

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR.

SEDE ECUADOR.

AREA DE DERECHO.

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO.**

**“EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS CONTRATOS DE
CAMPOS MARGINALES”.**

OSCAR JAVIER NIQUINGA SALAZAR.

2007.

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

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta recopilación 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.

Oscar Javier Niquinga Salazar.

Quito 27 de Marzo de 2007.

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR.

SEDE ECUADOR.

AREA DE DERECHO.

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO.**

**“EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN LOS CONTRATOS DE
CAMPOS MARGINALES”.**

TUTOR: Dr. CESAR MONTAÑO GALARZA.

OSCAR JAVIER NIQUINGA SALAZAR.

QUITO – ECUADOR.

2007

RESUMEN:

Esta investigación dirigida por los métodos de investigación sistemático, exegético, y teleológico, pretende analizar los contratos petroleros de Campos Marginales utilizados por la legislación ecuatoriana y específicamente, el papel de Impuesto al Valor Agregado en la producción de la Curva Base; ésta, se convierte en una figura contractual innovadora que ha producido una interesante discusión a nivel nacional; sin embargo, la propuesta de este trabajo va encaminado a encontrar un mejor proceso de inversión para el Ecuador en los Campos Marginales, que le permita a nuestro país generar mayores ingresos a su favor, no solo vinculado con la generación de ingresos tributarios, sino primordialmente con las ganancias que los recursos explotados localizados en territorio nacional creen.

Para cumplir con este fin, en la primera parte, hacemos una retrospectiva alrededor de los inicios de los modelos contractuales utilizados a principios del siglo veinte; a continuación, se analiza el Contrato de Campos Marginales, y sus principales componentes.

En el segundo capítulo, detenemos nuestro análisis en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en los servicios, desde la perspectiva nacional y comunitaria (CAN), así como, exponemos el fundamento jurídico de que la “Curva Base” no es un servicio.

Finalmente, en la tercera parte del estudio, analizamos al Contrato de Campos Marginales desde el punto de vista del Derecho Administrativo y observamos la posición de los actores del contrato respecto del IVA en la Curva Base de Producción.

En nuestra conclusión presentamos nuestra postura sobre el IVA en el Contrato de Campos Marginales y recomendamos una nueva opción de inversión.

AGRADECIMIENTOS:

Quiero agradecer por todo el apoyo recibido para la elaboración de esta investigación a mi familia, quienes han confiando en mí, e irrestrictamente me han brindado su ayuda incondicional.

A mi Padre José Estuardo, a mi madre Yolita y mi hermano Daniel, pilares trascendentales de mi vida, por su bondad, su corazón sincero y transparente.

A mi Universidad Andina, por los conocimientos impartidos y las experiencias vividas que me formaron como un hombre de bien.

Al claustro de profesores del Área de Derecho, de UASB, especialmente al Dr. Cesar Montaña Galarza, por su generosidad en compartir sus conocimientos, paciencia y acuciosidad en este estudio.

Finalmente, agradecer a mi pequeña familia Niquinga –Ramón, por compartir los éxitos presentes y futuros.

Este estudio lo dedico a: Pepe Niquinga e Isaac Niquinga, con mucho cariño.

Javier Niquinga

TABLA DE CONTENIDOS.

CAPITULO I	Página 8
Concepto de Yacimiento y Concesión	
Concesión: Marco Conceptual Histórico y de Aplicación en la Industria Petrolera	Página 12
Definiciones del Contrato de Concesión.	Página 14
Definición Personal de Concesión.	Página 19
Conceptualización de Campos Marginales:	Página 30
El Contrato de Campos Marginales.	Página 32
El Modelo Económico del Contrato.	Página 35
El Reglamento de Contabilidad y Costos.	Página 38
CAPÍTULO II.	Página 41
La Aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales.	
Análisis de la Ley de Régimen Tributario Interno Sobre La Aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales.	Página 55
La Interpretación del Contrato de Campos Marginales, como un Contrato de Obligaciones Recíprocas entre el Estado y la Contratista.	Página 65
CAPITULO III.	Página 68
El Contrato Administrativo para la Explotación y Exploración Adicional de Campos Marginales.	
Principales hechos y comentarios de la aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales –sus actores y criterios-.	Página 78
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	Página 90
Bibliografía.	Página 100

Capítulo I.

Concepto de Yacimiento y Concesión.

Previo a iniciar el análisis de nuestro tema, es conveniente hacer referencia a los aspectos técnicos dentro del área hidrocarburífera, así como, de aquellos de orden jurídico que de mejor manera nos posibilitarán centrarnos en el tema de fondo de este estudio.

Yacimiento.- Lugar donde se encuentra naturalmente rocas, los minerales y los fósiles. Distintas conveniencias, y tratamiento jurídicos diversos en la doctrina y en la ley, recomiendan, aunque sintéticamente, referirse en voces separadas a los yacimientos sólidos y a los líquidos, como se hace a continuación.¹

En consideración del concepto antes señalado nos referiremos a aquellos Yacimientos Líquidos, o conocidos como Yacimientos Petrolíferos; que el maestro Cabanellas los define de la siguiente manera: “Paraje donde existe petróleo. Más propiamente, lugar en que se explota este producto. Pozo o instalación para llevar este hidrocarburo, desde el fondo de la tierra o del mar, a las instalaciones para su refinamiento o envase”.²

En el concepto antes referido, hacemos alusión a varias partes que conforman la Industria Petrolera; es por ello que debemos iniciar nuestra investigación desmenuzando aquellos conceptos básicos que nos darán luces a fin de entender el problema materia de esta investigación.

¹ Guillermo Cabanellas, Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasa, Tomo VIII pagina 458, Buenos Aires 1983.

² Guillermo Cabanellas, Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasa, Tomo VIII pagina 459, Buenos Aires 1983

La palabra Petróleo significa óleo de piedra o aceite de tierra. Es un líquido que puede presentarse en diversos colores, desde el amarillo hasta el negro y que se encuentra en el subsuelo. Hay muchas clases de petróleo dependiendo de la cantidad de sulfuro que presente y del peso de sus moléculas (crudos livianos y crudos pesados). Los técnicos describen el petróleo como una mezcla líquida compleja que contiene cientos de componentes siendo los predominantes el carbono e hidrógeno, pero que incluye también menores proporciones de oxígeno, sulfuro y nitrógeno. Aquellos compuestos que en su estructura molecular presentan sólo carbono e hidrógeno se valoran y prefieren por su mayor valor calorífico que es la principal utilidad del petróleo como fuente de energía. El Petróleo se presenta en cualquiera de tres estados: líquido, gaseoso o sólido.³

El Contrato para la Exploración y Explotación de Campos Marginales, el Cláusula TRES PUNTO CUATRO PUNTO CATORCE, define lo que significa Petróleo Crudo como: “Es el Petróleo en estado líquido a condiciones ambientales, incluyendo los originados en yacimientos de condensado de gas, provenientes directamente de la boca de pozo o a través de un separador convencional de campo”.⁴

Por su parte el Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, la cláusula TRES PUNTO TRES PUNTO VEINTE Y UNO define Petróleo Crudo como: “Son los hidrocarburos en estado líquido, sin importar su

³ Luís Enrique Cuervo, Introducción al Derecho y la Política de Petróleos, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 2001.

⁴ CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE CAMPOS MARGINALES, SUCRITO ENTRE PETROECUADOR Y PETROLEOS COLOMBIANOS. QUITO 1999.

gravidad, provenientes directamente de la boca de un pozo u obtenidos por condensación o separación a través de separadores convencionales de campo”.⁵

Tras esta definición y preescisión, nos preguntamos, ¿cómo se inicia la extracción de petróleo crudo? Todo esto empieza a través del levantamiento de mapas geológicos y aéreo-topográficos; posteriormente se realiza el estudio geofísico del suelo. La existencia de posibles reservas de hidrocarburos se valora mediante el análisis de la prospección sísmica. Esta información sísmica consiste en el registro de las vibraciones de la tierra (registros eléctricos). Las vibraciones son causadas mediante el uso de dinamitas, las cuales son detonadas a una profundidad aproximada de 18 metros.⁶

Una vez que se hayan preestablecido geológicamente los posibles reservorios a ser explotados, se monta un pozo de exploratorio. El pozo exploratorio, puede ser considerado como una locación en donde varias herramientas petroleras se juntan para iniciar la exploración del reservorio descubierto con el fin de confirmar el criterio del Ingeniero Geólogo; entre éstas herramientas podemos mencionar a la torre de

⁵ CONTRATO DE PARTICIPACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS, SUSCRITO POR PETROECUADOR Y SANTA FE, QUITO 1995. Bloque 11.- Esta definición se da debido a que en la operación de extracción de petróleo crudo, son varios los afluentes que sobresalen a la superficie al momento de la producción; tal es así, que conjuntamente con el petróleo crudo se mezcla el agua de formación (salinidad alta) y gas; este último, es también considerado como petróleo, que lo define el Contrato de Participación clasificándolo de la siguiente forma: Cláusula TRES PUNTO TRES PUNTO TRECE: Gas Asociado.- son los hidrocarburos provenientes de yacimientos de petróleo crudo, que a condiciones de presión y temperatura de superficie pasan al estado gaseoso. Cláusula TRES PUNTO TRES PUNTO CATORCE. Gas Natural Libre.- “Son todos los hidrocarburos en estado gaseoso provenientes de pozos, incluyendo gas, gas libre, gas asociado y el gas resultante de la extracción de hidrocarburos líquidos”

⁶ Entrevista al Ingeniero Marco Molina, Geofísico de la Compañía CNPC International (Amazon) Ltd, operadora del Bloque 11, realizada en el Mes de Mayo de 2004. El Ingeniero Marco Molina, manifiesta que los estudios sísmicos más comunes son de dos clases; aquellos denominados 2d o bidimensionales, y los 3d o tridimensionales.

La sísmica logra determinar las formaciones del suelo y determinar la existencia de un yacimiento o también conocido como reservorios. Una vez que las campañas de prospección sísmica hayan sido concluidas y a la vez la información haya sido reprocesada e interpretada; la apertura de un pozo exploratorio es el siguiente paso. El costo de montaje un pozo exploratorio oscila alrededor de 10 millones de dólares.

perforación, los taladros de perforación, el camión de registros eléctricos, las bombas subterráneas de presión, los tanques de almacenamiento, etc.

Las reservas que se localicen en un yacimiento petrolero, en el caso de los Campos Marginales son clasificadas según el Contrato de la siguiente manera:

Reservas Probadas.- son los volúmenes de hidrocarburos recuperables cuya existencia ha sido verificada por medio de información confiables, obtenida principalmente a través de perforaciones, registros de pozos, análisis de pruebas producción de núcleos y fluidos que presentan una razonables certeza de ser recuperados en el futuro, bajo condiciones económicas y operativas actuales.

Reservas Probadas Desarrolladas.- es el volumen del Petróleo crudo, que pueden ser recuperado a través de los pozos disponibles con los equipos y condiciones operativas existentes más las reservas probadas desarrolladas sin producir.

Reservas Probadas no Desarrolladas.- son las reservas probadas que se espera recuperar a través de nuevos pozos o a través de pozos existentes, los mismos que para el efecto deberían ser completados en áreas que actualmente no están perforadas o no drenadas.

Reservas Probables.- son los volúmenes de hidrocarburos que por interpretación geológica, geofísica y de estudios de ingeniería de yacimientos, se supone que existen en áreas cercanas a las probadas de un mismo yacimiento y que pueden ser recuperadas.

Reservas Posibles.- son los volúmenes de hidrocarburos que pudieran provenir de formaciones identificadas con propicias para la acumulación de hidrocarburos, pero que aún no han sido perforadas.⁷

Concesión: Marco conceptual histórico y de aplicación en la industria petrolera.-

En términos de lógica jurídica se puede diferenciar entre lo que constituyen los rasgos conceptuales y lo que es la definición de una entidad cualquiera o de una institución jurídica en particular.

El concepto implica aquel contenido intrínseco y doctrinario que brindaría los rasgos generales y específicos que identifican la esencia jurídica de una entidad cualquiera, como vendría a ser la concesión, en el caso presente.

Apelando inicialmente al sentido natural del término tendríamos que concesión viene a ser:

"1. Acción o efecto de conceder//. 2. Otorgamiento gubernativo a favor de particulares o de empresas".⁸
"Conceder. v. tr. 1 Dar, otorgar, hacer merced y gracia de una cosa."⁹

Mas, frente a esos contenidos significantes y de gran trascendencia para la vida socio-económica, jurídico-política, y hasta militar y religiosa de un país, surgen estas interrogantes:

- > A quien le está permitido "hacer merced"?
- > Quien tiene semejante facultad para conceder "mercedes"?

⁷ CONTRATO DE EXPLOTACIÓN Y EXPLORACIÓN DE CAMPOS MARGINALES, SUSCRITO ENTRE PETRECOL Y PETROECUADOR. QUITO 1999.

⁸. Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (RAE).

⁹. Ibidem.

Estas interrogantes tienen una respuesta histórica, que sistemáticamente la esbozaríamos así:

- a) Desde el tiempo de los romanos, los nobles patricios (únicos *sui juris* o sujetos de derecho) concedían determinados privilegios o ciertas donaciones o retribuciones por servicios, a plebeyos o esclavos. Lo hacían como Merced, como "premio o galardón"¹⁰, en definitiva, como una dádiva gentil y graciosa.
- b) Luego, cuando los romanos en tiempos de la República organizan sus guerras de conquista y sometimiento a otros pueblos, se apropian de las riquezas de los territorios conquistados, poniendo énfasis en las minas de los ricos metales, tan necesarios para la época;
- c) Para explotar esas minas conquistadas, entregaban como merced a un administrador (especie de mandatario), para que, a cambio de garantizar una cuota fija para el dueño de la mina, explote dicha riqueza. (Por el hecho de que este "administrador" garantizaba la entrega de una cuota fija al dueño -especie de pago- podía este tipo de Merced asimilarse también a un contrato arrendaticio); y,
- d) Así surge en Roma la idea de la "Merced" encarnada en la concesión para que otro explote una riqueza, dentro del campo minero. Aunque esta "idea" no tiene un claro ribete jurídico como tal contrato de concesión.

Los romanos no conocieron el petróleo, y como combustible utilizaban aceite orgánico-vegetal. Quienes, se dice, que sí conocieron el petróleo, fueron los babilonios, pero sólo lo utilizaban como betún y para el calafateo de barcos.

¹⁰. Ibidem.

Este sistema instaurado por los romanos desde tiempos de la república, pervivió en el Imperio y fue trasladado, como régimen jurídico a la Edad Media.

Los reyes medievales también hacían "mercedes" a sus vasallos (los vasallos eran otros nobles de menor rango o de menor riqueza). Y entre las mercedes que concedían era la de administrar territorios y la explotación de minas.

De este modo se va configurando la idea conceptual de CONCESION, que en un lento proceso se la aplica como régimen jurídico, para la explotación de yacimientos, por eso el contrato de concesión, modernamente, se aplica en el área del Derecho Minero, aunque con la Globalización, las privatizaciones y toda esta oleada de apropiación de los bienes públicos por parte de las clases que logran ganar el poder o gobierno de los Estados, el contrato de concesión se aplica también a todo tipo de servicios, a la circulación en carreteras, y hasta al ámbito de las "campos luminosos y electromagnéticos" del espacio supraterrrestre.

Definiciones del Contrato de Concesión.

Los diferentes tratadistas del Derecho, han dado varias definiciones sobre la concesión en general. Citaremos los más destacados, con el fin de resaltar los aspectos que los autores toman en cuenta para englobar conceptualmente a esta institución jurídica.

Guillermo Cabanellas al definir la concesión, expresa:

"... la palabra que se aplica a los actos de autoridad soberana, por los cuales se otorga a un particular (llamado concesionario) o a una empresa (entonces concesionaria)

determinado derecho o privilegio para la explotación de un territorio o de una fuente de riqueza, la prestación de un servicio o la ejecución de las obras convenidas"¹¹

Como se puede ver, la definición jurídica de Cabanellas, sigue el mismo curso de la idea semántica y del sentido obvio que brinda la Real Academia Española de la Lengua, agregando que éste es un acto de autoridad soberana del Estado moderno.

En el Manual de Derecho Administrativo de Manuel Jara Cristi encontramos las siguientes definiciones:

"La concesión es el permiso que otorga la autoridad competente a un particular o a una persona jurídica para que pueda ocupar temporalmente una parte de los bienes nacionales de uso público."

"En derecho, con la palabra concesión se expresa toda aquella serie de actos que la administración emite unas veces para condicionar el ejercicio de ciertos derechos subjetivos y otras para ceder a los particulares el uso de medios o condiciones para que desarrollen actividades de naturaleza especial, y aun en algunas expresas relaciones bilaterales trabajadas y mantenidas entre la administración y los particulares.

"Según Otto Mayer, la concesión es un acto administrativo por el cual se ha dado a un individuo poder jurídico sobre una porción de administración pública que le es entregada.

"Para Berthelemy, el Estado al otorgar una concesión no hace más que ejercer un acto de tolerancia, que lo habilita para ejercer un poder absoluto y sin control sobre el derecho del concesionario."¹²

En las definiciones citadas por Jara Cristi podemos encontrar algunos matices y elementos diferenciales que manejan los tratadistas. Así:

- a) Hablan de la concesión como un acto unilateral;
- b) Conciben a la concesión como un simple acto administrativo;
- c) El carácter de dicho acto administrativo sería condicionante;
- d) La condicionalidad del acto administrativo recaería sobre ciertos derechos subjetivos;

¹¹. Guillermo Cabanellas, Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasa, Tomo. II, página. 61, Buenos Aires –Argentina.

¹². Manuel Jara Cristi, Manual de Derecho Administrativo, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1.948.

- e) En ocasiones la condicionalidad del acto de la administración podría tener un carácter cesionario para "actividades de naturaleza especial";
- f) La proponen como cesión de una potestad estatal a personas naturales o jurídicas particulares;
- g) La proyectan como la entrega de una porción administrativa a los particulares concesionarios;
- h) La asimilan con un simple acto de tolerancia del imperium estatal, que habilita a los concesionarios; e,
- i) la trazan como un "poder absoluto y sin control" dado al concesionario, por la administración del Estado.

En estos nueve matices, que entrañan una gama de entidades jurídicas particulares y diversas, se plasman las diversas apreciaciones conceptuales de los tratadistas sobre el contenido jurídico de la concesión. Pero Jara Cristi agrega, como criterio o definición personal:

"Para nosotros, la concesión no es sino un acto administrativo unilateral, que deriva de una mera liberalidad o tolerancia del Estado y que debe regirse exclusivamente por las reglas que el Derecho Administrativo haya establecido acerca de ella, y en su defecto, por las disposiciones que el acto de concesión determine, sin que pueda en caso alguno impedirse o entrabarse la acción del Estado en lo que se refiera a la concesión misma, cuya precariedad es inherente a su naturaleza, a la vez que la subordinación del concesionario al Estado en todo cuanto diga relación con la cosa concedida"¹³

Este resumen definitorio de Manuel Jara Cristi, al inclinarse por concebir a la concesión como un acto administrativo, nos agrega algunos elementos curiosos, además de seguir considerándolo "acto administrativo unilateral":

- a) La concesión como un derecho precario;

¹³. Ibidem.

- b) La concesión como acto unilateral (no contractual, no bilateral, no sinalagmático);
- c) La concesión ceñida a las "reglas del Derecho Administrativo";
- d) La concesión como un acto omnímodo de la administración, cuyo derecho del concesionario puede ser "impedido o entrabado" por acción arbitraria del Estado; y,
- e) La concesión como un acto de subordinación del concesionario al Estado.

Sin embargo, por lo anotado por Jara Cristi, detengamos nuestra atención sobre el acto administrativo como tal, a fin de profundizar su estudio: El Acto Administrativo, es el medio por el cual, el Estado regula su funcionamiento externo e interno. Por su parte, el artículo 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo ecuatoriano de la Función Ejecutiva, define al Acto administrativo como:

“Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa”;

A fin de esclarecer el antecedente histórico del Acto Administrativo, Juan Carlos Benalcázar Guerrón en su libro *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*¹⁴, hace una pequeña reseña histórica al respecto:

“La Revolución Francesa planteo el mito de la separación absoluta y rígida de poderes, esquema en el cual los jueces no podían juzgar sobre los actos de la Administración según el dogma jugar l' Administration c'est encore administrer (juzgar a la administración es lo mismo que administrar). Precisamente, el acto administrativo es producto de la legalidad revolucionaria, concretamente, del “recurso” contencioso-administrativo, por lo cual se dice que el origen del acto administrativo es procesal. Los actos administrativos se someten a conocimiento y control de la propia administración, y se considera que al ejercer dicho control no juzga, sino que dicta un nuevo acto administrativo. Coexisten un contencioso – administrativo y un contencioso – judicial de modo que era menester definir cuáles actos son de la Administración y cuales otros pueden ser conocidos por los jueces, tema que imponía, a mas de la precisión de lo que se entiende por acto administrativo, la creación de un Tribunal de Conflictos. Se piensa que la Administración es la única competente para determinar, a la luz de la ley y de su interpretación qué comporta materia administrativa y en esto no podían intervenir los jueces, pues se perderían las prerrogativas de la administración y las garantías que ofrece el poder judicial.”

¹⁴ Juan Carlos Benalcázar, “El Acto Administrativo en Materia Tributaria”, Ediciones Legales, Quito 2005.

Para Juan Carlos Benalcázar, los Actos Administrativos, deben ser entendidos como una exigencia de la Ley y no desde la perspectiva privada; es decir, por una voluntad libre, independiente de un funcionario público, como es el caso de los negocios jurídicos privados, en donde las partes conjuntamente acuerdan situaciones jurídicas vinculantes¹⁵.

Con esto se van incrementando los puntos de no coincidencia, que en el fondo pueden tornarse discrepantes, porque los elementos conceptuales que Jara Cristi maneja a título personal son disímiles y hasta casi contradictorios con los que hubo transcrito de los autores por él citados.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de Colombia define a la concesión como:

"... un acto jurídico de Derecho Público que tiene por fin esencial organizar un servicio de utilidad general. Su rasgo característico consiste en delegar a un concesionario aquella parte de autoridad del Estado o de sus cuerpos administrativos, reputada indispensable para hacer efectiva, dentro de ciertas bases establecidas por la misma concesión o por los principios del Derecho Administrativo, la remuneración de los capitales puestos a contribución en la realización de la empresa pública. Por ella se crean deberes y derechos a cargo y en favor del concesionario, pero la medida y la extensión de unos y otros, con las modificaciones impuestas por el poder de policía, quedan determinadas por el contenido del acto".¹⁶

¹⁵ Juan Carlos Benalcázar, "El Acto Administrativo en Materia Tributaria", Ediciones Legales, páginas 25 y 28, Quito 2005. Profundizando sobre la naturaleza del Acto Administrativo Juan Carlos Benalcázar manifiesta: "La administración pública se rige por principio fundamental de la subordinación al Derecho, lo cual implica que únicamente puede ejercer las atribuciones previstas en el ordenamiento jurídico, que en toda su actividad se somete inexcusablemente a las previsiones del mismo y que, por tanto, debe ser expresión de una cabal juridicidad. Todo ello implica la interdicción de la arbitrariedad, la razonabilidad de un actuar y, por lógica y necesaria consecuencia una idea de responsabilidad de corte distinto ala que tratan otras disciplinas jurídicas. La consecuencia de estos planteamientos es que el acto administrativo no puede estudiarse, sin más, desde el plano y esquema de negocio jurídico del Derecho Privado, aun cuando se lo haga a título de analogía, pues corre el riesgo de desdibujar la noción y complicar la explicación de su propio régimen jurídico. Suele que decirse que el acto administrativo es una declaración de voluntad de la Administración que tiende a crear, modificar o suspender un relación jurídica entre esta y lo particulares. (...) Como habíamos dicho en el acto administrativo no interesa, en principio, la intencionalidad del funcionario. Puede haber actuado por miedo, con presión o afán de favoritismo, pero los actos administrativos dictados por válidos si resultan cabalmente expresión de las previsiones del ordenamiento jurídico. Por el contrario, se pudo haber dictado el acto con intención altruista, con elevados propósitos de servicio y con libertad de injerencias extrañas, pero el acto administrativo resulta inválido si manifiesta su disconformidad con el ordenamiento jurídico.(...)"

Por lo visto, la Corte Suprema colombiana maneja el mismo concepto del acto administrativo para la concesión, con otros aditamentos de importancia:

- a) Que la concesión se realiza para organizar un servicio de utilidad general (no para cualquier eventualidad);
- b) Que la concesión delega al concesionario "parte de la autoridad del Estado y de sus cuerpos administrativos", incluso de cierto poder policial (concepción totalmente contraria a la de Manuel Jara Cristi, quien considera que es un acto de naturaleza precaria para el concesionario);
- c) Que la concesión se convierte en una especie de acto remunerativo para el particular concesionario, por la inversión de sus capitales; y,
- d) Finalmente, de lo anterior se desprendería, que el particular concesionario con la inversión de su capital, en definitiva "*compra*" parte de la autoridad estatal y la de sus cuerpos administrativos. Este es un elemento de suma importancia que lo tendremos en cuenta posteriormente.

Definición Personal de Concesión.

Desde mi punto de vista la concesión no es un simple acto potestativo, discrecional ni unilateral de "la administración" (acto administrativo), sino que:

LA CONCESION: Constituye un auténtico contrato bilateral y sinalagmático, por el cual, bajo parámetros y reglas establecidas en la Ley, se determinan las

¹⁶. Citado por: Gustavo Penagos, Curso de Derecho Administrativo, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1986, página. 132

condiciones en que un particular (concesionario), ya sea persona natural o jurídica, asumirá la explotación de un bien del Estado (concedente).¹⁷

Y es que la concesión, si bien recae sobre bienes nacionales, bienes que son del Estado y que se encuentran en su territorio inalienable e imprescriptible, el "acto" por el cual se entrega la explotación de esos bienes no es simplemente discrecional.

Para concurrir a la celebración de tal "acto", tanto la administración (representante en este caso del Estado como persona jurídica propietaria de los bienes materia de la concesión) como el particular que aspira al beneficio de explotar esos bienes del Estado, concurren de manera unívoca, para hacer que converjan sus voluntades en la celebración de un instrumento jurídico que dará nacimiento a la concesión.

Para dicha celebración, no es que el Estado tiene la facultad unilateral, sino que se han cumplido una serie de pre-supuestos y requisitos perfectamente delineados, establecidos de antemano y contemplados en una Ley específica.

Una vez que se han cumplido los requisitos mencionados, como presupuestos jurídicos, ni el Estado ni quien se pretende o aspira a ser concesionario pueden eximirse de sus responsabilidades so pena de sufrir las sanciones en caso de incumplimiento.

Hasta el momento mismo de suscribir el convenio o contrato de concesión (utilizo los dos términos "*convenio o contrato*" como sinónimos en el sentido del artículo 1.453 del

¹⁷. NOTA: DEFINICION PERSONAL SOBRE EL CONTRATO DE CONCESION.

Código Civil¹⁸) se ha cumplido todo un proceso que puede encuadrarse en lo que los tratadistas denominan en "iter-actum", con la particularidad que, además, para el contrato de concesión, antes de llegar al momento de su celebración se han cumplido una serie de pasos o actos jurídicos previos, entre los que pueden enumerarse:

- a) El llamamiento, similar a la plicitación de la compra-venta, ofertando las zonas o bienes a concesionarse;
- b) En dicho llamamiento se expresarán, clara y pormenorizadamente, los términos, requisitos, condiciones, atributos o cualidades técnicas, plazos, limitaciones y más factores que sean inherentes a la cosa específica materia de la concesión;
- c) Se habrá realizado el concurso de las ofertas o licitación de ellas, para que los diversos pretendientes a obtenerla pujen o expongan, de su parte, las condiciones, recursos, capacidades y más aspectos que sean materia de la concesión ofertada;
- d) Se habrán hecho las selecciones de los aspirantes y se habrá discriminado a quienes no reúnan los requisitos establecidos y/o se habrá postulado a quien haya realizado la mejor oferta;
- e) Sólo en base a este procedimiento previo se determinará a quien sea el ganador, exponiendo los fundamentos jurídicos según las bases de la oferta o licitación; y será el ganador quien cumpla de mejor manera las cualidades y condiciones preestablecidas;
- f) Una vez determinada la persona, natural o jurídica, que ha merecido ser asignada el bien materia de la concesión, en función de las reglas

¹⁸ CODIGO CIVIL ECUATORIANO.- Art. 1453.- Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los *contratos o convenciones*; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.

establecidas previamente seguirá la aceptación o ratificación de la misma por parte del aspirante. Este momento jurídico es equivalente al instante en que se perfecciona el contrato por la concurrencia de voluntades; es decir, sin esta aceptación o ratificación simplemente no se procedería con el perfeccionamiento del contrato, en este caso de la concesión y por lo tanto no habría lugar a la misma.

- h) Producida la concurrencia de voluntades en los términos señalados, ninguna de las partes puede negarse a la suscripción del contrato definitivo so pena de sufrir las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento;
- i) Una vez suscrito el contrato, en forma bilateral y unívoca, se procede a la ejecución del mismo en los términos estipulados; y,
- j) Si se ejecuta el contrato de concesión en los términos establecidos, la parte concedente, el Estado (o la administración como lo denominan los tratadistas mencionados) no puede, bajo ningún concepto, entorpecer ni terminar el contrato; pero si lo hace, sufrirá las consecuencias jurídicas previstas.

Todo este entorno nos demuestra que la concesión es un contrato bilateral, sinalagmático, con todos sus requisitos y expresiones jurídicas, pues:

"Los actos bilaterales que no nacen sino mediante el concurso de las voluntades de dos o más personas toman el nombre de **convenciones**; de manera que puede definirse la convención como 'el acuerdo de las voluntades de dos o más personas con el objeto de producir un efecto jurídico' y quedan comprendidos dentro de esta definición todos los contratos, la novación, el pago, la tradición, etc.. La palabra convención viene de "**venire cum**", que quiere decir venir juntos; lo que caracteriza entonces la convención es el concurso de las voluntades de dos o más personas, y es una expresión sinónima de acto jurídico bilateral.

"Si la convención, esto es el acuerdo de voluntades de dos o más personas, destinado a producir efecto jurídico, tiene por objeto crear obligaciones, toma el nombre de **contrato**,
...

"Los actos bilaterales que no nacen sino mediante el concurso de las voluntades de dos o más personas toman el nombre de **convenciones**; de manera que puede definirse la convención como 'el acuerdo de las voluntades de dos o más personas con el objeto de producir un efecto jurídico' y quedan comprendidos dentro de esta definición todos los contratos, la novación, el pago, la tradición, etc.. La palabra convención viene de **venire cum**, que quiere decir venir juntos; lo que caracteriza entonces la convención es el concurso de las voluntades de dos o más personas, y es una expresión sinónima de acto jurídico bilateral.

"Si la convención, esto es el acuerdo de voluntades de dos o más personas, destinado a producir efecto jurídico, tiene por objeto crear obligaciones, toma el nombre de **contrato**, ..."¹⁹

Baste con lo afirmado para demostrar mi punto de vista, de que la concesión es un contrato y no un "acto unilateral", con el permiso de los respetables tratadistas a quienes he mencionado.

En Derecho Publico, la palabra se aplica a los actos de la autoridad soberana por los cuales se otorga a un particular (llamado concesionario) o a una empresa (concesionaria) determinado derecho o privilegio para la explotación de un territorio o de una fuente de riqueza, la prestación de un servicio o la ejecución de las obras convenidas.²⁰

Ya particularizando el análisis jurídico y a fin de pormenorizar el concepto de concesión, haremos una cita sobre los antecedentes históricos de la Institución de la Concesión en la Industria Petrolera ecuatoriana.

La concesión configuró la etapa inicial de los contratos mineros. Asante, Mondino y Smith y Wells han hecho estudios muy detenidos, con respecto a la evolución histórica

¹⁹ . Arturo Alessandri, Derecho Civil, De los Contratos, versión taquigráfica con anotaciones de LEON GAETE, Onías, Ed. Zamorano y Caperán, Santiago de Chile, 1.976, páginas. 5 y 6.

²⁰ Guillermo Cabanellas, Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasa, Tomo II página 253, Buenos Aires 1983

de la concesión, y sobre sus principales aspectos. Nos parece de suma utilidad hacer referencia a estos estudios.

Asante señala que durante los últimos cien años, muchas compañías americanas y europeas eran beneficiarias de concesiones. En muchos casos la concesión significaba una virtual toma de soberanía sobre los recursos naturales de los países receptores. Se les asignaba a la empresa transnacional derechos exclusivos y totales para explotar dichos recursos.

El mismo autor recuerda que en muchos casos las compañías pagaban un alquiler nominal de, por ejemplo 150 libras esterlinas por una concesión total “más una o dos botellas de Rum”.

La propiedad sobre los recursos naturales pasaba a la empresa transnacional al momento de su extracción.

Mondino también hace referencia a la evolución histórica de la concesión, en la industria petrolera. Dice que en sus comienzos la concesión fue, prácticamente, la única modalidad utilizada para la exploración y explotación de hidrocarburos. Refiere que la mayoría de los países poseedores de yacimientos petrolíferos no solían disponer de capital, equipos y tecnología requeridos para llevar a cabo dichas actividades, a los que se sumaba, en los primeros decenios de esta industria, el desconocimiento de su manejo por la mayoría de los países productores, frente al desarrollo organizativo económico y tecnológico de las grandes empresas petroleras.

Mondino señala que las principales características de la concesión en su etapa inicial son las siguientes:

- a) Conferimiento al concesionario del derecho exclusivo de explorar y explotar la concesión, autorizándosele asimismo a construir y operar plantas de tratamiento y de refinación;
- b) El área de la concesión era enorme, cubriendo la mejor y más amplia parte del país, no estipulándose sin embargo ningún programa de abandono o devolución de áreas;
- c) La duración de las concesiones era excepcionalmente larga, entre 60 y 75 años;
- d) Los beneficios financieros del país concedente eran muy limitados y escasos y consistían en el pago de modesta renta;
- e) Los concesionarios tenían una completa libertad de acción en cuestiones tan vitales como la determinación del nivel de producción y la fijación del precio del petróleo.

Algunas de estas antiguas concesiones contemplaban regalías basadas en el volumen de la producción, más que sobre su valor. En particular seguían este sistema las concesiones petroleras. Desde 1900 a 1950, la mayoría de estos contratos calculaba los pagos sobre la base del tonelaje del petróleo crudo extraído. Se hicieron algunos intentos de cobrar un impuesto sobre las utilidades obtenidas, pero no tuvieron éxito.

Smith y Wells mencionan que el contrato entre Anglo Persian Oil Company y el Gobierno de Persia, tenía la cláusula sobre un impuesto a la renta de la empresa en todo el mundo, excluyendo únicamente los beneficios obtenidos con motivo del transporte de

petróleo. El experimento fue prematuro, y tuvo poca vida. Las partes contratantes volvieron al pago de regalías.

También Smith y Wells, examinan el contrato entre el Gobierno del Irak con la Khanaguien Oil Company celebrado en 1926. Requería el pago de cuatro libras esterlinas oro por tonelada de crudo producido.

Asimismo Smith y Wells, examinan el contrato entre el Gobierno de Liberia y la Liberian Mining Company, firmado en 1945. Este contrato exigía el pago de una regalía básica de cinco centavos por tonelada de hierro embarcado.

Los contratos indicados por Smith y Wells tenían, según estos autores, dos ventajas en relación con contratos que incluían el pago de un impuesto sobre las utilidades. En primer lugar el pago de una regalía es fácil de cobrar. El gobierno, para recibir un tributo estimado en unidades de producción, sólo necesita hacer un cómputo físico del volumen de producción, o de embarque efectuados por el concesionario. En segundo lugar, la regalía en cierta forma garantiza un pago al gobierno de un valor sobre un recurso que se agota, y respectivamente, de los beneficios de la compañía, y del precio del producto en el mercado mundial. Mientras haya producción o rentas, el gobierno obtiene un beneficio, y tal aspecto, según Smith y Wells, tiene sus atractivos.

Estos autores acotan que, desde 1950, el concepto del impuesto a la renta fue generalmente seguido en los acuerdos entre las compañías petroleras y los gobiernos receptores. El gravamen sobre la renta se implementaba directamente a través de un impuesto de esta naturaleza, con una tasa del 50% o mediante una participación en las

utilidades, que prácticamente llegaba al mismo resultado. Se reemplazó así la regalía por un tributo sobre las utilidades.

Sin embargo, en otros contratos en vigencia se paga el impuesto referido y, además, una regalía.

En gobiernos con sistemas federales, como Argentina, se asignan las regalías a las provincias y el impuesto adicional a las utilidades tiene carácter federal.

La adopción del sistema del impuesto ha representado un aumento significativo de gastos vinculados con la organización que debe crearse para el cobro del tributo. Señalan Smith y Wells que para determinar el gravamen, los gobiernos deben verificar el precio de venta y calcular las deducciones por gastos que se imputan al ingreso bruto. Tales tareas se complican si se trata de firmas afiliadas, que pueden manejar los precios y las utilidades a su arbitrio, transfiriéndolas de una a otra jurisdicción.

Señalan los autores referidos, que en las actuales concesiones, además del aspecto impositivo, hay otros que requieren los gobiernos.

Generalmente los países en desarrollo consideran importante introducir en los contratos cláusulas obligando al concesionario a fabricar localmente, a tener cierto porcentaje de empleados y obreros locales, compromisos de las empresas de constituir, caminos, escuelas, hospitales y sistemas de comunicaciones.

Concluyen su interesante estudio Smith y Wells, afirmando, que en nuestros días hay muchos casos en los cuales sobrevive el sistema tradicional de la concesión. Estos autores se muestran partidarios de la misma, recordando que los contratos que la reglamentan son sencillos y de fácil aplicación.²¹

Sin embargo de lo dicho por los autores anteriores la Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala de Negocio Generales, en un fallo de 15 de Abril de 1937 discrepa con el mencionado criterio de los autores norteamericanos al decir: A tales contratos se les ha dado el nombre de concesión. ¿En qué consiste ésta? Es un privilegio que el gobierno, como entidad administrativa otorga a los particulares autorizado por leyes especiales, para que éstos puedan explotar riquezas naturales de propiedad de la nación. Más que un contrato, un acto de éstos es un permiso que el estado concede a quienes han llenado ciertos requisitos y aceptando voluntariamente las prerrogativas que respecto de ellos ejerce la entidad pública, para que al explotar esos bienes y obtener un lucro particular, también cumplan la función social de poner en juego esas riquezas al servicio e la colectividad.²²

En 1974 la República de Colombia a través del decreto 2310, elimina el sistema de contratación de concesión, puesto que considera que el monopolio del petróleo debe ser de la Empresa Estatal del Petróleo Colombiano²³, es así que a nivel mundial nacen

²¹ Hugo Bunge, Minería – Petróleo, Editorial Abeledo Perrot, páginas 258, 259, 260, Buenos Aires 1984.

²² CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE COLOMBIA, SENTENCIA DE 15 DE ABRIL DE 1937. Gaceta Judicial No 1923, Pagina 90. CUERVO, Luis Enrique, Introducción al derecho y la Política de Petróleos, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 2001

²³ Fernando Mayorga García, LA INDUSTRIA PETROLERA EN COLOMBIA; Lo que va de las concesiones a las asociaciones, www.lablaa.org/blaavirtual/credencial/Bogotá_julio2002.-

nuevas figuras contractuales para la industria petrolera tales como: Asociación, Participación, Gestión Compartida, y Prestación de Servicios²⁴.

Ecuador, por su parte, consagra en su Constitución Política (1998) y en sus leyes internas²⁵ la posibilidad de suscribir contratos para la exploración y explotación de los recursos naturales no renovables, como es el caso del petróleo; dejando en claro que la propiedad del subsuelo y sus recursos es del Estado.²⁶

La Ley de Hidrocarburos ecuatoriana²⁷ contempla las siguientes modalidades contractuales mediante las cuales las empresas privadas o públicas pueden explotar o explorar petróleo: a) Asociación; b) Participación; c) Campos Marginales; y d) Servicios Específicos.

²⁴ LEY DE MOERDINAZCION DEL ESTADO.- Art. 41.- (Sustituido por el Art. 17 del Decreto Ley 2000-1, R.O. 144-S, 18-VIII-2000).- Delegación.- El Estado podrá delegar a empresas mixtas o privadas la prestación de los servicios públicos de agua potable, riego, saneamiento, fuerza eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, facilidades portuarias, aeroportuarias y ferroviarias, servicio postal u otras de naturaleza similar. La participación de las empresas mixtas o privadas se hará mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de la propiedad accionaria o cualquier otra forma contractual o administrativa de acuerdo con la ley. El Estado cumplirá con su obligación de atender la educación y la salud pública de los ecuatorianos conforme los mandatos de la Constitución y sin perjuicio de la actividad que, en dichas áreas, cumpla el sector privado. La exploración y explotación de los recursos naturales no renovables cuya propiedad inalienable e imprescriptible pertenece al Estado, podrá hacerse a través de empresas públicas, mixtas o privadas.

²⁵ LEY DE HIDROCARBUROS.- Art. 1.- (Segundo inciso agregado por la Disposición General Primera de la Ley 99-37, R.O. 245, 30-VII-99).- Los yacimientos de hidrocarburos y sustancias que los acompañan, en cualquier estado físico en que se encuentren situados en el territorio nacional, incluyendo las zonas cubiertas por las aguas del mar territorial, pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado. Y su explotación se ceñirá a los lineamientos del desarrollo sustentable y de la protección y conservación del medio ambiente.

²⁶ CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- Art. 247.- Son de propiedad inalienable e imprescriptible del Estado los recursos naturales no renovables y, en general, los productos del subsuelo, los minerales y sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentran en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial. Estos bienes serán explotados en función de los intereses nacionales. Su exploración y explotación racional podrán ser llevadas a cabo por empresas públicas, mixtas o privadas, de acuerdo con la ley.

²⁷ El artículo 2 de la Ley de Hidrocarburos, establece las formas contractuales que las compañías públicas o privadas, nacionales y extranjeras, puedan presentarse a las licitaciones que convoque el Comité Especial de Licitación. Es importante añadir que la modalidad contractual más utilizada en las Rodas Internacionales de Licitación es “el Contrato de Participación”, puesto que mediante esta modalidad contractual, la compañía contratista se convierte en propietario del petróleo que extrae de los yacimientos del Estado ecuatoriano.

Conceptualización de Campos Marginales:

El inciso segundo del artículo 2 de la Ley de Hidrocarburos define al Contrato de Campos Marginales Como: “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 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 explotación y explotación adicional”.

Los Campos Marginales son yacimientos petroleros que fueron explorados y explotados en un inicio por las primeras compañías petroleras que se establecieron en el país, tal es el caso de Texaco, empresa que descubrió y explotó el actual Campo Marginal Pindo, quienes después de haber cumplido su obligación contractual, entregaron el 100% de sus derechos y obligaciones a la compañía del Estado.

Los yacimientos petroleros, al ser explotados durante varias décadas, presentan nuevas condiciones de operación, como es el caso de la pérdida de presión en el pozo y modificación en su estructura interna, en consecuencia, el reservorio requiere de nueva tecnología a fin de extraer el crudo que se encuentra aún en el yacimiento.

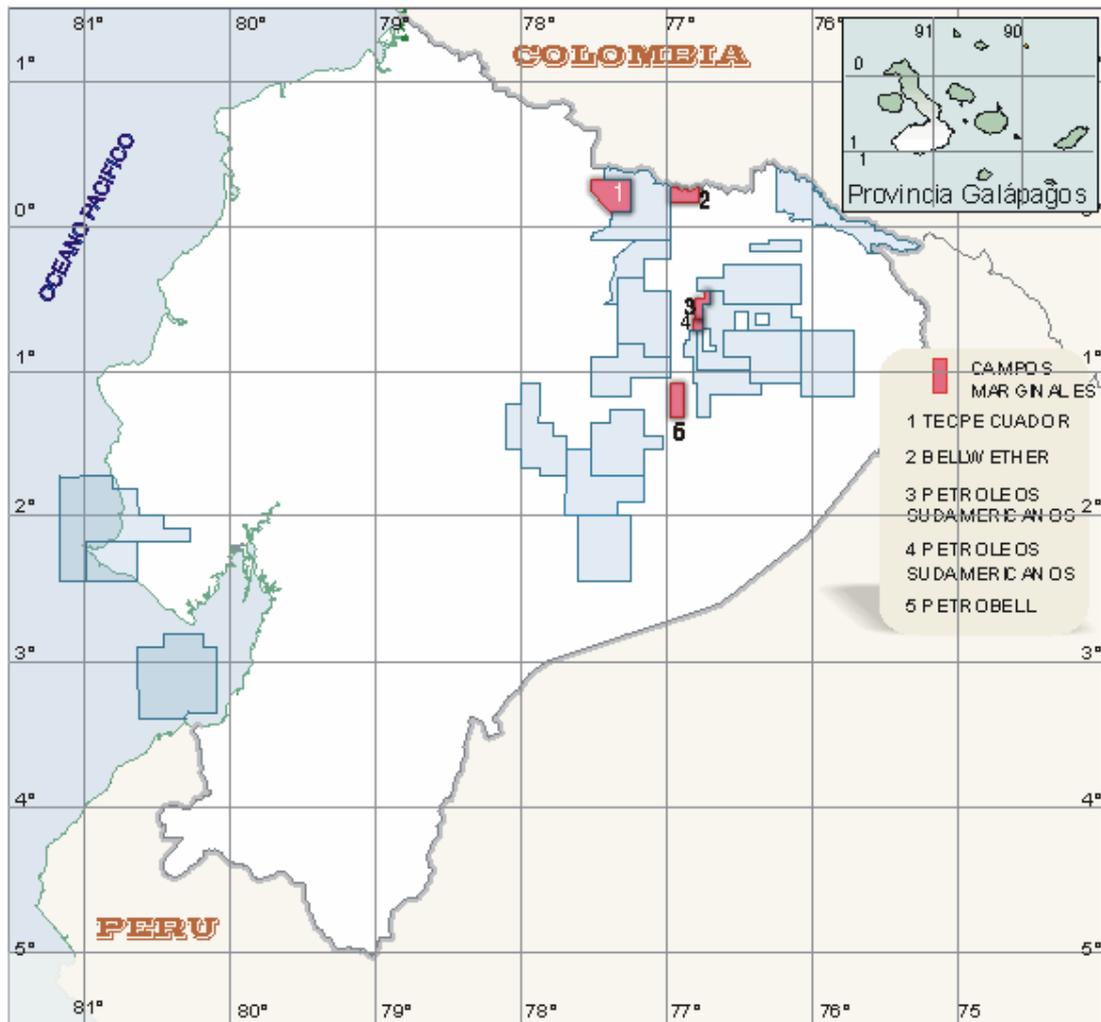
La implementación de nueva tecnología para en la exploración y explotación, implica inversiones altas que el Estado Ecuatoriano no las puede cubrir, añadido a esto que el riesgo de inversión es alto, es por ello que, el Estado mediante esta figura contractual

delega a la compañía operadora su facultad de explorar y explotar adicionalmente sus yacimientos petroleros.

El artículo 18 del Reglamento a la Ley 44, que implementa la existencia de los Campos Marginales determina los parámetros de calificación de un Campo Marginal, es decir, establece los lineamientos por los cuales el Ministerio de Energía y Minas debe hacer un estudio económico, de producción y legal para declarar a un campo petrolero como marginal.²⁸

Durante 1998 y 1999, en Ministerio del ramo calificó como Campos Marginales a: Tiguino, Pindo, Palanda, Yuca Sur, Bermejo, etc, todos ubicados en la región amazónica ecuatoriana, tal como los detalla el mapa catastral que a continuación se visualiza.

²⁸ Ley 44, modificado por el Decreto Ejecutivo 2347 Publicado en el Registro Oficial 481, 14-XII-2004, **Art. 18.- Calificación.-** La marginalidad de estos campos será calificada por el Ministerio del Ramo. Para el efecto deberá requerir, a PETROECUADOR, el estudio técnico y económico de gestión de yacimientos. Para que un campo se considere marginal se requiere el cumplimiento de las dos condiciones generales siguientes, al momento de la calificación: 1. Que la producción diaria promedio del último año del campo, sea de hasta el 1 por ciento de la producción diaria total nacional promedio del mismo año. 2. Que la delegación de explotación y exploración adicional de estos campos signifique mayor eficiencia económica y técnica en beneficio de los intereses del Estado, en comparación con los beneficios económico y técnico esperados si se mantendrían las condiciones de explotación vigentes. Además, para la calificación de campos marginales, deberá cuando menos cumplirse una de las siguientes condiciones particulares: a) Que el campo se encuentre alejado de la infraestructura principal organizativa u operativa de PETROECUADOR; b) Que el campo contenga crudos pesados, de gravedad promedio menor a 20° API; c) Que la explotación del campo en producción o abandonado o no puesto en producción, necesite técnicas de recuperación excesivamente costosas para PETROECUADOR, tales como perforación horizontal, recuperación secundaria y mejorada de yacimientos, o técnicas convencionales, cuyo costo sea excesivo. El Ministerio del Ramo al calificar la marginalidad de los campos determinará, en cada caso, las áreas a delegarse; estas áreas tendrán la forma rectangular con dos de los lados orientados en dirección norte-sur, salvo cuando límites naturales o de otras áreas reservadas o contratadas lo impidan. El área se configurará incluyendo los yacimientos más una zona demarcatoria no menor de 2 kms. de ancho, alrededor del perfil de los yacimientos proyectados a superficie.



Fuente: Unidad de Administración Contratación Petrolera de Petroecuador. Elaboración: Petroecuador.

El Contrato de Campos Marginales.

Como señalamos en líneas anteriores, el contrato de Campos Marginales nace mediante la publicación de la Ley Reformatoria No 44 de 29 de noviembre de 1993, que reforma el artículo 2 de la Ley de Hidrocarburos.

Los contratos de Campos Marginales son contratos nominados, cuyo modelo está preestablecido en el Reglamento de Licitación de Campos Marginales; a continuación resumiremos las cláusulas más importantes del Contrato:

Partes contratantes.- Hace referencia a las partes que intervienen en la celebración de este instrumento público, por una parte el Estado Ecuatoriano, representado por Petroecuador, y por otra la compañía contratista que ha resultado ganadora del proceso de licitación.

Objeto.- El objeto de contrato es: "... la Explotación de petróleo Crudo y la Exploración adicional de hidrocarburos en el Campos Marginal, a fin de incrementar la producción actual e incorporar nuevas reservas. Para cumplir con el objeto de este contrato, la contratista, bajo su exclusiva responsabilidad y riesgo deberá ejecutar la actividades y realizar las inversiones necesarias con la utilización de la tecnología adecuada"²⁹.

Derechos y obligaciones de las partes.- Determina las atribuciones y obligaciones tanto de la contratista como del Estado sobre temas específicos de operación en el contrato; uno de ellos es el derecho que tiene la compañía operadora que le sea restituido el costo de la producción de la Curva Base de Producción; así como, el derecho de la compañía estatal a recibir el 100% de la producción de la Curva Base y de su porcentaje sobre la producción incremental.

Plazo.- Los contratos de Campos Marginales tendrán un plazo de vigencia de 20 años. Como hemos visto, ésta es una de las diferencias sustanciales con los contratos de Concesión debido a que éstos últimos tenían un plazo de vigencia de más de 50 años.

Retribución y Forma de Pago.- Determina el proceso de devolución por parte de Petroproducción de los costos y gastos de producción de la Curva Base, para este efecto, el Estado ha determinado previamente el valor estimado de producción, es decir, si la compañía operadora gastó más de lo que Petroecuador presupuestó, ese exceso

²⁹ CLAUSULA CUARTA DEL CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DEL CAMPO MARGINAL TIGUINO, Suscrito entre Petroproducción y Petróleos Colombianos, Quito 1999.

corre por cuenta de la contratista, y, el Estado tiene el derecho a recibir la totalidad del petróleo crudo que se extraiga dentro del rango de la Curva Base.

La repartición de la Producción Incremental sobre la Curva Base Producción entre la Compañía y el Estado se lo efectúa en base a la aplicación de las fórmulas matemáticas establecidas en ésta parte del Contrato y en el Modelo Económico que a continuación lo revisaremos.

Tributos.- La compañía operadora se sujetará a lo dispuesto por en el Reglamento de Contabilidad Aplicable al Contrato así como a la Ley de Régimen Tributario Interno. Es importante mencionar que en los contratos de Campos Marginales y en el Reglamento de Contabilidad, no se establece la tarifa del Impuesto al Valor Agregado que la compañía deberá analizar en sus costos, gastos, y flujos de dinero, con el fin de formalizar su oferta al Estado.³⁰

Contabilidad.- La compañía deberá llevar la contabilidad de acuerdo a lo establecido en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, así como bajo lo establecido por el Reglamento de Contabilidad Aplicable a este contrato.

El Modelo Económico del Contrato.

³⁰ Alberto Cáceres, Impuesto al Valor Agregado, Editorial La Ley, Argentina 2004.- Es importante citar el criterio del Dino Jarach, en base del libro de Alberto Cáceres, con respecto a las inversiones que una compañía realiza en un país determinado, debido a que las normas de contratación pública y principalmente del caso que nos ocupa deben contener reglas claras de inversiones : "... No podemos dejar de mencionar a Dino Jarach, cuando hace referencia al principio de evitar aplicaciones impositivas sobre empresas que inician su actividad, para no debilitarlas desde sus comienzos, básicamente incentiva las actividades productivas y el desarrollo económico. En esta inteligencia, el principio de productividad, el cual debe dar por prioridad a los impuestos que estimulen y no desalienten las actividades productivas y el desarrollo económico, refiriéndose al sector privado en particular. Por último, el principio de discriminación entre rentas ganadas y no ganadas, intenta marcar una diferencia entre las renta que es obtenida por el esfuerzo del trabajo personal, y aquella que se logra por el capital, sosteniendo el autor que el primer tipo de renta debería estar atenuada la imposición sobre ella".

Dentro de las Bases de Contratación, en el Capítulo III se encuentra el Modelo Económico del Contrato, su función es la de detallar de manera pormenorizada las formulas matemáticas a utilizarse en la determinación de los Costos de Producción de la Curva Base de Producción, así como, la de establecer la repartición de los porcentajes de crudo de la Producción Incremental³¹.

El tema de esta investigación se enfoca al primer punto antes en mención que es La Curva Base de Producción.

El Numeral 3,2 del Capítulo III de las Bases de Contratación define a la Curva Base de la siguiente manera:

“CURVA BASE DE PRODUCCIÓN (QB): Es el perfil de producción de petróleo crudo que se obtendría a futuro en base a las reservas probadas desarrolladas. Es el perfil de producción de Petróleo Crudo obtenido de la Simulación Matemática y otros estudios de los yacimientos y constará en el Contrato como Anexo”.³²

³¹ Adriana Barrios, ¿ES ATRACTIVA LA CONTRATACION PETROLERA PARA LA INVERSION PRIVADA EN COLOMBIA?, página 20, Universidad Nacional de Colombia, 2005.- expone: “Aunque la anterior sección resumió muy sucintamente los regímenes fiscales en cinco grupo (concesiones, licitaciones contratos de producción compartida, contratos de servicios y alianzas estratégicas) existen tantos regímenes fiscales como países productores. La pregunta que surge ahora es: ¿existe tal cosa definida como un régimen fiscal óptimo? Teóricamente, éste es aquel que captura en forma eficiente toda la renta petrolera. Si el régimen captura la renta y solamente la renta, el impacto fiscal del régimen será neutro. Por ello, muchos autores enfatizan en la neutralidad como la principal característica de un régimen fiscal óptimo: “Se dice que un impuesto es “mejor” si es “neutro” (...) el impuesto es denominado eficiente si no “distorsiona” el perfil de producción el cual es de por sí eficiente en ausencia de impuestos. La idea es cobrar impuestos sobre el excedente o la ganancia pura” (Neher, 1993,p.322). También se ha dicho que un régimen fiscal óptimo, bajo las circunstancias apropiadas, debe conducir a una situación en la que es imposible mejorar los términos para una parte sin empeorar los términos para la otra. Este debe alcanzar las aspiraciones legítimas de ambas partes, el Estado y la compañía multinacional (Gao, 1994). Aunque es posible construir una larga lista de objetivos, buscando por parte de países, y compañías (véase Gao, 1994 y Johnston, 1994), se pueden resumir en que el principal propósito de un gobierno anfitrión debería ser “maximizar la riqueza de sus recursos naturales estimulando niveles apropiados de exploración y producción” (Johnston, 1994^a, p.17). Los objetivos de una compañía deberían ser “obtener ganancias y maximizar la riqueza, encontrando y produciendo reservas de petróleo y gas al menor costo posible y con la más alta tasa posible de ganancia. De otro lado, cada país es diferente en sus características geológicas, sociales y políticas; por lo tanto, se puede decir que para cada país debe existir un régimen fiscal especial, más adecuado para sus propios requerimientos que otros regímenes.”

³² BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DE CAMPOS MARGINALES, CAPITULO III, Curva Base de Producción.

El Modelo Económico del contrato establece la siguiente fórmula a fin de establecer el ingreso de la Contratista por el costo de la Curva Base de Producción.

“Ingresos por costos de operación en la curva base de producción:

$$ICLBt = Co (IPt / IPo) QBt$$

Co = Costo operativo de PETROPRODUCCIÓN en US dólares por barril del campo marginal en el año anterior al inicio del contrato y cuyo valor constará en el contrato.

IPt = Índice de precios de los Estados Unidos de Norte América, correspondiente al período t.

IPo = Índice de precios de los Estados Unidos de Norte América correspondiente al año anterior al inicio del contrato.

QBt = Curva base de producción del período t; especificada en el contrato.”³³

Dentro del Contrato, las Bases de Contratación y el Modelo Económico del Contrato, no se ha determinado si el Impuesto al Valor Agregado está considerado en el Costo de Producción de la Curva Base; por otra parte, tras la investigación realizada, las ofertas presentadas por las compañías oferentes en la roda internacional de Campos Marginales, tampoco se incluyó al Impuesto al Valor Agregado dentro de su oferta³⁴.

Las Bases de Contratación únicamente hacen referencia al cálculo del Impuesto a la Renta de la Compañía, mediante la siguiente fórmula.

³³ BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DE CAMPOS MARGINALES, CAPITULO III, Curva Base de Producción.

³⁴ Alberto Cáceres, Impuesto al Valor Agregado, Editorial La Ley, Argentina 2004.- Al respecto afirma: “El Estado al crear y reglamentar todo el circuito de imposición, no solo tiene en cuenta la unidad del contribuyente, sino también el entorno donde éste se desarrolle, y debido a ello, el principio de neutralidad es el postulado que mantiene intacta e inalteradas todas las condiciones del mercado más que solamente las intencionales para el que fue creado, no provocado distorsiones en factores determinados de la economía, ya sea en oferta, en la demanda, y en los precios de todos los bienes y servicios. Este principio ha servido como base en ciertos casos para otros propósitos como la redistribución de ingresos, estabilización económica o desarrollo. Cuando tratamos de entender el principio tratado, debemos hacer referencia a que se basa en el anterior, donde se hace mínima la carga excedente, persistiendo el problema de compatibilizar la carga con equidad en los tributos”.

“Base imponible de la contratista.- La base imponible de la contratista para cualquier período t está dada por la siguiente expresión:

$$B_{It} = I_t - \text{COSTOS}_t$$

En donde:

I_t Ingresos de la contratista durante el período (t) dando por la expresión (1).

COSTOS_t = Costos incurridos por la contratista durante el período (t)

Impuestos y participación laboral.- La participación laboral de los trabajadores de la contratista está dada por la siguiente expresión:

$$PLAB_t = 0.15 B_{It}$$

Y los impuestos que tributa la contratista está dada por:

$$TAX_t = 0.25 (B_{It} - PLAB_t)^{35}$$

De esta cita se colige que, las Bases de Contratación en lo referente a los tributos que afectan al contrato, enfocan su atención en el Impuesto a la Renta, descuidando por completo al Impuesto al Valor Agregado, cuya importancia se mide por la incidencia económica que este tributo representa en la economía del contrato.

En Ecuador, el Impuesto al Valor Agregado es el tributo que mayor recaudo genera para el erario nacional, puesto que, su característica indirecta, de liquidación mensual, dos tarifas (12% y 0%), y su sistema de control (*facturas*), coadyuvarían a que los órganos de control de los contratos (Dirección Nacional de Hidrocarburos, Administración de Contratos Petroleros “Petroecuador”) les sirva como un sistema de auditoría previo a las operaciones económicas que ejecutan las contratistas.³⁶

En base de esta puntualización, y de la forma como actualmente está planteado el modelo del Contrato de Campos Marginales y las Bases de Contratación -que dicho sea de paso incrementaría sustancialmente el costo de producción de la Curva Base-, creo

³⁵ BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DE CAMPOS MARGINALES, CAPITULO III, Curva Base de Producción.

³⁶ Alberto Cáceres, Impuesto al Valor Agregado, Editorial La Ley, Argentina 2004.- Al respecto Manifiestan: “Refiriéndonos puntualmente al Impuesto al Valor Agregado, es un instrumento fiscal clave en la recaudación en cuanto a la importancia cualitativa y cuantitativa del mismo, ya que es un ingreso seguro para el Estado y presta un apoyo al sector público en lo que respecta a fondos para inversiones.”

que la formula de cálculo de la Base Imponible del Contrato debe ser planteada de la siguiente manera:

It Ingresos de la contratista durante el período (t) dando por la expresión (1).

COSTOS_t = Costos incurridos por la contratista durante el período, en donde se incluye el costo del Impuesto al Valor Agregado tarifa 12% que sirvió para la producción de la Curva base de producción (t)³⁷
 $B_{It} = It - COSTOS_t$

El Reglamento de Contabilidad y Costos.

Mediante Decreto Ejecutivo 1322, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 299, de 17 de abril de 1998, el Presidente del Ecuador, Fabián Alarcón, expide el reglamento para los Campos Marginales.

El fin de esta investigación es establecer una correcta aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente al Impuesto al Valor Agregado, en el pago por parte de Petroecuador, a una compañía operadora de un Campo Marginal en relación a los costos y gastos de producción de la Curva Base; y proponer un sistema alternativo de financiación para las operaciones de explotación petrolera en los Campos Marginales.

³⁷ Mauricio Plazas, El Impuesto al Valor Agregado, Editorial Temis, página 19, Bogotá 1998.- Con referencia a la afectación de un impuesto indirecto al gasto enseña: “IMPUESTOS INDIRECTOS AL GASTO.- Afectan el gasto del sujeto pasivo económico con base en hechos aislados (consumos), y en forma indirecta, de manera que la persona en quien repercute el impuesto (consumidor-sujeto pasivo jurídico), y el tributo no deja al descubierto la fuente de la renta consumida (de capital de trabajo i mixta). En los impuestos indirectos al gasto es característico el fenómeno de la “repercusión del deudor legal al destinatario económico”, de manera que son típicos impuestos al “consumo” en la medida que efectivamente se trasladan hacia delante aumentos en los precios de los bienes o servicios gravados y provocan, por tal razón, una disminución del ingreso-consumo. Como expone Due y Friedlaender, los impuestos indirectos al gasto, al incrementar los precios de los bienes o servicios gravados, pueden generar una reducción de los consumos o un incremento de la renta destinada a un consumo que permanece constante, lo cual, finalmente, implica una reducción del ingreso real en relación con el gasto.”

Bajo esta premisa, enfocaremos nuestro análisis al artículo 6 del Reglamento de Contabilidad, puesto que este artículo hace referencia a “COSTOS DE PRODUCCIÓN”, mismo que están definidos por el Reglamento de Contabilidad como : “Los costos de producción son aquellos costos incurridos para administrar, operar y mantener los pozos, equipos y facilidades de producción, incluyendo la depreciación y los costos de operación y mantenimiento aplicables al equipo de apoyo y facilidades para estas actividades.”³⁸, cita de la que se desprende que este artículo no solo se refiere a mantener en producción a los Campos ya descubiertos por el Estado, sino también a los descubiertos por la Compañía.

Para este efecto, los Costo de Producción de la Curva Base se aplicarán únicamente a aquellos vinculados con la producción de los pozos operados antes de la suscripción de contrato por el Estado.

El Reglamento de Contabilidad en la parte referente al Costo de Producción clasifica en Gastos de Extracción y de Administración; los gastos de extracción se subdividen en: Costos de Extracción Directos e Indirectos. Es importante precisar, que de conformidad a la Ley de Régimen Tributario Interno, la mayoría de los “Costos de Extracción” que clasifica el Reglamento de Contabilidad del Contrato, están sujetos a la tarifa del 12%, cuya incidencia económica afecta directamente al costo de producción de la Curva Base.³⁹

³⁸ REGLAMENTO DE CONTABILIDAD Y COSTOS PARA EL CONTRATO DE CAMPOS MARGINALES, Artículo 6, Decreto Ejecutivo 1322 de 17 Abril de 1998.

³⁹ REGLAMENTO DE CONTABILIDAD Y COSTOS PARA EL CONTRATO DE CAMPOS MARGINALES, Decreto Ejecutivo 1322 de 17 Abril de 1998.- De conformidad con el Reglamento de Contabilidad para Campos Marginales, los costos de Extracción directos son: “a) Salarios de obreros y sueldos de empleados, excepto del personal de supervisión que labore en el campo; b) Aportes al IESS,

De nuestra investigación, pudimos conocer que, actualmente, las contratistas de Campos Marginales, consideran como parte del “Costo de Extracción” al Impuesto al Valor Agregado tarifa 12% con relación con los materiales y servicios utilizados en la operación de producción de la Curva Base. Por otra parte, también pudimos conocer que la estatal petrolera no tomó en cuenta el IVA 12% al momento de fijar el costo de producción por barril de la Curva Base; en conclusión, las partes contratantes no se percataron de la incidencia económica del IVA tarifa 12% que, como a continuación lo analizaremos, afecto a la economía del contrato, situación que, por falta de claridad y precisión en el Contrato y la Bases de Contratación, condujo a interpretaciones opuestas entre las partes contratantes y la Administración Tributaria.⁴⁰

servicios de alimentación y otros beneficios sociales de los empleados y obreros que trabajen en el campo; c) Materiales y suministros consumidos en la operación incluidos sus costos de transporte; d) Reacondicionamiento y limpieza de pozos; e) Mantenimiento de vías de acceso a los pozos; f) Mantenimiento de instalaciones y equipos, incluyendo las reparaciones que sirvan para su adecuado funcionamiento, pero que no incrementan el valor del activo; g) Costos operacionales para recuperación mejorada; y, h) Otros gastos directos no incluidos en los rubros anteriores y debidamente reconocidos por el Estado.” Los Costos Indirectos de Extracción se enmarcan en: a) Costos de supervisión de los campos de producción; b) Costos de transporte de los empleados y obreros que trabajen en las áreas de explotación; c) Costos de transporte de los materiales y equipos no incluidos en los costos directos de extracción; d) Mantenimiento y reparación de carreteras, puertos y aeropuertos; e) Costos de procesamiento de combustibles utilizados en la operación; f) Costos de perforación de pozos secos tanto de desarrollo como de exploración; g) Seguros de equipos e instalaciones; h) Mantenimiento de campamentos y servicios de vigilancia; i) Contribuciones por la utilización de aguas y materiales; j) Contribución al Instituto de Crédito Educativo y Becas; k) Depreciación y costos de operación y mantenimiento del equipo de apoyo y facilidades de propiedad del contratista en las actividades de producción; l) Arrendamiento del equipo de apoyo y facilidades de propiedad de terceros, empleado en las actividades de producción; m) Amortización de las inversiones de las actividades de exploración, desarrollo y producción; n) Pago a empresas relacionadas conforme a 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; o) Costos de protección del medio ambiente; p) Gastos financieros del capital de terceros destinado a las actividades de producción; q) Costos de internación temporal del equipo necesario para el cumplimiento del contrato, que tiene que ver con las actividades de producción; y r) Otros no especificados anteriormente y debidamente reconocidos por el Estado.” Los Gastos de Administración, según el Reglamento de Contabilidad son: “a) Gastos generales de administración; b) Contribuciones a la Superintendencia de Compañías; c) Depreciación de edificios y equipos de oficina; d) Movilización del personal administrativo; e) Seguros de los bienes y equipos de la administración general; y, f) Otros rubros no considerados anteriormente y debidamente reconocidos por el Estado”.

⁴⁰ Mauricio Durango, “Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, página 281, Ecuador 2004.- Con referencia a la incidencia del IVA en la economía Ecuatoriana Mauricio Durango manifiesta: “Al ser el IVA un impuesto indirecto que afecta a todos los ciclos del circuito económico en la oferta y demanda de bienes y servicios, tanto en operaciones locales e internacionales, tan susceptibles de las variantes económicas, es

Capítulo II

La Aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales.

Una vez que en el primer capítulo hemos establecido de manera general los principales aspectos del sector petrolero y de manera especial los del Contrato de Campos Marginales; éste capítulo enfatizará el análisis en la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento en la producción de la denominada “Curva Base de Producción”.

Es indispensable aclarar el problema teórico del impuesto al valor agregado para comprender el ámbito de su aplicación técnico-material en la producción de la denominada “Curva Base de Producción”. A dicho efecto señalaré que desde el punto de vista económico financiero⁴¹, el impuesto al valor agregado pertenece al género de

imprescindible y trascendental que sea objeto de un estudio constante para que pueda flexibilizarse y evolucionar junto con la sociedad y la economía.

En el Ecuador, existen distorsiones de enorme gravedad económica que derivan una vez de un derecho no acorde a una realidad económica dolarizada, y otras de una deficiente codificación legislativa, y finalmente de una inadecuada interpretación y aplicación de las normas legales por parte de la Administración Tributaria.”

⁴¹ Mauricio Durango, “Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, páginas 275, Ecuador 2004.- Con respecto a la incidencia del impuesto al valor agregado en la economía Mauricio Durango manifiesta: “El índice GINI es un indicador que mide la distribución del ingreso. Es una construcción estadística que resume la forma y la magnitud en que una determinada distribución observada difiere de una distribución de referencia. La unidad de medida varía entre 0, que representa el valor mínimo (ausencia de desigualdad), y 1, que es el grado máximo de desigualdad de los ingresos u su aporte al componente de bienestar y equidad en una sociedad. La concentración de los ingresos es síntoma de desigualdad, lo cual tiene consecuencias en el bienestar de la población en lo que respecta al acceso y disponibilidad de recursos, selección de satisfactores de necesidades básicas, potencialización de las capacidades y desarrollo de habilidades del individuo, etc. La equidad requiere de una mayor distribución del ingreso y de la propiedad, empleo, etc. En América latina, el Ecuador se ubica entre los países, con mayor grado de concentración del ingreso. Según un estudio de trece países realizados por el BID, el Ecuador era, hacia 1995, el tercer país más inequitativo en la región luego de Brasil y Paraguay. El ingreso es una de las medidas de la capacidad de consumo más frecuentemente utilizadas. Según los estudios del BID, el “coeficiente del GINI” del ingreso per capita de los hogares de las ciudades en Ecuador, mostró un aumento de 22% entre 1990 y 2000, al pasar de 0,456 al 0,555. Dicho medidor revela la existencia de una enorme inequidad respecto de los ingresos entre los diferentes estratos sociales. Para combatir semejante inequidad sería menester una reforma tributaria al IVA de tan dramáticas proporciones que muchos sectores económicos no podrían soportarla y conllevaría consecuencias políticas negativas”.

impuesto a las transacciones o impuestos indirectos, lo que equivale a decir que se aplica en la esfera de la circulación económica de bienes y servicios, cuya característica fundamental es la fragmentación del valor de los bienes que se enajenan y de los servicios que se prestan, para someterlos a tributación en cada una de las etapas de negociación de los señalados bienes y servicios; de tal forma que en la “etapa final” quede gravado el valor total de los bienes y servicios, es decir, sin duplicaciones ni superposiciones; y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma, al valor acumulado en las etapas anteriores; entonces, por las razones indicadas, inferimos que el Impuesto al Valor Agregado, no es un impuesto de acumulación ni de piramidación⁴².

⁴² Jorge Macón, Los Efectos del IVA en la Economía, Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, página 267, Ecuador 2004.- Al sobre el Impuesto al Valor Agregado Jorge Macon expone: “El Impuesto al Valor Agregado es en realidad un impuesto a las ventas que, ahora sí, se puede ser denominado legítimamente al consumo, por lo cual puede ser considerado natural. Su difusión ha sido enorme. De acuerdo con Kaplan existen actualmente 123 países que lo utilizan como medio de financiación del sector público, con tasas que van del 3% al 25% y esa enorme difusión se ha operado en solo treinta años. Pero su origen, era realmente un tributo que gravaba el valor agregado, es decir la suma de la retribución de los factores de la producción salarios y ganancias...Se puso en evidencia, entonces que los impuestos a las ventas nacionales, por ejemplo el alemán en cascada, podía desgravar las exportaciones, pero aun así estas quedaban gravada por el impuesto pagado en las etapas anteriores de comercialización o industrialización. Tan seriamente se tomó en Alemania el problema, que se comenzó a efectuar devoluciones a los exportadores del impuesto que se había pagado en etapas anteriores. Es fácil imaginarse la enorme tarea que representaba efectuar las estimaciones. El autor recuerda que una vista a la central de una importante fábrica de motores, donde le mostraron los papeles de trabajo realizados para solicitar la devolución correspondiente a una importación; cada solicitud de devolución a la administración implicaba papeles de trabajo que tenían a cuarenta centímetros de grosor. Y eso se limitaba a las materias primas. El sistema francés era en etapa industrial, es decir no múltiple. Pero solo permitía la deducción de los insumos cuando eran materias primas. De manera que también tenía un grado de acumulación. Probablemente no menos al alemán, a pesar de que permitía deducciones, porque tenía una tasa mucho más alta. Entonces, sobre todo por influencia del informe Tinbergen. Maurice Laure, director de impuestos de Francia, comenzó a pensar en alternativas a los impuestos a las ventas vigentes. Desde luego pensó en el Impuesto al valor agregado, versión Admas- Siemens-Shoup, pero era obvio que tenía los mismos problemas que los impuestos en cascada. Es relativamente fácil calcular en el exportador el valor agregado correspondiente a las exportaciones. Pero ¿cómo se hace para calcular la retribución de los factores de las etapas anteriores? Y entonces se le ocurrió la idea salvadora. Podemos calcular el valor agregado, es decir la retribución de los factores, sumando los salarios y las ganancias como estaba propuesto. Pero también podemos hacerlo hallando la diferencia entre compras y venta, que es necesariamente exactamente, igual por definición. Y si gravamos la diferencia entre ventas y compras, bastará no incluir en las ventas el monto de las exportaciones para que automáticamente éstas queden totalmente desgravadas, incluyendo el impuesto de etapas anteriores. Desde entonces ambos se llaman IVA, pero el anterior sigue el método que se denominó de la “adición” mientras que el nuevo, el sistema Lauré, sigue el método llamado de la “sustracción”. También desde entonces el IVA se suele denominar el sistema Shouo-Lauré. Que al principio (1954) solo se aplicó hasta el nivel mayorista. La extensión al nivel minorista tanto en Francia como en Alemania se estableció en 1968. Un perfeccionamiento ulterior estableció la facturación explícita al estilo del impuesto a las ventas minoristas de Estados Unidos y el saldo a pagar – o a favor para pedir devolución- estaba constituido por la diferencia entre lo facturado a terceros- excluyendo las exportaciones – y lo que le es facturado a la empresa. Desde entonces el IVA, de

Por otra parte, otra característica intrínseca del IVA, es el Crédito Tributario que permite atenuar sustancialmente la incidencia económica del tributo, porque, el sujeto pasivo puede compensar durante el ejercicio fiscal el monto del impuesto pagado en sus compras (crédito fiscal), contra el monto del tributo generado en el mismo periodo fiscal, por sus actividades o ventas (débito fiscal); desde esta óptica también, el IVA, no se convierte un impuesto acumulativo y/o piramidal.

A manera de comentario adicional, respecto del crédito tributario del IVA, cabe mencionar que la legislación ecuatoriana, establece dos tarifas: 12% y 0%; la aplicación de la tarifa 12%, permite al sujeto pasivo cruzar adecuadamente el débito fiscal contra el crédito fiscal; pero al aplicar la tarifa 0% al crédito fiscal (ventas) en operaciones que no sean de comercio exterior, no permite compensar adecuadamente contra el débito fiscal, ya que la reforma de 2002 al último inciso del artículo 145 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno⁴³ no permite que un sujeto pasivo que genere operaciones de venta con tarifa 0% compense su crédito fiscal de tarifa 12%, situación que encarece el valor de producto o del servicio porque se adiciona el valor del impuesto al del precio de venta al público.

acuerdo a la fórmula Shoup- Lauré, que en algunos países asumió ese nombre y en otros mantiene el nombre tradicional del impuesto a las ventas su otros, es de hecho el único impuesto de ese tipo, que es efectivamente neutral y exclusivamente al consumo nacional.”

⁴³ El artículo 32 del Decreto 3316, publicado en el Registro Oficial No 718, de 4 de diciembre de 2002, reformó el Reglamento a la Ley de Régimen tributario Interno, que permitía que el sujeto pasivo solicite la devolución del Impuesto al Valor Agregado, el inciso reformado decía: “Cuando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario no podrá ser compensado por el contribuyente con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el contribuyente podrá solicitar al Director General del Servicio de Rentas Internas la compensación de este crédito tributario con otros tributos a cargo del mismo contribuyente. La compensación o devolución de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituyen pagos indebidos y, consiguientemente, no causarán intereses.”

Bajo esta perspectiva, si la Curva Base de Producción se consideraría como servicio gravado con tarifa 0%, el efecto sería el encarecimiento del supuesto servicio.

En la eventualidad concreta que nos ocupa, el Impuesto al Valor Agregado, es un tributo plurifásico dirigido al consumo, cuya incidencia se dirige a las importaciones, transferencias de bienes corporales muebles e incorporales, así como, a los servicios⁴⁴; adicional a este comentario bien vale decir que el IVA se enmarca dentro de la clasificación de los tributos de causación instantánea, debido a que el hecho generador se produce de manera automática, en un solo momento, por ejemplo: a la suscripción de un contrato; durante la prestación de un servicio. Claro está, que la liquidación, pago y exigibilidad es generada en un instante jurídico posterior, en el caso del Ecuador, el periodo fiscal para el pago del IVA es mensual, mientras que en Colombia, el pago del impuesto es bimensual.

Un aspecto particular que vale la pena mencionar, es el IVA en el Perú, denominado con Impuesto General a la Ventas (IGV). Es conocido que el IVA grava a la transferencia de bienes y servicios corporales de bienes muebles; pero, en el caso peruano el IVA se genera en la primera venta de inmuebles. En este caso el IVA o IGV, se convierte en un tributo monofásico que por primera vez en América del Sur se vincula al mercado de los inmuebles. Por otra parte, bien vale mencionar, que esta particularidad del IVA peruano, lo recoge el artículo 10 de la decisión 599 de 2004 de

⁴⁴ Gustavo Benalcazar, “Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, página 123, Ecuador 2004.- En Ecuador en el año de 1989, mediante la Ley No 56 (Ley de Régimen Tributario Interno), publicada en el Registro Oficial No 341 de diciembre 22 del mismo año “se cambia la denominación al impuesto a las transacciones mercantiles y a los consumos selectivos, denominándolos Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley de Impuesto a los Consumos Especiales. Uno de los cambios fundamentales es que el IVA ya no solo grava a las transferencia de mercaderías, sino también a la transferencia de dominio o a las importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados.”

la Comunidad Andina de Naciones, que permite a los países de la Subregión Andina gravar la primera venta de inmuebles.⁴⁵

Adentrándonos en el análisis del impuesto tipo de IVA, cuya controvertida aplicación en la producción de la Curva Base de Petróleo es materia de esta investigación, creo conveniente indagar sobre los antecedentes jurídicos del IVA en Ecuador.

A decir de Mauricio Plazas Vega, el Impuesto al Valor Agregado constituye un tributo indirecto, que es atribuible a los bienes y servicios que se presten en una jurisdicción territorial, es decir, que la imposición indirecta, como en el caso de IVA, es aplicable en el comercio interno; afirmación de la que se desprenden dos interrogantes: la primera en con relación a: ¿por qué el IVA es aplicable en operaciones de comercio interno?, y la segunda a: ¿por qué el Ecuador ha tomando la postura gravar con tarifa 0% las exportaciones?

En referencia al primera interrogante, la doctrina tributaria clasifica dos conceptos o criterios; el primero relacionado el “criterio del país de origen”, el segundo con el “criterio del país de destino”.

El “criterio del país de origen”⁴⁶, aplica el tributo para aquellos bienes y servicios producidos dentro del país, aunque éstos puedan ser consumidos dentro o fuera de ese

⁴⁵DECISIÓN 599: ARMONIZACIÓN DE ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO.- Art. 10.- Servicios de construcción y venta de bienes inmuebles.- Los ordenamientos jurídicos de cada País Miembro deberán implementar los mecanismos adecuados para la determinación de la base imponible que corresponda a la prestación o utilización de servicios de la construcción. Podrá gravarse con el impuesto tipo valor agregado sólo la primera venta de los bienes inmuebles. Disposición Transitoria.- No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los Países Miembros que a la fecha de entrada en vigencia de esta Decisión gravaran la segunda y posteriores ventas de inmuebles, podrán continuar haciéndolo.

Estado, es decir, que los estados que utilizan este criterio gravan las exportaciones inclusive.

Por otra parte, el “criterio del país de destino”⁴⁷ radica en: “gravar los bienes y servicios consumidos dentro del territorio nacional con independencia del lugar de producción. De esta manera se incluyen dentro del objeto del gravamen, a las importaciones, mientras que se desgrava a las exportaciones.”⁴⁸

En referencia a la segunda interrogante, es trascendental referirse a los procesos de integración del comercio internacional, que fundamentalmente buscan la facilidad de los negocios transnacionales; bajo este marco, las legislaciones fiscales de los países que se vinculan al comercio internacional, intentan recaudar los tributos que se generan en las mencionadas transacciones, siendo éste, uno de los puntos de partida de la problemática de la Doble Imposición Internacional.

⁴⁶ Piera Filippi, “El Impuesto al Valor Agregado en las Relaciones Internacionales”, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, Coordinador Victor Uckmar, Tomo II, página 442, Bogotá 2003.- Al respecto la profesora Italiana expresa: “La imposición en el país de origen se basa en el principio según el cual los productores pagan los impuestos en el país donde tiene lugar el proceso productivo, independientemente de su destino o del mercado de consumo al cual están destinados. A cualquier lado donde se dirija, el producto lleva siempre incorporado en el precio los impuestos que ha pagado durante su elaboración, esto presupone la irrelevancia absoluta del traspaso de la mercadería de un país a otro.”

⁴⁷ Piera Filippi, “El Impuesto al Valor Agregado en las Relaciones Internacionales”, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, Coordinador Victor Uckmar, Tomo II, página 442, Bogotá 2003.- Al respecto la profesora Italiana manifiesta: “A esta tesis se opone la de la imposición en el país consumidor o de destino, fundada en la consideración de que el pago de los impuestos que inciden en el proceso productivo repercute necesariamente sobre los precios de venta, los cuales, para ser remunerativos, deben incluir también los impuestos pagados. El producto se vende así en el mercado internacional a un precio más elevado que aquel pagado por los países que no tienen impuestos que gravan los costos de producción, o donde los impuestos sean menos onerosos.”

⁴⁸ María Inés Crespo, EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA LAS COMPAÑÍAS QUE HAN SUSCRITO CONTRATOS DE PARTICIPACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS”, Universidad San Francisco de Quito, página 38, Mayo 2005.

La dinámica del comercio mundial, viabilizó el desarrollo del Derecho Tributario Internacional, que, hoy, permite eliminar la doble tributación internacional; esta atenuación, es posible mediante la suscripción de Convenios Internacionales para Eliminar la Doble Imposición, que a criterio del Profesor español García Noboa⁴⁹, la disposición de los CDI es generar “micro sistemas fiscales” que concilien los sistemas tributarios de los países contratantes; sin embargo, los CDI permiten la atenuación exclusiva de los impuestos directos, o sea, en el caso ecuatoriano el impuesto a la Renta y otros Impuestos Patrimoniales.

En líneas anteriores expusimos que, el IVA es un tributo que grava al consumo, y que Ecuador mantiene la postura de no gravar a las exportaciones, afirmación que nos exige investigar el origen de este criterio.

Para el año de 1969, Ecuador suscribe el Acuerdo de Cartagena, convenio internacional que crea la Comunidad Andina de Naciones, cuya meta final es, conducir a todos los países miembros a la integración económica de la subregión andina, que implica un desarrollo equitativo y armónico de los países suscriptores; bajo esta premisa Venezuela, Colombia, Ecuador, Perú, Bolivia y Chile (respectivamente), aceptaron, de conformidad al artículo 109 del Acuerdo de Cartagena adherirse “sin reservas”, es decir, aceptando en su totalidad las estipulaciones del tratado.⁵⁰

⁴⁹ Cesar García, Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Editorial Legis, página 9, Bogotá 2006.

⁵⁰ Luís Carlos Sábica, Derecho Comunitario Andino, Editorial Temis, página 32, Bogotá – Colombia 1990.

El órgano supranacional del cual forma parte Ecuador, se auto regula a través de la normativa comunitaria, que, tiene distinta jerarquía, misma que se distingue en: Normas Primarias y Normas Secundarias o Derivadas⁵¹.

La jurisprudencia del Tribunal Andino de Justicia jerarquiza a las normas comunitarias⁵² en dos: siendo las Primarias: El Acuerdo de Cartagena, los protocolos modificatorios, instrumentos adicionales, así como, el Tratado de Creación del Tribunal Andino de Justicia, los protocolos modificatorios e instrumentos adicionales.

Por otra parte, las normas secundarias o derivadas son: las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

⁵¹ Marcel Tangarife, Derecho de la Integración en la Comunidad Andina, Cámara de Comercio de Bogotá, página 260, Bogotá 2005.

⁵² Marcel Tangarife, Derecho de la Integración en la Comunidad Andina, Cámara de Comercio de Bogotá, Bogotá 2005, página 261.- Respecto de la jerarquización de las normas andinas Tangarife hace una cita de la Sentencia 1-AN-97, que la parte pertinente expone: “De esta enumeración, y aunque la norma no lo diga en forma explícita, puede deducirse que dicho ordenamiento está integrado por normas primarias, institucionales, constitucionales, básicas u originarias que se encuentran plasmadas en el Acuerdo de Cartagena y en el Tratado del Tribunal de justicia, con sus respectivos protocolos modificatorios. Las otras normas, que emergen de los órganos comunitarios- Comisión Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores y antigua Junta, hoy Secretaría general- constituyen el denominado “derecho derivado” o “secundario”, en virtud de la propia competencia de regulación que les ha sido conferida por el Tratado marco del Acuerdo de Cartagena. Tanto las unas como la otras, tiene como características comunes que prevalecen sobre el derecho interno de cada uno de los Países Miembros (principio de preeminencia) y son de aplicación directa en los mismos, según se desprende de la doctrina jurisprudencial de este Organismo y del artículo 3 del Tratado de Creación del Tribunal. Así el propio ordenamiento no estableciera una jerarquización entre las diversas normas, ésta se hace indispensable para la solución de los conflictos que pudieren presentarse entre las distintas categorías del ordenamiento jurídico comunitario. Tal principio de jerarquización según el comentarista Felipe Paolillo se desprende del propio artículo primero del Tratado de Creación de este tribunal, del cual es fácil deducir una relación de subordinación entre el derecho originario constituido por el Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales y el Tratado del Tribunal, frente al derecho derivado contenido en las Decisiones de la Comisión y de las Resoluciones de la Junta. (citado por Zelada Castelo Alberto, en el Tribunal de Justicia del acuerdo de Cartagena, pag. 152).”

En la medida que la CAN persigue la integración económica de la subregión, y que en el tema tributario internacional es factible suscribir convenios de doble imposición únicamente para la imposición directa; la CAN dispone la armonización de la tributación indirecta en los países miembros, mediante las decisiones No 330, 388 y 599 y 600⁵³.

Las decisiones del Consejo de Ministros de la CAN, tienen el carácter de vinculantes, puesto que: “proviene de la decisión soberana de los países miembros de dar origen a la Comunidad Andina, a sus instituciones y a sus propias reglas de juego; en virtud de esta decisión soberana, se transfieren competencias propias de los órganos nacionales a órganos comunitarios supranacionales, se adquieren derechos y se contraen obligaciones de hacer y de no hacer frente a los demás socios comunitarios”⁵⁴, por ello, los efectos de la decisión No 388 de la Comunidad Andina, cuyo primer artículo consagra el “criterio del país del destino”, que, como ya lo estudiamos, “se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia nacional o importada”⁵⁵, para

⁵³ Cesar Montaña, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Corporación Editora Nacional, páginas 358, 359, 360, Quito 2005.- Las decisiones comunitarias, son resumidos por Cesar Montaña de la siguiente manera: **Decisión 330**: “(...) La decisión 330 del año 1992, sobre eliminación de subsidios y Armonización de Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales, se refiere tanto a los impuestos directos como a los indirectos al proscribir los incentivos de tipo tributario que puedan afectar la neutralidad en las relaciones comerciales andinas.(...)” **Decisión 388.-** “(...)La decisión del año 1996, sobre armonización de los impuestos indirectos como incentivos a las exportaciones de bienes, se ocupa del régimen de devoluciones de saldos a favor y enuncia el principio del país de destino que informaría a los regímenes nacionales para lo relativo a los operaciones internacionales (...)”. **Decisiones 599.-** “(...) De otra parte, la decisión 599 no impone ningún régimen tributario uniforme o común para los estados miembros, y no logrará la armonización del IVA al menos hasta que los estados obren cumpliendo sus obligaciones hasta el último plazo previsto en la normativa, que es diez (10) años, según las disposiciones transitorias de los arts. 5 (bienes y servicios sujetos a imposición), 14 (servicios de transporte), y 19 (tasa).

“Lo explicado corrobora nuestra posición en el sentido de que el ámbito material normativo de la tributación indirecta referida al IVA en la CAN está radicado únicamente en los parlamentos nacionales.”

⁵⁴ Marcel Tangarife, Derecho de la Integración en la Comunidad Andina, Cámara de Comercio de Bogotá, página 288, Bogotá 2005.

⁵⁵ DECISIÓN 388 de la Comunidad Andina de Naciones: ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS COMO INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES DE BIENES.

el Ecuador es vinculante y de aplicación inmediata⁵⁶, en consecuencia, la postura del Ecuador respecto del IVA en las exportaciones obedece a la aplicación de las normas conmutarías.⁵⁷

⁵⁶ Cesar Montaña, “La Interpretación en el Derecho Comunitario Andino de la Tributación”, Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, página 87, Editorial Cuenca, Cuenca - Ecuador 2005.- Respecto de la vigencia inmediata de las decisiones del Consejo de Ministros de la Comunidad Andina Cesar Montaña manifiesta.- “ (...) Por otro lado, la aplicabilidad inmediata y directa implica su vigencia por regla general, sin la necesidad de recepción por parte de los estados miembros, salvo que la propia comunitaria los requiera. Al efectos, conviene consultar – con la debida cautela es sí, porque indudablemente la naturaleza del proceso de integración no demanda una sola característica lineal de las normas jurídicas de derecho comunitario derivado, es decir, no todas las decisiones y no todas las resoluciones pueden gozar de idéntico alcance frente al ordenamiento estatal- lo dispuesto en los art. 2 y 3 TCTJCA, que en su orden expresan: Artículo 2.- Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobados por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina. Artículo 3.- Las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los países miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro. Por su parte, el efecto directo se expresa en la capacidad de la norma comunitaria de crear derechos y obligaciones para las personas de los estados miembros, y al mismo tiempo, se relaciona con la posibilidad de que esas personas ejerzan acciones ante sus propios tribunales para garantizar la observancia del ordenamiento comunitario.”

⁵⁷ Mauricio Plazas, “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Coordinador, Víctor Ukmar Tomo II, página 23, Bogotá 2003.- Mauricio Plazas, refiere un caso del cumplimiento de las normas comunitarias de armonización tributaria, en donde se evidencia la supremacía sobre la legislación interna: “El asunto sometido a la consideración del Tribunal de Justicia fue la procedencia o no de la exención tributaria del IVA para las operaciones de concesión y negociación de créditos, establecida en el párrafo 1 de la letra d del punto b del artículo 13 de la sexta Directiva , 77/388 del consejo, de 17 de mayo de 1977 y adoptada por la República Federal de Alemania, por vía legislativa, el 26 de noviembre de 1979 (con vigencia de la ley a partir del 1 de enero de 1980) a pesar de que el plazo previsto en la novena directiva, 78/583, del 26 de junio de 1978, para tal fin, fenecía el 1 de enero de 1979. Ursula Becker, agente independiente de negociación de créditos, con sede en Munster, había solicitado la exención en sus declaraciones mensuales relacionadas con el impuesto para el periodo marzo a junio de 1979, con apoyo en la disposición de la sexta directiva ya mencionada: Pero la Administración tributaria (finanzamt) le rechazó las excepciones y le liquidó el impuesto de oficio, con el argumento de que la norma comunitaria en análisis no contemplaba un derecho directamente aplicable, debido a que la misma disponía que la exención operaría según las condiciones que fijaran los Estados, locuaz implicaba una transposición a su criterio y con un margen de apreciación importante, y en consecuencia que no puede aislar la norma comunitaria del contexto (la sexta directiva) de la cual hacía parte. Sometido el asunto a la consideración del Tribunal de lo Contencioso Tributario, el mismo acudió al pronunciamiento prejudicial del Tribunal de Justicia con la siguiente pregunta: “ ¿La disposición relativa a la exención del Impuesto sobre el volumen del negocios IVA para operaciones de negociaciones de créditos, prevista en el párrafo 1 de la letra d del punto b del artículo 13 del titulo X de la sexta directiva del Consejo, del 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE) es directamente aplicable en la República Federal de Alemania desde el 1 de enero de 1979?. El Tribunal respondió que sí, con fundamento en una serie de consideraciones amparadas en la doctrina estoppel y su aplicación en asuntos tributarios, ente las cuales conviene destacar las siguientes. En primer lugar, el hecho de que la exención debería ser regulada por los Estados de acuerdo con las condiciones que tuvieran a bien fijar, no tenía otra finalidad que la de facilitar la aplicación correcta y simple del beneficio y evitar todo posible fraude, evasión o abuso. Siendo ello así, “un estado miembro que no ha tomado las precauciones necesarias a tal efecto, no puede invocar su propia omisión para

Así, fijados los lineamientos teóricos universales sobre los contenidos y ámbitos del Impuesto al Valor Agregado, nos corresponde aplicarlos a la denominada “Curva Base de Producción” en la explotación petrolera de los Campos Marginales.

Para una mejor comprensión y ubicación de los elementos jurídico-conceptuales estimo que se debe indicar en qué consisten los denominados “Campos Marginales” sobre los que operan las compañías que realizan sus labores en ellos.

Un “campo marginal” que, como ya lo afirmamos en el primer capítulo, no es otra cosa que un área territorial donde existió un yacimiento petrolero que ya fue explotado por largo tiempo durante el cual, dicho yacimiento llegó a agotarse o su rendimiento productivo dejó de ser rentable. Tal es su concepto material-objetivo y jurídico-contractual.⁵⁸

denegar a un contribuyente que se beneficie de una exención a la que este pueda aspirar legítimamente en virtud de la directiva, tanto más cuanto nada impide a dicho Estado recurrir, a falta de disposiciones específicas en la materia, a cualquier disposición aplicable de su legislación fiscal general destinada a combatir fraudes”. En segundo lugar, la directiva no concedió a los Estados la facultad de restringir la exención, sin bien les permitió regular la posibilidad de que los particulares renunciaran al beneficio como mecanismo para quedar en condiciones de deducir los impuestos repercutidos. En consecuencia, si el justiciables afectado no restó suma alguna por impuestos repercutidos, podía quedar por la exención. En definitiva, y al amparo del antecedente jurisprudencial comentado, puede decirse que la doctrina de estoppel en materia de derecho tributario comunitario se concreta en las siguientes conclusiones: Si bien en principio las directivas sobre armonización tributaria requieren su transposición al derecho interno y han de ser adoptadas mediante los procedimientos previstos en cada Estado para tal efecto, es posible que, respecto de alguna de sus disposiciones, puedan ser aplicadas de manera directa, aun sin mediar tal adopción. Para que la aplicación sea viable, es necesario que la norma de que se trate no este sujeta a condiciones, ni requiera desarrollos legislativos internos, y que haya transcurrido el plazo previsto para su adopción sin que el Estado correspondiente hubiere dado cumplimiento a la disposición comunitaria. La aplicación de la norma en el orden interno, en las condiciones anotadas, sólo puede ser invocada por los particulares afectados. No por el Estado incumplido, porque mal puede pretenderse que quien ha incurrido en la infracción se beneficie con su propia inactividad (venire contra factum proprium non valet)”.

⁵⁸ Comentario Personal.- El término; “CAMPO MARGINAL”, es utilizado en las legislaciones de Colombia, Bolivia, Ecuador, Venezuela, y Perú, para delimitar aquellos yacimientos petroleros que tienen una producción secundaria; sin embargo, cada país a reglamentado en distinta forma la operación de contrato, es decir, no es común la exigencia de la producción de la Curva Base. En el caso de Venezuela y Bolivia, se aplican principalmente en la extracción de GAS.

Mas, sucede que por determinados procedimientos de alta tecnología, es posible que dichos campos, ya explotados y agotados, puedan ser “enriquecidos” o convertidos en explotables mediante la recuperación residual del hidrocarburo o por sistemas de bombeo sub-geológico.

Esta aplicación del procedimiento técnico para hacer que un campo petrolero agotado se convierta en productivo, y rentable, es el objeto del “Contrato de Producción de Campos Marginales”, que adicionalmente exige también al a contratista, explore yacimientos adicionales de reservas posibles y probables dentro de la circunscripción territorial que forma parte del contrato. Es importante aclarar que el Estado ecuatoriano aporta en la exploración y explotación del Campo Marginal, no solo permitiendo a un tercero operar en el subsuelo, sino que, las facilidades existentes en los campos son también utilizadas por las contratistas, entendiéndose por facilidades: caminos, tubería, oleoductos alternos, estaciones de bombeo, etc.

Así entendidas las cosas, la compañía petrolera contratista, debe comprometerse, en asocio con la empresa representante del Estado, Petroecuador o su filial operadora Petroproducción, a realizar la aplicación de la tecnología idónea suficiente, para lograr la productividad del referido “Campo Marginal”.

Pero, ni al Estado ecuatoriano ni a su empresa representativa, Petroecuador; ni tampoco a la empresa contratista, les conviene realizar operaciones improductivas, pues de lo contrario no hubiesen abandonado las operaciones de explotación en dichos Campos.

Allí es cuando interviene este nuevo concepto jurídico de la denominada “Curva Base de Producción” en la explotación petrolera de los Campos Marginales, la misma que significa que la empresa contratista debe alcanzar un nivel de producción mínima establecida en el Contrato, y que constituye propiedad del Estado representado por la empresa contratante: Petroecuador.

De manera que la empresa **asociada** al Estado cumple con su obligación de materializar la explotación mínima, perteneciente al Dominio del Estado, el instante en que cumple la denominada “Curva Base de Producción”, la que en otras palabras viene a ser el costo básico contractual de recuperación productiva, tanto para el Estado, representado por Petroecuador, como para la empresa contratista asociada.

Como se puede apreciar, en estricto sentido, la producción de la denominada Curva Base no es de un “servicio”⁵⁹ prestado por la contratista al Estado, sólo se ha producido una operación productiva que recupera el costo operativo para el Estado y para la empresa contratista; pues, por un lado, sí ésta no llega a cubrir ese nivel mínimo productivo de la “Curva Base”, estará incumpliendo su primigenia y substancial obligación derivada del contrato; y, por otro lado, Petroecuador considera, en sentido técnico operativo de costos, que si no se cubre la mencionada “Curva Base de Producción”, no amerita ningún tipo de asocio, puesto que la rentabilidad no es conveniente.

⁵⁹ Marcelo Dávila, “Impuesto al Valor Agregado en los Servicios (Universidad Andina, Quito 1998) acota: “El régimen chileno define el servicio como “la acción o prestación que una persona realiza para otra y por lo cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 y 4 del artículo 20 de la ley del impuesto a la renta. En la sexta directriz del Consejo de la Comunidad Económica Europea, según se explica en el Capítulo I de esta sección los servicios se definen, con un criterio residual en relación con el hecho generador constituido por la venta y entrega de bienes, como “todas las operaciones que tengan la naturaleza de entrega de bienes conforme al artículo 5”.

Similar situación acontece con los Contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, ya que una vez que se inicia la etapa de ejecución del contrato, conocida como exploración, la compañía debe ejecutar trabajos -valga la redundancia- de exploración, tales como: prospección sísmica sobre el área del contrato; y, una vez que este estudio haya localizado posibles estructuras explotables, la contratista tiene la obligación de perforar, bajo su riesgo, Pozos Exploratorios. Los Pozos Exploratorios, deben ser declarados por el Ministerio de Energía y Minas “comercialmente explotables” para que sigan siendo explotados, caso contrario, el Pozo Exploratorio es sellado y se declara terminado en contrato con la contratista; el artículo 25 de la Ley de Hidrocarburos prevé que la contratista está en la obligación de abrir un Pozo Exploratorio por cada cien mil hectáreas o fracción superior a cincuenta mil hectáreas.

Entonces, al comparar a una compañía bajo la modalidad contractual de Participación, con el de Campos Marginales, en lo referente a la apertura del Pozo Exploratorio y la Curva Base de Producción, las dos son obligaciones contractuales, ya que aquellas corren a riesgo de las contratistas y su incumplimiento genera la terminación del contrato.

Con lo señalado, demuestro que en la “Curva Base de Producción”, no hay ni la prestación de un servicio, ni una enajenación, ni una transferencia de bien alguno.

Sobre este problema, aparentemente complejo, es que mucho se ha discutido, especialmente en lo que nos ocupa: si corresponde o no gravar con el Impuesto al Valor Agregado a la producción de la “Curva Base Producción”; y al respecto se han manifestado dos posiciones básicas, en los siguientes sentidos:

- a) Que se debe gravar a la “Curva Base de Producción” con una tarifa IVA del 12%; y,
- b) Que corresponde gravarla con la tarifa del 0%.

Las partes representativas de los intereses del Estado ecuatoriano, en estas operaciones de explotación petrolera, o sea la compañía contratista, Petroecuador y el Servicio de Rentas Internas, han esgrimido su criterio en torno a las dos alternativas expuestas; por lo que, en vista de que mi criterio es totalmente opuesto a las dos alternativas señaladas, realizaré un análisis jurídico-doctrinario, en base a la Ley de Régimen Tributario Interno y al Contrato de Campos Marginales, para demostrar que el cumplimiento contractual asociativo, de la “Curva Base de Producción” no debe estar gravada con el Impuesto al valor Agregado, IVA.

Análisis de la Ley de Régimen Tributario Interno sobre la Aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales.

La Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente al Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 52:

“Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.”

De la cita de la norma legal se desprende que el IVA se produce cuando una parte entrega, transfiere, a la otra su derecho de propiedad sobre bien corporal por efectos de un contrato o convenio.

Por otra parte el artículo siguiente, el 53 de la misma Ley de Régimen Tributario

Interno dice:

“Art. 53.- Concepto de transferencia.- Para efectos de este impuesto, se considera transferencia:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,
3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.”.

En cambio, según el contrato para la explotación de petróleo de Campos Marginales establece que la Compañía Contratista debe entregar al Estado el bien corporal, que es producto de su extracción, pero en vista del Derecho Dominial, o Dominical ⁶⁰ que ejerce el Estado sobre dicho producto, y como condición o requisito mínimo para que se mantenga la vigencia del contrato asociativo y la posibilidad de operación futura de la compañía contratista, toda vez que únicamente después de cumplir con la extracción petrolera de la “Curva Base de Producción”, recién empezaría la operación rentable para la Compañía y para Petroecuador; claro está que el Estado no concede a la contratista su

⁶⁰ Richard Pérez, “Naturaleza Jurídica de la Concesión en el Ecuador”, Universidad Andina Simón Bolívar, sin pagina, Quito 2004.- Respecto del Dominio Público el mencionado autor cita: “El dominio público es un conjunto de bienes de propiedad de una persona pública que, por los fines de utilidad común a que responden, están sujetos a un régimen jurídico especial de derecho público. “Esta es institución es... una manifestación genuina de la propiedad pero en la clásica versión de la titularidad colectiva de determinados bienes, que por decisión del legislador se detraen del aprovechamiento privado, considerándolos como res extra commercium, por tanto, el dominio publico como concepto jurídico, existe sólo por voluntad del legislador; pues, sin el amparo de la Ley, ningún bien o cosa tendrá carácter dominial. Caracteres: Estos bienes se somete a régimen especial, acaparado en los principio generales de: imprescriptibilidad, inalienabilidad e inembargabilidad; como signos del poder monopólico del Estado sobre los bienes sujetos a su dominio. Sin embargo, los principio señalados, solo si se encuentran indisolublemente ligados y se dirigen a la afectación del uso publico –directo o indirecto-, configuran el dominio; la inalienabilidad y la imprescriptibilidad, no son atributos exclusivos del os bienes dominiales; existen bienes que pertenecen al dominio privado del Estado o de particulares y son inalienables e imprescriptibles. a) Inalienabilidad: La constitución política, declara. “son de propiedad inalienable e imprescriptibles del Estado los recursos no renovables y, en general los productos del subsuelo...” (Art.247) La inalienabilidad “Es un medio jurídico a través del cual se tiende a hacer efectiva la protección de los bienes dominicales, a los efectos de que ellos cumplan el fin que motiva su afectación” La afectación del dominio sólo se garantiza, si el bien es propiedad pública, y dura mientras haya uso directo o indirecto de la colectividad.”

derecho inalienable de propiedad del subsuelo y sus productos, por el contrario, permite que explote el producto, cediendo parte de su propiedad sobre el producto del subsuelo siempre y cuando haya cumplido con su obligación condicional de producir la Curva Base; en otras palabras, la Curva Base de Producción es una obligación condicional⁶¹ que le permite a la contratista acceder a la propiedad del petróleo de la producción incremental, que, en derecho, el Estado cede a favor de la compañía por efectos del contrato, ya que el producir la Curva Base es una condición: positiva, física y moralmente posible; esta afirmación la fundamento en los artículos 1489 y 1501 del Código Civil ecuatoriano.⁶²

⁶¹ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DEL ECUADOR.- 15-X-2003 (Resolución No. 198-2003, Segunda Sala, R.O. 280, 26-II-2004) “(...) SEGUNDO.- La denuncia del casacionista, que imputa la falta de aplicación de los Arts. 1516, 1517, 1518 y 1522 del Código Civil, basado en que son normas sustantivas que sirven de apoyo a la citada disposición reglamentaria y debido a que ‘depende de la condición de que el jubilado solicitante se encuentre dentro de los diez que deben ser apoyados cada año, que ésta es una condición positiva, física y moralmente posible’, y olvidando que tal condición también es de naturaleza suspensiva, no pudiendo, exigirse por cuanto no se ha cumplido totalmente la condición, tal denuncia carece de fundamento legal, por las razones siguientes: 2.1. El Art. 1516 del Código Civil da un concepto de obligación condicional. Genéricamente es ‘la supeditación de las consecuencias de un acto jurídico a un acontecimiento futuro e incierto’ (Enciclopedia OMEBA, Tomo III, pág. 675). En suma, la materialización de la condición produce el nacimiento del derecho, obligación o acto jurídico, como a la vez la extinción o resolución del derecho de la obligación o del acto jurídico. La doctrina diferencia a la condición del hecho condicional, catalogando a este último como el acontecimiento futuro e incierto, que puede ser acto de las partes contratantes, de una de ellas, de un tercero o de la naturaleza. En la especie, la condición para el pago de la bonificación o ayuda de la escala máxima de veinte años en adelante de afiliación, es la jubilación de un trabajador afiliado al comité de empresa en ese año, no es que la condición: que, solamente se jubilen hasta diez afiliados o éstos soliciten la ayuda, sino que el acontecimiento incierto y futuro lo constituye la jubilación del afiliado en el año. Ciertamente, que el pago al afiliado jubilado está sujeto a las disponibilidades presupuestarias anuales del aludido comité, pero el derecho del jubilado surgió y debe ser cubierta la ayuda, aunque sea con la provisión de fondos del siguiente ejercicio financiero. Finalmente, tampoco se ha violado el Art. 1528 del Código Civil y los otros mencionados, que hacen la clasificación de la condición, y, especialmente debido a que no se trata de una condición de naturaleza suspensiva como afirman los casacionistas, dado que en momento alguno ni la ley ni mucho menos el Reglamento de Gastos Generales y de Ayuda Social del Comité de Empresa de los Trabajadores del Ingenio San Carlos, le otorga dicho carácter condicional a la obligación de pagar a sus miembros jubilados, ni se trata de un supuesto hecho complejo para constituirse la condición, ya que la expresión ‘pagará a diez jubilados por año’, no implica otro acto jurídico, ni otro hecho para formar la condición suspensiva, en vista que la obligación adquirida por la persona jurídica demandada es un acto jurídico perfectamente integrado, puro y simple, que se configura, en el día que se produce la jubilación en la compañía empleadora por el afiliado al comité de empresa.

⁶² CODIGO CIVIL ECUATORIANO.- Art. 1489.- Es obligación condicional la que depende de una condición, esto es, de un acontecimiento futuro que puede suceder o no. y Art. 1501.- No puede exigirse el cumplimiento de la obligación condicional, sino verificada la condición totalmente. Todo lo que se hubiere pagado antes de efectuarse la condición suspensiva, podrá repetirse mientras no se hubiere cumplido.

¿Entonces, jurídicamente, qué naturaleza jurídico patrimonial tiene el petróleo que entrega la compañía contratista a Petroecuador?

Simplemente, se trata de la cobertura de un índice básico de costos y una obligación condicional, que para efectos de Petroecuador se convierte en un requisito asociativo para que la compañía contratista pueda mantener su vínculo contractual y obtener réditos o utilidades, sólo el instante en que rebase la señalada “Curva Base de Producción”.

Por consiguiente, no se produce el hecho generador del IVA, toda vez que en la operación producción de la Curva Base no existe transferencia de ningún bien; y, en el trabajo asociativo para cumplir ese objetivo de producción, tampoco existe ninguna “prestación de servicios” que implique rentabilidad alguna para la empresa contratista.

Lo que acabo de señalar es tan cierto y evidente que en la cláusula Quinta numerales 5.1 y 5.2 del Modelo de Contrato de Campos Marginales, se determina que existe la exclusiva propiedad del Estado sobre crudo de la Curva Base Producción.

En consecuencia, la compañía contratista operadora no transfiere al Estado ningún bien de su propiedad, pues como lo acabo de demostrar, ese petróleo extraído, es propiedad del Estado.

El argumento que se ha propuesto, como contrapartida de lo que acabo de exponer es que si la compañía no trasfiere un bien corporal, lleva a suponer que la operadora presta un servicio: el de Producción de Curva Base- para la petrolera estatal,

Un razonamiento de semejante naturaleza pretende hacer concordar o encajar el cumplimiento de la “Producción de la Curva Base” con lo establecido en el inciso primero del artículo 56 de la Ley de Régimen Tributario interno, puesto que:

“El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades, o personas naturales sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación.”⁶³.

¿Pero, qué es una prestación de servicios? ... A este efecto, Mauricio

Plazas define al servicio en los siguientes términos:

“... se considera como servicio la prestación de una obligación de hacer o de no hacer, a cargo de una o más personas y a favor de otra u otras, como contrapartida directa y relativamente equivalente al pago de un precio y en un contexto de valor agregado, en la medida que la actividad de que se trate no se encuentre expresamente excluida por la ley.”.⁶⁴

Ahora bien, detengámonos un poco, para ver si la producción de la “Curva Base” de petróleo crudo en un campo marginal cumple con los requisitos jurídicos definitorios de la Ley o del distinguido tratadista a quien he citado.

Lo digo categóricamente: La “Producción Petrolera de la Curva Base en un Campo Marginal” NO cumple los requisitos legales para ser considerado como un servicio; y mi análisis se enfoca en las siguientes consideraciones:

1.- La Contraprestación.- El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española la define como: “Para cada parte contratante, la prestación con que la

⁶³ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Artículo 56.

⁶⁴ Mauricio Plazas, El IVA en los Servicios, Editorial Temis, Página 121, Santa Fe de Bogotá 1993.

otra parte corresponde a la suya”⁶⁵; y, del texto transcrito se podría deducir que si la Compañía Operadora efectúa todos los actos para extraer el crudo de la Curva Base de Producción, establecida en el contrato, y si ésta recibe como **“contraprestación”** de Petroecuador, el pago del valor de los costos de producción para el cumplimiento de la “Curva”; ese momento parecería existir un valor agregado en la extracción del crudo;: mas no existe tal “pago” en el sentido jurídico de transferir bienes o dar un precio, se trata de un “pago obligacional en sentido amplio”, o sea, el hecho de realizar la prestación que se debe la misma que consiste en cumplir con su socio Petroecuador, representante del Estado ecuatoriano para este efecto, cubriendo la ”Producción de la Curva Base”, toda vez que existe un solo y único proceso operativo de producción, productividad y réditos, subdividido en dos etapas: la primera consiste en la “Curva Base de Producción” en la que el Estado obtiene de la asociada su costo mínimo y la asociada obtiene, también, el costo mínimo de sus operaciones. Ningún socio transfiere al otro nada, ni bienes ni servicios. Insisto: se trata de un solo proceso operativo. Lo que ocurre es que a partir de esta cobertura de costos, viene la “segunda fase operativa” que consiste en la “Producción Incremental”. En esta segunda fase, las empresas asociadas reciben en otra proporción los beneficios que obtienen del proceso de explotación petrolera.

Todo el proceso que acabo de describir no coincide con el concepto de hecho generador del tributo por concepto de Impuesto al Valor Agregado IVA pues, siguiendo en lo que dispone la Ley Tributaria Ecuatoriana tenemos que tal servicio debe ser prestado: “...a cambio de una tasa, un precio pagadero en

⁶⁵ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, editorial Bliblogaf, Barcelona – España 1979.

dinero, especie...”, y como es conocido el impuesto al valor agregado en el Ecuador grava al consumo.⁶⁶

Ahora bien, la cláusula 5.3 del Contrato de Campos Marginales establece: “ La contratista tendrá derecho a la retribución y participación en la producción establecida en la cláusula novena...”⁶⁷ por otra parte la cláusula 9.1 del contrato dice: “ La contratista, por la ejecución del contrato, recibirá: a) el costo del operación de la Curva Base de producción del campo Marginal en dólares de los estados Unidos de Norte América actualizado al año respectivo;”⁶⁸ y la cláusula 9.9.2 estipula: “ De convenir a las partes, éstas podrán acordar la entrega de los costos de operación de la Curva Base de Producción tanto en dinero, previa la equivalencia económica entre costos y precios de Petróleo Crudo, como en especie”⁶⁹ .

A tenor de lo establecido por el artículo 56 de la Ley Tributaria Ecuatoriana, supuestamente quedaría configurado que la producción de la Curva Base es un

⁶⁶ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Tercera Edición, Pagina 750, Buenos Aires 1978.-El maestro Dino Jrach, con respecto a las características del IVA expresa “Es característica esencial desimpuesto al valor agregado (que, en adelante, se llamará, según la costumbre internacional, por sus iniciales en castellano, como el italiano IVA) la fragmentación del valor del valor de los bienes y servicios que se enajenan o se prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios y nada mas que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores.”

⁶⁷ CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE CAMPOS MARGINALES, SUCRITO ENTRE PETROECUADOR Y PETROLEOS COLOMBIANOS. QUITO 1999.

⁶⁸ CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE CAMPOS MARGINALES, SUCRITO ENTRE PETROECUADOR Y PETROLEOS COLOMBIANOS. QUITO 1999.

⁶⁹ CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE CAMPOS MARGINALES, SUCRITO ENTRE PETROECUADOR Y PETROLEOS COLOMBIANOS. QUITO 1999. Tras varias entrevistas con personeros de la Unidad de Administración de Contratos Petroleros de Petroecuador, nos informaron que las compañías contratista de Campos Marginales, son retribuidos por Petroecuador en crudo, ya que, la compañía estatal no tiene el flujo de dinero en efectivo necesario para compensar los costos del la Curva Base.

servicio gravado con tarifa 12% del IVA, pero, como se ha visto, en la realidad no es así, porque sólo se van cubriendo costos operativos de las partes asociadas, dentro de un proceso único, integrado contractualmente en dos fases de explotación.

2.- La Exoneración Exclusiva.- El Maestro Dino Jarach nos sintetiza la visión del IVA a nivel Suramericano antes de los años noventa; y lo plantea en los siguientes términos:

“A pesar de ello, los diferentes países han limitado el alcance del impuesto sólo sobre los servicios complementarios de las ventas de mercaderías. Otros han gravado únicamente ciertos servicios taxativamente enumerados en la ley⁷⁰”.

Pero, a inicios de los noventa en la República de Colombia, mediante el Decreto Reglamentario 1372 de 1992 cambia el sistema en donde, solo aquellos servicios determinados en la ley serían los únicos exonerados, y el resto de servicios estarían gravados con IVA, “tal precisión es fundamental porque sin ella no es posible abordar con claridad el tema de la incidencia del IVA en relación con las múltiples y diversas operaciones que tiene lugar...”⁷¹.

Cabe anotar que en el Ecuador los contratos de Campos Marginales se suscriben, cuando la legislación tributaria ya había acogido el nuevo método de clasificación de los servicios gravados con IVA; en consecuencia, en primera instancia para el SRI, la producción de la Curva Base, no es un servicio que se encuentra exonerado por ley, y de acuerdo al primer criterio de la Administración Tributaria, es un servicio gravado con tarifa 12% del IVA. Y

⁷⁰ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Editorial Abeledo Perrot, Tercera Edición, Pagina 785, Buenos Aires 1978.

⁷¹ Mauricio Plazas, El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA, Segunda Edición, Página 378, Santa Fe de Bogotá 1998.

sería válida esta apreciación si en realidad la “Curva Base de Producción en los Campos Marginales”, constituyera una real prestación de servicios, tanto en sentido material, como en sentido jurídico.

Cualquier análisis llevaría a la conclusión del Servicio de Rentas Internas⁷², premisa que es bastante lógica tomando en cuenta que la Administración Tributaria interpretó al contrato como un instrumento que cuenta con dos objetos: el primero la prestación del servicio de Producción de la Curva Base; y, el segundo la participación del Estado en la producción incremental sobre la Curva Base; mas, esta interpretación es errónea.

Por ejemplo, en los contratos de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos, la compañía operadora y el Estado, son partícipes en porcentajes⁷³ del crudo que produzcan los yacimientos estatales, es decir, que la compañía operadora entrega al Estado parte del crudo extraído y por su parte la contratista es propietaria del crudo -ya en superficie o boca de pozo- siendo de su libre disposición.

⁷² OFICIO 00155 DE 5 DE MARZO DE 2001 Absolución de Consulta, Servicio de Rentas Internas. La Administración Tributaria, tras la consulta del Consorcio Petrosud- Petroriva a que si la Curva Base de Producción de los Campos Pindo-palanda ; Yuca-Sur están gravados con IVA responde: “Por lo anteriormente expuesto y de acuerdo a las disposiciones legales citadas, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas se pronuncia en el sentido de que, al no encontrarse el servicio de producción de Petróleo de la Curva Base entre aquellos expresamente gravados por el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno con IVA tarifa cero por ciento (0%), el mismo se encuentra gravado con tarifa doce por ciento (12%), por lo que los contratistas están en la obligación de facturar a PETROPRODUCCIÓN aplicando esta última tarifa”

⁷³ El porcentaje de participación es negociado por la compañía ofertante con los representantes del CEL (Comité Especial de Licitación), previa selección de éste último. El artículo 15 de las Bases de Contratación de los Contratos de Participación, establece: “Para el Caso del petróleo crudo, la Participación del Estado no podrá ser inferior al 12,5% cuando la producción bruta de petróleo crudo no llegue a 30 mil barriles diarios. La participación se elevará a un mínimo de 14% cuando la producción diaria se encuentre entre 30 y 60 mil barriles; y, no será inferior a 18,5% cuando la producción supere los 60 mil barriles por día. En consecuencia las participaciones de la contratista no podrá superar, en ningún caso, los límites de 87,5%, 86% y 81,5% respectivamente. Estos límites no rigen para el caso de gas natural, conforme al artículo 19 de la Ley No 44 publicada en el Registro Oficial No 326 del 29 de Noviembre de 1993.”

Una situación similar acontece en los Contratos de Campos Marginales, donde la compañía es propietaria en un porcentaje del crudo producido sobre la Curva Base de Producción (conocido también como producción incremental)⁷⁴; por otra parte, el Estado es dueño del crudo de la Curva Base y de un porcentaje de la Producción Incremental⁷⁵.

De esto colegimos que el objeto del contrato es único: "...la explotación de petróleo crudo y la exploración adicional de hidrocarburos..., a fin de incrementar la producción actual e incorporar nuevas reservas."⁷⁶

La Interpretación del Contrato de Campos Marginales, como un Contrato de Obligaciones Recíprocas entre el Estado y la Contratista.

⁷⁴ **BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN CAMPOS MARGINALES DE PETROECUADOR** (Decreto No. 1327-A) 3.9 Disposiciones generales del modelo económico.- 3.9.1 La contratista podrá disponer libremente de su participación del petróleo.

⁷⁵ **BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN CAMPOS MARGINALES DE PETROECUADOR** (Decreto No. 1327-A) 3.9 Disposiciones generales del modelo económico.- 3.9.8 Los porcentajes de participación mínimos para el Estado que deberán ofertar las empresas en la licitación para campos marginales son los siguientes:

	X1	X2
Bermejo	35%	45%
Chanangue	23%	28%
Charapa	35%	40%
Ocano-Peña Blanca	35%	50%
Pacay	28%	34%
Palanda-Yuca sur	23%	25%
Pindo	50%	55%
Puma	20%	21%
Singue	20%	25%
Tiguino	35%	45%

⁷⁶ **CONTRATO DE EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN EL CAMPO MARGINAL TIGUINO**, Cláusula Cuarta.

El reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno nos ha ubicado en el sentido que – la Producción de la Curva Base- puede ser considerada como un servicio, y el reglamento a la Ley ordena lo siguiente:

“Art. 117.- (Reformado por el Art. 26 del Decreto 3316, R.O. 718, 4-XII-2002).- Base imponible en la prestación de servicios.- Para la determinación de la base imponible en la prestación de servicios, se incluirá en ésta el valor total cobrado por el servicio prestado. La propina legal, esto es el 10% del valor de servicios de hoteles y restaurantes calificados, no será parte de la base imponible”.

De esta disposición legal citada se desprendería que la compañía operadora, una vez que haya extraído el crudo perteneciente a la Curva Base, debe “transferir” a Petroecuador el **costo** de la extracción, más el 12% del IVA; y este criterio no es el acertado.

Es importante mencionar que el costo de producción por barril de petróleo producido por la operadora es fijado por Petroproducción⁷⁷; y, por ejemplo, en el caso del Contrato del Campo Marginal Tiguino, a la suscripción del contrato, el costo fue de 3,10 USD⁷⁸ y la curva base diaria fue de 500 barriles, esto es 15.000 barriles mensuales; meta que la contratista debía cumplir por lo menos durante el primer año.

Sin embargo de todo lo anotado, se ha pretendido mantener la duda jurídica respecto de que si el contrato tiene un solo objeto; y si, adicionalmente, la producción petrolera de los Campos Marginales, en la denominada “Curva Base” debe ser considerada como un servicio gravado con tarifa 12%.

⁷⁷ Petroecuador conjuntamente con Petroproducción, son las entidades estatales encargadas de establecer el costo de producción del barril en la Curva Base de producción. En varias entrevistas mantenidas con el personal de Petroproducción, conocimos que el impuesto al valor agregado no es tomado en cuenta para determinar el costo unitario del barril; en consecuencia, la compañía estatal no ha analizado el impacto económico que el IVA ejerce en la economía del Campo Marginal.

⁷⁸ CONTRATO DE EXPLOTACIÓN DE PETROLEO CRUDO Y EXPLOTACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN EL CAMPO MARGINAL TIGUINO, Cláusula Nueve Punto Tres.

En mi criterio, el Contrato de Campos Marginales tiene un objeto único; y el cumplimiento de la “Curva Base de Producción”, como parte de la prestación obligacional-condicional, surgida de tal contrato.

Esta afirmación jurídica sustentada, se fundamenta en el hecho contractual de que el Estado, representado por Petroecuador y la Compañía Operadora son instantáneamente **socios**, que en aplicación del contrato, están mutuamente comprometidos a un fin común: “Cubrir La Base De Producción”, con el fin de solventar los costos operativos y los beneficios mínimos que el Estado requiere de dicha operación productiva. Esta base, como cantidad mínima de producción petrolera, es la que se ha denominado, para efectos contractuales, como “Curva Base de Producción”.

Afirmar lo contrario equivaldría a pretender que, como en una empresa productiva de “agregan valores” en cada fase de producción, debería estar gravado con IVA, cada uno de los procesos productivos, como si en una fábrica de fósforos se cobrara IVA por el corte del cartón para hacer las cajas, por la pega y hechura de ellas, por el corte del papel para hacer los palitos de los fósforos, por el enceramiento del papel, por la elaboración de la masa incandescente que luego producirá el fuego, por la colocación de las cabezas en los palitos de fósforos, por la puesta de éstos en las cajitas y por su embalaje para la venta. Esto sería un absurdo material y jurídico, no es éste el sentido de “valor agregado”, sino únicamente el proceso de transferencia o de circulación de valores o bienes ya completos en su proceso **único** de producción.

De otra parte queda claro que entre los socios que realizan la extracción petrolera de los Campos Marginales, no hay ninguna transferencia de bienes ni de servicios, sino un

proceso único de producción en el que comparten de distinto modo, y en distinto grado, el petróleo crudo obtenido en las fases de la “Producción de la Curva Base” y en la de “Producción Incremental”.

Al respecto Mauricio Plazas Vega dice:

“En tales casos, como ha quedado expuesto y a pesar de equívocas interpretaciones en sentido contrario, que por carácter de un verdadero sustento legal han sido corregidas, no se conforma entre los asociados ningún tipo de sociedad, con la salvedad del incorporated joint venture, ni puede afirmarse que tiene lugar un contrato de cuentas de participación. Simplemente se materializa una asociación mediante un contrato oneroso, y generalmente de tracto sucesivo, en el cual, no obstante la integración de esfuerzos y la colaboración empresarial cada asociado conserva su individualidad propia”⁷⁹;

De ello colegimos que, tanto la compañía operadora como la estatal tienen derechos y obligaciones como en efecto ocurre; en donde las dos compañías aportan parte de su patrimonio al fin común. En el caso de la compañía estatal, como ya lo advertimos, aporta: las facilidades (instalaciones que se encuentran en los pozos, entendiéndose también como facilidades, las estaciones de bombeo, oleoductos secundarios, y tanques de almacenamiento), yacimientos, registros (información técnica, esto es geológica y geofísica del área del contrato) y comparte las ganancias con la operadora; por su parte la Contratista aporta con: experiencia, capital, personal nacional y extranjero y también comparte las ganancias con el Estado.

Por estos hechos manifiestos y evidentes, no es posible establecer que la producción de la Curva Base sea un servicio gravado con tarifa 12% o 0%; es decir, los contratantes son socios, y la “Curva Base” es parte de una obligación contractual, similar a la de la “Curva Incremental”, en las que comparten, por porcentajes, las correspondientes ganancias luego de resarcirse de su costos operativos.

⁷⁹ Mauricio Plazas, El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA, Segunda Edición, Página 384, Santa Fe de Bogotá 1998.

CAPITULO III.

El Contrato Administrativo para la Exploración y Explotación Adicional de Campos Marginales.

Durante esta investigación nos referimos al Contrato de Campos Marginales, como el instrumento jurídico que permite el asocio del Estado con la compañía operadora, del cual analizamos su contenido respecto del funcionamiento de la producción de la Curva Base, así como, del régimen impositivo, su modelo económico, disposiciones contables, y enfatizando en sus cláusulas obligacionales; recordemos además que también en el Primer Capítulo hicimos una referencia histórica acerca de la evolución de los procesos de contratación hidrocarburífera a nivel mundial.

Ahora bien, en este capítulo, el propósito del estudio del Contrato de Campos Marginales, es enmarcar adecuadamente, conforme al Derecho Administrativo, la naturaleza jurídica de este contrato, es decir, tener los argumentos jurídicos-doctrinarios claros, a fin de dirigir de manera adecuada las conclusiones de esta investigación para proponer un nuevo modelo de financiación de los Campos Marginales.

El Contrato de Campos Marginales no es concesión.- En la primera parte de ésta investigación, hicimos una reseña histórica del contrato de concesión en materia petrolera, que evidenciaba lo inconveniente que resulta para cualquier Estado el uso de esa modalidad contractual; concomitantemente, también estudiamos como los Estados, conforme desarrollaba el sector hidrocarburífero, establecían en su legislación el

principio: “propiedad inalienable e imprescriptible sobre el subsuelo y sus productos”; como consecuencia de lo anotado, inferimos que la suscripción de estas modalidades contractuales (Participación, Asociación, Campos Marginales, Servicios Específicos) es el punto de partida del asocio entre Estado Empresario con las Compañías Contratistas; pero este asocio tiene características propias del Derecho Administrativo como a continuación lo expondremos.⁸⁰

Marco Hidrovo define al Contrato Administrativo: “Aquellos actos de declaración de voluntad común productora de efectos jurídicos entre un órgano estatal en ejercicio de la función administrativa y otro ente estatal o un particular”⁸¹.

A criterio de Elizabeth Ell Egas, el Estado suscribe esta clase de contratos para satisfacer “un fin público”, que, por lo general deviene de “la necesidad colectiva”, pero esta referencia está dirigida hacia los servicios públicos; en el caso que nos ocupa, puede asimilarse, al “fin público” y a la “necesidad colectiva” como la obligación del

⁸⁰ José Melich, “El Contrato Administrativo en el Marco General de la Doctrina del Contrato” CONTRATACION CONTEMPORANEA, Editorial Temis, página 132, Bogotá 2000.- Sobre el antecedente histórico del Contrato Administrativo el autor expone: “(...) Fue apenas en 1873, con la emanación del famoso arrit Blanco, cuando el Tribunal de conflicto francés – estudio para dirimir las cuestiones planteadas por le regulación de la jurisdicción y de competencia y fiel al principio tradicional en Francia de que los jueces no están facultados para inmiscuirse en los asuntos de la Administración- postuló que en un contrato celebrado entre un particular y la administración correspondía al Consejo de Estado, y no a la jurisdicción civil, pronunciarse sobre la responsabilidad civil que pudiera derivarse del alegado incumplimiento del contrato que el particular imputaba a la Administración. Se necesitaron más de treinta años para que con el arrit Terrier del 6 de febrero de 1903 se consolidara esta idea de la existencia y peculiaridades del llamado “contrato administrativo”. Como lo han señalado los estudiosos del Derecho Administrativo, desde este último fallo del Consejo de Estado, la labor de este órgano del control de la observancia de la legalidad por parte de los órganos de la Administración Pública, se concretó cada vez más en diseñar las condiciones que debían concurrir para que un contrato celebrado por una Administración pública debiera ser calificado como “contrato administrativo”, excluyendo así del ordenamiento general aplicable a los contratos celebrados por los particulares que establecen el Código Civil y sus códigos o leyes complementarias, régimen que continuaría aplicándose a los que, para distinguirlos de los adjetivos como “Administrativos” pasaron a llamarse “contratos de derecho privado de la Administración”. De esta manera, lo que comenzo por ser una cuestión de mera distribución de jurisdicciones, fue convertido por el exclusivo trabajo del contencioso- administrativo en un coto cerrado para quienes aún creemos en uan doctrina general del constrato.”

⁸¹ Marco Hidrovo, “La Contratación Pública”, Quito 1992, Abya Ayala.- citado por Elizabeth Ell Egas, “Los Contratos Administrativos”, Universidad Andina Simón Bolívar, pagina 13, Quito 2004.

Estado en generar riqueza o ingresos para cumplir con sus preceptos constitucionales. Lo interesante respecto de los Contratos Administrativos de Servicios Públicos, es que se utiliza la figura jurídica de la concesión, mientras que, como ya lo advertimos, en los Contratos de Campos Marginales existe un socio de las partes contratantes.

Elizabeth Ell, expone que la doctrina ha identificado cinco teorías que determinan la coexistencia de un “Contrato Administrativo”; para poder ubicar al contrato de Campos Marginales como un “Contrato Administrativo”, a continuación, resumiremos en concreto el concepto que cada teoría esgrime y lo compararemos con lo dispuesto en el instrumento petrolero y así podremos ubicar de mejor forma la coexistencia Contractual Administrativa del contrato en mención:⁸²

Teoría Objetiva.- Esta teoría explica que existe “Contrato Administrativo” únicamente si una de las partes es el Estado “actuando con su imperium”, debido a que si particulares quisieran suscribir el mismo contrato, sería imposible celebrarlo. En los Contratos de Campos Marginales comparece: por una parte Petroecuador en representación del Estado ecuatoriano, quien es propietario del subsuelo y sus productos, es decir, el Estado comparece con su “imperium” en su calidad de dueño del subsuelo, entonces desde la óptica de la teoría Objetiva, el Contrato de Campos Marginales es un Contrato Administrativo.

Teoría de la Competencia Jurisdiccional.- Esta teoría manifiesta que existe “Contrato Administrativo” si las controversias se solucionan en la Jurisdicción

⁸² Elizabeth Ell, “Los Contratos Administrativos”, Universidad Andina Simón Bolívar, pagina 12, Quito 2004.

Contenciosa Administrativa; los Contratos de Campos Marginales establecen que las controversias entre la compañía representante del Estado (Petroproducción) serán resueltas mediante Arbitraje y la Mediación; sin embargo, las controversias que la contratista tenga con el organismo de control de la operación (Ministerio de Energía y Minas) serán resueltas por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa; en consecuencia, bajo el precepto de la teoría de la Competencia Jurisdiccional, el Contrato de Campos Marginales es un Contrato Administrativo.

Teoría Formalista.- Esta teoría expone que: si existe licitación pública, es un “Contrato Administrativo”; la cláusula de *Antecedentes* de los Contratos de Campos Marginales, reseña el proceso licitatorio del campo, en conclusión, la Teoría Formalista también considera a los Campos Marginales como Contrato Administrativo.

Teoría por el Servicio Público: Se refiere a que en los Contratos Administrativos, se vincula “un interés público”. Como ya lo manifestamos, el “interés público” en los Contratos de Campos Marginales está en la obtención de recursos para el erario, bajo esta anotación, también se considera como Contrato Administrativo.

Cláusulas Exorbitantes.- Es decir, que el Estado prevé en el contrato cláusulas que únicamente benefician al Estado y que “patentizan la situación de subordinación jurídica en que se encuentra la parte contratante”. En el caso de los Campos Marginales se evidencia este punto en la obligación condicional de

la Curva Base de Producción, porque, si la contratista no produce -bajo su cuenta y riesgo- el nivel mínimo establecido por Petroproducción, se declara terminado el contrato, revertiendo todas las inversiones al Estado sin derecho a indemnización; otro ejemplo de la teoría de Cláusula Exorbitantes es la de que el precio del barril producido en la Curva Base, lo establece Petroproducción, monto único que reconocerá el Estado, es decir, si la contratista sobrepasa ese valor, el Estado no reconocerá un valor superior, por ende, el Contrato de Campos Marginales si es un Contrato Administrativo.

La doctrina administrativa, también identifica varios elementos que deben constar en los Contratos Administrativos, pero para efectos de nuestra investigación los enumeraremos a continuación; existen dos elementos: Elementos Esenciales y Elementos de la Naturaleza. Los Elementos Esenciales se subdividen en: Sujetos, Consentimiento, Objeto, y Causa, a grosso modo todos éstos componentes se incluyen en el Contrato de Campos Marginales; por otra parte Elementos de la Naturaleza que se subdividen en: Condición, Plazo y Modo, éstos, también se ubican en los Contratos de Campos Marginales.⁸³

⁸³ Miguel Lima, “Las Obligaciones que Nacen de los Actos y Contratos Administrativos”, CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, Corporación Editora Nacional, página 29, Quito 2001.- Sobre los requisitos del Contrato Administrativo expone.-“Admitida la existencia de los contratos administrativos, con una entidad jurídica específica, habiéndolos distinguido y diferenciado del contrato propio del derecho privado, y formulado se definición, es natural que esta posición no lleve a determinar la existencia de los requisitos o elementos esenciales del contrato administrativo, desde un punto de vista también especial. Los tratadistas del derecho civil se ocuparon, desde épocas antiguas, en precisar qué se debía entender por elementos de un contrato tratando de determinar cuáles eran esos elementos. Por elementos de un contrato se entendió, en sentido amplio, aquellos principios que concurren a constituirlos y que son, por tanto, parte integrante de ellos. En un comienzo solo se distinguían los elementos esenciales y los accidentales, pero posteriormente se aceptó la clasificación tripartita, que distingue los elementos esenciales, los naturales y los accidentales, que es la que prevaleció, recogida incluso por la legislación positiva. Dentro de este marco, los elementos esenciales son aquellos indispensables para la existencia de los contratos, en ausencia de los cuales el contrato no existe o ese otro tipo distinto de acuerdo. Los elementos naturales, en cambio, son aquellos que ordinariamente existen en todo contrato y forman parte de él con pleno derecho, pero que los contratantes pueden lícitamente excluir por un cláusula expresa, sin afectar la existencia del contrato. Los elementos accidentales, por último, son aquellos que normalmente no corresponden a un contrato pero que las partes

Sin embargo de lo anotado, es conveniente referirnos a los “Elementos Esenciales” del Contrato Administrativo, que, también son identificados como “Requisitos de Fondo” por Miguel Lima Endara; para de esta manera enmarcar adecuadamente al referido Contrato de Campos Marginales.

Como lo anotamos en líneas anteriores, los elementos sustanciales del Contrato Administrativo son:

Competencia.- Es la potestad que los instrumentos o disposiciones legales otorgan a los funcionarios públicos con el fin de suscribir los contratos administrativos. Por otra parte, la Competencia también puede entenderse como la voluntad de la administración pública en la suscripción del Contrato Administrativo. Miguel Lima, establece que, dos principios fundamentales rigen a la Competencia: “a) La competencia no puede existir sin una norma jurídica que la regule; b) La competencia le corresponde específicamente a los órganos de la administración pública y no a la personas naturales.”⁸⁴ En el caso

pueden válidamente incluir en él. Coincidiendo en un criterio imperante en la doctrina propia del contrato privado considero elementos esenciales básicos del contrato administrativo al consentimiento y al objeto. Sin ellos, en efecto, no hay contrato administrativo posible, no se concibe su existencia. La presencia del consentimiento presupone, indispensablemente, la de los sujetos de los cuales dimana, y además, para que el consentimiento tenga validez y eficacia, es preciso que aquellos sujetos hayan obrado con competencia y capacidad, según se trate del sujeto administrativo o del sujeto particular, respectivamente. La existencia del objeto, a su vez, implica una causa y una finalidad, implícitos en él y condicionados en cuneta a su ser por los mismo sujetos. Como elemento esencial complementario, concurrente a veces para la existencia y otra para mejorar la eficacia del contrato administrativo, aparece la forma tan trascendente siempre en el derecho administrativo. En consecuencia, en el contrato administrativo es posible distinguir dos elementos esenciales básicos: el consentimiento y el objeto; cuatro elementos esenciales presupuestos, que son los sujetos, competencia y capacidad, la causa y la finalidad y un elemento esencial complementario, la forma.”

⁸⁴ Miguel Lima, “Las Obligaciones que Nacen de los Actos y Contratos Administrativos”, CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, Corporación Editora Nacional, página 31, Quito 2001.- Respecto de la Competencia afirma: “ La competencia que se define diciendo que es aptitud de obrar de las personas públicas o de órganos, especificándose así los límites dentro de los cuales pueden

de los Contratos de Campos Marginales, el artículo 1 de la ley 44 que reformó a la Ley de Hidrocarburos, publicada en el Registro Oficial No 326 de 29 noviembre de 1993, otorga “Competencia” para que por intermedio de Petroecuador, los funcionarios representantes de la misma, suscriban los contratos de Campos Marginales.⁸⁵

Voluntad: Emilio Fernández en referencia a la voluntad expone:

“Todo acto administrativo es, fundamentalmente, voluntad; sin ellas no se concibe su existencia. Pero esa voluntad debe expresarse adecuadamente, de acuerdo con ciertas reglas o principios de derecho que se vinculan a los elementos del acto; éstos constituyen, en definitiva, el vehículo portador de la voluntad, pues son los medios que la estructuran y condicionan, adecuándola para que sea jurídicamente eficaz (Marienhoff).”⁸⁶.

Entonces, la voluntad aplicada al Contrato Administrativo es:

“(...) la intención razonada y expresa de la administración de concurrir a producir un acto determinado, voluntad que se exterioriza por una declaración o manifestación concreta del órgano correspondientes adoptando las formas previstas para el caso.”⁸⁷

En el Contratos de Campos Marginales suscritos con la compañía PETROLEOS COLOMBIANOS, la voluntad se evidencia en la cláusula final – insertada por la Notaría- que expresa: “(...) los comparecientes aceptan y ratifican en todas sus partes (...)”⁸⁸.

actuar válidamente unas y otros tiene, respecto de los órganos de los administración pública, un rol equivalente al que corresponde a la capacidad de las personas de existencia visible en el derecho privado.”

⁸⁵ LEY DE HIDROCARBUROS.- Art. 1 de la Ley 44, R.O. 326, 29-XI-93.- “(...)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 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 (...)”.

⁸⁶ FERNANDEZ, Emilio, Diccionario de Derecho Público, Editorial Astrea, página 766, Buenos Aires 1981.

⁸⁷ Miguel Lima, “Las Obligaciones que Nacen de los Actos y Contratos Administrativos”, CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, Corporación Editora Nacional, página 32, Quito 2001.

⁸⁸ Contrato De Exploración Y Explotación De Hidrocarburos De Campos Marginales, Sucrito Entre Petroecuador Y Petroleos Colombianos. Quito 1999.

Capacidad: la capacidad se entiende como la facultad que el funcionario público -debidamente autorizado- posee para suscribir los contratos administrativos y que éstos surtan efectos legales.⁸⁹ Para efectos de nuestro estudio, y , en referencia al mismo Contrato con la Compañía PETROCOL, la capacidad de los funcionarios que suscribieron, se establece en la cláusula DOS PUNTO SIES, del instrumento, que en la parte pertinente dice: “(...) autorizaron al Presidente Ejecutivo de Petroecuador y al Gerente de Petroproducción, para que suscriban el presente Contrato”.

Objeto.- Este elemento contractual persigue definir el alcance del propósito que la administración pretende conseguir con la suscripción del Contrato Administrativo; claro está que el objeto en esta clase de contratos, como en los contratos civiles, exige que sean lícitos. Es importante acotar que, la diferencia con los contratos civiles, radica en que éstos vinculan actos de comercio que están inmersos en el mercado común, mientras que en los Contratos Administrativos se refieren “sobre bienes que integran el dominio público”. En el Contratos de Campos Marginales con PETROCOL, el objeto es:

“(...) la explotación de Petróleo Crudo y la Exploración Adicional de Hidrocarburos en el Campo Marginal Tiguino, a fin de incrementar la producción actual e incorporar nuevas reservas (...).”⁹⁰

⁸⁹ LEY DE CONTRATACIÓN PÚBLICA DEL ECUADOR Codificación de la Ley de Contratación Pública (Registro Oficial 272, 22-II-2001).- “Art. 54.- Capacidad para contratar.- Para los efectos de esta ley, concédese capacidad para contratar a los ministros y directivos máximos de organismos del Estado que tengan presupuesto descentralizado. Los ministros de Estado no requerirán de autorización por decreto ejecutivo para celebrar los contratos previstos por el artículo 4 de esta ley, excepto para aquellos a los que se refiere el artículo 6, que excedan de la base establecida para la licitación. Para la suscripción de un contrato adjudicado por el Comité de Contrataciones no se requerirá, de ninguna autorización previa de funcionario, organismo o cuerpo colegiado del ministerio o entidad. Los ministros de Estado y los representantes legales de las entidades del sector público podrán delegar la celebración de los contratos a funcionarios de la entidad o dependencia a su cargo de entidades u organismos a ella adscritos, o bien a funcionarios del servicio exterior o de otras entidades del sector público, según el caso, si los contratos deben celebrarse en un lugar en el que la entidad contratante no tenga oficinas permanentes”.

⁹⁰ Contrato De Exploración Y Explotación De Hidrocarburos De Campos Marginales, Sucrito Entre Petroecuador Y Petroleos Colombianos. Quito 1999.

Causa.- Este elemento exige que el Contrato Administrativo tenga total legalidad, es decir, no puede existir causa ilícita en la celebración de un contrato de esta naturaleza; pero, para poder visualizar de mejor forma la existencia de la causa dentro del Contrato Administrativo, expondremos de la siguiente manera: El contrato civil exige que para la celebración del contrato exista causa lícita, sin importar en lo posterior que esta calidad desaparezca; mientras que, en el caso de lo Contratos Administrativos, está calidad, siempre debe estar vigente, puesto si desaparece el Contrato Administrativo también.⁹¹ Dentro de los Contratos de Campos Marginales es implícita la existencia de esta calidad debido a que fue habilitada por la Ley de Hidrocarburos la existencia del Contrato de Campos Marginales.

Ahora, detendremos nuestro análisis, en el Equilibrio Económico del Contrato al respecto Elizabeth Ell⁹² manifiesta:

“Cuando el contratista interviene en la relación contractual con el Estado, lo hace por colaborar en sus actividades, pero ante todo por obtener una ganancia económica razonable, que se fija en base a la diferencia que representa el costo del contrato y valor que percibe por el mismo. El fundamento constitucional de ellos, radica en las normas constitucionales que garantizan la libertad de contratación, así como la prohibición de todo trabajo gratuito, se penaliza el enriquecimiento ilícito.

Todo contrato una vez celebrado, comporta el establecimiento de un equilibrio económico financiero entre las partes, lo cual supone que existe una proporcionalidad entre los derechos y obligaciones que se establezcan entre las partes, de modo que nadie se perjudique.”

Es importante acotar que, el contrato es ley para las partes y que ellas deberán respetar lo estipulado en las cláusulas del contrato. En el caso específico del Contrato de

⁹¹ Miguel Lima, “Las Obligaciones que Nacen de los Actos y Contratos Administrativos”, CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS, Corporación Editora Nacional, página 35, Quito 2001.

⁹² Elizabeth Ell, “Los Contratos Administrativos”, Universidad Andina Simón Bolívar, página 24, Quito 2004.

Campos Marginales, se establecieron los precios que el Estado reconocería por cada barril que se produzca en la Curva Base, así como, los porcentajes que deberán ser repartidos en la Producción Incremental, es decir, económicamente, las partes estaban conformes, con relación a los valores que debían ser cancelados por la estatal petrolera; sin embargo, como ya lo manifestamos, ninguna de las partes reparó en la incidencia económica que el IVA repercutiría en la economía del contrato.

No es menos cierto que, desde la suscripción de la mayoría de los contratos de Campos Marginales -año 1999-, la tarifa del impuesto al Valor Agregado varió sustancialmente⁹³; sin embargo, como en el segundo capítulo lo advertimos, los efectos con relación a la incidencia económica del IVA están vigentes en nuestro país desde 1990, cuando el Ecuador asume el modelo del impuesto al consumo tipo IVA; entonces, para las partes no era desconocido la existencia de este tributo y sus efectos financieros, más aún, cuando las compañías oferentes, durante la etapa de licitación y elaboración de ofertas, debían analizar pormenorizadamente su beneficio económico incluyendo la repercusión del IVA en la operación del contrato y después haber analizado al detalle su conveniencia económica, proponer al Estado – ya incluido impuestos- su ofrecimiento económico.

⁹³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO(IVA): Aumento.- 7-VIII-201 (Casos acumulados Nos. 018-2001-TC, 019-2001-TC y 023-2001-TC, R.O. 390-S, 15-VIII-2001).- Respeto del aumento del IVA del 12% al 14% el Tribunal Constitucional resolvió: “Resuelve: 1. Declarar la inconstitucionalidad por la forma de la resolución presidencial contenida en el oficio No. T812-DAJ-2001-3280 de 10 de mayo del 2001, constante en el Suplemento del Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001 (página 2); publicado indebidamente de modo conjunto en la promulgación de la Ley de Reforma Tributaria, aprobada y ordenada por el Congreso Nacional; y, en consecuencia, suspender sus efectos. Declaratoria que tiene los efectos señalados en el artículo 278 de la Constitución, causa ejecutoria, entra en vigencia desde su promulgación y deja sin efecto el acto declarado inconstitucional. ...”, mediante esta resolución del TC, la tarifa del IVA en Ecuador se fija en el 12%.

A continuación, estudiaremos los hechos que sucedieron en la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en la operación de los Campos Marginales, visualizando como se tergiversó la naturaleza jurídica del contrato, no solo por parte de la contratista, sino también por entes estatales.

Principales Hechos y Comentarios de la Aplicación del IVA en los Contratos de Campos Marginales –sus actores y criterios-.

Una vez establecida la naturaleza jurídica del Contrato de Campos Marginales, desde el punto de vista del Derecho Administrativo como un Contrato Administrativo, y adicionalmente que la Curva Base no es un servicio gravado con tarifa 0% y 12%; analizaremos los principales hechos que, desde 1999 hasta la actualidad, acontecieron en la ejecución del Contrato de Campos Marginales respecto del IVA en la Curva Base.

También, detendremos nuestro estudio sobre el acuerdo convenido por la contratista con el Estado entorno a la producción de la Curva Base., centrándonos en las repercusiones a la economía de contrato, proponiendo posibles soluciones para la aplicación del modelo Contratos de Campos Marginales.⁹⁴

Liquidación De Los Costos De Producción De La Curva Base.

De acuerdo a las estipulaciones contractuales, la contratista tiene la obligación de producir la Curva Base, e incrementar la producción (*producción incremental*) del

⁹⁴ Comentario Personal.- El modelo de Contrato de Campos Marginales, se aplicó por primera vez en Ecuador en el año de 1998. El gobierno de Lucio Gutiérrez, en el mes de Abril de año 2004, llamó a licitación internacional de varios Campos Marginales, entre ellos Change, y Puma, esta licitación internacional fue retomada por el gobierno de Alfredo Palacio; sin embargo, no ha tenido éxito la adjudicación de nuevos Campos Marginales.

yacimiento para poder empezar a lucrar; así como, realizar trabajos adicionales de exploración para descubrir nuevos yacimientos.⁹⁵

La liquidación y pago de los costos de producción de la Curva Base, es una obligación contractual que PETROPRODUCCIÓN y la Contratista conjuntamente deben cuantificarla trimestralmente.

Conforme a las cláusulas de contrato, el pago se lo realiza en dinero en efectivo o en especie; es conocido que las compañías operadoras de Campos Marginales, reciben la reposición de costos y gastos de la Curva Base de Producción en crudo.

Bajo esta perspectiva, existieron dos posiciones con referencia a la producción de la Curva Base, que, a continuación resumimos:

Posición De La Administración Tributaria.

El Servicio de Rentas Internas, el 5 de marzo de 2001, mediante el oficio 155, absuelve la consulta de una de las compañías operadoras:

“Por lo anteriormente expuesto y de acuerdo a las deposiciones legales citadas, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas se pronuncia en el sentido de que, al no encontrarse el servicio de producción de Petróleo de la Curva Base entre aquellos expresamente gravados por el artículo 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno con IVA tarifa cero por ciento (0%), el mismo se encuentra gravado con tarifa doce por ciento (12%), por lo que los contratistas están en la obligación de facturar a PETROPRODUCCIÓN aplicando esta última tarifa.”

De esta cita se desprende que, a ese momento la Administración Tributaria consideraba a la Curva Base de Producción como un servicio gravado con tarifa 12% de Impuesto al

⁹⁵ Comentario Personal.- Las contratistas de Campos Marginales, aparte de producir la Curva Base e incrementarla, están obligados a explorar y explotar nuevos yacimientos que se encuentren en la circunscripción del contrato.

Valor Agregado, y en su análisis aplica el criterio de inclusión, es decir, todos aquellos servicios que no encuentren en la lista de los gravados con tarifa 0% del IVA se consideran gravados con tarifa 12%.

Es nuestro criterio que, el análisis del SRI *-en la respuesta a la consulta-*, parte de la información proporcionada exclusivamente por la contratista, quien, como ya lo dijimos, considera al IVA parte del costo de la Curva Base⁹⁶, toda vez, que la Ley de Hidrocarburos, las Bases de Contratación y el Contrato de Campos Marginales, no contemplan el tratamiento del IVA, situación que lía a las partes; otro factor trascendental es el costo del barril en la Curva Base, que es fijado por Petroproducción, y que cualquier exceso en el precio corre de cuenta de la contratista.

Con este antecedente, a la contratista le convenía dirigir la consulta tributaria de manera que el SRI considere a la Curva Base como un servicio gravado con tarifa 12%, puesto que, el IVA pagado en la subcontratación de servicios, sería devuelto por el Estado y compensado con su IVA en compras, dándole a la contratista un mejor manejo

⁹⁶ CRITERIO DEL CONSORCIO PETROSUD-PETTORIVA CONTRATISTA DE CAMPOS MARGINALES.- El Consorcio Petrosud – Petroriva es la compañía que opera los campos marginales Pindo, Palanda, Yuca-Sur de la región amazónica, quien expresa su criterio a la Administración Tributaria en el sentido, que en las bases de licitación de los Campos Marginales, no se tomaba en cuenta el IVA como parte de la oferta económica que las postulantes debían realizar al momento de presentar sus ofertas, por ende el criterio de la compañía se fundamenta en que la producción de la Curva Base es considerada como un servicio, así como lo expresa a continuación: *“Si bien Petroproducción afirma que los costos de operación antes de la adjudicación de los campos marginales incluía IVA, no es menos cierto que: Petroproducción no podía haber incluido es sus costes el IVA, por tener tarifa cero. Este aspecto no se incluyo por Petroecuador en las bases de los concursos, ni en el modelo económico lógicamente tampoco en el contrato. Lo único que los oferentes conocían por las bases, era el valor del costo operativo (Co) de la curva base de cada campo, como ya se ha indicado anteriormente. En el Reglamento de Contabilidad... de Campos Marginales se definen los costos de operación como los costos de producción menos las amortizaciones y las depreciaciones. De la conclusión de la compañía Contratista se desprende que, por ser la compañía no exenta del IVA tarifa 12%, es obligación de ella como agente de percepción recuperar sus costos y gastos de producción más el importe del impuesto al valor agregado, y lo que es más importante que las compañías contratista de campos marginales no deben estimar que el IVA está incluido en el precio del barril fijado por Petroproducción, sino que esto debe estar claramente establecido en las Bases de contratación y en el Contrato, de esta forma las contratista conocerán si les es conveniente presentarse a la licitación internacional.*

financiero (flujo de caja), consecuentemente la respuesta de la Administración es vinculante para el consultado, situación que le daba fundamento legal a la contratista a facturar a Petroproducción el reembolso de costos y gastos de la Curva Base con IVA 12%.⁹⁷

Bajo esa perspectiva, Petroecuador conformó una comisión interinstitucional para analizar la problemática del IVA en la Curva Base de Producción, que a continuación señalamos:

Criterio de La Empresa Estatal de Petróleos Petroecuador.

Petroecuador coadyuvó a esclarecer la aplicación del IVA en la producción incremental del contrato de Campos Marginales quienes expusieron:

“...El SRI al responder a la consulta formulada por el Consorcio Contratista de los Campos Pindo Palanda – Yuca Sur, y la misma contratista, erróneamente han segmentado al Contrato, como si una parte de este fuera para prestar un servicio para producir la curva base, y otra, para explotación y exploración adicional de hidrocarburos que daría a la producción incremental de petróleo crudo. Esta concepción desnaturaliza jurídicamente al contrato, ya que la producción de la Curva Base y la explotación y exploración adicional son parte de una misma obligación contractual y no puede existir la una sin la otra; tan cierta es esta afirmación que el numeral 9.14 de las Bases de Contratación y los mismos contratos establecen que el CONTRATO TERMINARA SI “... al finalizar el tercer año de vigencia, si no existe incremento en la Curva Base de producción o sí, en dos años consecutivos posteriores a los tres primeros años de vigencia, la producción no supera la Curva Base de Producción de los años correspondientes...”

Desde el punto de vista económico debe tomarse en cuenta que las Bases de Contratación y en los Contratos para la Explotación de Petróleo Crudo y Exploración Adicional de Campos Marginales, se determina claramente que el ingreso bruto de la contratista está constituido por la

⁹⁷ CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO.- Art. 135.- Quienes pueden consultar.- Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo. Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

recuperación del costo de operación de la Curva Base de producción pagado por Petroecuador y la participación de la contratista a precio de venta.

Queda entonces plenamente demostrado que esta modalidad contractual, incluso por su denominación (CONTRATO PARA LA EXPLOTACION DE PETROLEO CRUDO Y EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS) en nada se asemeja a los Contratos de Prestación de Servicios Específicos definidos por el artículo 17 de la ley de Hidrocarburos, con el cual confunde tanto el Consorcio contratista como el Servicios de Rentas Internas”.⁹⁸

Es trascendental el criterio de Petroecuador para el análisis del Contrato de Campos Marginales, porque especifica la naturaleza de la Curva Base; sin embargo, la empresa estatal nada dice respecto de la afectación del IVA en la economía del contrato.

Tras esta aclaración por parte de Petroecuador y con fundamento en su pronunciamiento, el Servicio de Rentas Internas, rectifica el criterio de la primera consulta un año y medio después de haber sido pronunciado, mediante el oficio 0558 de 26 de julio de 2002 que en su parte pertinente dice:

“RECTIFICACION

Por cuanto, el contrato de exploración y explotación adicional en Campos Marginales no se encuentra contemplado en lo dispuesto por el Art. 51 de la Ley de Régimen Tributario Interno, donde se establece el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Ni tampoco existe una modalidad de prestación de servicios sino la ejecución del contrato de Campos Marginales, no se ha configurado un servicio sino una participación en la producción incremental por sobre la curva base de referencia.

Además, el Art. 45 de la Ley 41 publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001 agrega un inciso al Art. 131 del Código Tributario, por el cual se establece que en los casos de consultas emitidas por la Administración Tributaria en las cuales la información o documentos que sustente la consulta resulten erróneos, de notoria falsedad o si la absolución contraviene a disposiciones legales expresas, esta podrá alterar posteriormente su criterio vinculante. En virtud de tal norma así como las anteriormente mencionadas la Administración Tributaria procede a rectificar el Oficio 155 de 5 de marzo de 2001 y absolver la consulta presentada por las empresas PETROLAMEREC S.A., FOSFOROCOMP S.A., Y PETRORIVA en el siguiente sentido:

Ya que la actividad por las empresas contratantes con PETROECUADOR para la ejecución y cumplimiento del contrato para la exploración y explotación adicional en Campos Marginales no constituye un servicio a favor de Petroecuador no procede facturarlos como tal. Lo que cabe es liquidar los costos de operación de la curva base para recibir su pago en dinero o en especie.⁹⁹
100,,

⁹⁸ OFICIO NO 137 GEF –ADC- PRO- 2001 3459 DE 22 DE AGOSTO DE 2001, CONSULTA Petroecuador.

⁹⁹ OFICIO No 0058 DE 26 DE JULIO DE 2002, IVA CONTRATOS DE CAMPOS MARGIANLES, SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

¹⁰⁰ El artículo 51 de la Ley de Régimen Tributario Interno fue codificado, siendo actualmente el No 52 que dice: Art. 52.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al

Pese a que la Administración Tributaria rectifica su criterio, es necesario tener en cuenta el lapso que demoró su enmienda.

Esta demora ocasionó que la compañía Contratista –*consultante*- genere IVA en ventas por “servicio de la curva base” mientras estuvo vigente el primer pronunciamiento de la Administración Tributaria; este valor, debía ser cancelado por la estatal petrolera porque la contratista hacía las veces de Agente de Percepción del IVA generado en ventas.¹⁰¹

Por otra parte, la compañía contratista de Campos Marginales, por efecto de la ausencia de claridad, en la Ley de Hidrocarburos, Bases de Contratación y en el propio contrato, sostenía que el dinero generado en ventas (producción de la curva base), desde julio de 1999 hasta julio de 2002, debía ser cancelado por el Petroproducción, situación que evidenciaba el encarecimiento del contrato pero a cargo del Estado, mas no para la contratista.

La solución a la Controversia (Acta de Mediación de 29 de Octubre de 2004).

Aspecto muy singular, y que llama la atención de esta investigación, es el Acta de Mediación de 29 de Octubre de 2004, suscrita por representantes de la Procuraduría

valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.

¹⁰¹ REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS (R.O. 484-S, 31-XII-2001) (Decreto No. 2209)Art. 17.- (Reformado por el Art. 3 del Decreto 3316, R.O. 718, 4-XII-2002).- Deberes formales.- A efectos de la aplicación del segundo inciso del numeral 5) y del numeral 9) del Art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se entenderán como deberes formales, los siguientes: a. Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes; b. Llevar contabilidad; c. Presentar la declaración anual del impuesto a la renta, en la que no conste impuesto causado si se cumplen las condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno; d. Presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado, en calidad de agente de percepción, cuando corresponda.

General de Estado, Petroproducción, Consorcio Petrosud-Petroriva, y como observadores el Servicio de Rentas Internas; quienes acordaron, en lo principal lo siguiente:

“(…) PRIMERO.- REPOSICIÓN DEL IVA PAGADO.-

En aplicación de la Cláusula 10.15 de los Contratos, toda vez que se ha modificado el régimen tributario a través de la variación en la tarifa del IVA así como su interpretación, para recuperar la economía de los contratos PETROPRODUCCIÓN pagará al Consorcio Petrosud-Petroriva los siguientes valores que han sido determinados por la Comisión integrada por el Servicios de Rentas Internas, SRI, PETROPRODUCCIÓN, y el Consorcio Petrosud-Petroriva, que se anexa como habilitante:

B) USD 885, 869,55 correspondiente al IVA en ventas por la producción de la curva base de producción por el periodo comprendido entre el 1 de julio de 1999 y el 26 de julio de 2002. (…)”¹⁰²

Podemos colegir dos aspectos relevantes de este acuerdo y principalmente de la cita referida:

- a) El efecto de “*ausencia de reglas claras*” en la ley petrolera ecuatoriana que genera el encarecimiento del Contrato de Campos Marginales, siendo el único perjudicado, el erario nacional.¹⁰³

¹⁰² ACUERDO SUSCRITO el 29 de Octubre de 2004, entre la Procuraduría General de Estado, Petroproducción, y el Consorcio Petrosud-Petroriva.

¹⁰³ José Niquinga, LA INSEGURIDAD JURIDICA, IMPEDIMENTO PARA LA MODERNIZACION DE LAS EMPRESAS ESTATALES: CASOS OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY Y REPSOL YPF ECUADOR S.A. Quito 2005.- Al respecto de la Inseguridad Jurídica en el sector petrolero, José Niquinga Castro, hace un análisis de dos compañías que operaban en la Región Amazónica, con contratos diferentes a los de Campos Marginales, y que hemos creído conveniente hacer referencia: “Se ha puesto muy en boga durante el último quinquenio del siglo XXI, aquello de la inseguridad jurídica existente en el país, causa a decir de muchos, para que las empresas extranjeras no inviertan en el país e impida una modernización de las empresas estatales. Pero es necesario preguntarse: Qué es la seguridad jurídica? De la manera menos complicada, diremos que la seguridad jurídica es la garantía del cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y contractuales; entendiéndose que tal cumplimiento debe darse tanto en las organizaciones estatales, como por los administrados (particulares). Quien no actúe dentro de este marco del Estado de Derecho, diríamos que está creando una inseguridad jurídica. El tema que vamos a abordar contiene precisamente dos aristas: la primera, una actuación por parte del Estado no apegada a las normas legales y contractuales al pretender declarar la caducidad del contrato para la exploración y explotación de petróleo en el Bloque 15 de la región amazónica ecuatoriana, cuya contratista es la compañía Occidental Exploration and Production Company; y la segunda, una actuación irregular por parte de una compañía petrolera y de sus antecesoras, contratista operadora para la exploración y explotación de petróleo en el Bloque 16 de la misma región amazónica. **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.-** Es de conocimiento público, las declaraciones del Procurador General del Estado, quien insistentemente ha conminado al Ministro de Energía y Minas y al Presidente Ejecutivo de PETROECUADOR, para que inicien las acciones administrativas encaminadas a declarar la caducidad del Contrato de Prestación de Servicios modificado a Contrato de Participación

para la Exploración de Hidrocarburos y Explotación de Petróleo Crudo, en razón de que en el año 2001, mes de mayo aproximadamente, la compañía Occidental Exploration and Production Company ha vendido en el 40% las acciones de la compañía a la casa matriz de la compañía ENCAN Ecuador Cía. Ltda., hecho que esta debidamente probado porque además tal información consta en las páginas WEB de ambas empresas petroleras citadas. Estas declaraciones de las autoridades petroleras así como del Representante Legal del Estado causaron mucha preocupación, así como, criterios contrapuestos en la opinión pública nacional e internacional. Nosotros nos dedicaremos a analizar el problema a la luz del marco jurídico antes indicado, de manera imparcial a fin de determinar en esta parte si el Estado ha provocado o no una inseguridad jurídica. Presentado así el problema expondremos las normas constitucionales, legales, reglamentarias y contractuales, que para el caso que nos ocupa constituirían las normas que le dan solidez y seguridad jurídica al contrato para la exploración y explotación petrolera y particularmente para respetar su vigencia. **CASO REPSOL YPF ECUADOR S.A.** Acabamos de analizar un problema en el que se dejó en evidencia una clara y grave atentado en contra de la seguridad jurídica del contrato par la explotación y exploración de petróleo, provocado por la Procuraduría General del Estado, PETROECUADOR y el Ministerio de Energía y Minas. Analicemos un idéntico caso desde el accionar de la empresa privada: La base legal, contractual y constitucional es la misma que la enunciada en el caso Occidental y para este efecto merece anotar los siguientes antecedentes, obtenidos de una demanda propuesta por REPSOL YPF Ecuador S.A. en contra de PETROECUADOR, es decir, “a confesión de parte relevo de prueba”. 1.- ANTECEDENTES 1.1 El 27 de enero de 1986 las compañías CONOCO Ecuador Ltd., OVERSEAS Petroleum and Investment Corporation, DIAMOND Shamrock South America Petroleum B.V. y NOMECO Latin America Inc., suscribieron con la Corporación Estatal Petrolera Ecuatoriana, CEPE, actualmente, PETROECUADOR el contrato de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 16 de la Región Amazónica Ecuatoriana, inscrito en el Registro de Hidrocarburos de la Dirección Nacional de Hidrocarburos, el 7 de febrero de 1986. 1.2. Mediante escritura pública celebrada ante el Notario 1° del cantón Quito el 28 de julio de 1987, inscrita en el registro de Hidrocarburos el 11 de agosto de 1987, la compañía CONOCO Ltd., transfirió el 10% de los derechos obligaciones que tenía en dicho contrato de prestación de servicios, a favor de MURPHY Ecuador oil Company, y el 10% a favor de CANAM of short limited. Murphy Ecuador Oil Company originalmente se llamaba Lowland Marine ltd., particular que consta en el adendum al contrato de prestación de servicios, mediante escritura pública otorgada el 24 de junio de 1988, inscrita en el registro de Hidrocarburos el 26 de julio del mismo año. Cabe anotar que en esta transferencia de derechos y obligaciones del contrato de prestación de servicios, el Estado no participó de ninguna prima ni mejoró la participación estatal, en razón de que la cedente y las cesionarias eran compañías parte del consorcio contratista identificado en el numeral 1.1. Adicionalmente merece subrayar y tener muy en cuenta que cuando la compañía Lowland Marine Ltd. Cambia su razón social a Murphy Ecuador Oil Company, tal hecho originó la suscripción de un adendum al contrato de prestación de servicios y la inscripción de este adendum en el Registro de hidrocarburos, conforme estipula el contrato. 1.3 Posteriormente mediante escritura pública celebrada ante el Notario 1° del cantón Quito el 18 de diciembre de 1987, inscrito en el Registro de Hidrocarburos el 11 de enero de 1988, NOMECO Latin America Inc. Transfirió la totalidad de los derechos y obligaciones del contrato de prestación de servicios a favor de Nomeco Ecuador Oil Company. 1.4 Posteriormente con escritura pública celebrada el 2 de junio de 1989, inscrita en el Registro de Hidrocarburos el 19 de julio de 1989, la Compañía a Diamond Shamrock South America Petroleum B.V., tansfirió la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía en el contrato de prestación de servicios a favor de la compañía MAXUS Ecuador Inc. 1.5 Posteriormente con escritura pública celebrada el 31 de enero de 1992, inscrita en el Registro de Hidrocarburos el mismo 31 de enero de 1992, la compañía CONOCO Ecuador Ltd, transfiere la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía en el contrato de prestación de servicios, a favor de las compañías MAXUS Ecuador Inc; OVERSEAS Petroleum and Investment Corporation y NOMECO Ecuador Oil Company. 1.6 Luego con escritura pública celebra el 15 de noviembre de 1995, inscrita en el Registro de Hidrocarburos el 29 de diciembre de 1995 la compañía NOMECO Ecuador Oil Company transfirió la totalidad de los derechos y obligaciones que tenía en el contrato de prestación de servicios, a favor de la compañía NOMECO Ecuador LDC. 1.7 Posteriormente MAXUS Ecuador Inc. *CAMBIÓ SU NOMBRE POR YPF ECUADOR INC.*, conforme consta en los documentos protocolizados relativos al cambio de denominación de la nombrada compañía, el 15 de noviembre de 1996. 1.8 El 27 de diciembre de 1996, con todos los cambios de denominación social y cesiones de derechos del contrato de prestación de servicios el consorcio contratista del bloque 16 queda conformado por las siguientes compañías: YPF Ecuador INC, (operador del bloque 16); OVERSEAS Petroleum Investing Corporation; NOMECO Ecuador Ldc.; MURPHY Ecuador Oil Company; y, CANAM of short Ltd.; así conformado este nuevo consorcio, mediante escritura pública celebrada el 27 de diciembre de 1996, inscrito en el Registro de Hidrocarburos el 30 de

b) Otro aspecto que debe ser resaltado, es que de que los funcionarios del Estado - específicamente Petroproducción-, contradicen el criterio de sus colegas de Petroecuador, al aceptar que la devolución establecida en el literal B, como producto de una venta, esta apreciación, desnaturaliza nuevamente la concepción del contrato que ya fue aclarada por los funcionarios de Petroecuador, y consecuentemente aceptan plenamente el criterio de la contratista (*la curva base es un servicio*).

Por otra parte el literal D) de la primera parte de este Acuerdo, determina que Petroecuador deberá reconocer intereses en la devolución del supuesto crédito tributario del IVA.

Es nuestra opinión que Petroecuador o Petroproducción debían reconocer intereses a las contratistas, si la devolución del impuesto no se lo hacía en un periodo de 90 días

diciembre del mismo año, suscribieron con PETROECUADOR el contrato modificatorio de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos a contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en el bloque 16. 1.9 La compañía NOMECA Ecuador Ldc, cambia su nombre por CMS NOMECA Ecuador Ldc y, posteriormente vuelve a cambiar su nombre por el de CMS Oil and Gas (Ecuador) LDC, actos que se han efectuado el 13 de mayo de 1999, y el 12 de agosto de 1999 inscritos en el Registro de Hidrocarburos el 4 de mayo de 2000. 1.10 Mediante escritura pública celebrada ante el Notario 1º del cantón Quito el 10 de enero de 2001, inscrita en el Registro de Hidrocarburos el 18 de enero del mismo año YPF Ecuador INC transfirió sus derechos y obligaciones del contrato modificado de participación a favor de la compañía relacionada REPSOL YPF Ecuador S.A., transfiere también la operación del contrato y del bloque. 1.11 Posteriormente la Compañía CMS Oil and Gas (Ecuador) LDC cambió su nombre por CRS RESOURCES (Ecuador) LDC, conforme los documentos protocolizados ante el Notario 1º del cantón Quito el 11 de diciembre de 2000, inscritos en el Registro de Hidrocarburos el 23 de abril de 2001. Hasta el mes de agosto del año 2003 el consorcio contratista del bloque 16 estuvo integrado por las siguientes compañías: “REPSOL YPF ECUADOR S.A., una sociedad constituida al amparo de las leyes del Reino de España, con domicilio principal en la ciudad de Madrid y con una sucursal establecida en la República del Ecuador, y que actúa como operadora del área del Contrato; Overseas Petroleum and Investment Corporation, una sociedad constituida al amparo de las leyes de Panamá, con domicilio principal en la ciudad de Panamá y con una sucursal en establecida en la República del Ecuador; Murphy Ecuador Oil Company, una compañía establecida al amparo de las leyes de las Islas Bermudas del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, con domicilio principal en la ciudad de Hamilton y con una sucursal en establecida en la República del Ecuador. Canan offshore Limited, una sociedad constituida al amparo de las leyes de las Islas Bahamas, con domicilio principal en la ciudad de New Providence y con una sucursal en establecida en la República del Ecuador. CRS Resources Ecuador LDC (anteriormente denominada CMS Oil and Gas (ECUADOR) LDC) una sociedad constituida al amparo de las leyes de las islas Cayman, con domicilio principal en la ciudad de George Town y con una sucursal en establecida en la República del Ecuador. Jamás se declaró la caducidad de los contratos.”

posterior a la suscripción de este documento, de conformidad con el artículo 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Por otra parte, el SEGUNDO punto del acuerdo establecía:

“SEGUNDO: CONSTANCIA DE DESISTIMIENTO.

Las partes dejan constancia de que el Consorcio Petrosud-Petroriva, mediante el presente documento, desiste de reclamar el valor de USD \$ 3'540.934,10 correspondiente a la liquidación a 30 de junio de 2004 del valor pagado por concepto de impuesto al Valor agregado, IVA, en importaciones u adquisiciones locales de bienes y servicios que a la fecha de suscripción del Acta de Cierre de Negociaciones anexa a los contratos, esto es a 30 de marzo de 1999 estaban gravados con IVA tarifa 10%”.

Como es de conocimiento público, el Impuesto al Valor Agregado, se incrementó del 10% al 12% y por unos meses subió al 14%, tarifas que afectaron a la economía del contrato, encareciendo los servicios de los subcontratistas que la contratista utilizó para el cumplimiento del objeto del contrato. En esta parte del acuerdo, creemos que si es justo para la contratista una revisión de precios por parte del Estado, porque, de la manera como está diseñado el contrato, el incremento en la tarifa del IVA afecta directamente a flujo de efectivo de la contratista.

En resumen, el valor que el Estado reconoció USD 9'130,774,39 a una contratista de Campos Marginales; este valor está integrado por: “ USD 4,721,164.83 correspondiente al valor pagado por IVA (...) en la importación y adquisición de bienes y servicios que al cierres del acta de Negociaciones no estaban gravados con IVA o, estando gravados con IVA tarifa 10%, se incrementó a tarifa 12% o 14%”, USD 885,869,55, por servicio de la Curva Base de Producción, y, “(...) 3'540.934,10 correspondiente a la liquidación a 30 de junio de 2004 del valor pagado por concepto de impuesto al Valor agregado, IVA, en importaciones u adquisiciones locales de bienes y servicios que a la fecha de

suscripción del Acta de Cierre de Negociaciones anexa a los contratos, esto es a 30 de marzo de 1999 estaban gravados con IVA tarifa 10%”.

Con este acuerdo la contratista tuvo luz verde para crear un registro contable denominado “Cuentas por Cobrar- Crédito Tributario”, con lo que, quedaba sacramentada la deuda del Estado a la contratista. Claro está, que el compromiso de la compañía operadora, era desistir de los juicios tributarios presentes y futuros que se sustentaban o se plantearían en los tribunales de justicia.

Finalmente, es importante señalar que las nuevas Bases de Contratación de Campos Marginales, como están actualmente diseñadas, deben tomar en cuenta el efecto económico de la Decisión 599 de la Comunidad Andina de Naciones (Armonización del IVA), ya que ésta, por ser una norma Comunitaria, tiene el carácter de vinculante para el Ecuador puesto que el artículo 19 de la Decisión 599 dispone:

“Art. 19.- Tasas.- Los impuestos tipo valor agregado tendrán una tasa general, la cual no podrá ser superior al 19% con inclusión de toda sobretasa o recargo distinto de los impuestos selectivos al consumo.

Los Países Miembros podrán fijar una sola tasa preferencial que no deberá ser inferior al 30% de la tasa general, para gravar los bienes y servicios que a la fecha de entrada en vigencia de la presente Decisión se encuentren excluidos.”

De esta cita se colige, que el Ecuador deberá gravar a todos sus bienes y servicios exonerados con tarifa 0% con una tasa del 3,60% del IVA, aspecto que debe ser analizado en el Modelo Económico y en el Reglamento de Contabilidad del Contrato en lo atinente a los Costos de Extracción, debido a que el artículo 20 de la misma decisión, dispone que sólo se podrá utilizar la tarifa 0% en la exportación de bienes y servicios.

Por otra parte, nuevamente las partes deberán renegociar los asuntos económicos de los actuales contratos de Campos Marginales, porque la actual facturación por parte de la

Contratista en la producción de la Curva Base de Producción con tarifa 0% del IVA ya no podrá ser aplicada como se lo ha venido haciendo, por efectos de la mencionada norma comunitaria; por ello es de vital importancia definir definitivamente en las actuales y futuras Bases de Contratación y en el Contrato que: la Curva Base no es un servicio que la contratista presta a la Estatal.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

A lo largo de este estudio, hemos analizado cual ha sido el rol del Estado en la exploración y explotación de hidrocarburos; en principio, el Estado no era más que un simple espectador, quien recibían reducidas regalías de las trasnacionales; sin embargo, con la evolución del concepto “Estado Social de Derecho”¹⁰⁴, el Ecuador se convierte en propietario del subsuelo, permitiéndole establecer reglas en el sector petrolero, más aún al convertirse en empresario y también en socio de los capitales privados de inversión.

Ecuador, es un país importador de capitales; la industria petrolera, es un sector donde las inversiones son altas, pero la retribución es muy alentadora.

¹⁰⁴ Norman Wray, “Los Derechos Económicos, Sociales, y Culturales y su Exigibilidad en un Estado Social de Derecho”, TEMAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Ediciones Legales, Quito 2003, página: 222 y 223.- Respecto del Estado Social de Derecho el citado autor menciona: “En el Ecuador el estado social de derecho constitucionalmente inicia con la constitución de 1929, en las de 1945, la de 1967, 1978 y en la de 1998. A más del reconocimiento de los derechos políticos en el estado social de derecho se reconocen lo que Zavala Egas ha llamado “los derechos inherentes a la calidad de ciudadano que exigen del poder público satisfacciones a las más variadas necesidades. Esta realidad de exigir como ciudadanos la intervención del Poder Público es lo que caracteriza al Estado Social de Derecho. (...) Con estos antecedentes podemos decir que el Estado y sus representantes están facultados para intervenir cuando sea necesario en función de equilibrar las desigualdades económicas, sociales, culturales y a favor de los menos favorecidos. Si esto es así las obligaciones del estado en materia de DESC están claras, en otras palabras, el reconocimiento constitucional del Ecuador como un estado social de derecho, obliga al Estado a garantizar, y hacer todo lo que esté a su alcance para la plena vigencia de los derechos económicos, sociales y culturales de su población. Es en esa medida que estos derechos son exigibles y justiciables (...).”

Como señalamos en el primer capítulo, el desarrollo de un yacimiento petrolero requiere de muchos recursos entre estos: humanos, monetarios y tecnológicos.

Por otra parte, es evidente, que los tributos se vinculan en la operación petrolera como parte de *imperium* del Estado, es así que en los Contratos de Campos Marginales, *-que pese a ser incompleto y obscuro en este aspecto-*, establece la obligación de la contratista en cancelar los tributos que generen en la operación del contrato.

Nuestro país, ha vivido un largo proceso de maduración en materia hidrocarburífera, como consecuencia, el Estado utilizó contratos como el del Asociación, Participación, Prestación de Servicios y Campos Marginales, en la exploración y explotación de yacimientos petroleros.

Tras un largo análisis, en la operación de un Campo Marginal, se ha puesto en evidencia, que el modelo actual del contrato de Campos Marginales no es el adecuado para los intereses Estatales, porque tergiversa la ley tributaria nacional, permitiendo interpretaciones que desnaturalizan el objeto del contrato, así como, la aplicación de la ley fiscal respecto del IVA, refiriéndome concretamente al acuerdo de octubre de 2004, suscrito por gobierno y la contratista.

La problemática de esta investigación se enfoca en el IVA en la Curva Base de Producción, que hasta la actualidad hemos demostrado que se trata de una obligación contractual, mas no un servicio; pero, analizando a profundidad, el Impuesto al Valor Agregado, efectivamente encarece la economía del contrato,

debido a su característica indirecta y también por gravar al gasto o consumo de las contratistas de Campos Marginales, toda vez que, éstas, subcontratan todos los bienes y servicios requeridos para la operación del contrato de Campos Marginales, inclusive las subcontratistas pueden acogerse a la exención de impuestos aduaneros.¹⁰⁵

Lamentablemente ningún gobierno ha establecido políticas en lo referente a la subcontratación, lo afirmando se pone en evidencia, en todos los modelos de contratos (*asociación, participación, prestación de servicios y Campos Marginales*), en donde se les permite a las operadoras subcontratar de manera indiscriminada; de esta afirmación concluimos que, una de las causas para el encarecimiento del contrato de Campos Marginales es la subcontratación de bienes y servicios, tomando en cuenta que la mayoría de los servicios petroleros, destinados a la producción de la Curva Base, están sujetos a una tarifa del 12%.

La legislación ecuatoriana exige que una compañía oferente, dentro de la licitación petrolera internacional, demuestre al gobierno, suficiente solvencia económica¹⁰⁶, lo que implica que, la postulante debe estar en la capacidad financiera y logística de operar por sí sola el área asignada; es decir, si a las

¹⁰⁵ **Comentario del Autor:** Las compañías subcontratistas generan IVA 12% en los bienes y servicios que prestan en los Campos Marginales. Estas compañías pueden recibir exoneraciones tributarias aduaneras, cuando suscriben contrastos de servicios con la Operadoras de Campos Marginales, me refiero específicamente al régimen especial de Importaciones Temporales. Al respecto la “ Ley Orgánica de Aduanas” dispone “.- Art. 76.- Fines admisibles.- Podrán ingresar bajo el régimen de importación temporal, con reexportación en el mismo Estado, siempre que sean destinadas a los siguientes fines: a) Para la ejecución de obras o prestación de servicios en virtud de contratos celebrados con instituciones del sector público o con empresas privadas que tengan concesión para la prestación de servicios públicos;”

¹⁰⁶ **ACUERDO No. 68, BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN LOS CAMPOS MARGINALES DE PETROPRODUCCIÓN, Registro Oficial 373, 10-X-2006** “ (...) 7.5 Para las inversiones de desarrollo y producción, la contratista obtendrá máximo el 30% del financiamiento de terceros, los cuales no podrán ser de compañías relacionadas, estando obligadas a cubrir el 70% de sus operaciones con capital propio.

compañías oferentes de Campos Marginales se les exige operar directamente por lo menos mas del 50% del total de las operaciones en los yacimientos, la cuenta “**IVA en Importaciones y Compras de Bienes y Servicios**” se reduciría sustancialmente; claro esta, que el porcentaje señalado es un estimativo, de acuerdo, a la investigación realizada en el Campo Marginal Palanda- Yuca Sur; sin embargo, este porcentaje podría variar de conformidad con la particularidad de cada yacimiento.¹⁰⁷

A continuación, en números, exponemos la afectación del IVA en el Campo Marginal Palanda Yuca –Sur, en la producción de la Curva Base de Producción, durante el último trimestre de 1999 y primer trimestre de 2005:

**CUADRO DE AFECTACIÓN DE IVA EN EL CAMPO MARGINAL
PALANDA.¹⁰⁸**

		1999			
		Octubre	Noviembre	Diciembre	Total trimestre
Costo operativo ajustado al tiempo (US\$/bl)		3.57	3.57	3.57	3.57
CURVA BASE(BLS/MES)		10,438.00	29,580.00	30,566.00	70,584.00
Total Costo Operativo (US\$)		37,259.07	105,587.60	109,107.19	251,953.86
Costo curva base sin IVA		33,267.03	94,274.64	97,417.13	224,958.81
Valor IVA		3,992.04	11,312.96	11,690.06	26,995.06
		2005			
		Enero	Febrero	Marzo	Total trimestre
Costo operativo ajustado al tiempo (US\$/bl)		5.55	5.55	5.55	5.55
CURVA BASE(BLS/MES)		14,570.00	13,160.00	14,570.00	42,300.00
Total Costo Operativo (US\$)					

¹⁰⁷ Entrevista al Licenciado Leonidas Molina Marín realizada en el mes de Mayo de 2007.- A criterio del Lic. Leonidas Molina, Subdirector Financiero de FLACSO, manifiesta que Petroproducción debería analizar la cantidad de maquinaria que se requiere para operar el Campo Marginal y posterior a ello, efectuar corridas financieras que establezcan por cada caso el porcentaje que se puede subcontratar para que no afecte a la economía del contrato.

¹⁰⁸ Los valores plasmados en el cuadro fueron proporcionados por la Unidad de Administración de Contratos Petroleros de Petroecuador.

	80,819.85	72,998.57	80,819.85	234,638.27
Costo curva base sin IVA	72,160.58	65,177.30	72,160.58	209,498.45
Valor IVA	8,659.27	7,821.28	8,659.27	25,139.81

FUENTE: Unidad de Administración de Contratos Petroleros de Petroecuador
ELABORACIÓN: Personal.

En el cuadro expuesto, se observa que el rubro Valor IVA es considerablemente mayor porque se reproduce en varias fases del proceso, tomando en cuenta que el 100% de la operación es subcontratada; entonces, si la subcontratación fuera la mitad, la afectación económica del IVA en el contrato sería menor, toda vez que la producción de barriles sería la misma.

Debemos esclarecer, que nuestra observación, no está enfocada en contra de las compañías subcontratistas que muchas de ellas, son capitales ecuatorianos; nuestro cuestionamiento se dirige a señalar la falta de control del Estado, porque la contratista del Campos Marginales, hace lo que contractualmente se le está permitido.

En conclusión, un ordenamiento jurídico claro y estable, un estudio jurídico-tributario, respecto de la incidencia de la imposición indirecta sobre el Contrato de Campos Marginales, coadyuvado con un análisis económico acerca de la subcontratación, es lo que necesitan las futuras Bases de Contratación de Campos Marginales, para que puedan considerarse beneficiosas para el Estado.

Desafortunadamente, las actuales Bases de Contratación de Campos Marginales, expedidas mediante Acuerdo Ministerial No 68, publicadas en el

Registro Oficial No 373 del 10 de Noviembre de 2006, insisten en los mismos errores, que los resumimos a continuación:

- a) No especifican, si el IVA está incluido en el costo de la Curva Base de Producción fijado por Petroproducción, que, como ya lo anotamos, este fue uno de los temas más controvertidos por Petroproducción y la Contratista.¹⁰⁹
- b) No especifican, si la Curva Base de Producción es un servicio o es una obligación contractual; a nuestro criterio, las bases deberían especificar que la Curva Base, es una exigencia del contrato, por ende no cabe la posibilidad de interpretarlo como un servicio, de esta manera se precautelaría la economía del contrato.
- c) Permite la subcontratación del 100% de la operación.¹¹⁰ Sobre este punto es importante mencionar, que en definitiva quien recibe la carga tributaria es el consumidor final, es decir, Petroproducción.¹¹¹

¹⁰⁹ **ACUERDO No. 68, BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN LOS CAMPOS MARGINALES DE PETROPRODUCCIÓN, Registro Oficial 373, 10-X-2006.-** “1.3 CARACTERÍSTICAS DEL CONTRATO.- 1.3.2 La contratista, de acuerdo con los resultados de las actividades de explotación y de exploración adicional en el área del contrato, tendrá derecho al porcentaje de participación en la producción incremental del campo marginal y al reembolso del costo de operación por barril correspondiente a la producción de la curva base, de conformidad con los términos del contrato. 1.3.3 El Estado Ecuatoriano a través de PETROECUADOR, no podrá dejar de recibir el volumen de petróleo crudo correspondiente a la curva base de producción determinada en los contratos, y los demás beneficios que obtengan las partes sobre la producción incremental, aumento de reservas y/o el descubrimiento de nuevas reservas.

¹¹⁰ **ACUERDO No. 68, BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN LOS CAMPOS MARGINALES DE PETROPRODUCCIÓN, Registro Oficial 373, 10-X-2006.-** “ 9.10 SUBCONTRATOS: La contratista podrá subcontratar, bajo su exclusiva responsabilidad, las obras o servicios necesarios para cumplir con sus obligaciones contractuales, manteniendo su responsabilidad directa por todas las obligaciones que provengan de los subcontratos. PETROECUADOR no asumirá ninguna responsabilidad, ni aún a título de solidaridad.”

d) Respecto del IVA, únicamente establece que no existirá devolución en la exportación del crudo.¹¹²

Concomitantemente con este panorama, la calidad de la inversión que ingresa a nuestro país no es la adecuada, es decir, compañías serias y estables no han querido invertir en nuestro país, situación que nos pone en clara desventaja con nuestros vecinos, como es el caso del Perú, donde leyes que protegen a las inversiones, leyes claras, estabilidad política y económica, dibujan un panorama prospero de inversión, donde el Estado *-receptor de capitales-* obtiene beneficiosos resultados.¹¹³

¹¹¹ Jorge Morano, Incidencia Económica del Impuesto al Valor Agregado, IMPUESTOS DOCTRINAS FUNDAMENTALES 1942-2002, editorial LA LEY, Buenos Aires 2002, página 298.- Sobre este aspecto señala: “Visto desde el punto de vista eminentemente teórico, el impuesto al valor agregado ha sido concebido de tal manera que incide directamente sobre el consumidor final, por lo menos en cuanto a su aspecto estrictamente económico.”

¹¹² **ACUERDO No. 68, BASES DE CONTRATACIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO CRUDO Y LA EXPLORACIÓN ADICIONAL DE HIDROCARBUROS EN LOS CAMPOS MARGINALES DE PETROPRODUCCIÓN, Registro Oficial 373, 10-X-2006 “Capítulo VII TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD.-** 7.1 La contratista, previas las deducciones de ley, pagará el impuesto a la renta, de conformidad con el título primero de la Ley de Régimen Tributario Interno y los demás tributos, tasas y contribuciones que establecen las leyes vigentes a la fecha de suscripción del contrato.

7.6 La contratista en la ejecución del presente contrato no tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado, IVA, conforme lo señala la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Fe de Erratas, publicadas en los registros oficiales Nos. 463 (S) y 478 de 17 de noviembre y 9 de diciembre del 2004, respectivamente.”

¹¹³ Hércules Molina, FINANCIAMIENTO DE INVERSIONES MEDIANTE EL "PROJECT FINANCE" www.scielo.org.pe.- Con referencia a la inversión extranjera que ha recibido el Perú ponemos a consideración extracto del artículo del autor peruano “(...)CASO DE APLICACIÓN: EMPRESA MINERA ANTAMINA .- Hace más de 2 años inició sus operaciones el proyecto Antamina, uno de los principales proyectos mineros realizados en el Perú. Diversas obras vinculadas a dicho enclave han sido comprometidas hasta el momento, como la construcción de una carretera de 120 kilómetros, una línea de transmisión de energía de 60 kilómetros, una línea de transmisión de energía de 60 kilómetros a 220 kilovatios, un mineroducto de 300 kilómetros y un puerto de exportación de concentrados en Huarney. Toda esta infraestructura mejora significativamente la actividad económica de la región norandina del Perú e incrementa nuestro liderazgo como uno de los países más grandes productores de concentrados mineros. La significativa inversión asumida en el proyecto (que asciende a US \$ 2 300 millones) después de ser analizada la exposición a los riesgos derivados de desarrollar un proyecto de tal magnitud en un país emergente (con inestabilidad e incertidumbre), los promotores del mismo definieron una estructura de financiamiento en la cual el 60% de la inversión (US \$ 1 320 millones) se efectuaría a través del Project Finance. Luego de cerrada la operación con total éxito, Antamina fue considerada como la

Como en líneas anteriores lo dijimos, el modelo actual de Campos Marginales, si no se lo reforma seguirá siendo nocivo para los intereses nacionales.

Finalmente, debo señalar que se ha cumplido con el objetivo general de la presente investigación cual era el de interpretar la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente al Impuesto al Valor Agregado, en el pago por parte de Petroecuador a una compañía operadora de un Campo Marginal, de los costos y gastos de producción de la Curva Base

Existen varias formas de financiar proyectos de grandes inversiones para el sector petrolero, incluso las que conllevan alto riesgo como son las del sector petrolero. Pero, como recomendación concreta y específica propongo que se adopte el modelo "PROJECT FINANCE"¹¹⁴, para la operación de Campos Marginales, el mismo que consiste en lo siguiente:

"Negociación Financiera del Año 1999" por la publicación Project Finance Internacional. Las empresas canadienses Rio Algom Limited (33,7%), Noranda Inc. (33,7%), Teck Corporation (22,5%) y la japonesa Mitsubishi (10,0%), como promotoras del proyecto, formaron en 1998 la Compañía Minera Antamina, comprometiéndose con el Gobierno Peruano a invertir más de US \$ 2 000 millones en el desarrollo del mismo. El proyecto inició su ejecución a fines de 1998, y empezó su producción y exportación durante el 2001. Tiene potencial para producir 272 000 toneladas de cobre y 163 300 toneladas de zinc anuales por más de 20 años."

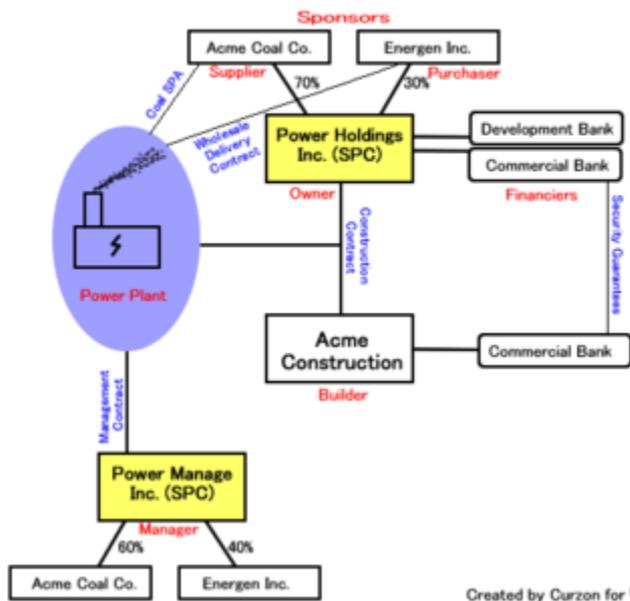
¹¹⁴ Hércules Molina, FINANCIAMIENTO DE INVERSIONES MEDIANTE EL "PROJECT FINANCE" www.scielo.org.pe.- "PROJECT FINANCE.- Si bien no hay una definición de project finance aceptada por todo el mundo y, puesto que su entorno conceptual es muy parecido al de otras figuras o herramientas financieras, se le puede definir de la forma siguiente: "Un sistema de financiamiento que permite que un determinado proyecto de inversión, dadas sus posibilidades de generar flujos de caja razonablemente predecibles y sostenibles, junto a la calidad de sus propios activos, puede ser financiado individualmente, utilizando para ello fondos específicamente conseguidos para el proyecto, sin recurso pleno a los socios promotores y empleando el mayor apalancamiento posible." De otro lado, el Project Finance se puede definir como la herramienta financiera que permite a las empresas, públicas o privadas, desarrollar proyectos que requieran un significativo aporte de inversión, el cual excede la capacidad de apalancamiento y exposición de riesgo de las mismas. En el Project Finance, los inversionistas basan sus apreciaciones del crédito en otorgar a los flujos proyectados de la puesta en operaciones del proyecto (en lugar de los recursos o la calificación de crédito del promotor del mismo), incluyendo cualquier contrato

El Project Finance, es un sistema utilizado para inversiones a gran escala, por ejemplo en la construcción de aeropuertos, refinerías, oleoductos, represas hidroeléctricas, etc., y que sería muy complejo utilizar este medio para explorar y explotar un Campo Marginal; sin embargo, el Project Finance, podría estructurarse para operar todos los Campos Marginales, de esta forma desarrollar, oleoductos paralelos, nuevas exploraciones, mejorar las facilidades de los Campos Marginales, permitiendo así una diversificación de la inversión y el riesgo, que es uno de los objetivos del sistema Project Finance.

Este método, es viable con capitales privados o públicos. Para ejemplificar, a continuación proponemos un diagrama de la estructura del Project Finance en la construcción de una planta de energía:

de venta o suministro y otro flujo de efectivo generado como colateral de la deuda. La constitución de una sociedad independiente, la aportación del gestor o promotor, los tipos de contratos y los ratios de endeudamiento distinguen claramente al Project Finance de otras formas de préstamo. Sin embargo, puede ser confundido con otras figuras o herramientas financieras muy reconocidas en nuestros días. De ese conjunto de herramientas, se pueden mencionar a uno muy parecido: el financiamiento estructurado o structure finance. Para unos, el financiamiento estructurado es la categoría general en la que se incluirían el project finance, los leveraged buy out y los management buy out o buy in. Para otros, sobre todo los que operan diariamente, creen que la diferencia entre project finance y financiamiento estructurado consiste en que, aunque son conceptualmente similares, el project finance se aplica cuando el proyecto comienza desde cero y el financiamiento estructurado cuando el proyecto no comienza desde cero porque ya está en funcionamiento. Y para algunos, el financiamiento estructurado tiene que ver más con la titulación o con el denominado asset backed financing o financiamiento con garantía de activos. Algunos ejemplos recientes de estas operaciones se hallan en la solución arbitrada de los problemas de la deuda acumulada por empresas de energía, las cuales venden en pequeñas fracciones (titularización de activos) esa deuda a los inversores, garantizándola con el aumento que sobre las tarifas eléctricas se aprobarán oportunamente, o la política de muchas entidades financieras de acelerar sus balances de créditos hipotecarios vendiéndolos en pequeñas fracciones a los inversionistas.”

Typical Structure of a Project Finance Scheme

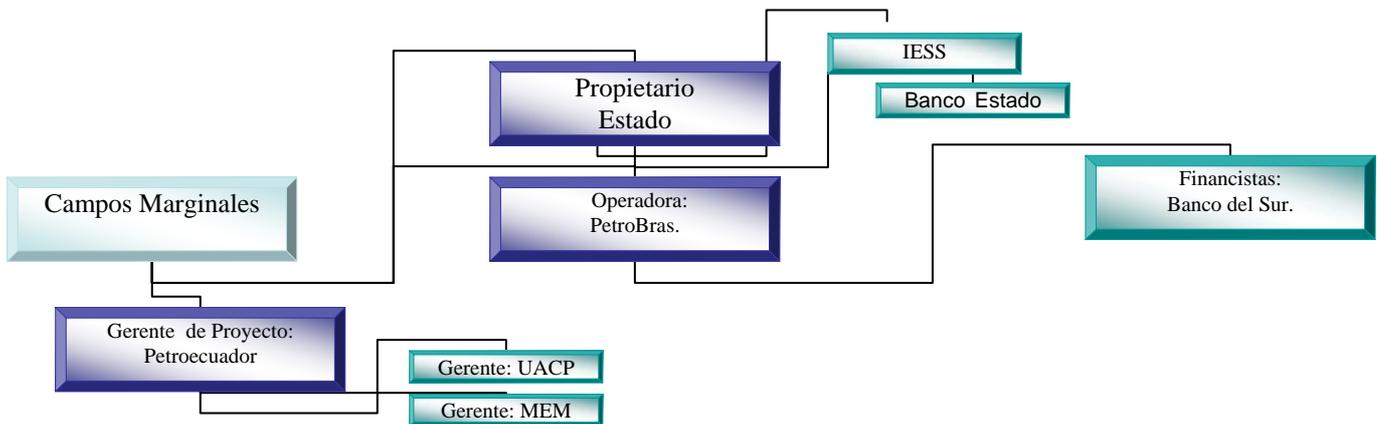


Created by Curzon for Wikipedia 115

Fuente: WIKIPEDIA, The Free Encyclopedia, Project Finance, “A Basic Project Finance Scheme”; www.wikipedia.org.
Elaboración: Wikipedia.

Siguiendo nuestro ejemplo, el Project Finance, para los Campos Marginales puede aplicarse la siguiente forma:

Posible Project Finance.



Fuente: WIKIPEDIA, The Free Encyclopedia, Project Finance, “A Basic Project Finance Scheme”; www.wikipedia.org.
Elaboración: Del autor.

¹¹⁵ WIKIPEDIA, The Free Encyclopedia, Project Finance, “A Basic Project Finance Scheme”; www.wikipedia.org.

El diagrama que antecede, pretende plasmar una posibilidad de ejecutar un Project Finance, para la exploración y explotación de los Campos Marginales, en donde se vinculen capitales nacionales y extranjeros; estoy convencido, que utilizar un método alternativo de financiación con capitales distintos, permitirá diversificar el riesgo de los inversionistas. Por otra parte, el diagrama también pretende figurar que si existiría la posibilidad de captar inversiones de instituciones nacionales, como el caso del Seguro Social, para que los ingresos que genere el proyecto se vean reinvertidos en Ecuador; claro está que para implementar un método de financiación como este, es imprescindible fortalecer a la compañía estatal petrolera y sus filiales, modernizándolas, entendiéndose por modernidad, el dotarles de independencia en la gestión de sus negocios y nuevos proyectos, a fin de que, su imagen tenga presencia a nivel internacional, como es el caso de la empresa estatal petrolera del Brasil Petrobrás.

Finalmente, creemos haber cumplido con el objeto de este trabajo de investigación, aportando nuevas ideas y rectificando criterios, que en el transcurso de una década han llamado la atención de varios actores sociales.

BIBLIOGRAFÍA:

TEXTOS:

1. ALARCÓN, Francisco, “El Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos”, tesis doctoral, Universidad Central del Ecuador, Quito, 2000.
2. ALESSANDRI RODRIGUEZ, Arturo, “Derecho Civil, De los Contratos”, versión taquigráfica con anotaciones de LEON GAETE, Onías, Ed. Zamorano y Caperán, Santiago de Chile, 1.976
3. BARRIOS, Adriana, “¿ES ATRACTIVA LA CONTRATACION PETROLERA PARA LA INVERSION PRIVADA EN COLOMBIA?”, Universidad Nacional de Colombia, 2005.
4. BENALCAZAR, Gustavo, “Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, Ecuador 2004.
5. BENALCAZAR, Juan Carlos, “El Acto Administrativo en Materia Tributaria”, Ediciones Legales, Quito 2005.
6. BUCARÁM, René, “La situación petrolera en el Ecuador”, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983.
7. BUNGE, Hugo, “Minería – Petróleo”, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires 1984.
8. CACERES, Alberto, “Impuesto al Valor Agregado”, Editorial La Ley, Argentina 2004.
9. CAMPAÑA CÓRDOVA, Carolina, “El crédito tributario del impuesto al valor agregado IVA, en el caso de las compañías petroleras que tienen suscritos con el Estado, contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos”, monografía, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002.
10. CABANELLAS, Guillermo, “Diccionario de Derecho Usual”, Editorial Heliasa, Tomo VIII pagina 458, Buenos Aires 1983.
11. CRESPO, María Inés, “EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO PARA LAS COMPAÑÍAS QUE HAN SUSCRITO CONTRATIS DE PARTICIPACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS”, Universidad San Francisco de Quito, Mayo 2005.

12. CUERVO, Luis Enrique, “Introducción al derecho y la Política de Petróleos”, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 2001.
13. DAVILA, Marcelo, “Impuesto al Valor Agregado en los Servicios”, Universidad Andina Simón Bolívar – sede Ecuador, Quito 1998.
14. DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, editorial Biliblogaf, Barcelona – España 1979.
15. DURANGO, Mauricio, “Los efectos del IVA en la Economía Ecuatoriana” Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tomo I, ILADT, Ecuador 2004.
16. ELL, Elizabeth, “Los Contratos Administrativos”, Universidad Andina Simón Bolívar, pagina 12, Quito 2004.
17. EMPRESA ESTATAL DE PETRÓLEOS DEL ECUADOR, PETROECUADOR. Unidad de Relaciones Institucionales, “Pasado y futuro del petróleo en el Ecuador: 25 años de exportación del crudo Oriente”, Quito, 1997.
18. EMPRESA ESTATAL DE PETRÓLEOS DEL ECUADOR, PETROECUADOR, Informe estadístico de la actividad hidrocarburífera del país, Petroecuador; Quito; Ecuador; 2001.
19. FÉLIX ESTUPIÑÁN, Diego José, “Evolución histórica de las normas sobre crédito tributario por el impuesto al valor agregado pagado por los exportadores en la adquisición local o importación de bienes o servicios”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2002.
20. FERNANDEZ, Emilio, Diccionario de Derecho Público, Editorial Astrea, página 766, Buenos Aires 1981.
21. FERREIRO LAPATZA, José Juan, et. al., “Curso de Derecho Tributario. Parte especial”, Madrid, Marcial Pons, 2001.
22. FENOCHIETTO, Ricardo, “Impuesto al valor agregado; análisis económico, técnico y jurídico”, Buenos Aires, La Ley, 2001.
23. FILIPPI, Piera, “El Impuesto al Valor Agregado en las Relaciones Internacionales”, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL, Coordinador Victor Uckmar, Tomo II, Bogotá 2003.
24. INSTITUTO ECUATORIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, “Memorias de las III Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario”, Quito, 2003.
25. JARA CRISTI, Manuel, “Manual de Derecho Administrativo”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago, 1.948.
26. JARACH Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Editorial Abeledo Perrot, Tercera Edición, Pagina 785, Buenos Aires 1978.

27. LIMA, Miguel, “Las Obligaciones que Nacen de los Actos y Contratos Administrativos”, **CELEBRACIÓN DE CONTRATOS ADMINISTRATIVOS**, Corporación Editora Nacional, página 29, Quito 2001.
28. LISICKLI, Elías; Livtin, César R., “El I.V.A. y las Uniones Transitorias de Empresas”, Buenos Aires, La Ley, 2002.
29. MACON, Jorge, Los “Efectos del IVA en la Economía”, **Memorias XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario**, Ecuador, 2004.
30. MAYORGA GARCÍA, Fernando, “LA INDUSTRIA PETROLERA EN COLOMBIA”; *Lo que va de las concesiones a las asociaciones*, www.lablaa.org/blaavirtual/credencial/julio2002.-
31. MELICH, José, “El Contrato Administrativo en el Marco General de la Doctrina del Contrato” **CONTRATACION CONTEMPORANEA**, Editorial Temis, página 132, Bogotá 2000.
32. MONTAÑO, Cesar, “La Interpretación en el Derecho Comunitario Andino de la Tributación”, **Memorias de las VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario**, Editorial Cuenca, Cuenca - Ecuador 2005
33. MONTAÑO, Cesar, “Manual de Derecho Tributario Internacional”, Corporación Editora Nacional, Quito 2005.
34. MORANO, Jorge, “Incidencia Económica del Impuesto al Valor Agregado”, **IMPUESTOS DOCTRINAS FUNDAMENTALES 1942-2002**, editorial LA LEY, Buenos Aires, 2002.
35. MOLINA, Hércules, “FINANCIAMIENTO DE INVERSIONES MEDIANTE EL "PROJECT FINANCE" www.scielo.org.pe.-
36. NIQUINGA, José, “LA INSEGURIDAD JURIDICA, IMPEDIMENTO PARA LA MODERNIZACION DE LAS EMPRESAS ESTATALES: CASOS OCCIDENTAL EXPLORATION AND PRODUCTION COMPANY Y REPSOL YPF ECUADOR S.A.” Quito 2005.
37. PLAZAS VEGA, Mauricio, “Derecho de la Hacienda Publica y Derecho Tributario”, Editorial Temis, Bogota 2000.
38. PLAZAS VEGAS, Mauricio, “El Impuesto al Valor Agregado”, Editorial Temis, Bogotá 1998
39. PLAZAS VEGA, “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Coordinador, Víctor Ukmar Tomo II, página 23, Bogotá 2003.-
40. PRADOS, Humberto, “El impuesto al valor agregado: posiciones mensuales y anticipos: un doble régimen de liquidación”, La Ley; Buenos Aires; AR; 2002.

41. RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “El impuesto sobre el valor añadido”, Editorial Civitas; Madrid; ES; 1994; Ed.
42. RIVAS, Norberto, “Una Aproximación al marco teórico del Impuesto al Valor Agregado”. Santiago del Chile 2002,
43. RIVERO, Silvia Susana, “Impuesto al Valor Agregado: manual práctico”, Ediciones Depalma; Buenos Aires; AR; 2000.
44. VEDEL, Georges, “Droit Administratif. Tours polycopie”. Universidad de Paris, 1955 a 1956, página 187; citado PENAGOS, Gustavo, “El Acto Administrativo”, Ediciones Librería del Profesional, Tomo I, Bogotá,1992.
45. WRAY, Norman, “Los Derechos Económicos, Sociales, y Culturales y su Exigibilidad en un Estado Social de Derecho”, TEMAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL, Ediciones Legales, Quito 2003.

DOCUMENTOS:

46. BASES DE CONTRATACIÓN DE CAMPOS MARGINALES, Decreto Ejecutivo 1327-A publicado en el Suplemento Registro Oficial 305, 27-IV-98.
47. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE COLOMBIA, SENTENCIA DE 15 DE ABRIL DE 1937. Gaceta Judicial No 1923, Pagina 90. CUERVO, Luis Enrique, Introducción al derecho y la Política de Petróleos, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá 2001.
48. CONTRATO DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS DE CAMPOS MARGINALES, SUCRITO ENTRE PETROECUADOR Y PETROLEOS COLOMBIANOS. QUITO 1999.
49. CONTRATO DE PARTICIPACIÓN PARA LA EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS, SUSCRITO POR PETROECUADOR Y SANTA FE, QUITO 1995. Bloque 11
50. OFICIO 00155 DE 5 DE MARZO DE 2001 Absolución de Consulta, Servicio de Rentas Internas.
51. OFICIO NO 137 GEF –ADC- PRO- 2001 3459 DE 22 DE AGOSTO DE 2001, CONSULTA Petroecuador.
52. OFICIO No 0058 DE 26 DE JULIO DE 2002, IVA CONTRATOS DE CAMPOS MARGIANLES, SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.
53. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR.- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA): Aumento.- 7-VIII-201.

54. ACUERDO SUSCRITO el 29 de Octubre de 2004, entre la Procuraduría General de Estado, Petroproducción, y el Consorcio Petrosud-Petroriva.
55. WIKIPEDIA, The Free Encyclopedia, Project Finance, “A Basic Project Finance Scheme”; www.wikipedia.org.

NORMATIVA:

56. CONSTITUCIÓN POLITICA DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial 1, 11-VIII-98.
57. CODIGO CIVIL ECUATORIANO.- Codificación 2005-010, Suplemento del Registro Oficial 46, 24-VI-2005.
58. CODIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO. - Codificación 2005-009, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005.
59. DECISIÓN 388 de la Comunidad Andina de Naciones: ARMONIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS COMO INCENTIVOS A LAS EXPORTACIONES DE BIENES.
60. DECISIÓN 599: ARMONIZACIÓN DE ASPECTOS SUSTANCIALES Y PROCEDIMENTALES DE LOS IMPUESTOS TIPO VALOR AGREGADO.
61. LEY DE MOERDINAZCION DEL ESTADO.- Decreto Ley 2000-1, R.O. 144-S, 18-VIII-2000.
62. LEY DE HIDROCARBUROS. Decreto Ley 2000-1, publicado en el Registro Oficial. 144-S, 18-VIII-2000.
63. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Ley 2001-55, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 465, 30-XI-2001.
64. REGLAMENTO DEL SISTEMA ESPECIAL DE LICITACIÓN PARA LOS CONTRATOS DE EXPLOTACIÓN Y EXPLORACIÓN ADICIONAL DEL CAMPOS MARGINALES. Decreto Ejecutivo 1635; Registro Oficial 305, 27-IV-98.
65. REGLAMENTO PARA LA TRANSFERENCIA O CESIÓN DE DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRATOS DE HIDROCARBUROS, Decreto No. 1363.
66. REGLAMENTO DE CONTABILIDAD Y COSTOS PARA EL CONTRATO DE CAMPOS MARGINALES, Artículo 6, Decreto Ejecutivo 1322 de 17 Abril de 1998.