del respectivo precio de venta, excluido el IVA”.

“Estos valores, así como el IVA presuntivo del que trata este reglamento, constarán en las correspondientes facturas emitidas por Petrocomercial o por las empresas comercializadoras, en su caso, quienes presentarán las correspondientes declaraciones en el mes siguiente al de la percepción, hasta las fechas previstas en este reglamento”.

¹⁰⁰ Cfr: PATIÑO LEDESMA, Rodrigo: Ob. citada, pág.107.

¹⁰¹ Artículo 146 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁰² Sustituido por el Art. 2 del Decreto N° 2712, publicado en Registro Oficial N° 600, de 19 de junio del 2002

“Los valores antes indicados constituirán crédito tributario para quienes lo pagaron, debiendo estar respaldados por las correspondientes facturas”.

“La comercialización de combustibles derivados del petróleo no estará sujeta a retenciones en la fuente, las mismas que están sustituidas por el mecanismo previsto en este artículo”.

De igual manera, la Resolución No. 110¹⁰³, emitida por el Servicio de Rentas Internas, da ciertas normas sobre el tratamiento al impuesto al valor agregado y su consiguiente crédito tributario, en la distribución de combustibles.

En el caso en que los bienes producidos o **comercializados estén gravados en un parte con tarifa cero por ciento (0%) y en otra con tarifa doce por ciento (12%)** el crédito susceptible de ser utilizado se sujetará a la proporción que resulte de relacionar las ventas gravadas con las tarifas señaladas, y las exportaciones en el período que corresponda a la declaración.

En lo que hace relación a la reclamación de las compañías petroleras extranjeras, por la devolución del impuesto al valor agregado, en virtud de sus contratos de participación, y posteriores demandas de pagos indebidos, nos remitimos a lo enunciado en el capítulo segundo, de este trabajo¹⁰⁴

¹⁰³ Publicada en Registro Oficial N° 250, de 9 agosto de 1999.

CAPITULO IV
DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO EN MATERIA PETROLERA

1.- EL SILENCIO ADMINISTRATIVO REFERENTE A LA MATERIA PETROLERA Y EN ESPECIAL A LA MATERIA IMPOSITIVA

El antecedente al silencio administrativo o la causa que da origen al mismo, surge del derecho constitucional de petición, por el cual, y como garantía del ciudadano tiene la potestad de dirigir pedimentos a las distintas organizaciones estatales y recibir de las mismas la oportuna respuesta, la misma que deberá estar motivada en debida forma.

Así en lo referente al derecho de petición, la Constitución, en su artículo 23, numeral 15, referente a los derecho civiles, dice:

“Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes”:

“15. El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado”.

¹⁰⁴ Supra: Capítulo II: “El Control Petrolero en el Ecuador”: “2.1. Recurso ante el mismo Órgano”, páginas 43-48.

De su parte la Ley de Modernización del Estado, al tratar sobre el derecho de petición, lo hace de la siguiente manera:

“Art. 28.- **Derecho de petición**.- Todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor a quince días, contados a partir de la fecha de su presentación, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto. En ningún órgano administrativo se suspenderá la tramitación ni se negará la expedición de una decisión sobre las peticiones o reclamaciones presentadas por los administrados. En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta en favor del reclamante”.

“Para este efecto, el funcionario competente de la institución del Estado tendrá la obligación de entregar, a pedido del interesado, bajo pena de destitución, una certificación que indique el vencimiento del término antes mencionado, que servirá como instrumento público para demostrar que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente por silencio administrativo, a fin de permitir al titular el ejercicio de los derechos que correspondan”.

“En el evento de que cualquier autoridad administrativa no aceptare un petitorio, suspendiere un procedimiento administrativo o no expidiera una resolución dentro de los términos previstos, se podrá denunciar el hecho a los jueces con jurisdicción penal como un acto contrario al derecho de petición garantizado por la Constitución, de conformidad con el artículo 212 del Código Penal, sin perjuicio de ejercer las demás acciones que le confieren las leyes”.

“La máxima autoridad administrativa que comprobare que un funcionario inferior ha suspendido un procedimiento administrativo o se ha negado a resolverlo en un término no mayor a quince días a partir de la fecha de su presentación, comunicará al Ministro Fiscal del respectivo Distrito para que éste excite el correspondiente enjuiciamiento”.

Ante la omisión de las autoridades a responder oportunamente las peticiones de los administrados, la propia ley ha creado la institución del silencio administrativo, cuyo efecto, positivo, determina que la petición ha sido aceptada en favor del recurrente.

La norma general que trata sobre el efecto de la falta o tardía contestación de la Administración, a las peticiones, se encuentra recogida por la Ley de Modernización del Estado, que en la parte pertinente¹⁰⁵ de su artículo 28, determina que: “...En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta en favor del reclamante”, siempre y cuando no exista una norma expresa que dé un término mayor al ya referido.

Desde luego que el legislador ha establecido en el Art. 28 de la Ley de Modernización, el efecto positivo del silencio administrativo, en reemplazo del efecto negativo que consagraba la anterior legislación, no de manera arbitraria, pues, tal efecto rebasa el propósito negativo, que únicamente tenía por objeto posibilitar la continuación y desenvolvimiento del proceso contencioso administrativo, ya que, además, y principalmente, mediante el positivo se da un efecto práctico a la garantía o derecho de petición y oportuna respuesta, consagrado en el Art. 23 numeral 15 de la Constitución Política del Estado. **Precisamente por ello, el efecto positivo del silencio administrativo, no es una presunción de hecho que admite prueba en contrario, sino más bien, una presunción de derecho que da origen a un accionar procesal autónomo.**

Los destacados autores españoles Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández¹⁰⁶, en cuanto al efecto positivo del silencio administrativo manifiestan:

“En rigor el silencio positivo sustituye esta técnica de la autorización o aprobación por la de un veto susceptible de ejercitarse durante un plazo limitado, pasado el cual lo pedido por el requirente se entiende otorgado... Puede decirse, por tanto, del silencio administrativo- positivo que es **un**

¹⁰⁵ Cfr: Artículo 28, inciso 1º de la Ley de Modernización del Estado.

¹⁰⁶ Curso de Derecho Administrativo Español, tomo I, edición IV, edit. Civitas, r eimpresión de 1998, Pág. 556

verdadero acto administrativo, equivalente a esa autorización o aprobación a la que sustituye. Así lo viene entendiendo la jurisprudencia, según la cual no cabe aceptar, en principio, y sin perjuicio de lo que luego se dirá que la administración resuelva de forma expresa de modo contrario al otorgamiento positivo que se ha producido en favor del particular por el transcurso del plazo del silencio. Ese acto expreso posterior denegatorio de lo ya otorgado por silencio positivo se considera entonces como una revocación de oficio de un acto declarativo de derechos realizada al margen del procedimiento establecido y, en consecuencia nulo de pleno derecho **...el plazo del silencio es un plazo de caducidad y no de prescripción....** La Ley sanciona la inactividad de la administración”

La aprobación por el ministerio de la ley, debido al silencio administrativo positivo, **origina un derecho autónomo** que nada tiene que ver con los antecedentes del caso y al que de ninguna manera afecta una resolución posterior en contrario.

Los presupuestos necesarios para que el silencio positivo opere legítimamente son los siguientes:

- a) que la petición sea justa;*
- b) que la petición sea oportuna;*
- c) que la petición no esté prohibida por la ley;*
- d) que la petición se encuentre dentro de las previsiones legales que a ella corresponda; y,*
- e) que la petición sea dirigida a la autoridad competente.*

Por lo expuesto, no todo silencio positivo, entendido como la sola falta de respuesta a determinada petición, puede ser demandado con éxito, como no toda negativa puede ser judicialmente aprobada, únicamente cabe extraer consecuencias positivas, o mejor dicho afirmativas del silencio.

El silencio positivo es, en definitiva, una creación de la ley, y difícilmente puede decirse que la ley haya querido que a través de un mecanismo establecido para evitar perjuicios a los particulares como resultado de la falta de diligencia de la administración, puedan éstos obtener mayores beneficios de los que la Ley les reconoce.

El silencio positivo, sustituye al acto resolutorio expreso, pero únicamente dentro de los márgenes permitidos por la Ley.

En materia petrolera administrativa, el silencio administrativo, con su efecto positivo operaría de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado, bajo los presupuestos enunciados anteriormente¹⁰⁷.

En **materia tributaria petrolera,** el ya referido silencio administrativo y su efecto positivo, se hallan regulados por el Art. 21 de la Ley 05 publicada en el Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.

La mencionada ley prevé que a partir del 1o. de enero de 1995, **siempre que un reclamo o recurso no fuere atendido en el plazo de ciento veinte días hábiles, se entenderá que el silencio en que incurre la Administración constituye una aceptación de la reclamación o del recurso.**

La **aceptación tácita, como** el silencio de la Administración, a la petición de sus administrados y su consecuente resolución favorable a las pretensiones del contribuyente, produce los siguientes efectos, al decir del doctor Rodrigo Patiño Ledesma¹⁰⁸, Ministro del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3

¹⁰⁷ Cfr: Supra pág. 68.

Para la Administración:

1. “Se produce la caducidad o pérdida del derecho, para resolver, por la falta del ejercicio del titular dentro del plazo señalado en la ley”.
2. “Consecuentemente las resoluciones emitidas, con **posterioridad a los ciento veinte días**, son nulas, en razón de la falta de competencia del funcionario para pronunciarse validamente, al haber caducado por efecto del paso del tiempo su facultad resolutoria, por lo tanto las resoluciones así emitidas carecen de efecto legal alguno”.
3. “Responsabilidad del funcionario omiso, como consecuencia del incumplimiento de su obligación. Consecuencias jurídicas que se sustentan, en la imposición de sanciones de carácter administrativo, como la remoción del cargo y las indemnizaciones pecuniarias, con relación al monto del perjuicio que la omisión hubiere causado al Estado”.

Para el contribuyente:

4. “El **silencio administrativo tiene efecto positivo**¹⁰⁹ esto es como resolución favorable y aceptación de lo planteado en el reclamo.

¹⁰⁸Ob. cit., pág.223-224.

5. Los derechos que se otorgan en favor de los contribuyentes surgen independientemente de la voluntad de la Administración, y no requieren de acción alguna dirigida contra ella para hacerlo efectivo.

2.- EL RECLAMO ADMINISTRATIVO: PROCEDIMIENTO COACTIVO, MEDIDAS CUATELARES, DE LAS EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO COACTIVO

Dentro de las facultades que ejerce la Administración Tributaria¹¹⁰, se encuentra la de recaudar los tributos¹¹¹, como una de las funciones más importantes de su gestión. Esta facultad, de recibir o recaudar impuestos, la puede ejercer a través de las Instituciones del Sistema Financiero¹¹², a través de la celebración de convenios¹¹³ administrativos.

A través de la facultad recaudadora se cumplen los siguientes presupuestos:

1. “Se produce la efectiva adquisición de recursos por parte del Estado”;
2. “Se cumplen a cabalidad los presupuestos que motivaron la creación del tributo; y”;

¹⁰⁹ El resaltado es mío.

¹¹⁰ Cfr: artículo 66 del Código Tributario.

¹¹¹ *Ibidem*, artículo 71.

¹¹² Agentes de percepción.

¹¹³ Art. 111.- Recaudación en instituciones financieras.- Autorízase a la Administración Tributaria para que pueda celebrar convenios especiales con las instituciones financieras establecidas en el país, **tendientes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias**. En aquellas localidades en las que exista una sola agencia o sucursal bancaria, ésta estará obligada a recibir las declaraciones y recaudar los impuestos, intereses y multas de los contribuyentes en la forma que lo determine la Administración Tributaria, aún cuando tal institución bancaria no haya celebrado convenio con el Servicio de Rentas Internas.

3. “Se hace posible que la carga tributaria materializada en cada contribuyente, sea efectiva dentro del tiempo y bajo las condiciones de ley”¹¹⁴

La jurisdicción coactiva tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a las demás instituciones del Sector Público¹¹⁵, siendo la ley quien de manera expresa establece esta “sui-generis” jurisdicción y el **“mal llamado juicio coactivo”¹¹⁶**.

En materia tributaria, se ha corregido el error, y con mejor precisión el Código Tributario establece **la ejecución coactiva**¹¹⁷.

PROCEDIMIENTO COACTIVO.- Una vez determinada la obligación tributaria, por parte de la Administración, esta procede a la emisión del título de crédito o de la orden de pago, para que se proceda coercitivamente contra el contribuyente a fin que satisfaga su deuda tributaria.

Según el Art. 150 del Código Tributario, los títulos de crédito pueden tener como base: *a) catastros, registros o hechos preestablecidos legalmente; b) declaraciones del deudor tributario; c) avisos de funcionarios públicos autorizados por la ley; d) actos o resoluciones administrativas firmes; y e) sentencias del Tribunal Fiscal.* En este último caso, es obvio que, el título de crédito puede y debe comprender únicamente lo que disponga la parte resolutive de la sentencia; y, la sentencia del Tribunal Fiscal no puede ser base para títulos de crédito que incluyen conceptos que no constan en la parte resolutive de la misma.

¹¹⁴ Patiño Ledesma, Rodrigo: Ob. cit, Pág. N° 198.

¹¹⁵ Cfr: artículo 993 del Código de Procedimiento Civil.

El acto administrativo que crea el título de crédito debe estar debidamente motivado, acorde lo dispuesto por el artículo 24, numeral 13° de la Constitución Política, en concordancia con el contenido del artículo 81 del Código Tributario.

La motivación, referida en el párrafo anterior debe ajustarse al contenido del artículo 151 del Código Tributario, que de manera expresa establece los requisitos que debe contener el título de crédito.

Emitido el título de crédito u orden de pago, la Administración debe proceder con la notificación¹¹⁸ del mismo al contribuyente, a fin que, éste, proceda al pago del valor contenido en el título. El efecto de la notificación será en primer lugar que el administrado pague (desde el punto de vista del Servicio de Rentas Internas) o en su defecto realice su oposición al pago, mediante la expresión de su pretensión, **exponiendo sus observaciones al derecho mismo de la emisión o al título en sí mismo, todo aquello mediante un reclamo administrativo y dentro de los ocho días posteriores a la notificación.**

Otro de los efectos de la notificación será el de fijar el día desde el cual el contribuyente debe intereses por la obligación tributaria no satisfecha a tiempo¹¹⁹.

Si el comportamiento del contribuyente es el de pagar, éste lo puede hacer por dos vías: la primera pagando el valor de la obligación pendiente, con lo cual extingue a la misma¹²⁰; y, la segunda será mediante la petición de compensación¹²¹ o de

116 Cfr: Fallo de Casación dictado por la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema de Justicia, dentro del proceso signado con el número 52 – 2001, publicado en Registro Oficial N° 306, de 16 de abril del 2001:

¹¹⁷ Código Tributario, libro II, título II, capítulo V: “Del Procedimiento de Ejecución”.

¹¹⁸ Artículo 152 del Código Tributario.

¹¹⁹ Artículo 20 y 18, regla 2° del Código Tributario.

¹²⁰ *Ibidem*, artículo 36, N° 1°.

¹²¹ *Ibidem*, artículo 50 y 51.

facilidades de pago¹²², si esta última fuere negada, podrá recurrir de tal negativa ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo¹²³.

Vencido el plazo determinado en el artículo 152 del Código Tributario, es decir de ocho días, sin que el deudor hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes a la deuda, intereses y costas. Actuará como secretario en el procedimiento de ejecución el titular de la oficina recaudadora correspondiente; y, por excusa o falta de éste, uno ad-hoc que designará el ejecutor¹²⁴.

MEDIDAS PRECAUTELATORIAS.- En la coactiva el funcionario ejecutor debe aplicar únicamente las medidas fijadas en la ley para el cobro de los títulos de crédito, es decir, si el pago no se produce dentro de los tres días de notificado el auto de pago, debe ordenar las medidas precautelatorias¹²⁵, tales como: ***el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes***. Posteriormente dictará el embargo de los bienes¹²⁶ (con su peculiaridad preferencia¹²⁷) del deudor, su avalúo, remate, calificación de posturas, la posterior

¹²² Ibídem, artículo 153.

¹²³ Ibídem, artículo 156.

¹²⁴ Ibídem, artículo 162.

¹²⁵ Ibídem, artículo 165.

¹²⁶ Ibídem, artículo 168, literal c) “Las máquinas, enseres y semovientes, propios de las actividades industriales, comerciales o agrícolas, cuando el embargo parcial traiga como consecuencia la paralización de la actividad o negocio; pero en tal caso, podrán embargarse junto con la empresa misma, en la forma prevista en el artículo siguiente”. Tampoco se pueden embargar aquellos bienes descritos por el artículo 1661 del Código Civil.

¹²⁷ Ibídem: “Art. 173.- Preferencia de Embargo Administrativo.- El embargo o la práctica de medidas preventivas, decretadas por Jueces Ordinarios o Especiales, no impedirá el embargo dispuesto por el ejecutor en el procedimiento coactivo; pero en este caso, se oficiará al Juez respectivo para que notifique al acreedor que hubiere solicitado tales medidas, a fin de que haga valer sus derechos como tercerista, si lo quisiere”.

“El depositario judicial de los bienes secuestrados o embargados los entregará al depositario designado por el funcionario de la coactiva o los conservará en su poder a órdenes de éste, si también fuere designado depositario por el ejecutor”.

“No se aplicará lo dispuesto en el inciso primero de este artículo cuando el crédito tributario no tuviere preferencia según lo previsto en el artículo 56; pero en tal caso, el ejecutor podrá intervenir en la tramitación judicial como tercerista coadyuvante”

adjudicación, para de los valores obtenidos satisfacer la obligación tributaria pendiente junto con los intereses y costas del proceso.

Las solemnidades sustanciales en este procedimiento las establece el artículo 166 del Código Tributario.

Las medidas precautelatorias dictadas en un procedimiento de ejecución pueden ser suspendidas siempre y cuando el deudor tributario consigne el valor de la deuda más un diez por ciento adicional por intereses¹²⁸. De igual forma en la fase del remate, y/o en la subasta por venta directa, y hasta que éstas se cierren, el deudor tributario puede liberar sus bienes, consignado los valores ya referidos, incluso el pago podría hacerlo solicitando facilidades de pago. El remate, puede ser atacado mediante la alegación de nulidad¹²⁹, como vicio que afecte la validez del mismo.

EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO COACTIVO.- Estos procedimientos de ejecución, en su fase de embargo y remate pueden verse incidentados por la interposición de las llamadas tercerías¹³⁰ (coadyuvante y excluyente).

La tercería coadyuvante solo puede ser interpuesta una vez trabado el embargo hasta antes de la hora en que comience el remate o subasta y debe

¹²⁸ Ibídem, artículo 263.”

¹²⁹ Cfr: artículo 208 del Código Tributario.

¹³⁰ Cfr: Céleri Velasco, Emilio: “ Sistema de Práctica Procesal” : “ Las Tercerías en el Ecuador” (Y solución a algunos problemas de práctica civil). 1º edición. Edit. Pudeleco, S.A., Quito, 2001, tomo VI, pág. 29 Por ser un tercero, distinto a los sujetos activos o pasivos, quien interviene en este tipo de procedimientos de ejecución, y “... pretende que la cosa u objeto del litigio o el derecho que se discute..” “ Por eso la Corte Suprema ha dicho: En estos juicios el tercerista tiene la calidad de actor y son demandados el ejecutante y el ejecutado”.

estar acompañada del título en que se funda la tercería¹³¹. En cuanto a la **tercería excluyente**, esta suspende el procedimiento de ejecución en la parte comprendida de los bienes en discusión, salvo que el ejecutor decida abandonar los bienes discutidos y trabar embargo de otros bienes del deudor. Para tener este efecto suspensivo, el tercerista debe acompañar a su demanda el título de propiedad, fundamento de sus acción, o prestando juramento que en un plazo mínimo de diez días máximo de treinta, presentará el título de propiedad.¹³²

Por el efecto suspensivo de la tercería excluyente, es el Tribunal Distrital de lo Fiscal, quien conoce y tramita la excepción al procedimiento coactivo. Esta excepción constituye una verdadera acción que crea un proceso judicial con todas las garantías y solemnidades que le son propias. La tercería debe ser presentada ante el funcionario ejecutor y debe reunir los requisitos de una demanda tributaria, en la cual se solicita se suspenda el procedimiento coactivo y se remita el expediente, dentro de los cuarenta y ocho horas siguientes, al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el cual luego de avocar conocimiento de la misma, correrá traslado con el contenido de la misma al ejecutor y coactivado para que la contesten, dentro del término de diez días. Así las cosas, el Tribunal concederá el término de diez para la presentación de pruebas, para finalmente fallar concediendo o negando la tercería¹³³.

El coactivado puede perfectamente impugnar la validez del procedimiento de coactiva mediante la pertinente acción de impugnación, que da inicio al juicio de excepciones a la coactiva, y éste es el camino idóneo para ello, pero si no lo propone

¹³¹ Cfr: artículo 176 del Código Tributario.

¹³² Ibídem, artículo 178.

oportunamente, es decir, si lo hace dentro de los veinte días de notificado el auto de pago, precluye su derecho para proponer las excepciones de las que se crea asistido. Esta perentoriedad de los términos se explica por la importancia trascendental de la cosa juzgada ya que tiende a dar estabilidad jurídica social, no pudiendo debatirse indefinidamente a pesar de que exista una sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada

Las excepciones que se plantean para dar inicio al procedimiento deben considerarse como las pretensiones que contiene una demanda correspondiendo a la administración el responder a las pretensiones del actor; puede darse el caso de que hayan hechos que justificar, para lo cual se concederá el término de prueba, vencido el cual y después del término para alegar se dictará sentencia.

El artículo 213 del Código Tributario determina las excepciones que se pueden proponer al procedimiento coactivo.

De estas excepciones, **unas tienen solo a que suspenda temporalmente el procedimiento administrativo**, hasta que la propia Administración solucione las omisiones incurridas durante el procedimiento rectificando los errores, como son la de: *incompetencia del funcionario ejecutor; ilegitimidad de personería del coactivado o de quien hubiere sido citado como su representante, encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión, haberse presentado para ante el Tribunal Distrital Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan, hallarse en trámite la petición de facilidades para el pago o no estar vencido ninguno de los plazos concedidos, ni en mora de alguno de los dividendos correspondientes, duplicación de títulos respecto de una misma obligación tributaria y de una*

¹³³ *Ibíd*em, artículos 302 a 305.

misma persona, en tanto que las otras tienen a extinguir el derecho de la Administración a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.¹³⁴

La sentencia que se dicte en estos procesos tiene dos efectos: **el primero**: “si se acepta las excepciones, dispone la baja del título coactivo y el archivo del proceso; ...”¹³⁵ **el segundo**: “en caso contrario, dispone que el funcionario o empleado ejecutor continúe con el trámite de la coactiva”¹³⁶.

Por ser un proceso de conocimiento¹³⁷, el de excepciones a la coactiva, de la sentencia que se dicte se puede interponer el recurso de casación.

El juicio de excepciones es un proceso de conocimiento que busca el que se declare la legalidad o no del procedimiento iniciado por el agente coactivante o funcionario ejecutor, por la existencia o inexistencia de la obligación cuyo pago ha sido perseguido por la vía coactiva; la resolución que en él se expide, al igual que en todo proceso de conocimiento, es una sentencia de mérito sobre el contenido y alcance de la situación jurídica existente entre las partes; dicha sentencia es final y definitiva por cuanto goza de los efectos de cosa juzgada formal y sustancial.

3.- EL RECLAMO DE PAGO EN EXCESO Y PAGO INDEBIDO

¹³⁴ Cfr: artículo 213, Nos: 3, 4, y 5, del Código Tributario.

¹³⁵ Flores Durango, Washington: “Legislación Tributaria Ecuatoriana”. 2ª edición. Edit. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1993, pág. 353.

¹³⁶ *Ídem*.

¹³⁷ Eduardo J. Couture: “Fundamentos del Derecho Procesal Civil”, tercera edición, Depalma, Buenos Aires, reimpresión, 1993, pág. 81: “...procesos de conocimiento son aquellas <en que se procura tan sólo la declaración o determinación del derecho>. Las sentencias que en ellos se dicten, son el resultado de una actividad intelectual y emocional del juez en cuya virtud este examina los hechos y las pruebas aportadas por ambas partes, efectúa su valoración a la luz del ordenamiento jurídico vigente, y formula la norma individual que en lo sucesivo ha de regir la conducta de aquéllas con relación al caso que motivó el proceso”. ***No todas las causales del artículo 213, pueden constituirse en un proceso de conocimiento y por lo tanto dar paso a un recurso de casación.***

Para comprender de mejor manera lo que debe entenderse por pago indebido y pago en exceso es necesario analizar lo que el término devolución en materia tributaria, significa; así, Fernando Serrano Antón, sostiene que:

“La devolución debe ser entendida en el estudio, en el amplio sentido de la palabra, es decir, comprendido tanto la devolución de ingresos indebidos como las devoluciones de naturaleza tributaria, o lo que es lo mismo, devoluciones en las que se produce una patología (duplicidad de pago, error, pago de deudas prescritas...) y devoluciones que responden a la normal fisiología de los tributos (exceso de pagos a cuenta). Intentando la definición no ya de una forma negativa, es decir, como devoluciones de indebidos y devoluciones de no indebidos –definición ne it negativa-, sino a través de una definición positiva”¹³⁸

El mismo autor al intentar dar una visión uniforme de la devolución de las deudas tributarias y al querer estructurar los diversos tipos de devoluciones tributarias, ensaya una clasificación de las mismas, y propone que existe una **devolución de impuestos ilegales o indebidos**, como una forma típica de devolución de ingresos ilegítimos, cuyo presupuesto de hecho es la entrega de dineros a Tesoro sin que éste tenga derecho a percibirla, siendo preciso que se declare su ilegalidad. *Por lo tanto se producen dos fases: una material, pago ilegítimo, y otra formal, reconocimiento administrativo o judicial de ese derecho*¹³⁹. Establece también una **devolución de impuestos legales que devienen injustos** “este tipo de devolución se caracteriza porque el ingreso llevado a cabo es conforme a Derecho, sin embargo, un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria hace desaparecer la capacidad contributiva inicialmente existente, por lo que el

¹³⁸ SERRANO ANTÓN, Fernando: “LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS” s/e. Edit. Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1996, pág. 25 (Tesis para la obtención del grado de doctor en la Universidad Complutense de Madrid en el mes de septiembre de 1994, enriquecida por las sugerencias y

impuesto deviene injusto y debe devolverse”¹⁴⁰. Termina al indicar una tercera especie de devolución, la **devolución de impuestos legales**, “esta obligación de devolución surge como consecuencia de un pago legítimo, al que le sigue un hecho posterior sobrevenido al nacimiento de la obligación tributaria, que no altera la capacidad contributiva”¹⁴¹.

Continuando con el estudio de la devolución de “ingresos indebidos”¹⁴² y su razón de ser, *la doctrina ha considerado que dicha devolución se basa en el enriquecimiento injusto y en la ilegalidad del acto en virtud del cual se efectuó el ingreso*¹⁴³.

Los supuestos para la devolución de los ingresos indebidos giran en torno a las siguientes posibilidades:

1. **“Duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias;”**
2. **“Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe de las deudas u obligaciones tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario, también denominado error en el pago”.**
3. **“Cuando se hayan ingresado después de prescribir la acción para exigir su pago, deudas liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación”.**
4. **“Cuando la Administración rectifique de oficio o a instancia del interesado cualquier error material, aritmético o de hecho**

comentarios de los miembros del Tribunal calificador, profesores: Sáinz de Bujanda, García Añoveros, Cayón Galiardo, Casado Ollero y Navas Vásquez).

¹³⁹ Cfr: Ob. cit, pág. 47-48.

¹⁴⁰ Ibídem, pág. 48.

¹⁴¹ Ibídem.

¹⁴² “Es unánime la doctrina tributarista a la hora de diferenciar **el pago indebido del ingreso indebido**. Siguiendo a Corral Guerrero, se utilizará la expresión pago indebido para referirse a los pagos que hace la Administración a particulares, debiendo éstos últimos restituir. Por eso, en términos contables son ingresos las entradas materiales de dinero en el Tesoro y son pagos las salidas de dinero del Tesoro”: ob.cit.pág.94.

¹⁴³ Cfr: CASANA MERINO, F.: “La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria”, Madrid, Edit. La Ley, 1992,pp 56 ss. Citado por SERRANO ANTON, Fernando: ob. cit. Pág.89

padecido en un liquidación u otro acto de gestión tributaria y el acto objeto de rectificación hubiese motivado un ingreso indebido”.

5. *“Todos aquellos casos de ingresos mediante autoliquidación que no han dado lugar a una posterior liquidación definitiva ni a una provisional¹⁴⁴ por las mismas razones que justifican la petición de devolución¹⁴⁵”*

En Ecuador, la figura de pago indebido, se encuentra regulada entre otras normas por el Código Tributario, que en su artículo 323¹⁴⁶ nos da los presupuestos de ese ingreso indebido llamado “pago indebido”.

“Art. 323.- Concepto.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.

En siguiente artículo señala el término para presentar el reclamo o acción de pago indebido:

“Art. 324.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error”

“La acción de pago indebido prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso”.

“En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 25”.

¹⁴⁵ Cfr.: LOZANO SERRANO, César: “Notas al decreto regulador de ingresos indebidos”, pág. 43, citado por: SERRANO ANTON, Fernando: ob.cit. pág.54 -55.

¹⁴⁶ Reformado por el Art. 52 de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325, de 14-de mayo del 2001.

El artículo 327- A del Código Tributario define lo que se considera pago en exceso:

“Art. 327-A¹⁴⁷ .-.- **Pago en exceso.**- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible. La Administración Tributaria, previa “solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo”.

“Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido”.

El artículo innumerado 4^o ¹⁴⁸, agregado a continuación del artículo 42 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se refiere al pago en exceso bajo los siguientes presupuestos:

“Art. ... (4).- Crédito Tributario.- El impuesto retenido de acuerdo con los artículos anteriores constituirá crédito tributario para el contribuyente cuyo ingreso hubiere sido objeto de retención, quien podrá compensarlo del total del impuesto causado en su declaración anual”.

*En el caso de que la retención a la que se refiere este artículo y/o los anticipos sean mayores al impuesto causado, **el contribuyente podrá a su opción solicitar el pago en exceso, sin perjuicio de la devolución automática prevista en el Código Tributario**, o compensarlo con el impuesto del cual fue objeto la retención o anticipos, que cause en ejercicios impositivos posteriores; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso*

¹⁴⁷ Agregado por el Art. 56 de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325, de 14-de mayo del 2001.

¹⁴⁸ Agregado por el Art. 9 de la Ley 99-41, publicada suplemento a Registro Oficial N° 321, de 18 de noviembre de 1999; y, reformado por el Art. 27 de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325, de 14 de mayo del 2001.

del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la Administración Tributaria, en la forma que ésta establezca”.

“Si el contribuyente optó por presentar el reclamo y el Director General del Servicio de Rentas Internas no lo hubiere resuelto dentro del plazo establecido por el Código Tributario, aquel podrá compensar directamente este saldo con el impuesto a la renta o sus anticipos causados en ejercicios posteriores. En este caso se considerarán los intereses correspondientes computados de conformidad con el artículo 21 del antes referido cuerpo legal, sin perjuicio del derecho de verificación, que será ejercido por parte del sujeto activo”.

“Si de la verificación realizada resultare que el contribuyente no tuvo derecho a este crédito tributario, el contribuyente deberá pagar los valores compensados, con los intereses correspondientes más la multa prevista en el artículo 97 de esta Ley, computados desde la fecha en que se realizó la compensación directa”.

El Código Tributario en el artículo 21 regula los intereses a pagarse por parte de la Administración, en caso de pago indebido o exceso, y determina:

“Art. 21.- **Intereses a cargo del sujeto activo.**- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, ***generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido***¹⁴⁹.”

El artículo 65 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, trata de la reclamación de pago en exceso en los siguientes términos:

“Art. 65.- **Reclamación por pagos en exceso.**- *Si el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, los sujetos pasivos tendrán derecho a solicitar el reintegro del exceso, solicitud que deberá ser tramitada dentro del plazo de seis meses*”.

“Si el contribuyente no recibiere la devolución dentro del plazo antes señalado o si considerare que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar, en cualquier momento, un reclamo formal para la devolución, en los términos previstos en el Código Tributario para el trámite de reclamación por pago indebido. Podrá

¹⁴⁹ GOMEZ DE LA TORRE REYES, Diego: “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”. Trabajo de Investigación, en la Cátedra dictada por el doctor José Vicente Troya, en Derecho Tributario Material, durante el Programa de Maestría en Derecho, mención en Derecho Tributario.: **“Consideramos que este artículo es inconstitucional por el fondo, pues rompe el principio de igualdad garantizado por la Constitución, en su artículo 23, N° 3. “PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y PROPORCIONALIDAD”**”

también el contribuyente, previa notificación al Director Regional del Servicio de Rentas Internas, manifestar su voluntad de compensar dichos saldos con obligaciones pendientes o futuras de impuesto a la renta. Esta compensación se efectuará hasta en un plazo máximo de tres años”.

Los presupuestos que generan o configuran un “pago indebido”, en la legislación tributaria ecuatoriana, al decir del citado artículo 323, son los siguientes:

- a) *El que se realice por un tributo no establecido legalmente;* es lo que en doctrina se denominada “**Carencia de Ley**”¹⁵⁰, se producirá un ingreso indebido cuando falta desde el origen o desde un momento posterior la norma sobre la que se funda.¹⁵¹ Cuando la Administración aplica un tributo no prevista en la ley (aplicación administrativa).
- b) *Del que haya exención por mandato legal;* cuando la ley ha creado una dispensa legal en razón de determinadas circunstancias que hacen relación al sujeto pasivo de la obligación tributaria, o a determinadas circunstancias fácticas que afectan al sujeto pasivo.
- c) *El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador.* Por ejemplo cuando se haya pagado después de prescribir la acción para que la Administración exija su pago.
- d) *Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.* Cuando en una autoliquidación, el contribuyente ha realizado una declaración inexacta o errónea (*Aquel que se hubiere satisfecho fuera de la medida legal*) de sus ingresos por rentas no percibidas o bien porque a declarado una cantidad de dinero que bien no correspondía a la realidad de los hechos. Se configuraría “pago indebido” cuando pagos sean ***exigidos ilegítimamente por la Administración***, y que tengan como origen ***liquidaciones ilegítimas***, realizadas por el

¹⁵⁰ Cfr: Serrano Antón, Fernando: ob. cit. pág N° 56.

Administrador de los impuestos, cuando en el cálculo, éste liquida una deuda superior a la que resultaría de la correcta aplicación de la ley, y no enmienda su error mediante la facultad revisora. También podría configurarse un pago indebido cuando, a través de un procedimiento de ejecución viciado de nulidad de ha llegado a cobrar una deuda debida.

- e) *El pagar una obligación ajena creyendo ser propia.* En este tipo de de “pago indebido” el sujeto pasivo asume deudas que no le corresponden, y al realizar en pago uno de los requisitos del acto se encuentra viciado, en este caso el consentimiento se ve afecto por un vicio el error.

En tanto que el artículo 327 –A, establece que será pago en exceso: ***aquél que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible***¹⁵².

La norma citada anteriormente es totalmente contradictoria con lo establecido por el artículo 98 del propio Código Tributario, que de manera expresa en su inciso 4º, señala que ***“...cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentará el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario”***.

El denominado pago en exceso, ya se encuentra considerado en los presupuestos del pago indebido del artículo 323 in comento; por lo que en derecho no se logra entender la distinción entre las dos formas, excepto sea, por que técnicamente el “pago indebido” sea uno hecho sin ajustarse a la legalidad del mismo, porque sus presupuestos de hecho no se han cumplido, porque la obligación no era exigible; en tanto que el denominado pago en exceso, es un pago debido, pero fuera de la tarifa legal.

¹⁵¹ Cfr: F. Tesaro. *Il rimborso dell'imposta*, Torino, UTET, 1975, pp.47 ss, citado por Cfr: Serrano Antón, Fernando: ob. cit. pág N° 56

¹⁵² Supra: literal d), pág. 102.

Ese es el alcance que le da el artículo 65 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario al referirse **al pago en exceso**, producido cuando el impuesto a la renta fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, da derecho a los contribuyentes a solicitar el reintegro del exceso, solicitud que deberá ser tramitada dentro del plazo de seis meses, y si pasado en plazo, el contribuyente no recibiere la devolución, dentro del plazo antes señalado o si considerare que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar, en cualquier momento, un reclamo formal para la devolución, en los términos previstos en el Código Tributario para el trámite de reclamación por pago indebido, con lo que una vez más, se demuestra lo **impreciso y burocrático de un pago en exceso, que en realidad deviene en uno de pago indebido propiamente dicho.**

En realidad la norma contenida en el artículo 327-A carece de técnica jurídica, por cuanto crea una figura ya existente dentro de otra (de pago indebido) y vuelve confuso la novel figura.

En el caso de las compañías petroleras técnicamente lo que se reclamaba era el derecho a la devolución del impuesto al valor agregado, respecto a las actividades petroleras realizadas en la exploración y explotación de petróleo en virtud de los contratos de participación celebrados; es decir, su reclamo no se centró en pago indebido o en exceso de tributos, sino en el crédito tributario generado en la producción, fabricación, transporte o comercialización de bienes destinados a la exportación (petróleo) crédito que no podía compensarse con otros impuestos, **devolución que fue negada, por el Servicio de Rentas Internas, bajo el argumento que el petróleo no se fabrica y que el monto del impuesto al valor agregado ya fue considerado en rubro costos por las compañías petroleras¹⁵³.**

¹⁵³ En este punto nos remitidos al capítulo II: “Control Petrolero en el Ecuador”: “2.1.- Recurso ante el jerárquico superior”, págs No. 46 a 48; y “2.4.- Acciones ante el Poder Judicial”, págs 51 a 53, de este trabajo.

CAPITULO V CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES:

1. Es necesario que en las bases de licitación para la exploración y explotación de hidrocarburos, cuanto en el contrato definitivo, de manera expresa y detallada se especifique el régimen tributario a aplicarse a la actividad de explotación de hidrocarburos, en específico lo referente al procedimiento de devolución del impuesto al valor agregado, indicando taxativamente cuando procede esa devolución para las empresas petroleras.

2. La Legislación Tributaria ecuatoriana establece suficientes pautas establecer las obligaciones e ilícitos tributarios de origen petrolero.

3. El Servicio de Rentas Internas debe mantener un criterio jurídico uniforme respecto a la aplicación de la ley tributaria, toda vez, que existe contradicciones, como fue el criterio mantenido respecto de la tributación sobre la curva base en la explotación de hidrocarburos.

4. Se requiere de manera urgente que la información sobre todo lo que haga relación respecto a la contratación petrolera sea pública, toda vez que en la realidad no es así; por lo cual dificulta la investigación.
5. Existe total distorsión entre la base datos y demás información petrolera que mantienen en su poder tanto Petroecuador, la Dirección Nacional de Hidrocarburos y la Dirección de Ingresos de la Contraloría General del Estado.

RECOMENDACIONES

6. Se debe revisar la Codificación a la Ley de Hidrocarburos, y ponerla al día en cuanto a suprimir figuras como el contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos, ya que este contrato ha entrado en franco desuso.
7. Para mantener un cruce de información verás y efectivo, entre los distintos organismos de control petrolero, debe contarse como miembros integrantes del Comité Especial de Licitaciones, a funcionarios del Servicio de Rentas Internas, para así garantizar la efectiva tutela administrativa tributaria.
8. Debe crearse la infraestructura necesaria, para sean ecuatorianos quienes tomen el control de las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, para ello, se pueden crear consorcios “reales” internacionales (nacionales-extrajeras) capaces de realizar esas actividades.

9. Es urgente una reforma legal y estructural a Petroecuador y a sus empresas filiales, toda vez que en que en la actualidad son empresas desordenadas, desorganizadas, y con un alto índice de gasto a nivel administrativo.

BIBLIOGRAFIA:

1. Acosta, Alberto: "ECUADOR DE LA LEÑA AL PETRÓLEO". 1ª.edic. Edit. Corporación Editora Nacional. Quito, 1983.
2. Andrade Leonardo: "PRACTICA TRIBUTARIA". 1ª edic. Edit. (s.edit.). Quito, 2000.
3. Acción Ecológica: "ALERTA VERDE". (s.e). Edit. Acción Ecológica. Quito, 2000.
4. Asociación Sindical de Petroecuador: "PETRÓLEO Y SOCIEDAD". (s.e). Quito, 1994.
5. Belsunce García, Horacio: "DERECHO TRIBUTARIO PENAL". 1ª edic. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1985.
6. Bucarám, René: "LA SITUACIÓN PETROLERA EN EL ECUADOR". (s.e) Corporación Editora Nacional, Quito, 1983.
7. Bunge, Guerrico, Hugo: "MINERÍA: PETRÓLEO, ÚLTIMA LEGISLACIÓN ARGENTINA". 1ª edic. Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1994.
8. Campos, Miguel Angel: "LAS NOVEDADES DEL PETRÓLEO". (s.e). Edit. Fundarte, Alcaldía de Caracas, Venezuela, 1994.
9. Centro de Derechos Económicos y Sociales: "VIOLACIONES DE DERECHOS EN LA AMAZONÍA ECUATORIANA: LAS CONSECUENCIAS HUMANAS DEL DESARROLLO PETROLERO". (s.e) Edit. Centro de Derechos Económicos y Sociales, New York, 1994.
10. CONADE: "METODOLOGÍA DE FORMULACIÓN Y EVALUACIÓN DE PROYECTOS DE PETRÓLEO". (s.e) Edit. Conade. Quito. Vol. 9
11. Díaz Vicente: "LA SEGURIDAD JURÍDICA EN LOS PROCESOS TRIBUTARIOS". 1ª edic. Edit. Depalma, Buenos Aires, 1994

12. Durango Washington: "LEGISLACION TRIBUTARIA ECUATORIANA". Segunda Edición. Edit. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito 1993.
13. Feldt, Heidi. "EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DEL PETRÓLEO EN EL ECUADOR". 1ª Edic. Edit. Abya Yala, Quito, 1999
14. García de Enterría y Ramón Fernández Tomás: "CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO ESPAÑOL". 1ª reimpresión. Edit. Civitas, Madrid, 1998.
15. Giuliani Fonrouge, Carlos "DERECHO FINANCIERO", 7ª Edición. Edit. Depalma, Buenos Aires 2001, tomo I y II.
16. Gómez de la Torre Reyes, Diego: "PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO". Trabajo de Investigación en la cátedra dictada por el doctor José Vicente Troya Jaramillo, correspondiente al módulo de Derecho Tributario Material. Curso de Maestría de Derecho Tributario, 2000-2002.
17. Martínez-Acosta Padilla, Julio: "LA PRIVATIZACIÓN DE LA COMERCIALIZACIÓN HIDROCARBURÍFERA Y LA INVERSIÓN EXTRANJERA". Tesis UASB. 1999.
18. Narváez, Iván: "PETRÓLEO Y CONFLICTOS, PERSPECTIVAS DE UN MANEJO SUSTENTABLE". (s.e) Edit. CENAPRO, Quito, 1998.
19. Patiño Ledesma, Rodrigo: "SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO". 1ª Edic. Edit. s/e. Cuenca, 2003.
20. Petroecuador Unidad de relaciones Institucionales: "PASADO Y FUTURO DEL PETRÓLEO EN ECUADOR, 25 AÑOS DE EXPORTACIÓN DEL CRUDO ORIENTE". (s.e). Edit. Petroecuador, Quito, 1997.
21. Plazas Vega, Mauricio A.: "DERECHO DE LA HACIENDA PUBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO". 1ª Edic. Edit. Temis, Bogotá, 2000.
22. Raimondi Carlos, Atachabahan Adolfo: "EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS". 2ª Edic. Edit. Depalma, Buenos Aires, 2000
23. Serrano Antón, Fernando: "LAS DEVOLUCIONES TRIBUTARIAS". 1ª Edic. Edit. Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 1996.
24. Textos Legales Astrea: "REGIMEN PENAL TRIBUTARIO"
25. Troya Jaramillo, José Vicente: "DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL". 1ª Edic. Edit. Corporación Editora Nacional, Quito, 1990.
26. Troya Jaramillo José Vicente: "EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR". Artículo, Quito, 2001.

LEYES Y DECRETOS:

27. Corporación de Estudios y Publicaciones: “CONSTITUCIÓN POLITICIA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR” Edit.. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, 1998
28. Corporación de Estudios y Publicaciones: “LEY DE HIDROCARBUROS”. Edit. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, 2003
29. Corporación de Estudios y Publicaciones: “CODIGO TRIBUTARIO”. Edit. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito 2003.
30. Corporación de Estudios y Publicaciones: “LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO”. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito 2003.
31. Corporación de Estudios y Publicaciones: “REGLAMENTO A LA LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO”. Corporación De Estudios y Publicaciones. Quito, 2003.
32. Corporación de Estudios y Publicaciones: “LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO”. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1998.
33. Corporación de Estudios y Publicaciones: “LEY ESPECIAL DE PETROECUADOR”. Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2003.
34. Decreto No. 461, publicado en el Registro Oficial N° 121 de 3 de febrero de 1993.
35. Decreto No.2024, publicado en el Registro oficial No.445, de 1° de noviembre del 2001.
36. Ley Interpretativa de la Ley Especial N° 122 que crea el Fondo de Desarrollo de las provincias de la Región Amazónica, publicada en Registro Oficial N° 200 de 24 de noviembre de 1997.
37. Decreto No. 603, publicado en el Registro Oficial N° 130, de 28 de julio del 2000.
38. Bases de Contratación de los contratos de participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, Decreto Ejecutivo No. 1416, publicado en Registro Oficial No. 364 de 21 de enero de 1994
39. Decreto Ley 05, Art. 21, Registro Oficial No. 396, de 10 marzo de 1994, reformado por el literal b) del artículo. 49 de la Ley 99-24, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 181 de 30 abril de 1999 y a su vez por el artículo 60, literal b) de la Ley 2001-41, publicada en suplemento a Registro Oficial N° 325 de 14 de mayo del 2001