

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR, SEDE ECUADOR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**AMORTIZACION DE INVERSIONES EN LA INDUSTRIA PETROLERA –
APLICACIÓN Y ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE A PARTIR DEL
AÑO 2008**

SILVANA ALEXANDRA ÁLVAREZ ÁLVAREZ

2010

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magister en 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.

Silvana Alvarez

Noviembre de 2010

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR, SEDE ECUADOR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN

**AMORTIZACION DE INVERSIONES EN LA INDUSTRIA PETROLERA –
APLICACIÓN Y ANÁLISIS DE LA NORMATIVA VIGENTE A PARTIR DEL
AÑO 2008**

SILVANA ALEXANDRA ÁLVAREZ ÁLVAREZ

2010

TUTOR: DR. JOSE SUING NAGUA

QUITO

RESUMEN

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) en el numeral 7 del Art. 10 deducciones señala: como deducible la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en la misma Ley y su reglamento, el Reglamento emitido mediante Decreto Ejecutivo No. 1051 en el Suplemento del Registro Oficial No. 337 del jueves 15 de mayo del 2008 para la aplicación de la LORTI señala la aplicación de una fórmula que no está acorde a lo propuesto por Ley, con el fin de comprender la aplicación de las amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera es necesario conocer las características de los contratos de participación y campos marginales a los que hace referencia la normativa, así como términos tales como Reservas, Producción, Curva Base, y demás información necesaria para evaluar si se cumple o no el principio de legalidad y seguridad jurídica. Dichos temas serán expuestos en la elaboración del presente trabajo, mismo que al final expone las conclusiones y las recomendaciones sobre la aplicación del Reglamento a la LORTI y a la vez realizar un aporte a un sector tan importante del país como es el sector petrolero.

DEDICATORIA

A mis hijos, que son mi inspiración por y para ellos la realización del presente trabajo como muestra de la importancia de lograr el desarrollo personal y profesional.

A mis padres, por su ejemplo de amor incondicional y la importancia del apoyo de la familia para el desarrollo de las metas personales y profesionales.

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar, por haberme permitido lograr un objetivo dentro de mi carrera profesional al estudiar la Maestría en Tributación, y poder aplicar los conocimientos adquiridos en el ejercicio de mi profesión.

Al Dr. José Suing Nagua, Tutor de la tesis por su tiempo y valioso aporte en la dirección del presente trabajo.

A mis compañeros, colegas y amigos que de una u otra forma estuvieron presentes para apoyarme con sus valiosos consejos y conocimientos.

INDICE

	Resumen.....	4
	Dedicatoria.....	5
	Agradecimiento.....	6
1	Capítulo I – Aspectos Generales.....	9
1.1	Generalidades.....	9
1.1.1	Concepto de Inversión en la industria petrolera y amortización de inversiones.....	9
1.1.2	Reservas de petróleo.....	16
1.2	Descripción de la base legal aplicable al sector petrolero.....	20
1.2.1	Constitución de la República del Ecuador.....	22
1.2.2	Ley de Hidrocarburos.....	23
1.2.3	Disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento aplicables a las amortizaciones y depreciaciones de la actividad petrolera.....	29
1.2.4	Reglamento de Contabilidad aplicable a Contratos de Participación y Campos Marginales.....	30
1.2.5	Orden de Prelación de las Normas.....	32
1.3	Análisis de la situación actual de los Contratos de Participación y Campos Marginales.....	33

2	Capítulo II – Análisis de la Normativa Tributaria Aplicable para la amortización de inversiones en la industria petrolera.....	38
2.1	Descripción general de las fórmulas previstas en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.....	38
2.2	Análisis teórico – técnico de la normativa vigente a partir del año 2008.....	40
2.3	Ejercicio práctico de aplicación.....	42
3	Capítulo III – Análisis de la aplicabilidad de los principios de legalidad y seguridad jurídica en la normativa prevista para la amortización de inversiones en la industria petrolera vigente a partir del año 2008.....	57
3.1	Análisis de la normativa bajo los principios de legalidad y seguridad jurídica.....	57
3.2	Evaluación general de la seguridad jurídica en el país con relación a los contratos petroleros.....	66
	Conclusiones y Recomendaciones.....	72
	Conclusiones Generales.....	72
	Recomendaciones.....	78
	Bibliografía.....	81
	Cuerpos Normativos.....	83

CAPITULO I

ASPECTO GENERALES

1.1 Generalidades

1.1.1 Concepto de Inversión en la industria petrolera y amortización de inversiones

La producción nacional de petróleo en junio de 2010 fue de 14.601,8 miles de barriles, de los cuales las empresas privadas representan el 41,15% (6.008,7 miles de barriles)¹ para incrementar la producción es necesario que se realicen inversiones tendientes a la búsqueda de nuevas reservas, mejorar las técnicas de recuperación, es decir, invertir para compensar la declinación de los campos petroleros conforme se extrae el crudo². En los últimos años, la producción de las transnacionales ha caído de forma considerable, lo cual ha provocado problemas de ingresos para el Estado. En 2006, las compañías invirtieron, según cifras oficiales, unos US\$772 millones, y se calcula que en 2010 la cifra bajará a US\$321 millones³

¹ Banco Central del Ecuador, Cifras del Sector Petrolero Ecuatoriano, No. 41 – 2010, <http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000984>

² Opinión Diario Hoy, 26-08-2010 en <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/renegociacion-de-contratos-e-inversion-petrolera-426667.html>

³ Mena, Paul, “Nuevas Reglas de Juego para Petroleras en el Ecuador”, 27-07-2010, en http://www.bbc.co.uk/mundo/america_latina/2010/07/100727_0504_ecuador_entra_vigencia_reforma_petrolera_if.shtml

En el Ecuador el petróleo como recurso natural agotable, no renovable y estratégico se ha constituido en la principal fuente de ingresos estatales,⁴ la principal actividad económica del país que representa una de las fuentes más importantes de ingresos de divisas⁵.

No hay que dejar de reconocer que la inversión que se necesita es económicamente alta y de riesgo porque a pesar del gran avance tecnológico no es posible saber a priori donde se encuentra el petróleo hasta que no se realicen actividades de exploración y perforación de un determinado número de pozos⁶ sin dejar de lado la posibilidad que el resultado pueda ser un yacimiento no explotable comercialmente, en este contexto la misma Ley de Hidrocarburos⁷ señala la obligación del cumplimiento del programa de actividades y presupuestos de inversiones anual.⁸

Las inversiones que se realizan tienen como característica esencial en calidad de activos la capacidad de generar ingresos

⁴ Proyecto de Ley Reformatoria a la Codificación de la Ley de Hidrocarburos, Presidencia de la República Oficio No. 5258-SNJ-10-985 de junio 24 de 2010

⁵ Naciones Unidas, Análisis de las Políticas de Inversión Ecuador, New York – Ginebra, Publicación de las Naciones Unidas, 2002.

⁶ La única manera de saber realmente si hay petróleo en el sitio donde la investigación geológica propone que se podría localizar un depósito de hidrocarburos, es mediante la perforación de un pozo. La profundidad de un pozo es variable, dependiendo de la región y de la profundidad a la cual se encuentra la estructura geológica o formación seleccionada con posibilidades de contener petróleo.

⁷ Ley de Hidrocarburos Decreto Supremo 2967, Codificación de la Ley de Hidrocarburos (Registro Oficial 711, 15-XI-1978) y sus Reformas

⁸ Ley de Hidrocarburos Art. 15.- Programas y presupuestos anuales.- La asociada deberá presentar a consideración del Comité Ejecutivo del Contrato, hasta el 31 de mayo de cada año, un programa de actividades y presupuestos de inversiones estimadas que realizará la asociada en el año calendario siguiente. El Comité Ejecutivo deberá conocer y aprobar el programa y presupuesto, dentro del plazo de treinta días de su presentación y deberá enviarlo para conocimiento del Ministerio de Energía y Minas, hasta el 1º de agosto del mismo año.

futuros, la erogación que realiza la compañía se activa y no forma parte del gasto corriente, pasa a formar parte del gasto corriente a medida que se va agotando su capacidad de generar ingresos futuros o vida útil a través del registro de la amortización y depreciación; por ejemplo:

Gasto Corriente: erogación por pago de sueldos de administración se consume en el mes que se realiza

Activo: erogación por pago de la perforación de un pozo, se consume a medida que se van agotando los ingresos por la producción/reservas que desarrolló esa perforación.

En este contexto es importante conocer la definición de Inversión dada en la normativa legal y reglamentaria que aplica al sector hidrocarburífero. Así, el Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos define las diferentes clases de Inversión:

“Art. 10.- Inversión no amortizada de preproducción.- Los costos de las actividades de exploración y de las actividades de desarrollo del período de preproducción se capitalizarán anualmente y su valor, descontado el monto de las amortizaciones y los valores de salvamento anuales que existieren, constituirá la inversión no amortizada de preproducción, la misma que pasará a formar parte de los activos de la contratista. Sin embargo, si a la fecha de terminación del período de preproducción, existieran obras incompletas, su valor será considerado dentro de las inversiones de preproducción, una vez que se hayan completado.

Art. 11.- Inversión neta de producción.- (Reformado por el num. 100 del Art. 1 del D.E. 1665, R.O. 341, 25-V-2004).- Los costos de las actividades de exploración y de las actividades de desarrollo efectuados en el período de producción se capitalizarán anualmente, los mismos que sumados a las inversiones en activos fijos de este período y restadas las amortizaciones y valores de salvamento anuales, constituirán la inversión neta de producción del año en que se capitaliza y pasará a formar parte de los activos de la contratista. Las obras incompletas, sin embargo serán capitalizadas una vez que hayan sido completadas.

Los costos de los pozos tanto de exploración como de desarrollo perforados en el período de producción que resultaren secos, no serán capitalizados y su valor será cargado directamente al gasto del período como gastos de producción.

Art. 12.- Inversiones de transporte y almacenamiento.- Corresponden a las erogaciones económicas que efectúa el contratista a fin de construir y poner en operación un sistema de transporte y almacenamiento del crudo proveniente del contrato y corresponde a los siguientes conceptos:

- a) Estudio de la ruta.
- b) Materiales.
- c) Tendido de la tubería.
- d) Construcción de la carretera por donde se extiende la línea.
- e) Sistema de bombeo.
- f) Sistema de Telecomunicaciones.
- g) Pagos a empresas relacionadas conforme los siguientes conceptos:
 - Asistencia técnica;

- Administración;
 - Gestión de compras; y,
 - Cualquier otra actividad de la Contratista, fuera del país, necesaria para la ejecución del contrato, en las que participen las empresas relacionadas.
- h) Terminales de almacenamiento.
- i) Gastos financieros del capital de terceros destinado a financiar la construcción del sistema de transporte y almacenamiento.
- j) Seguros tomados para la ejecución de la obra, otros costos no incluidos en los rubros anteriores y debidamente reconocidos por el Estado.

Art. 13.- Inversiones de transporte y almacenamiento.- Las inversiones de transporte y almacenamiento serán capitalizadas y pasarán a formar parte del activo de la contratista.”

El Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Campos Marginales con respecto al concepto de inversión señalan:

“Art. 9.- Inversión neta de preproducción.- Los costos de las actividades de exploración y de las actividades de desarrollo se capitalizarán anualmente y su valor, descontado el monto de las amortizaciones y los valores de salvamento anuales que existieren, constituirán la inversión no amortizada de preproducción, la misma que pasará a formar parte de los activos de la contratista.

Art. 10.- Inversión neta de producción.- Son las inversiones efectuadas en los campos en producción descontadas las amortizaciones y los valores de salvamento correspondientes.

Los costos de los pozos tanto de exploración como de desarrollo que resultaren secos, no serán capitalizados y su valor será cargado directamente al gasto del período como costos de producción.

Art. 11.- Inversiones de transporte y almacenamiento.-

Corresponden a las erogaciones económicas que efectúa la contratista a fin de construir y poner en operación un sistema de transporte y almacenamiento del crudo proveniente del contrato, y corresponde a los siguientes conceptos:

- a) Estudio y diseño de la ruta;
- b) Materiales;
- c) Tendido de la tubería;
- d) Construcción de la carretera por donde se extiende la línea;
- e) Sistema de bombeo;
- f) Sistema de Telecomunicaciones;
- g) Pagos a empresas relacionadas conforme los siguientes conceptos:
 - Asistencia técnica;
 - Administración;
 - Gestión de compras; y,
- Cualquier otra actividad de la contratista, fuera del país, necesaria para la ejecución del contrato, en las que participen las empresas relacionadas;
- h) Terminales de almacenamiento;
- i) Gastos financieros del capital de terceros destinado a financiar la construcción del sistema de transporte y almacenamiento; y,
- j) Seguros tomados para la ejecución de la obra, otros costos no incluidos en los rubros anteriores, y debidamente reconocidas por el Estado.

Art. 12.- Inversiones de transporte y almacenamiento.- Las inversiones de transporte y almacenamiento serán capitalizadas y pasarán a formar parte del activo de la contratista.”

Contablemente se debe reflejar la amortización⁹ de las inversiones que es el cargo a resultado del costo de las inversiones que se utilizan en el proceso productivo, calculado en forma sistemática para reflejar la disminución del valor o precio de los bienes de la compañía. Para las actividades extractivas (minas, canteras, pozos petrolíferos, etcétera) se calculan por el agotamiento de su contenido, dado que este es el método que mejor refleja la pérdida de valor o capacidades de generar ingresos futuros.

Los recursos naturales, a menudo llamados bienes agotables, comprenden el petróleo, los minerales y la madera. Presentan dos características principales:

1. Son susceptibles de una eliminación (consumo) total.
2. Solo se pueden reponer mediante un acto de la naturaleza.

Desde el punto de vista financiero la inversión efectuada se recupera a través de la amortización, el objetivo principal de la contabilidad, referido a la depreciación, es proveer lo necesario para recuperar el capital invertido, esta previsión se hace a través del mecanismo de los cargos por amortización, los cuales son aplicaciones a cargos de tipo virtual, es decir, movimientos contables

⁹ Contablemente amortización y depreciación se consideran sinónimos, en <http://www.economicas-online.com/bienesde3.htm>

de ajuste que no se hacen en efectivo y que se efectúan periódicamente. La contabilidad de la depreciación, también proporciona un medio sistemático para dar un valor declarado o no amortizado a las propiedades, denominado valor en libros. Al respecto, conviene señalar, que los cargos por depreciación son de carácter virtual, es decir, no son en si mismos movimientos de efectivo; sin embargo, afectan el cálculo y pago de los impuestos sobre la renta y, por consiguiente, afectan a los flujos de dinero o efectivo. Por esta razón, es que deberán de tenerse en cuenta en todo análisis y evaluación de proyectos de inversión.¹⁰

1.1.2 Reservas de petróleo

Ecuador es el miembro más pequeño de la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP) con una producción de 511.000 barriles diarios (b/d), de los cuales exporta cerca de 67%, cuenta con una reserva petrolera para 30 años de 1.470 millones de barriles y en el año 2010 invertirá 220 millones de dólares para explorar posibles yacimientos costa afuera, según cifras oficiales¹¹.

Se entiende por reservas de petróleo y de gas de un yacimiento al volumen de hidrocarburos que será posible extraer del mismo, en condiciones rentables, a lo largo de su vida útil. Para determinarlas lo

¹⁰ Notas sobre depreciaciones y amortizaciones de activos, en www.itescam.edu.mx/principal/sylabus/fpdb/recursos/r2608.DOC

¹¹ Editorial Diario Hoy, publicado el 7-08-2010, en <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/ecuador-tiene-reservas-de-petroleo-para-30-anos-301098-301098.html>

primero que se debe saber es cuánto petróleo y/o gas contiene el yacimiento, lo que se conoce como “petróleo original *in situ*”

La “reserva” de un yacimiento es una fracción del “petróleo original *in situ*”, ya que nunca se recupera el total del petróleo existente.¹² Por ende para determinar la reserva resulta necesario estimar cuál será el factor de recuperación del yacimiento.¹³

Según sea el grado de conocimiento del área o campo se tiene las siguientes categorías: (Art. 3 Definiciones, puntos del 3.6 a 3.11 del Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Campos Marginales y Art. 3 Definiciones, puntos del 3.6 al 3.8 del Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos)

“*Reservas Probadas*: Son los volúmenes de hidrocarburos que de acuerdo al análisis de la información geológica y de reservorios

¹² IAPG, “El abecé del Petróleo y el Gas”, Reservas: [...] Depende del volumen de la roca productora; la porosidad de esta roca (espacio intersticial disponible para la acumulación de fluidos); la saturación de hidrocarburos en un medio poroso, porcentaje de poros ocupados por petróleo o gas (hay que descontar lo que es agua); la profundidad, presión y temperatura de las capas productivas, amén de sus propiedades termodinámicas (de forma de estimar cómo va a variar el volumen de los fluidos en su viaje a la superficie), en http://gnc.cuantic.com/downloads/abc_petroleo_gas/capitulo_7.pdf

¹³ IAPG, “El abecé del Petróleo y el Gas”, Reservas: [...] lo que implica conocer el tipo de empuje, la presión, las características petrofísicas del reservorio (permeabilidades efectivas, mojabilidad, etc.), las características del fluido (gas disuelto, viscosidad, merma), la geometría del yacimiento (buzamiento, presencia de intercalaciones, etc.) y la forma de explotación. La obtención de estos datos requiere de mediciones estáticas (perfiles, ensayos de pozos, sísmica, estudios estratigráficos, etc.) y dinámicas (seguimiento de caudales y presiones a lo largo del tiempo). La recuperación final de un yacimiento generalmente está entre el 10% y el 60% en caso de reservorios de petróleo y entre el 50% y el 90% para el caso de reservorios de gas.

En http://gnc.cuantic.com/downloads/abc_petroleo_gas/capitulo_7.pdf

presentan una razonable certeza de ser recuperados en el futuro, bajo las condiciones económicas y operativas actuales.

Reservas Probadas Desarrolladas: Es el volumen del petróleo crudo, que puede ser recuperado a través de los pozos disponibles con los equipos y condiciones operativas existentes más las reservas probadas desarrolladas sin producir. El volumen adicional de petróleo crudo, que se obtendría por la aplicación de técnica de recuperación mejorada, será considerado como reservas probadas desarrolladas, sólo una vez que los resultados de un proyecto piloto o después de la puesta en marcha de las actividades de recuperación mejorada, se haya confirmado con producción que se ha logrado el incremento de tales reservas.

Reservas Probadas No Desarrolladas: Son las reservas probadas que se espera recuperar en áreas que actualmente no están perforadas o drenadas a través de nuevos pozos, o a través de los pozos existentes que para el efecto deberán ser completados mediante inversiones adicionales.

Reservas Totales Probadas: Están constituidas por la suma de las reservas probadas desarrolladas y la suma de las reservas probadas no desarrolladas.”

Es importante mencionar que las Reservas de petróleo son cambiantes de acuerdo al comportamiento de la formación del yacimiento, la producción, razón por la cual anualmente se presenta a la Dirección Nacional de Hidrocarburos DNH (actual

Agencia de Regulación y Control de Hidrocarburos¹⁴) para su certificación el cálculo actualizado del volumen original del petróleo en el sitio, factor de recobro y reservas probadas, probables y posibles que estima existan en el área de operación, según lo establece el Reglamento Sustitutivo del Reglamento para Operaciones Hidrocarburíferas¹⁵.

Es así que en los pozos productivos se considera el análisis pozo por pozo para definir que reservas desarrolladas aún se puede recuperar, con el historial de producción de cada uno de ellos.

Cada año hay un volumen extraído del Campo lo que se disminuye de las últimas reservas, las mismas que son sustituidas por un volumen mayor o menor por:

1. Pozos nuevos perforados
2. Pozos reacondicionados (apertura de nuevas capas/reservas)
3. Profundización
4. Proyectos como Recuperación Mejorada (Inyección de Agua)

¹⁴ Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010. Art. 93, se sustituye la frase "Dirección Nacional de Hidrocarburos" por la frase "Agencia de Regulación y Control de Hidrocarburos"; y en general, toda referencia a la Dirección Nacional de Hidrocarburos o al Director Nacional de Hidrocarburos se entenderá que se trata de la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero o del Director de la Agencia de Regulación y Control Hidrocarburífero.

¹⁵ Art. 35.- Estimación de reservas.- Con el objeto de que la Dirección Nacional de Hidrocarburos establezca las cifras oficiales de reservas anuales, PETROECUADOR o la contratista, según el caso, deberán presentar, hasta el primero de diciembre de cada año, el cálculo actualizado del volumen original del petróleo en el sitio, factor de recobro y reservas probadas, probables y posibles que estima existan en su área de operación, debidamente avalizado por una compañía certificadora independiente, registrada en la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

1.2 Descripción de la base legal aplicable al sector petrolero

La industria petrolera como todos los sectores tiene las particularidades propias del giro de su negocio, cuenta con regulaciones propias, y normativa tributaria específica así con respecto a la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno ¹⁶ cuando el numeral 7 de las deducciones menciona que la depreciación y amortización se debe realizar conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, en conformidad a lo previsto en la Ley y su reglamento; en el caso de las inversiones del sector petrolero el desgaste se calcula en relación al agotamiento de su contenido, dado que este es el método que mejor refleja la pérdida de valor o capacidades de generar ingresos futuros en este contexto el término de Reservas Probadas ¹⁷ tiene una importancia sustancial al momento de valorar el desgaste de las inversiones en una empresa que se dedica a la explotación de hidrocarburos así como la producción de crudo dado que estos términos son parte importante de los elementos de la fórmula para calcular el coeficiente de amortización es fundamental analizar los cambios que se introdujeron mediante el Reglamento a la Ley

¹⁶ Ley de Régimen Tributario Interno - Capítulo IV -DEPURACIÓN DE LOS INGRESOS -Sección Primera - DE LAS DEDUCCIONES (Denominación incluida por el Art. 64 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007) Art. 10.- Deducciones.- (Reformado por el Art. 65 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007; y, por el Art. 6 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009)

¹⁷ Reservas Probadas.- Volumen de hidrocarburo que de acuerdo al análisis de la información geológica y de reservorios presentan una razonable certeza de ser recuperados en el futuro, bajo las condiciones económicas operativas actuales.

Orgánica de Régimen Tributario Interno expedido en mayo del 2008¹⁸ donde por primera vez se establecen las fórmulas a aplicar para el cálculo de la amortización de inversiones en las modalidades contractuales de Participación y Campos Marginales.

En relación al concepto de amortización desde el punto de vista contable¹⁹ existe la técnica propuesta en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad,²⁰ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados²¹, Normas Internacionales de Información Financiera²², Normas Internacionales de Contabilidad,²³ donde señalan el tratamiento para medir el desgaste para cada tipo de activo.

Es importante conocer y analizar la normativa legal, reglamentaria y contractual bajo el cual se rige el sector hidrocarburífero y la aplicabilidad de la normativa tributaria vigente para las amortizaciones y depreciaciones de la actividad petrolera.

¹⁸ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Decreto 1051 (Suplemento del Registro Oficial 337, 15-V-2008) - Decreto 1364 (Suplemento del Registro Oficial 442, 8-X-2008)- Decreto 1442 (Registro Oficial 479, 2-XII-2008)- Decreto 1561 (Registro Oficial 527, 12-II-2009)

¹⁹ Amortizar significa considerar que un determinado elemento del activo fijo empresarial ha perdido, por el mero paso del tiempo, parte de su valor. Para reflejar contablemente este hecho, y en atención al método contable de partida doble, hay que: 1º Dotar una amortización, es decir, considerar como pérdida del ejercicio la disminución del valor experimentado. 2º Crear una cuenta negativa en el activo del balance, que anualmente vería incrementado su saldo con la indicada disminución del valor del bien. De esta forma todo elemento del activo fijo de la empresa vendría reflejado por dos cuentas, una positiva, que recogería el valor de su adquisición u obtención, y otra negativa (llamada de Amortización Acumulada), en la cual se indica lo que vale de menos como consecuencia del paso del tiempo. Para calcular la cuota de amortización para un periodo determinado existen diferentes métodos

²⁰ Normas Ecuatorianas de Contabilidad NEC

²¹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados PCGA

²² Normas Internacionales de Información Financiera NIIF

²³ Normas Internacionales de Contabilidad NIC

1.2.1 Constitución de la República del Ecuador

Los hidrocarburos al ser un recurso natural no renovable están incluidos en el concepto de sector estratégico que señala la Constitución²⁴ en el Art. 313, el cual menciona:

“El Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, de conformidad con los principios de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia.

Los sectores estratégicos, de decisión y control exclusivo del Estado, son aquellos que por su trascendencia y magnitud tienen decisiva influencia económica, social, política o ambiental, y deberán orientarse al pleno desarrollo de los derechos y al interés social.

Se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro radioeléctrico, el agua, y los demás que determine la ley.”

La Constitución en su Art. 316 establece:

“El Estado podrá delegar la participación en los sectores estratégicos y servicios públicos a empresas mixtas en las cuales tenga mayoría accionaria. La delegación se sujetará al interés nacional y respetará los plazos y límites fijados en la ley para cada sector estratégico.

²⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008

El Estado podrá, de forma excepcional, delegar a la iniciativa privada y a la economía popular y solidaria, el ejercicio de estas actividades, en los casos que establezca la ley.”

1.2.2 Ley de Hidrocarburos

El sector hidrocarburífero ecuatoriano se encuentra regulado por la Ley de Hidrocarburos No. 1459, publicada en el Registro Oficial No. 322 del 1 de octubre de 1971; y codificada mediante Decreto Supremo No. 2967 de 6 de noviembre de 1978, publicado en el Registro Oficial No. 711 del 15 de Noviembre de 1978, y sus posteriores reformas y mediante Decreto Ley publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 244²⁵ entró en vigencia por el ministerio de la ley a partir del 27 de julio de 2010 reformas a la Ley de Hidrocarburos.

En el Art. 2 recientemente reformado²⁶ menciona:

“El Estado explorará y explotará los yacimientos en forma directa a través de las Empresas Públicas de Hidrocarburos. De manera excepcional podrá delegar el ejercicio de estas actividades a empresas nacionales o extranjeras, de probada experiencia y capacidad técnica y económica, para lo cual la Secretaría de Hidrocarburos²⁷ podrá celebrar contratos de

²⁵ Ley Reformativa a la Codificación de la Ley de Hidrocarburos, Exposición de Motivos - Presidencia de la República Oficio No. 5258-SNJ-10-985 de junio 24 de 2010

²⁶ Decreto-Ley Reformativo a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010

²⁷ Ídem, Art. 6-A.- Secretaría de Hidrocarburos (SH).- Créase la Secretaría de Hidrocarburos. SH como entidad adscrita al Ministerio Sectorial, con personalidad jurídica, patrimonio propio, autonomía

asociación, de participación, de prestación de servicios para exploración y explotación de hidrocarburos o mediante otras formas contractuales de delegación vigentes en la legislación ecuatoriana. También se podrá constituir compañías de economía mixta con empresas nacionales y extranjeras de reconocida competencia legalmente establecidas en el País”.

Los tipos de contratos previstos en la Ley de Hidrocarburos son²⁸:

- Contratos de asociación
- Contratos de participación
- Contratos de prestación de servicios²⁹
- Contratos de explotación de campos marginales³⁰
- Contratos de obras o servicios específicos³¹, y

administrativa, técnica, económica, financiera y operativa, que administra la gestión de los recursos naturales no renovables hidrocarbúferos y de las sustancias que los acompañen, encargada de ejecutar las actividades de suscripción, administración y modificación de las áreas y contratos petroleros. Para este efecto definirá las áreas de operación directa de las empresas públicas y las áreas y actividades a ser delegadas a la gestión de empresas de economía mixta y excepcionalmente a las empresas privadas, nacionales e internacionales, sometidas al régimen jurídico vigente, a la Ley de Hidrocarburos y demás normas que la sustituyan, modifiquen o adicionen.

El representante legal de la Secretaría de Hidrocarburos será el Secretario de Hidrocarburos, designado por el Ministro Sectorial.

²⁸ Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010, Se sustituye el primer inciso del Art. 2: [...] la Secretaría de Hidrocarburos podrá celebrar contratos de asociación, de participación, de prestación de servicios para exploración y explotación de hidrocarburos o mediante otras formas contractuales de delegación vigentes en la legislación ecuatoriana.

²⁹ Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010, Se sustituye el contenido del Art. 16 donde consta la definición del contrato de prestación de servicios.

³⁰ Ley de Hidrocarburos, segundo inciso del Art. 2 no fue modificado, se mantiene la definición de Contratos de exploración y explotación de campos marginales

³¹ Ídem, Art. 17.- (Sustituido por el Art. 5 de la Ley 101, R.O. 306, 13-VIII-1982).- Los contratos de obras o servicios específicos a que se refiere el inciso segundo del Art. 2 son aquellos en que personas jurídicas se comprometen a ejecutar para PETROECUADOR, obras, trabajos o servicios específicos, aportando la tecnología, los capitales y los equipos o maquinarias necesarias para el cumplimiento de

- Campos Unificados³²

A continuación un cuadro que resume los tipos de contrato por operadora y bloques y campos según los datos publicados en la página web del Ministerio de Recursos Naturales no Renovables³³:

las obligaciones contraídas a cambio de un precio o remuneración en dinero, cuya cuantía y forma de pago será convenida entre las partes conforme a la Ley.

Nota: La referencia que hace este artículo al inciso segundo del Art. 2, corresponde actualmente al inciso quinto del Art. 2 de la presente Ley.

³² Reglamento Sustitutivo al Reglamento de Aplicación de la ley No. 42-2006 Reformatoria a la ley de Hidrocarburos, Art. 1.- Para efectos de la aplicación del presente Reglamento, se entenderá por: "Convenios Unificados": son los Convenios Operacionales de Explotación Unificada suscritos entre las compañías contratistas y PETROECUADOR o una de sus filiales, accesorios a los Contratos de Participación suscritos entre las mismas partes.

"Ley Reformatoria": es la Ley No. 42-2006, Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 257 de 25 de abril del 2006.

³³ Dirección Nacional de Hidrocarburos, Contratos Petroleros, en <http://www.mrnrr.gob.ec/en/hidrocarburos/231-direccion-nacional-hidrocarburos-contratos-petroleros.html>

OPERADORA	BLOQUE	CONTRATO
CANADA GRANDE	1	Participación Modificatorio
EDC	3	Participación Gas
PERENCO	7	Participación Modificatorio
PETROORIENTAL S.A.	11	Participación
PETROORIENTAL S.A.	14	Participación Modificado
REPSOL YPF	16	Participación Modificatorio
PETROORIENTAL S.A.	17	Participación Modificado
PETROBRAS ENERGIA ECUADOR ECUADORTLC	18	Participación
PERENCO	21	Participación
CGC	23	Participación
BURLINGTON RESOURCES	24	Participación
TRIPETROL	28	Participación
ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD.	Tarapoa	Participación Modificatorio
ANDES PETROLEUM ECUADOR	18 B-Fanny	Convenio de Explotación Unificada
ANDES PETROLEUM ECUADOR	Mariann 4-A	Convenio de Explotación Unificada
PERENCO	Coca Payamino	Convenio de Explotación Unificada
PETROBRAS ENERGIA ECUADOR ECUADORTLC	Palo Azul	Convenio de Explotación Unificada
REPSOL YPF	Bogi Capiron	Convenio de Explotación Unificada
AGIP OIL	10	Prestación de Servicios
BELLWETHER INTERNATIONAL	Charapa	Campo Marginal
TECECUADOR	Bermejo	Campo Marginal
PETROLEOS SUDAMERICANOS	Pindo	Campo Marginal
PETROLEOS SUDAMERICANOS	Palanda Yuca Sur	Campo Marginal
PETROBELL	Tigüino	Campo Marginal
CONSORCIO PETROLERO AMAZONICO	Pucuna	Convenio de Explotación Unificada
CONSORCIO PETROLERO AMAZONICO	Singue	Campo Marginal
CONSORCIO PEGASO	Puma	Campo Marginal
CONSORCIO ENERGETICO GRAN COLOMBIA	Armadillo	Campo Marginal
ESPOL - PACIFPETROL	Peninsula Gustavo Galindo	Servicios Especificos
REPSOL YPF	Tivacuno	Servicios Especificos Modificatorio
IVANHOE ENERGY ECUADOR	Pungarayacu (Bloque 20)	Servicios Especificos
RIO NAPO COMPAÑIA DE ECONOMIA MIXTA	Campo Sacha	Convenio de Explotación Unificada
SOCIEDAD INTERNACIONAL PETROLERA S.A. (FILIAL DE ENAP)	Mauro Davalos Cordero (MDC)	Servicios Especificos
SOCIEDAD INTERNACIONAL PETROLERA S.A. (FILIAL DE ENAP)	Paraiso, Biguno y Huachito	Servicios Especificos para el Desarrollo

Procederemos a analizar los contratos de participación y de explotación de campos marginales por cuanto está dirigida a estos dos

tipos de contratos la normativa tributaria sobre amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera.

En relación con los contratos de participación, en el Capítulo III, Formas Contractuales, señala:

“Son Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, aquellos celebrados por el Estado, por intermedio de PETROECUADOR, mediante los cuales delega a la contratista 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, una vez iniciada la producción, tendrá derecho a una participación en la producción fiscalizada del área del contrato, la cual se calculará en base a los porcentajes convenidos en el mismo.

La participación de la contratista en la producción del área del contrato, podrá también ser recibida en dinero, previo acuerdo con PETROECUADOR [...]”.

El Art. 2 de la Ley de Hidrocarburos, considera campos marginales:

“Son contratos de exploración y explotación de campos marginales aquellos celebrados por el Estado por intermedio de PETROECUADOR, mediante los cuales se delega a la contratista con sujeción al numeral primero del artículo 46 (316, inc. 2) de la Constitución Política de la República, la facultad de exploración y explotación adicional en los campos de producción marginal actualmente explotados por PETROPRODUCCIÓN,

realizando todas las inversiones requeridas para la exploración y explotación adicional.”

Los campos marginales son aquellos de baja prioridad operacional o económica considerados así, por encontrarse lejanos a la infraestructura de PETROECUADOR, por contener crudo de baja gravedad (crudo pesado), o por necesitar técnicas de recuperación excesivamente costosas, calificados 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 más del 1% de la producción nacional y se sujetarán a los cánones internacionales de conservación de reservas³⁴.

Esta modalidad de contrato establece una Curva Base de Producción que es el perfil de producción de petróleo crudo obtenido de la simulación matemática y otros estudios de los yacimientos, que está establecida en barriles por día para cada año de duración del contrato (20 años) por la cual la contratista recibe un ingreso por el costo de operación (U\$ 2.6 ajustado por el Índice de precios “Intermediate Energy Goods Not Seasonally Adjusted” de los Estados Unidos de Norteamérica aplicada al correspondiente ejercicio fiscal) la retribución por la curva base puede ser realizada en dinero o especie para lo cual las partes acordarán los plazos y condiciones del pago.

³⁴ Ley de Hidrocarburos Decreto Supremo 2967, Codificación de la Ley de Hidrocarburos (Registro Oficial 711, 15-XI-1978) y sus Reformas. Art. 2

Adicional recibe la cantidad de petróleo crudo correspondiente a los porcentajes ofertados (Depende de cada contrato pero podemos citar como ejemplo X1= 36.8% y X2= 36.7%)³⁵ por el incremento sobre la Curva Base de Producción.

Es importante partir de las definiciones de los contratos de participación y de explotación de campos marginales, por cuanto nos permite conocer las principales características de estas modalidades contractuales.

1.2.3 Disposiciones de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento aplicables a las amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) en el numeral 7 del Art. 10 deducciones señala: como deducible la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en la misma Ley y su reglamento.

El Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno expedido mediante Decreto Ejecutivo No. 1051 en el Suplemento del Registro Oficial No. 337 del jueves 15 de

³⁵ Contrato para la Explotación de Petróleo Crudo y Exploración de Hidrocarburos del Campo Marginal “Bermejo” celebrado entre Petroecuador – Petroproducción y Tecpecuador S.A.

mayo del 2008 en el Art. 25 Gastos Generales Deducibles³⁶ dentro del Capítulo IV Depuración de Ingresos, introduce por primera vez el tratamiento y la fórmula a aplicar para las amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera específicamente para las sociedades que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales.

1.2.4 Reglamento de Contabilidad aplicable a Contratos de Participación y Campos Marginales

Con el fin de establecer el tratamiento contable que debe dar el contratista a los costos, gastos e inversiones así como a la información que deba mantener durante la vigencia del Contrato, se expidieron sendos Reglamentos de Contabilidad aplicables a los Contratos de Participación y a la Explotación de Campos Marginales.

El Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos³⁷ establece en el Art. 16 la fórmula a aplicar para el cálculo de la amortización de las inversiones en el período de producción y establece la posibilidad incluso si el valor de las reservas

³⁶ Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Decreto 374 (Suplemento del Registro Oficial 209, 8-VI-2010, actual Art. 28

³⁷ Reglamento de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, Decreto 1418, Registro Oficial 364, 21 de enero de 1994.

probadas cambia durante el año fiscal k, a continuación la fórmula que establece dicho reglamento:

$$A_k = \frac{(INA_k) \cdot Q_k}{RP_k} \quad (1)$$

Donde:

A_k = Amortización de las inversiones de producción durante el año fiscal k.

INA_k = Inversión de producción no amortizada al inicio del año fiscal k.

RP_k = Reservas probadas al inicio del año fiscal k.

Q_k = Producción del año fiscal k.

Si el valor de las reservas probadas cambia durante el año fiscal k, no se ajustarán las amortizaciones de los años anteriores y sólo se ajustarán el valor de la amortización del año en cuestión y de los años futuros de acuerdo con la siguiente expresión:

$$A_k = \frac{(INA_k) \cdot Q_k}{RP'_k + Q_k} \quad (2)$$

Donde:

RP'_k = Es el valor ajustado de las reservas probadas al final del año fiscal k.”

El Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Campos Marginales³⁸ establece un tratamiento específico a la

³⁸ Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Campos Marginales, Decreto 1322, Suplemento del Registro Oficial 299, 17 de abril de 1998.

producción, ingresos, inversiones, costos y gastos provenientes de la aplicación de dicho contrato.

En relación al tema de las amortizaciones los artículos 14, 15 y 16 señalan:

“Art. 14.- Amortización de las inversiones de preproducción.- La amortización de las inversiones de preproducción se efectuará por Unidad de Producción a partir del inicio de la producción de los campos en los cuales se efectuaron esas inversiones.

Art. 15.- Amortización de las inversiones de producción.- La amortización de las inversiones de producción señaladas en artículo 10 de este reglamento, se efectuará por Unidad de Producción a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas.

Art. 16.- Amortización de las inversiones de transporte y almacenamiento.- La amortización de las inversiones de sistema de transporte y almacenamiento se efectuará por Unidad de Producción desde el momento en que el mencionado sistema entre en operación.”

A diferencia del Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, no se señala fórmula expresa.

1.2.5 Orden de Prelación de las Normas

Con el fin de que la Contratista lleve la contabilidad de sus inversiones, costos y gastos relacionados a los provenientes de la

actividad relacionada con la suscripción del Contrato, en este mismo se señala un orden de jerarquía y prelación de las leyes, reglamentos y procedimientos. Así por ejemplo:

“Vigésima.- Contabilidad: 20.1.- La Contratista llevará la contabilidad de sus inversiones, costos y gastos, relacionados o provenientes de su actividad bajo este contrato, sujetándose a la jerarquía y prelación de las siguientes leyes, reglamentos y procedimientos: a.- Ley de Hidrocarburos; b.- Ley de Régimen Tributario Interno³⁹; c.- Reglamentos Generales de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; d.- Bases de Contratación para la Licitación Especial del Contrato de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Hidrocarburos de Campos Marginales; e.- Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a este tipo de Contrato; f.- El Contrato; y g.- Principios de Contabilidad generalmente aceptados en la industria petrolera internacional.”⁴⁰

1.3 Análisis de la situación actual de los Contratos de Participación y Campos Marginales

La Ley de Hidrocarburos establece entre otras, las modalidades contractuales de participación y campos marginales, mismos que han

³⁹ En virtud de lo prescrito por el artículo 153 de la Ley s/n (R.O. 242-3S, 29-XII-2007), la Ley de Régimen Tributario Interno tiene jerarquía y efectos de Ley Orgánica, por tanto prevalece sobre la Ley de Hidrocarburos, de acuerdo al orden jerárquico dispuesto en la Constitución de la República, Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.[...]

⁴⁰ Contrato para la Explotación de Petróleo Crudo y Exploración de Hidrocarburos del Campo Marginal “Bermejo” celebrado entre Petroecuador – Petroproducción y Tecpecuador S.A. Suscrito el 1ero de julio de 1999, Cláusula 20.1

sido sujetos a análisis, por cuanto dichos modelos establecen una participación en la producción por parte del Estado en porcentajes inferiores al 50% en promedio, porque depende específicamente del marco contractual que cada empresa operadora acordó.

La mayoría de operadoras privadas mantienen contratos de participación, mismo que dentro sus cláusulas no establecían modificaciones en la participación en caso de existir un incremento en los precios del petróleo, esto desequilibra la participación estatal dejando menos ingresos para el Estado Ecuatoriano.

En un intento de equilibrar la participación en la producción petrolera de los contratos de participación para el Estado se expide la Ley No. 42- 2006 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 257 del 25 de abril del 2006; donde se fija una participación por parte del Estado del 50% sobre los excedentes del precio de venta del petróleo, posteriormente se expide el Reglamento Sustitutivo al Reglamento de Aplicación de la Ley No.42-2006 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos en el cual se modifica al 99% la participación del Estado sobre dichos excedentes.

Al establecer normas que afectan las cláusulas de estabilidad económica de los contratos, el gobierno empieza un proceso de revisión de los contratos en mención, luego del cual se establece que la modalidad contractual que favorecería al Estado es la de servicios petroleros en una nueva modalidad.

Con fecha 27 de julio de 2010 mediante Decreto-Ley s/n, entró en vigencia por el ministerio de la ley, reformas a la Ley de Hidrocarburos, y también se efectúan algunas reformas importantes a la Ley de Régimen Tributario Interno, bajo el amparo de esta nueva normativa el Gobierno entregó un modelo borrador preliminar para discusión, mismo que puede ser modificado posteriormente⁴¹ en el cual la Contratista deberá aportar sus propios recursos, a su solo riesgo, para la exploración y explotación de hidrocarburos y como contraprestación, recibirá una tarifa por barril producido, está transcurriendo el plazo de 120 y 180 días⁴² para modificar los contratos de participación y los contratos de explotación de campos marginales respectivamente y adoptar el modelo reformado de prestación de servicios para exploración y explotación de

⁴¹ El proceso de renegociación de los contratos petroleros se está llevando a cabo, donde lo sustancial consiste en adoptar el modelo reformado de prestación de servicios.

⁴² Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010 DISPOSICIONES TRANSITORIAS:

PRIMERA.- Los contratos de participación y de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos que se encuentren suscritos se modificarán para adoptar el modelo reformado de prestación de servicios para exploración y explotación de hidrocarburos contemplado en el artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos en el plazo de hasta 120 días, y los contratos suscritos bajo otras modalidades contractuales incluidos los contratos de campos marginales y los contratos de prestación de servicios específicos suscritos entre Petroecuador y/o su filial Petroproducción (actual EP PETROECUADOR) con las empresas Sociedad Internacional Petrolera S.A., filial de la Empresa Nacional del Petróleo de Chile. ENAP (campos MDC. Paraíso, Biguno y Huachito). Repsol YPF Ecuador S.A., Overseas Petroleum and Investment Corporation. CRS Resources (Ecuador) LDC y Murphy Ecuador Oil Company (campo Tivacuno) y Escuela Superior Politécnica del Litoral. ESPOL (campos de la Península de Santa Elena. Gustavo Galindo Velasco). en el plazo de hasta 180 días. Plazos que se contarán a partir de la vigencia de la presente Ley: caso contrario, la Secretaría de Hidrocarburos dará por terminados unilateralmente los contratos y fijará el valor de liquidación de cada contrato y su forma de pago.

hidrocarburos contemplado en el recientemente modificado artículo 16 de la Ley de Hidrocarburos⁴³:

“Son contratos de prestación de servicios para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, aquéllos en que personas jurídicas, previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan a realizar para con la Secretaría de Hidrocarburos, con sus propios recursos económicos, servicios de exploración y/o explotación hidrocarburífera, en las áreas señaladas para el efecto, invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados.

Cuando existieren o cuando el prestador de servicios hubiere encontrado en el área objeto del contrato hidrocarburos comercialmente explotables, tendrá derecho al pago de una tarifa por barril de petróleo neto producido y entregado al Estado en un punto de fiscalización. Esta tarifa, que constituye el ingreso bruto de la contratista, se fijará contractualmente tomando en cuenta un estimado de la amortización de las inversiones, los costos y gastos, y una utilidad razonable que tome en consideración el riesgo incurrido.

De los ingresos provenientes de la producción correspondiente al área objeto del contrato, el Estado ecuatoriano se reserva el 25% de los ingresos brutos como margen de soberanía. Del valor remanente, se cubrirán los costos de transporte y comercialización en que incurra el Estado. Una vez realizadas estas deducciones, se cubrirá la tarifa por los servicios prestados.

⁴³ Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010.

La contratista tendrá opción preferente de compra de la producción del área del contrato, a un precio que en ningún caso será inferior al precio de referencia definido en el artículo 71, no obstante se adjudicará a la empresa que ofertare a un precio en mejores condiciones.

El pago de la tarifa indicada será realizado en dinero, en especie o en forma mixta si conviniere a los intereses del Estado. El pago en especie se podrá efectuar únicamente después de cubrir las necesidades de consumo interno del país.

El precio de hidrocarburos para el caso de pago en especie se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR.

Podrá haber una tarifa adicional para privilegiar producciones provenientes de actividades adicionales comprometidas por la contratista, a fin de impulsar el descubrimiento de nuevas reservas o la implementación de nuevas técnicas para la recuperación mejorada de las reservas existentes.

Las contratistas garantizarán la realización de las inversiones comprometidas en el respectivo plan de desarrollo o plan quinquenal.

La definición de la comercialidad de los yacimientos constará en las bases de contratación. "

CAPITULO II

ANÁLISIS DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN LA INDUSTRIA PETROLERA

2.1 Descripción general de las fórmulas previstas en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

El Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno expedido mediante Decreto No. 1051 en el Suplemento del Registro Oficial 337 del 15-V-2008, introduce en el Art. 25 Gastos Generales Deducibles, numeral 14, (En el actual Art. 28 Gastos Generales Deducibles, se mantiene si modificaciones el numeral 14),⁴⁴ la fórmula para el cálculo de las amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera, que establece:

“Amortizaciones y depreciaciones en la actividad petrolera:

Amortización de inversiones de las sociedades que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales.

⁴⁴ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Decreto 1051 (Suplemento del Registro Oficial 209, 8-VI-2010.- Disposición Final Primera: Derogase el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus reformas, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 337 del 15 de mayo de 2008.

Las sociedades que han suscrito con el Estado contratos de participación y campos marginales para la exploración y explotación de hidrocarburos, deberán cumplir las siguientes reglas:

1. Amortización del período de preproducción.- La amortización de las inversiones de exploración, desarrollo y producción realizadas en el período de preproducción se efectuarán en partes iguales durante cinco años a partir del inicio de la producción debidamente autorizada por la Dirección Nacional de Hidrocarburos (actual Agencia de Regulación y Control de Hidrocarburos.)

2. Amortización del período de producción.- (Reformado por el Art. 3 del D.E. 1364, R.O. 442-S, 8-X-2008).- La amortización de las inversiones del período de producción se efectuará anualmente por unidades de producción a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, en función del volumen producido de las reservas probadas remanentes de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$A_k = \frac{(INA_k) Q_k}{RP_k}$$

Donde:

A_k = Amortización de las inversiones de producción durante el año fiscal k.

INA_k = Inversión total de producción no amortizada al inicio del año fiscal k.

RP_k = Reservas probadas remanentes totales al inicio del año fiscal k que sean recuperables durante la vigencia del contrato y se encuentren certificadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

En el caso de Campos Marginales, las reservas no serán discriminadas, sino que corresponderán a las reservas totales del Campo.

Q_k = Producción fiscalizada total del año fiscal k . En caso de campos marginales, incluye la producción de curva base y la producción incremental.

3. Amortización de inversiones de transporte y almacenamiento.-

La amortización de las inversiones del sistema de transporte y almacenamiento será en 10 años en línea recta desde el momento en que el mencionado sistema entre en operación, previa la autorización emitida por la Dirección Nacional de Hidrocarburos.”

2.2 Análisis teórico – técnico de la normativa vigente a partir del año 2008

En la industria petrolera el método de amortización que se aplica para medir el desgaste de las inversiones realizadas es por unidades de producción tal como lo requiere la técnica contable (inversiones netas) – “Petroleum Accounting – Principles, Procedures & Issues”.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece en el Art. 10 las deducciones posibles y en el numeral 7 señala como deducible la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en la Ley y su reglamento, pero al momento de reglamentar la aplicación introduce una fórmula

que no concuerda con lo que propone la Ley, es decir, no considera que en el cálculo de las amortizaciones de las inversiones en la industria petrolera debe tomarse en cuenta cambios importantes de reservas dentro de un ejercicio fiscal, y en el caso de los campos marginales por las particularidades de su contrato considerar la producción fiscalizada incremental y las reservas remanentes incrementales, en ambos casos el excluir estas opciones en el Reglamento no permite que se cumpla lo que la Ley establece que es medir la amortización de acuerdo a la naturaleza de los bienes y asociar el gasto de amortización al ingreso que están generados dichas inversiones, lo cual tiene como consecuencia registrar la amortización por un monto menor y no por el valor que permitiría tener una asociación de ingresos y gastos, para asignar de esa forma los gastos de amortización a los barriles que tienen ingresos asociados, y por lo tanto una incorrecta asignación en el tiempo del desgaste que sufren los bienes sujetos a amortización, que no está acorde con lo que la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece, en este caso el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no complementa a través de la aplicación técnica el cumplimiento de la Ley, sino la contradice.

2.3 Ejercicio Práctico de aplicación

Para el ejercicio práctico vamos a proceder con los siguientes datos:

- Reservas Remanentes al 31 de diciembre de 2001: 24'033.723 Bbls
- Reservas Remanentes al 31 de diciembre de 2002: 14'708.200 Bbls
- Producción Fiscalizada Mensualmente durante el año 2002:

Mes	Producción En Bbls
Enero	221,345
Febrero	128,214
Marzo	230,784
Abril	249,675
Mayo	235,599
Junio	204,900
Julio	231,005
Agosto	211,048
Septiembre	196,255
Octubre	201,135
Noviembre	194,171
Diciembre	197,330
Total	2,501,461

Aplicando la fórmula descrita en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, calculamos el coeficiente de amortización y obtenemos, la siguiente información:

	Reservas (en miles de Bbls)	Producción (en miles de Bbls)	Coefficiente Amortización
Al 31/dic/2001	24,034		
Enero		221	0.9%
Febrero		128	0.5%
Marzo		231	1.0%
Abril		250	1.0%
Mayo		236	1.0%
Junio		205	0.9%
Julio		231	1.0%
Agosto		211	0.9%
Septiembre		196	0.8%
Octubre		201	0.8%
Noviembre		194	0.8%
Diciembre		197	0.8%
Coefficiente Anual Amortización			10.4%

El resultado es un coeficiente de amortización para las inversiones de 10.4%, pero la fórmula no considera variación alguna cuando existe una baja significativa de las Reservas al final del ejercicio fiscal para el cual se está registrando la amortización de las inversiones.

En la industria petrolera existen dos entidades reconocidas mundialmente que realizaron importantes contribuciones a la definición de reservas de petróleo:

1. Society of Petroleum Engineers (SPE)
2. World Petroleum Congresses (WPC)

Sobre la base del trabajo desarrollado por estas entidades, se puede sostener que las reservas son cantidades de petróleo que se considera pueden ser recuperadas comercialmente a partir de

acumulaciones conocidas a una fecha futura.⁴⁵ Todos los estimados de reservas involucran algún grado de incertidumbre. La incertidumbre depende principalmente de la cantidad de datos de ingeniería y geología confiables y disponibles a la fecha del estimado del cálculo de reservas y de la interpretación de estos datos. El grado relativo de incertidumbre aplicado es colocar las reservas en una de las dos clasificaciones principales ya sean probadas o no probadas.

Las reservas no probadas son menos ciertas de ser recuperadas que las probadas, y pueden ser subclasificadas como reservas probables y posibles para denotar progresivamente el incremento de la incertidumbre en su recuperación.⁴⁶

El SPE y WPC aceptan que las definiciones de las reservas petroleras no son estáticas y estas evolucionan en el tiempo⁴⁷.

Las reservas derivadas bajo estas condiciones dependen de la integridad, destreza y juicio del evaluador y están afectadas por la complejidad geológica, etapa del desarrollo, grado de reducción de las reservas y monto de la información disponible.

Para el cálculo de reservas de hidrocarburos se requiere de ciertos parámetros de ingeniería que son obtenidos de información de campo o estimados con criterio técnico; esto hace que los resultados tengan diferentes grados de confiabilidad. Así por ejemplo, el volumen

⁴⁵ SPE E&P Glossary en http://www.spe.org/glossary/wiki/doku.php/terms:r_terms

⁴⁶ Araujo, Bolívar, Informe de Perito Técnico, Año 2002, Juicio No. 24912 de impugnación propuesto por el Sr. Juan José Conti, representante legal de la Cía. Tecpecuador S.A. contra el Sr. Director Regional del Servicio de Rentas Internas, Tribunal Distrital de los Fiscal No.1, Sala Primera

⁴⁷ Reserve & Resources; Petroleum Reserves Definitions en <http://www.world-petroleum.org/index.php?/Reserves-Resources/reserves-a-resources.html>

de hidrocarburos calculado en un área completamente perforada y de donde se han obtenido parámetros de pruebas de producción, análisis de fluidos y núcleos, registros eléctricos, presiones, etc., será mucho más exacto que el volumen calculado en un campo parcialmente perforado y/o con escasa información proveniente de los yacimientos. Mucho menos confiable es aun la reserva estimada en una trampa detectada por geología o geofísica, pero que no ha sido probada mediante una perforación. La estimación de reservas, se efectúa bajo condiciones de incertidumbre.

Como podemos observar en los datos referentes a las reservas al 31 de diciembre de 2002 existe una disminución en 9'325.523 Bbls, que constituye un diferencia importante de las Reservas, que es una posibilidad real en los campos petroleros, tal es así que la misma normativa hidrocarburífera señala la obligación de informar anualmente a la Dirección Nacional de Hidrocarburos el volumen de Reservas⁴⁸, ante tal situación para el cálculo del coeficiente de amortización procede el recalculer las Reservas al 31 de diciembre de 2001, de la siguiente forma:

⁴⁸Reglamento Sustitutivo del Reglamento de Operaciones Hidrocarburíferas (Acuerdo No. 389) Art. 35.- Estimación de reservas.- Con el objeto de que la Dirección Nacional de Hidrocarburos establezca las cifras oficiales de reservas anuales, PETROECUADOR o la contratista, según el caso, deberán presentar, hasta el primero de diciembre de cada año, el cálculo actualizado del volumen original del petróleo en el sitio, factor de recobro y reservas probadas, probables y posibles que estima existan en su área de operación, debidamente abalizado por una compañía certificadora independiente, registrada en la Dirección Nacional de Hidrocarburos.

Determinación de las reservas probadas y desarrolladas al 31 de diciembre de 2001	En Bls
Reservas Probadas Desarrolladas al 31 de diciembre de 2002	14,708,200
(+) Producción Anual del año 2002	2,501,461
Total Reservas al 31 de diciembre de 2001	17,209,661

Con las Reservas actualizadas, obtenemos el siguiente coeficiente de amortización:

	Reservas (en miles de Bbls)	Producción (en miles de Bbls)	Coefficiente Amortización
Al 31/dic/2001	17,210		
Enero		221	1.3%
Febrero		128	0.7%
Marzo		231	1.3%
Abril		250	1.5%
Mayo		236	1.4%
Junio		205	1.2%
Julio		231	1.3%
Agosto		211	1.2%
Septiembre		196	1.1%
Octubre		201	1.2%
Noviembre		194	1.1%
Diciembre		197	1.1%
Coefficiente Anual Amortización			14.5%

El resultado es un coeficiente de amortización para las inversiones de 14.5%, la diferencia de - 4.1%, tiene un efecto importante para cumplir con lo establecido mediante la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la cual en el Art.10 se menciona que la depreciación y amortización, se debe realizar de acuerdo a la

naturaleza de los bienes, la duración de su vida útil, la corrección monetaria y la técnica contable.

En el caso de los Contratos para Campos Marginales, que consideran la curva base⁴⁹, su cálculo no es otra cosa que las Reservas Probadas Desarrolladas medidas a la toma del área. La aplicación del Reglamento no considera que para el cálculo de la amortización, es necesario considerar la producción incremental⁵⁰ y las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales, que resultan de restar de las Reservas Probadas la Curva Base definida en el contrato

Como se puede observar en el gráfico que consta a continuación, del total de las Reservas Probadas del campo a una fecha de medición (curva roja), el contrato determina en su anexo II la porción de estas que corresponde a la Curva Base (por debajo de la curva violeta). Por lo tanto, el área definida entre la Curva de Reservas Probadas (curva roja) y la porción que supera las Reservas de Curva Base (curva violeta) serán las Reservas Probadas Incrementales.

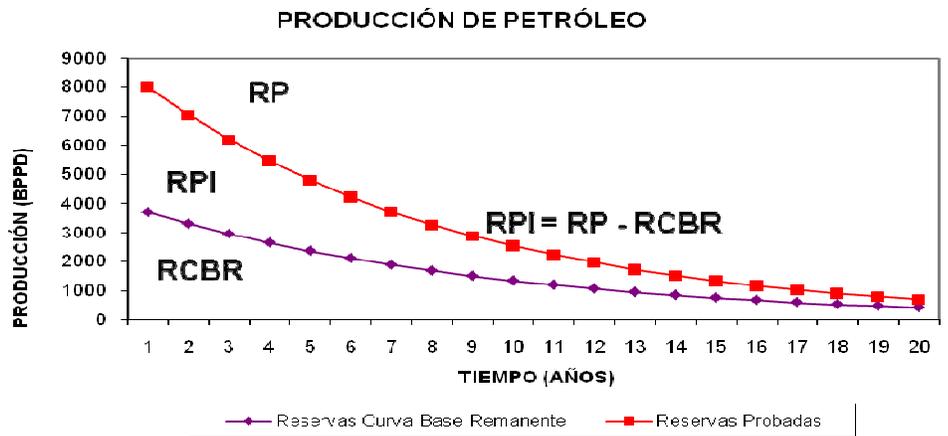
Reservas Probadas (RP)

Reservas de la curva base remanente (RCBR)

Reservas Probadas Incrementales (RPI)

⁴⁹ El Contrato para la Explotación de petróleo crudo y Exploración adicional de Hidrocarburos del Campo Marginal Bermejo la definición de Curva Base establece: Es el perfil de producción de Petróleo Crudo obtenido de la simulación matemática y otros estudios de los yacimientos y consta en el Contrato como Anexo II.

⁵⁰ El Contrato para la Explotación de petróleo crudo y Exploración adicional de Hidrocarburos del Campo Marginal Bermejo la definición de Producción Incremental establece: Es el volumen de Petróleo Crudo que supera a la Curva Base de Producción.



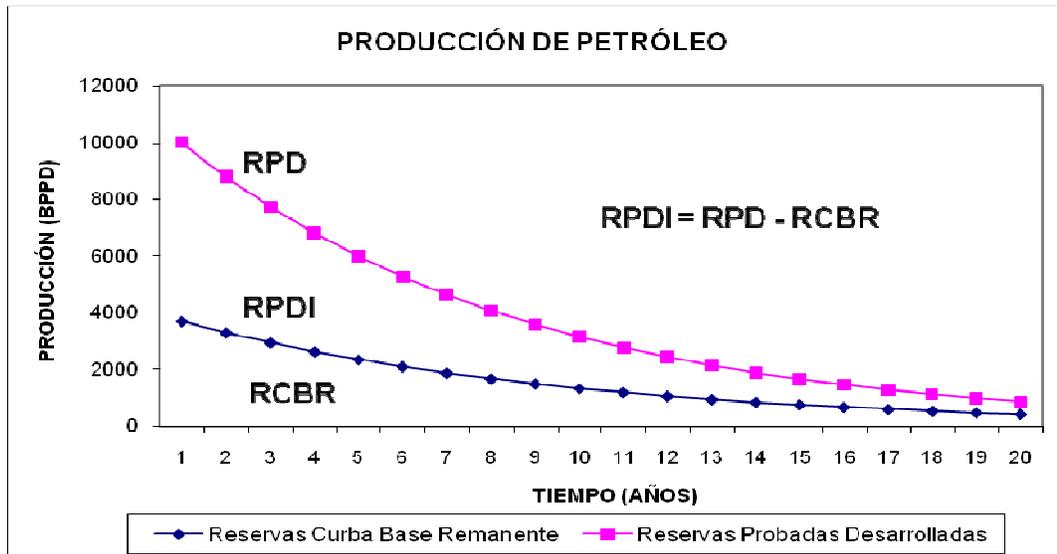
Por las consideraciones expuestas es necesario que para el cálculo de las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales, a un momento dado, se reste la Curva Base definida en el Contrato (Anexo II) a las Reservas Probadas Desarrolladas.

En el siguiente gráfico del total de las Reservas Probadas Desarrolladas del campo a una fecha de medición (curva rosa), el contrato determina en su Anexo II la porción de estas que corresponde a la Curva Base (por debajo de la curva azul). Por lo tanto, el área definida entre la Curva de Reservas Probadas Desarrolladas (curva rosa) y la porción que supera las Reservas de la Curva Base (curva azul) serán las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales

Reservas Probadas Desarrolladas (RPD)

Reservas de la Curva Base remanentes (RCBR)

Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales (RPDI)



Para la aplicación del ejercicio práctico para las inversiones que se realizan en un Contrato de Campos Marginales, tomaremos en cuenta los siguientes datos:

- Reservas Remanentes al 31 de diciembre de 2001: 14'035.725 Bbls
- Producción Fiscalizada Mensualmente y Curva Base Mensual durante el año 2002:

Mes	Producción Total	Curva Base
	En Bbls	En Bbls
Enero	221,345	81,902
Febrero	128,214	73,976
Marzo	230,784	81,902
Abril	249,675	79,260
Mayo	235,599	81,902
Junio	204,900	79,260
Julio	231,005	81,902
Agosto	211,048	81,902
Septiembre	196,255	79,260
Octubre	201,135	81,902
Noviembre	194,171	79,260
Diciembre	197,330	81,902
Total	2,501,461	964,330

Además es necesario considerar la Curva Base, que se detalla a continuación:

CURVA BASE DE PRODUCCIÓN DEL CAMPO MARGINAL		
	AÑO	PRODUCCIÓN (Barriles por día)
1	1999	3.703
2	2000	3.309
3	2001	2.957
4	2002	2.642
5	2003	2.361
6	2004	2.110
7	2005	1.885
8	2006	1.685
9	2007	1.506
10	2008	1.345
11	2009	1.202
12	2010	1.074
13	2011	960
14	2012	858
15	2013	767
16	2014	685
17	2015	612
18	2016	547
19	2017	489
20	2018	437

Con los datos aplicamos la fórmula para la amortización de las Inversiones en un Campo Marginal, establecida en el Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno:

Valores expresados en miles

	Reservas (en miles de Bbls)	Producción (en miles de Bbls)	Coefficiente Amortización
Al 31/dic/2001	14,036		
Enero		221	1.6%
Febrero		128	0.9%
Marzo		231	1.6%
Abril		250	1.8%
Mayo		236	1.7%
Junio		205	1.5%
Julio		231	1.6%
Agosto		211	1.5%
Septiembre		196	1.4%
Octubre		201	1.4%
Noviembre		194	1.4%
Diciembre		197	1.4%
Coefficiente Anual Amortización			17.8%

El resultado es un coeficiente de amortización de 17.8%

Considerando las Producción Incremental y las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales, el cálculo del coeficiente varia de la siguiente forma:

1. Obtener la Producción Incremental:

Mes	Producción Total En Bbls	Curva Base En Bbls	Producción Incremental En Bbls
Enero	221,345	81,902	139,443
Febrero	128,214	73,976	54,238
Marzo	230,784	81,902	148,882
Abril	249,675	79,260	170,415
Mayo	235,599	81,902	153,697
Junio	204,900	79,260	125,640
Julio	231,005	81,902	149,103
Agosto	211,048	81,902	129,146
Septiembre	196,255	79,260	116,995
Octubre	201,135	81,902	119,233
Noviembre	194,171	79,260	114,911
Diciembre	197,330	81,902	115,428
Total	2,501,461	964,330	1,537,131

2. Obtener las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales:

CURVA BASE DE PRODUCCIÓN DEL CAMPO MARGINAL			
	AÑO	PRODUCCIÓN (Barriles por día)	Curva Base Remanente (Barriles por año)
1	1999	3,703	
2	2000	3,309	
3	2001	2,957	
4	2002	2,642	964,330
5	2003	2,361	861,765
6	2004	2,110	770,150
7	2005	1,885	688,025
8	2006	1,685	615,025
9	2007	1,506	549,690
10	2008	1,345	490,925
11	2009	1,202	438,730
12	2010	1,074	392,010
13	2011	960	350,400
14	2012	858	313,170
15	2013	767	279,955
16	2014	685	250,025
17	2015	612	223,380
18	2016	547	199,655
19	2017	489	178,485
20	2018	437	159,505
		Total	7,725,225

Determinación de las Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales al 31 de diciembre de 2001	En Bls
Reservas Probadas Desarrolladas al 31 de diciembre de 2002	14,035,725
(-) Curva Base Incremental al año 2002	(7,725,225)
Total Reservas Probadas Desarrolladas Incrementales al 31 de diciembre de 2001	6,310,500

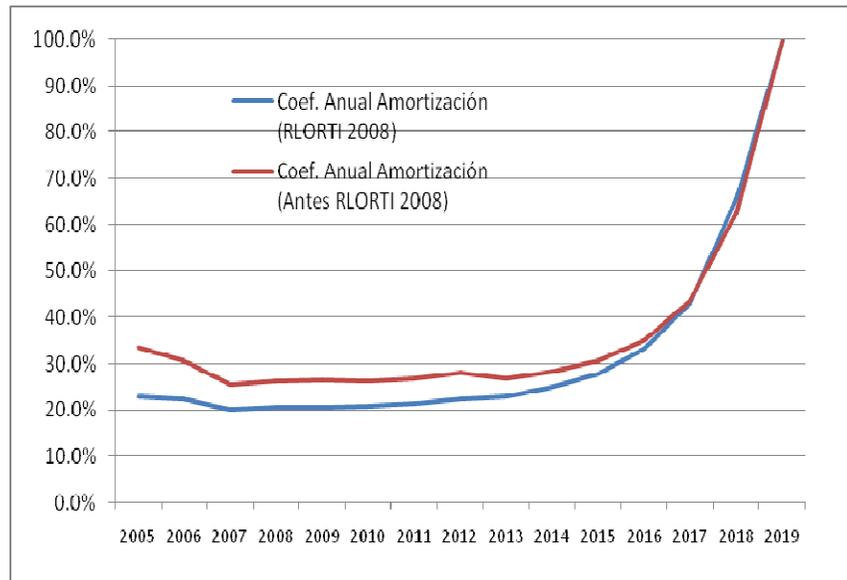
3. Calcular el coeficiente de amortización:

Valores expresados en miles

	Reservas (en miles de Bbls)	Producción (en miles de Bbls)	Coeficiente Amortización
Al 31/dic/2001	6,311		
Enero		139	2.2%
Febrero		54	0.9%
Marzo		149	2.4%
Abril		170	2.7%
Mayo		154	2.4%
Junio		126	2.0%
Julio		149	2.4%
Agosto		129	2.0%
Septiembre		117	1.9%
Octubre		119	1.9%
Noviembre		115	1.8%
Diciembre		115	1.8%
Coeficiente Anual Amortización			24.4%

El resultado un coeficiente de amortización de 24.4%

Realizando un análisis del coeficiente de amortización en el tiempo de duración del contrato, (bajo supuestos de producción y reservas constantes) se puede ver que la diferencia es en el momento de la asignación del costo de amortización.



La incidencia es la asignación en el tiempo de los gastos de amortización en forma correlativa a los ingresos que producen las inversiones que son objeto de amortización.

CAPITULO III

ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURIDICA EN LA NORMATIVA PREVISTA PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN LA INDUSTRIA PETROLERA VIGENTE A PARTIR DEL AÑO 2008

3.1 Análisis de la normativa bajo los principios de Legalidad y Seguridad Jurídica

Para analizar la aplicación de los principios de legalidad y seguridad jurídica en la normativa prevista para la amortización de las inversiones en la industria petrolera es necesario conocer la definición de dichos principios, así:

La palabra seguridad proviene de la voz latina securitas, la cual deriva del adjetivo securus (de segura) que significa estar seguros de algo y libre de cuidados.⁵¹

La seguridad jurídica según Radbruch⁵² que la define de manera simple como “la seguridad del derecho mismo”, se trata pues de un tipo particular de seguridad entendida como “conocimiento cierto certeza”, caracterizado por su objeto, que es el contenido y aplicación

⁵¹ Definición de Seguridad Jurídica en http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_jur%C3%ADdica

⁵² Radbruch, Gustav, “introducción a la Filosofía del Derecho”, México, Novena Reimpresión, en http://books.google.com.ar/books?id=ySRP_YTemq4C&pg=PA40&lpg=PA40&dq=%22la+seguridad+d+el+derecho+mismo%22&source=bl&ots=VdgOvuf7YR&sig=cINNZqc2yEutWrWYvtQnCAJRXol&hl=es&ei=t--DTPrFL4GCIaf-zZhrDg&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=2&ved=0CBcQ6AEwAQ#v=onepage&q=%22la%20seguridad%20del%20derecho%20mismo%22&f=false

de las normas jurídicas válidas, de manera que la definición puede ponerse también en estos términos: la seguridad jurídica es la certeza respecto a: 1) el contenido de las normas jurídicas vigentes; y 2) el hecho de que son aplicadas de acuerdo con su contenido.

Téodore Geiger denomina a la seguridad jurídica como “seguridad del ordenamiento” y distingue entre “seguridad de orientación o certeza de ordenamiento” y “seguridad de realización o confianza en el ordenamiento”.⁵³

Blasco Peñaherrera, sobre la seguridad jurídica, manifestó:

“Es la percepción y certeza que la sociedad tiene de todos y cada uno de sus miembros, respecto de que existen ciertas normas que todos las acatan y que regulan la vida de todos. Seguridad jurídica es, en definitiva, una sensación, no es algo objetivo; es una percepción que se deduce, se desarrolla o surge como consecuencia de determinadas características en el ordenamiento jurídico de una colectividad y en la forma cómo ese ordenamiento jurídico se aplica. La seguridad jurídica es una sensación que se deriva de eso: de que existe un ordenamiento jurídico que regula a todos de acuerdo con determinadas características. Estas características que debe tener un ordenamiento jurídico, para que efectivamente exista seguridad jurídica, son fundamentales.”⁵⁴

⁵³ García, Ricardo, “El valor de la seguridad jurídica”, México, Distribuciones Fontamara S.A., Primera edición 2007, p. 154

⁵⁴ Peñaherrera, Blasco, “Conferencia: Puede un país prosperar sin un estado de derecho?”, en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=719&Itemid=54

El Estado, como ente del poder público de las relaciones en sociedad, no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de garantizar "seguridad jurídica" al ejercer su "poder" político, jurídico y legislativo. En resumen, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, y conductos establecidos previamente, lo cual adquiere relevancia al momento de determinar el respeto a las normas jurídicas dentro de un estado de derecho.

“La seguridad y certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permitiendo consolidar el afianzamiento de la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley” (Valdés, 1989)⁵⁵

La seguridad jurídica es uno de los grandes logros conseguidos a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, se encuentra estrechamente relacionado con el principio de legalidad en su doble vertiente – de legalidad administrativa y de reserva de Ley- gracias al papel fundamental que cumple la Ley, expresión de la voluntad general, el principio de seguridad jurídica consigue su propósito: dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo),⁵⁶ más aún en el derecho tributario, donde se establecen las normas tributarias que permiten la aplicación de la política fiscal, la

⁵⁵ Valdés, Miguel, *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca., 1989

⁵⁶ Alvarado, Miguel de Jesús, “Manual de Derecho Tributario”, México, Editorial Porrúa, 2005, p.26

cual tiene entre sus objetivos la generación de incentivos para la inversión⁵⁷.

Existe íntima relación entre el principio de legalidad y de seguridad jurídica, que está dada por la importancia de la ley como vehículo generador de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado⁵⁸ lo que permite racionalizar el sistema tributario estableciendo de forma clara los tributos y utilizando la técnica jurídica correcta.

El principio de legalidad o Primacía de la ley es un principio fundamental del Derecho público conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas. Por esta razón se dice que el principio de legalidad establece la seguridad jurídica. En el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima latina *nullum tributum sine legem*

⁵⁷ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008, Art. 285.- La política fiscal tendrá como objetivos específicos:

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos.
2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.
3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

⁵⁸ Asorey, Rubén, "El principio de seguridad jurídica en el derecho Tributario", en Varios Autores, Principios Tributarios Constitucionales, España, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989, p.326

determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.⁵⁹

Carlos A. Mersan, al referirse a la legalidad, señala: “[...] la legalidad se destaca en forma absoluta desde el momento que el tributo no puede imponerse en forma discrecional sino de acuerdo a los preceptos constitucionales que establecen la igualdad, el respeto a la propiedad y la libertad”.⁶⁰

La seguridad y certeza manifestada en el principio de legalidad irradia su acción en el derecho tributario permitiendo al ciudadano prever en grado razonable la certeza de las consecuencias que pueden derivarse de sus actos a la luz de la regulación vigente en el momento en el cual se toman.⁶¹

La razón del principio de legalidad se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan a los gobernantes se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo con sus prescripciones. La finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir.⁶²

⁵⁹ “Principio de Legalidad”, en http://es.wikipedia.org/wiki/Principio_de_legalidad

⁶⁰ Kam, Jorge, “El Principio de Legalidad Tributaria”, en <http://www.usma.ac.pa/web/DI/Profesores/JorgeKam/Temas%20pedag%C3%B3gicos/El%20principio%20de%20legalidad%20tributaria.pdf>

⁶¹ Asorey, Rubén, El principio de seguridad jurídica en el derecho Tributario, 345

⁶² Spisso, Rodolfo, “Derecho Constitucional Tributario”, Argentina, Ediciones Depalma, 2da edición, 2000, p.253

El principio de legalidad asegura la seguridad jurídica, en Derecho la seguridad jurídica es un principio universal, y representa la seguridad de que se conoce o puede conocer lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno.

La seguridad jurídica es el sustento de todos los contratos, si este principio no se respeta, las relaciones jurídicas quedan sujetas al arbitrio de cada una de las partes, sin un mínimo de estabilidad legal y certeza contractual conlleva al abuso del derecho resultando entonces que los contratos y las leyes que los sustentan, no son considerados instrumentos que expresan con rigor y precisión la voluntad de las partes.⁶³

La Constitución de la República del Ecuador señala en su artículo 1º que: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos...”⁶⁴ lo que significa que el Ecuador es un Estado sometido a la Constitución cuyo interés fundamental es precautelar los derechos

⁶³ Corral, Fabián, “La Seguridad Jurídica”, El Comercio, 1 de febrero de 2008, [Http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48](http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48)

⁶⁴ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008, Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución. Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.

de las personas. El Art. 82 de la Constitución establece el derecho a la seguridad jurídica⁶⁵.

El Código Tributario ecuatoriano establece la aplicación del principio de legalidad en el régimen tributario⁶⁶, y la reserva de ley⁶⁷; además delega la facultad reglamentaria solamente al Presidente de la República⁶⁸ es así que la ley está por encima de otras normas de menor jerarquía, tales como los reglamentos, acuerdos, resoluciones, etc., razón por la cual el principio de reserva de ley esta pensado para proteger al sistema legislativo de dos amenazas: 1) De la potestad reglamentaria de la administración; y, 2) De que el ejecutivo regule actividades por medio de actos administrativos, invadiendo el campo de la ley⁶⁹. La Ley proviene de la Función Legislativa⁷⁰

⁶⁵ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008, Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

⁶⁶ Código Tributario, (Codificación No. 2005-09) Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

⁶⁷ Ídem, Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

⁶⁸ Ídem, Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

⁶⁹ Chiriboga, Galo, "El Proceso de Formación de la Ley" en Temas de Derecho Constitucional, Quito, Ediciones Legales EDLE S.A., 1era edición, 2003, p.109

⁷⁰ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008, Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley: 7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados [...].

el poder reglamentario lo tiene la Función Ejecutiva⁷¹ pero en ningún caso puede sustituirlas, abrogarlas, modificarlas o condicionarlas en forma alguna, el reglamento es una norma técnica complementaria a la ley.

En este contexto, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece en el Art. 10 las deducciones posibles y en el numeral 7 señala como deducible la depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en la Ley y su reglamento, pero al momento de reglamentar la aplicación introduce una fórmula que no concuerda con lo que propone la Ley, es decir, no considera que en el cálculo de las amortizaciones de las inversiones en la industria petrolera debe tomarse en cuenta cambios importantes de reservas dentro de un ejercicio fiscal, y en el caso de los campos marginales por las particularidades de su contrato considerar la producción fiscalizada incremental y las reservas remanentes incrementales, en ambos casos el excluir estas opciones en el Reglamento no permite que se cumpla lo que la Ley establece que es medir la amortización de acuerdo a la naturaleza de los bienes y asociar el gasto de amortización al ingreso que están generado

⁷¹ Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial 449, 20-X-2008, Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: 13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenir las ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración. [...].

dichas inversiones, esta contradicción vulnera el principio de legalidad y seguridad jurídica, por cuanto en el Derecho Tributario, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalmente autorizado legalizado para recibir el pago de los tributos.

Como lo señalan los autores Pérez de Ayala y Eusebio González la arbitrariedad constituye un aspecto negativo del principio de seguridad en el ámbito jurídico, que aunque no siempre es fácilmente diferenciable de la certeza del derecho, refleja el papel de la ley frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado⁷². Sainz de Bujanda distingue entre la arbitrariedad normativa en la cual la actividad u omisión arbitraria del Estado en la elaboración de las normas jurídicas y la arbitrariedad aplicativa, se refiere al comportamiento u omisión jurídicamente irregular del Estado en la aplicación del Derecho⁷³. En la primera se incluye la elaboración de leyes contrarias a los principios esenciales del Derecho, a los principios contenidos en leyes fundamentales o constituciones, a la ilegalidad y antijuricidad reglamentaria, a la ausencia de legislación

⁷² Asorey, Rubén, "El principio de seguridad jurídica en el derecho Tributario", en Varios Autores, Principios Tributarios Constitucionales, España, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989, p.342

⁷³ Ídem, 1989, p.343

cuando ella está prevista en la Constitución y a la omisión de los órganos administrativos de sus deberes.⁷⁴

En el caso de la introducción de nuevas reglas que constan el numeral 14 en el Art. 28 Gastos Deducibles del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno⁷⁵, se están lesionando los derechos de las sociedades que han suscrito con el Estado contratos de participación y campos marginales para la exploración y explotación de hidrocarburos, por cuanto cambia unilateralmente las reglas. Incluso la Constitución en su Art. 82 señala que el derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

3.2 Evaluación general de la seguridad jurídica en el país con relación a los contratos petroleros

El Ecuador ha pasado a ser el segundo Estado latinoamericano más demandado ante el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), la mayoría de los casos ecuatorianos se relacionan directamente con recursos naturales específicamente el petróleo⁷⁶, por otra parte el Estado se encuentra en un proceso de renegociación de los Contratos Petroleros con el fin de cambiar la

⁷⁴ Ídem, 1989, p.315-435

⁷⁵ Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Decreto 1051 (Suplemento del Registro Oficial 209, 8-VI-2010)

⁷⁶ Ecuador es el quinto productor americano de petróleo, con una producción diaria de 530.000 barriles. http://economia.terra.cl/noticias/noticia.aspx?idNoticia=200805141903_EFE_FC3188&idtel=

modalidad de los contratos de participación a uno de prestación de servicios⁷⁷ de acuerdo a los cambios introducidos en la Ley de Hidrocarburos⁷⁸ según las disposiciones transitorias esta transcurriendo plazo de 120 y 180 días para adoptar el modelo reformado de prestación de servicios⁷⁹, en el borrador preliminar sujeto a modificaciones posteriores consta que el Contrato Modificatorio constituye un Contrato nuevo, que sustituye y deja sin efecto en su totalidad al Contrato Original. A la vez, la Contratista

⁷⁷ Rodríguez, Sonia, "El CIADI frente a Argentina, México, Ecuador y Bolivia. Una actualización" p.236-245 <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2815/13.pdf>

⁷⁸ Decreto-Ley Reformatorio a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial 244, 27-VII-2010.

⁷⁹ Ídem, Art. 16.- Son contratos de prestación de servicios para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, aquéllos en que personas jurídicas. previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan a realizar para con la Secretaría de Hidrocarburos, con sus propios recursos económicos, servicios de exploración y/o explotación hidrocarburífera, en las áreas señaladas para el efecto, invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados.

Cuando existieren o cuando el prestador de servicios hubiere encontrado en el área objeto del contrato hidrocarburos comercialmente explotables, tendrá derecho al pago de una tarifa por barril de petróleo neto producido y entregado al Estado en un punto de fiscalización. Esta tarifa, que constituye el ingreso bruto de la contratista, se fijará contractualmente tomando en cuenta un estimado de la amortización de las inversiones, los costos y gastos, y una utilidad razonable que tome en consideración el riesgo incurrido.

De los ingresos provenientes de la producción correspondiente al área objeto del contrato, el Estado ecuatoriano se reserva el 25% de los ingresos brutos como margen de soberanía. Del valor remanente, se cubrirán los costos de transporte y comercialización en que incurra el Estado. Una vez realizadas estas deducciones, se cubrirá la tarifa por los servicios prestados.

La contratista tendrá opción preferente de compra de la producción del área del contrato, a un precio que en ningún caso será inferior al precio de referencia definido en el Artículo 71, no obstante se adjudicará a la empresa que ofertare a un precio en mejores condiciones.

El pago de la tarifa indicada será realizado en dinero, en especie o en forma mixta si conviniere a los intereses del Estado. El pago en especie se podrá efectuar únicamente después de cubrir las necesidades de consumo interno del país.

El precio de hidrocarburos para el caso de pago en especie se fijará de acuerdo con el último precio promedio mensual de ventas externas de hidrocarburos de calidad equivalente, realizadas por PETROECUADOR.

Podrá haber una tarifa adicional para privilegiar producciones provenientes de actividades adicionales comprometidas por la contratista, a fin de impulsar el descubrimiento de nuevas reservas o la implementación de nuevas técnicas para la recuperación mejorada de las reservas existentes.

Las contratistas garantizarán la realización de las inversiones comprometidas en el respectivo plan de desarrollo o plan quinquenal.

La definición de la comercialidad de los yacimientos constará en las bases de contratación.

renuncia en forma incondicional e irrevocable a cualquier reclamo o demanda o indemnización que pudiese plantear contra Ecuador, la Secretaría de Hidrocarburos, Empresa Pública Petroecuador, y/o cualquier ente relacionado; con ocasión o como consecuencia de la celebración y entrada en vigencia del Contrato Modificatorio indica que la resolución definitiva de las posibles desavenencias será mediante arbitraje al amparo del Reglamento de Arbitraje de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil, UNCITRAL, con sede en la Haya, en castellano y se realizará en derecho ecuatoriano. Las partes deben renunciar al CIADI. El arbitraje está restringido a determinadas desavenencias.

Con fecha 7 de julio de 2009 el presidente de la República, Rafael Correa, firmó el Decreto Ejecutivo No. 1823 mediante el cual el Ecuador denuncia y da por terminado el Convenio sobre el Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones entre Estados y naciones de otros Estados (CIADI), cabe citar como antecedente que con fecha 4 de diciembre de 2007 se envió una carta dirigida a la Secretaria General del CIADI, a través de su embajada en Washington de responsabilidad del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración donde se indicaba que:

“..la República del Ecuador no consentirá en someter a la jurisdicción del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI), las diferencias que surjan en materias relativas al tratamiento de

una inversión, que se deriven de actividades económicas relativas al aprovechamiento de recursos naturales como el petróleo, gas, minerales u otros [...]”⁸⁰ .

El Estado enfrenta en el CIADI reclamos internacionales por 12.994 millones de dólares -una cifra mayor a la de su deuda externa, la mayoría presentados por petroleras extranjeras que alegan incumplimientos contractuales⁸¹, entre las empresas donde la materia de controversia la Aplicación Ley 42⁸² excedentes petroleros, constan⁸³:

- Repsol YPF Ecuador, S.A. and others (ICSID Case No. ARB/08/10)
- Perenco Ecuador Limited (ICSID Case No. ARB/08/16)
- Murphy Exploration and Production Company International (ICSID Case No. ARB/08/4)
- Burlington Resources Inc. and others (ICSID Case No. ARB/08/5)

⁸⁰ Rodríguez, Sonia, “El CIADI frente a Argentina, México, Ecuador y Bolivia. Una actualización” p.236-245 <http://www.bibliojuridica.org/libros/6/2815/13.pdf>

⁸¹ http://www.eluniversal.com/2009/07/02/eco_ava_ecuador-formaliza-re_02A2447163.shtml

⁸² Ley No. 42- 2006 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 257 del 25 de abril del 2006; donde se fija una participación por parte del Estado del 50% sobre los excedentes del precio de venta del petróleo, posteriormente se expide el Reglamento Sustitutivo al Reglamento de Aplicación de la Ley No.42-2006 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos en el cual se modifica al 99% la participación del Estado sobre dichos excedentes.

⁸³ Listado de Casos Pendientes contra la República del Ecuador en el CIADI, http://www.lacamaradequito.com/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=254&Itemid=163&mosmsg=Est%E1+intentando+acceder+desde+un+dominio+no+autorizado.+%28www.google.com.ec%29

En materia de controversia consta la caducidad contrato de participación de Occidental sobre el bloque 42:

- Occidental Petroleum Corporation and Occidental Exploration and Production Company, ICSID Case No. ARB/06/11 (US/Ecuador BIT).

En ese contexto la seguridad jurídica del país es cuestionada, lamentablemente, Ecuador no se ha caracterizado siempre por honrar ese principio. Con frecuencia, los cambios circunstanciales,⁸⁴ las reformas derivadas de la inestabilidad gubernamental⁸⁵, la falta de una verdadera 'cultura de legalidad', la imprevisión burocrática, han generado la negativa imagen de un país con regímenes legales precarios.⁸⁶

Los Contratos de Participación y los de Campos Marginales vigente a la fecha contienen entre sus bases contractuales la que estipula la 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

⁸⁴ Crisis económica 2008: En enero de 2008, el precio del petróleo superó los US\$ 100/barril por primera vez en su historia, y alcanzó los US\$147/barril en julio debido a fenómenos especulativos de alta volatilidad que condujeron a un fuerte descenso durante el mes de agosto, en [http://es.wikipedia.org/wiki/Barril_\(unidad\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Barril_(unidad))

⁸⁵ International Crisis Group, Ecuador superando la inestabilidad?: Ecuador ha sido la democracia más inestable en América Latina desde hace un decenio. Comenzando por la destitución del Presidente Abdalá Bucaram por el Congreso y las protestas callejeras en 1997, la regla en este país ha sido los gobiernos temporales débiles. En el 2000, Jamil Mahuad fue derrocado por un golpe de estado cívico-militar, y en el 2005 las protestas provocaron la caída de Lucio Gutiérrez, quien había ayudado a tumbar a Mahuad ...[...] Las raíces de la inestabilidad se remontan al marco institucional establecido durante el retorno a la democracia y a la deuda externa que se acumuló al comienzo de la bonanza petrolera en la década de 1970, en http://www.crisisgroup.org/~media/Files/latin-america/ecuador/22_ecuador__overcoming_instability_spanish.ashx

⁸⁶ http://independent.typepad.com/elindependent/2006/04/la_seguridad_ju.html

aplicable al contrato haya sido modificado, para restablecer la economía del contrato, vigente hasta antes de la modificación tributaria.⁸⁷

De lo expuesto es importante destacar que la seguridad jurídica y la legalidad en materia tributaria son ejes fundamentales para tener la certeza necesaria en cuanto a la normativa tributaria se refiere, con relación a la amortización de las inversiones en la industria petrolera, en los cambios que se introdujeron a partir del 2008 a través del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, hubo inobservancia de estos principios, que quebranta la estabilidad económica de los contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales.

⁸⁷ Contrato para la Explotación de Petróleo Crudo y Exploración de Hidrocarburos del Campo Marginal “Bermejo” celebrado entre Petroecuador - Petroproducción y Tecpecuador S.A. Cláusula 10.12.- Modificación del régimen tributario: En caso de modificación del régimen tributario, incluyendo la creación de nuevos tributos, o de la participación laboral, o de su interpretación, que tengan consecuencias en la economía de esta Contrato, se incluirá un factor correspondiente en los porcentajes de participación, que absorba el incremento o disminución de la carga tributaria o de la participación laboral de la Contratista antes indicados. Este factor de corrección será calculado entre las Partes y aprobado por el Ministerio del Ramo.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones Generales

1. El Reglamento a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en la aplicación de la fórmula para los Contratos de Participación no considera cuando el valor de las reservas probadas cambia durante el año fiscal k, en dicho caso tal como lo menciona el Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos no se ajustarán las amortizaciones de los años anteriores y sólo se ajustarán el valor de la amortización del año en cuestión y de los años futuros.

Por tanto existe una contradicción entre el Reglamento para la aplicación de la LORTI y el Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable a Contratos de Participación, que si bien por el orden de prelación de las normas el Reglamento de la LORTI prevalecería, no es menos cierto que la técnica contable debe prever la posibilidad de cambios bruscos en las reservas que son parte de realidad de la industria.

2. No se realiza la diferenciación entre las actividades de producción y las actividades de desarrollo, las primeras son aquellas que comprenden el levantamiento del petróleo crudo hasta la superficie, su recolección, tratamiento, procesamiento en el campo y

transporte hasta el centro de fiscalización y entrega, en el caso de los campos en producción, la actividad de perforación, se puede considerar como una inversión de desarrollo o exploración dependiendo el caso, en tanto que un pozo es el resultado de la perforación efectuada para descubrir o producir hidrocarburos, inyectar agua o gas u otros objetivos convencionales; por tanto en las inversiones de desarrollo al aplicar el cálculo de la amortización a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas en virtud de que el método por “unidades de producción” mide la pérdida de valor de las inversiones por agotamiento de las reservas, se va a crear un problema de sobrevaloración de las mismas durante el primer periodo, debido a la característica de la curva de declinación, el mayor volumen extraído de estas reservas se da en el primer año de la puesta en producción.

3. En la aplicación de la fórmula para Campos Marginales al incluir en el denominador de la fórmula, las reservas probadas no desarrolladas, mediante la palabra “totales”, implica considerar para el cálculo de amortizaciones reservas de inversiones que aún no han sido realizadas, lo cual implica un contrasentido, dado que el cálculo de amortización debe realizarse sobre inversiones ya incurridas, lo cual permite una asociación de ingresos y gastos, asignando los gastos de amortización a los barriles que tienen ingresos asociados (barriles incrementales),

Adicionalmente, las inversiones incurridas para la explotación de las reservas de la curva base ya fueron realizadas por Petroecuador y no por la contratista, otra razón para excluir para fines del cálculo de la amortización de las inversiones realizadas el monto de reservas de la curva base.

4. La técnica contable señala que observar la naturaleza de los bienes y la duración de su vida útil supone asignar el desgaste o pérdida de la capacidad de generar ingresos futuros, el incluir los barriles de la curva base tanto en producción como en reservas, distorsiona la determinación de la vida útil. La remuneración de los barriles de producción de la curva base, solo tiene por objetivo recuperar los costos operativos. De acuerdo al contrato, los costos operativos resultan de restar a los costos productivos (total de costos) las amortizaciones.

En el extremo donde el perfil de producción solo alcance a cubrir la producción requerida por la curva base, no existirían ingresos para absorber el costo de las amortizaciones y por lo tanto esa pérdida a reconocer en el futuro, por un cálculo erróneo de las amortizaciones, no tendría ingresos asociados y no sería recuperable. La Norma Ecuatoriana de Contabilidad No. 1 establece dentro de los Conceptos esenciales, en el numeral 29 sobre la asociación de causa y efecto, se entiende que la mayoría de costos y gastos están relacionados a un ingreso particular y se

reconocen como tales acompañados del reconocimiento del ingreso. Un activo que perdió la condición esencial de generar ingresos futuros no tiene vida útil remanente.

5. Un objetivo básico del Estado de Derecho es la seguridad jurídica, por cuanto por medio de este principio, se garantiza a una persona que sus bienes y derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si éstos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad, protección y reparación, por tanto el cambio unilateral de las reglas en amortización de inversiones para las sociedades que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos y contratos para la explotación de petróleo crudo y exploración adicional de hidrocarburos en campos marginales vulnera el principio de legalidad y seguridad jurídica, por cuanto establece mediante el Reglamento a la LORTI la aplicación de una fórmula que no expresa lo que la LORTI señala sobre que la cuantificación de la depreciación y amortización, que debe ser conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil, a la corrección monetaria, y la técnica contable, así como las que se conceden por obsolescencia y otros casos, en conformidad a lo previsto en esta Ley y su reglamento. Con base en la ley, el método de amortización a ser aplicado tanto para fines de registro de costos y gastos como para fines tributarios es el Método de Amortización por Unidad de Producción. Este método,

en el caso de Campos Marginales, siguiendo la técnica contable, implica que se considere la cantidad de barriles producidos en un periodo fiscal y con base en esa variable y las reservas probadas remanentes, de esta forma se llega a determinar el valor a ser amortizado en dicho ejercicio fiscal. Sin embargo adicional establece que, las inversiones de producción debían ser amortizadas recién a partir del siguiente año fiscal en que fueron capitalizadas, lo cual constituye una desviación de la técnica contable.

6. La fórmula propuesta en el Reglamento a la LORTI establece entre sus variables las RP_k = Reservas probadas remanentes totales al inicio del año fiscal k que sean recuperables durante la vigencia del contrato y se encuentren certificadas por la Dirección Nacional de Hidrocarburos, si bien la certificación de Reservas por parte de DNH está contemplado en la normativa hidrocarburífera existe un vacío legal generado por lo que dispone el Art. 35 del Reglamento Sustitutivo al Reglamento de Operaciones Hidrocarburíferas, que ordena que, para la estimación de reservas por parte de la DNH, la contratista debe presentar el cálculo actualizado de las reservas probadas, probables y posibles, debidamente avalizado por una compañía certificadora independiente, registrada en la DNH. Sin embargo, la disposición anotada es de difícil cumplimiento puesto que, hasta la fecha, la DNH no había creado un registro de

compañías certificadoras, si bien el Ministerio de Minas y Petróleos emitió el Acuerdo No. 039 con el instructivo para la calificación y registro de firmas o compañías nacionales y /o extranjeras consultoras certificadoras de estudios de ingeniería de yacimientos y reservas de hidrocarburos, el hecho de que entre los requisitos conste que debe ser una empresa domiciliada en el Ecuador, no ha sido posible lograr la participación de empresas interesadas en calificar.

Recomendaciones

1. Incluir en forma completa la fórmula que consta en el Reglamento de Contabilidad para Contratos de Participación para el cálculo de las amortizaciones de inversiones de producción por cuanto el inciso responde a una práctica común en la industria que permite modificar la cuantificación de amortizaciones cuando existe el conocimiento de variaciones significativas en las reservas. No incluir este inciso, además, generaría una contradicción legal con las normas del Reglamento de Contabilidad de Costos vigente. También debería considerarse que el cambio brusco de reservas puede darse en un Contrato Marginal, por lo tanto se debería incluir la posibilidad de cambios bruscos en las reservas, añadiendo los siguientes términos:

Si el valor de las reservas probadas cambia durante el año fiscal k, no se ajustarán las amortizaciones de los años anteriores y sólo se ajustarán el valor de la amortización del año en cuestión y de los años futuros considerando las Reservas al final del ejercicio fiscal k menos la producción de dicho ejercicio fiscal, constituyendo éstas las nuevas reservas calculadas para el inicio del año fiscal k.

2. Incluir una excepción en el caso de las inversiones de desarrollo, para que sean capitalizadas a partir del mes de la puesta en

producción, por cuanto esto permite aplicar adecuadamente la amortización, conforme a la naturaleza de los bienes y a la duración de su vida útil y de esta manera se verifica la correspondencia entre ingreso-gasto del periodo. La aclaración en el caso de las inversiones de desarrollo debería contemplar lo siguiente:

Las actividades de producción constituyen el levantamiento de petróleo hasta la superficie, tratamiento y todo tipo de operación de recuperación primaria, secundaria y mejorada hasta los centros de fiscalización y entrega y transporte, no se podrá incluir la perforación dentro de las actividades de producción por tanto estos se amortizan por Unidad de Producción a partir del inicio de la producción de los campos en que éstas fueron incurridas.

3. Incluir en la aplicación de la fórmula para Campos Marginales solo las reservas probadas / producción incrementales puesto que son las únicas que generan un ingreso para soportar los cargos de amortización, lo cual está acorde al principio de correspondencia ingresos – gastos de la norma legal, fiscal y contable. Conforme a la cláusula de “Ingresos” definida en los Contratos Marginales, la curva base de producción tiene como retribución asociada únicamente el reembolso del costo operativo de producción. De acuerdo con la definición incluida en el Contrato Marginal, los

costos de operación “son los costos de producción menos las amortizaciones y depreciaciones”.

Por lo expuesto se deberá considerar la siguiente aclaración al final del texto propuesto: En el caso de Campos Marginales, se deberán considerar las reservas y producción incremental.

4. Agilitar por parte de la DNH la calificación y registro de firmas o compañías nacionales y/o extranjeras consultoras certificadores de estudios de ingeniería de yacimientos y reservas de hidrocarburos, con el fin de poder dar cumplimiento a la normativa que en materia hidrocarburífera está vigente y a su vez permitir la aplicación de la fórmula para el cálculo de la amortización por unidades de producción, donde se establece a la DNH como el organismo responsable de avalizar la información en cuanto a Reservas de Petróleo a nivel de país se presentan.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta, Alberto, *Ecuador de la leña al petróleo*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1999.
- Álvarez, Carlos, “Competitividad de los Contratos Petroleros e Inversión Extranjera”, en Philippe De Lombaerde, comp., *La Inversión Extranjera en Colombia*, Colombia, Universidad Sergio Arboleda, 1997
- Alvarado, Miguel de Jesús, *Manual de Derecho Tributario*, México, Editorial Porrúa, 2005
- Asorey, Rubén, *Principios Tributarios Constitucionales*, México, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domecq, 1989
- Báez, René, *Las Transnacionales y América Latina*, Instituto de Investigaciones Económicas, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Central del Ecuador, 1981.
- Bucaram, René, *La Situación Petrolera en el Ecuador*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983.
- García, Ricardo, *El valor de la seguridad jurídica*, México D.F., Fontamara, 2007
- Madariaga, Mónica, *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI*, Chile, Editorial Jurídica, Segunda edición 1993
- Martínez, Julio, *La Privatización de la comercialización hidrocarburífera y la inversión extranjera*, Quito, Tesis, 1999.
- Naciones Unidas, *Análisis de las Políticas de Inversión Ecuador*, New York – Ginebra, Publicación de las Naciones Unidas, 2002.

- Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC)
- Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)
- Parejo, Luciano, *Seguridad Pública y Derecho Administrativo*, Argentina, Marcial Pons Editorial, 2001
- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)
- Oleas, Julio, “El Comercio entre Ecuador y Estados Unidos”, en Javier Ponce, comp., *Relaciones Ecuador – Estados Unidos Situación actual y perspectivas*, Quito, Camaleón Diseño Visual, 2006
- Salgado, Roberto, *Ecuador hacia el siglo XXI*, Ecuador, Indugraf, 1997.
- Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Argentina, Ediciones Depalma, 2000
- Tempone, Rubén E., *Protección de Inversiones Extranjeras*, Buenos Aires - Madrid, Editorial Ciudad Argentina, 2003.
- Valencia, Alexis, “Políticas y Acciones para la Promoción de la Inversión Extranjera Directa”, en Santiago García, comp., *Alternativas para un Proyecto Nacional de Desarrollo Humano y Sostenible del Ecuador*, Quito, Pacheco, 2006
- Valdés, Miguel, *Principios Tributarios Constitucionales*, España, Universidad de Salamanca., 1989

CUERPOS NORMATIVOS:

- Bases de Contratación para la Licitación Especial del Contrato de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Hidrocarburos de Campos Marginales
- Bases de Contratación para la Licitación Especial de Contratos de Explotación de Petróleo Crudo para Contratos de Participación
- Código Tributario
- Constitución de la República
- Contrato para la Explotación de Petróleo Crudo y Exploración de Hidrocarburos del Campo Marginal “Bermejo” celebrado entre Petroecuador – Petroproducción y Tecpecuador S.A. 1ero de julio de 1999
- Ley de Hidrocarburos
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador
- Reglamento de Contabilidad de Costos aplicable al Contrato de Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Hidrocarburos en Campos Marginales
- Reglamento de Contabilidad de Costos Aplicable a los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos
- Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno
- Reglamento Sustitutivo al Reglamento de Aplicación de la Ley No. 42-2006 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos.

- Reglamento Sustitutivo del Reglamento de Operaciones Hidrocarburíferas