

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho

Mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional

Análisis de la seguridad jurídica tributaria para la atracción de inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos

Yoandy Vega Peña

Tutora: Eddy María de la Guerra Zúñiga

Quito, 2023

Trabajo almacenado en el Repositorio Institucional UASB-DIGITAL con licencia Creative Commons 4.0 Internacional

	Reconocimiento de créditos de la obra No comercial Sin obras derivadas	
---	---	---

Para usar esta obra, deben respetarse los términos de esta licencia

Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Yoandy Vega Peña, autor de la tesis intitulada “Análisis de la Seguridad Jurídica tributaria para la atracción de inversiones en el Sector Estratégico de hidrocarburos”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, y que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

17 de noviembre de 2023

Firma: _____

Resumen

La presente investigación demuestra que no se garantiza seguridad jurídica tributaria a las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos, a partir de la realidad normativa sobre la cual se concretaron los vínculos contractuales que las sustentan. Este planteamiento es resultado del análisis teórico doctrinal de la seguridad jurídica en general y en materia tributaria, en relación con su importancia para las inversiones; al mismo tiempo que se examina su regulación en la Constitución, así como importantes pronunciamientos de la Corte Constitucional ecuatoriana que dinamizan el derecho y el principio de seguridad jurídica. También contiene el estudio de los planes de gobierno, pudiendo identificar en los mismos la necesidad explícita de inversión en el sector de hidrocarburos, pero sin explicitar la intencionalidad gubernamental de garantizar seguridad jurídica a dichas inversiones. Dentro del período de la investigación se realiza un recorrido en detalle por los cambios normativos que han incidido en las inversiones de este sector afectando la seguridad jurídica tributaria. De ahí que se puede identificar la inexistencia del reconocimiento expreso de la seguridad jurídica tributaria en ninguna disposición constitucional o legal, lo cual facilita la afectación recurrente de esta naturaleza sobre las inversiones en el sector de hidrocarburos. Finalmente, se realiza una propuesta a nivel contractual como paliativo a la necesidad de seguridad jurídica tributaria para las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos.

Palabras clave: seguridad jurídica tributaria, inversiones, sectores estratégicos, hidrocarburos, contratos petroleros

A Cuba, donde la seguridad jurídica es una utopía —como tantos otros derechos—,
desde la añoranza crónica por su libertad.

Agradecimientos

A todos los buenos profesores que he tenido hasta hoy, en pregrado y postgrado, que generosamente han compartido su conocimiento, permitiéndome crecer y nutrirme de su experiencia.

Esta investigación no hubiera sido posible sin la experiencia de trabajo en la industria petrolera ecuatoriana, por ello agradezco de manera permanente a Wayra Energy, principalmente al Ing. Angel Da Silva, por la valiosa oportunidad de aprendizaje al trabajar con él en el nacimiento y consolidación del proyecto. También, a su equipo directivo y de trabajo, a los que están y a los que no, especialmente a Claudia Estrella, Yanitza Ricardo, Susana Naranjo, Amarilis Ramírez, María Victoria Piedra, Osmayda Jiménez y Alejandra Cevallos, por su acompañamiento esencial en las distintas etapas dentro de Wayra. Igualmente, y de manera fundamental a la Ing. Rubys Hernández, por las valiosas lecciones sobre operación en Oil & Gas y tantos otros temas conexos.

A los doctores Eddy de la Guerra y César Montaña por sembrar la inquietud sobre la seguridad jurídica en sus clases de Derecho Material Tributario, lo que me motivó a realizar esta investigación en mi área de trabajo.

A todos mis compañeros de maestría, especialmente a Katty Peñaloza, Carla Alba, y al mejor equipo desde el día uno: Ricardo Freire y Adriana Aguiar, ha sido un honor aprender de/con ustedes.

A la doctora Carmen Simone, por sus clases de lujo, donde compartió con nosotros su valiosa experiencia en el ejercicio del Derecho Tributario.

A la Dra. Eddy de la Guerra, por su tiempo y su guía indispensables como directora de tesis.

A mis padres, a mis amigos y a mi familia, la mayoría geográficamente lejos, de manera fundamental a Alejandro: por su amparo permanente y su fe en mí.

A Ecuador, por abrirme sus puertas, resignificando la noción de patria a lo largo de todos estos años.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero La seguridad jurídica más allá de los límites regulatorios y la casuística normativa. Su importancia para la inversión en el sector de hidrocarburos.....	17
1. La seguridad jurídica como principio y como derecho.....	17
1.1 La seguridad jurídica, principio, derecho y elementos esenciales	17
1.2 El derecho a la seguridad jurídica	20
2. Relación entre la norma constitucional y la jurisprudencia en torno a la seguridad jurídica	22
3. La seguridad jurídica en materia tributaria. El estado actual y la importancia de su transversalidad	25
3.1. El derecho a la seguridad jurídica tributaria, perspectiva teórica	25
3.2. Análisis de la seguridad jurídica tributaria en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19.....	29
3.3. Transversalidad de la seguridad jurídica tributaria	35
Capítulo segundo Comportamiento del sector de hidrocarburos en relación con la seguridad jurídica, durante el período de 2018 a 2022.....	39
1. El sector estratégico de hidrocarburos y la inversión privada.....	39
1.1. Cadena de valor del sector de hidrocarburos	39
1.2. El sector de hidrocarburos dentro de los sectores estratégicos	43
1.3. La posición del ejecutivo con respecto a la inversión privada en el sector estratégico de hidrocarburos	46
2. La seguridad jurídica en la implementación de la política de hidrocarburos durante el período 2018 a 2022	49
2.1 Caracterización de la práctica ecuatoriana de hidrocarburos	50
2.1.1 Perspectiva estatalista del sector ecuatoriano de hidrocarburos	52
2.1.2 La reforma de 2018 al Reglamento de la Ley de Hidrocarburos. El contrato de participación.....	56
2.2 El Decreto Ejecutivo 95 de 2021, regulación de la seguridad jurídica en la política de hidrocarburos.....	57
3. Impacto de la violación de la seguridad jurídica. Algunos casos relevantes en el sector ecuatoriano de hidrocarburos.....	61

4. Los contratos de <i>upstream</i> firmados en el período de 2018 a 2022.....	64
Capítulo tercero La seguridad jurídica tributaria y las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos. Cómo garantizarla.....	67
1. Incidencia normativa en la seguridad jurídica tributaria, impacto en el sector de hidrocarburos (2018-2022)	67
1.1 Ley para la Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica.....	68
1.2 Contribución Única Temporal a sociedades que hayan generado ingresos gravados iguales o mayores a un millón de USD.....	70
1.3 Cambio de límite de deducibilidad fiscal de intereses en operaciones entre relacionadas.....	72
1.4 Impacto tributario de la fusión por absorción de Petroamazonas EP y EP Petroecuador.....	75
1.5 Contribución temporal sobre el patrimonio 2021 (contribución post-COVID-19)	77
2. La seguridad jurídica tributaria como necesidad para la inversión en el sector de hidrocarburos	79
3. Propuesta de cláusula de estabilidad tributaria para los contratos de hidrocarburos	81
Conclusiones.....	91
Bibliografía.....	95

Introducción

Dentro de las fuentes de energía tradicionalmente utilizadas a nivel global se encuentran los recursos naturales no renovables y, en estos, los hidrocarburos. Su extracción supone complejos procesos tecnológicos a nivel operativo, desarrollados —en su mayoría— por compañías privadas, que, observando rigurosos procedimientos de seguridad e implementando políticas de cuidado al medio ambiente, asumen altos costos y riesgos asociados a esta operación.

Uno de los principales ejes de la economía ecuatoriana es el sector estratégico de los hidrocarburos, definido en el artículo 313 de la Constitución.¹ En ella se determina que la propiedad de los recursos naturales corresponde al Estado, y particularmente lo relacionado con la actividad hidrocarburífera dentro de los sectores estratégicos, también. De manera excepcional, y a partir del déficit de financiamiento público, con base en los elevados costos que conllevan la exploración y la explotación de dichos recursos, se ha asignado su producción a inversionistas privados, a partir de criterios de selección y calificación publicitados en rondas licitatorias o —en otros casos— mediante formas que la normativa específica establece para ello. En ese sentido, a partir del análisis del comportamiento normativo tributario nacional en relación con las inversiones en este ámbito, durante el período comprendido entre 2018 y 2022, se pudieron identificar las siguientes limitaciones:

Diversas modificaciones legales en el ámbito fiscal, que afectan la planificación tributaria de las inversiones en relación con la proyección de su rentabilidad en el tiempo. Estado de incertidumbre legal ante la aparición de nuevas formas de tributación y modificación de las ya existentes, lo cual ha generado un contexto fiscal de riesgo, con incidencia en los planes de desarrollo de la inversión. Como consecuencia de lo anterior, emerge la necesidad de estabilización económica, como paliativo a la incidencia de los cambios normativos sobre la planificación tributaria de las inversiones. Todo ello ha generado escenarios de incertidumbre legal en materia de tributos, aumentando el margen de exposición de capital de las inversiones, lo cual incide en la rentabilidad proyectada de las mismas.

¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 313.

A partir de estas limitaciones se realizó a una revisión epistemológica que, a través de un proceso de abstracción científica, permitió determinar como problema de la investigación: insuficiencias en el sistema jurídico tributario ecuatoriano que afectan la seguridad jurídica de las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos.

En relación con lo indicado, emerge —en consecuencia— la siguiente inquietud investigativa: ¿En qué medida se garantiza seguridad jurídica a las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos, en relación con la realidad normativa sobre la cual se realizó su planificación tributaria y se proyectó su rentabilidad? A fin de solventar esta interrogante en el curso de la investigación, primeramente, se estudia a la seguridad jurídica en materia tributaria a partir de su importancia para la inversión; luego se analiza el sector de hidrocarburos en relación con la seguridad jurídica en materia tributaria en el período comprendido entre 2018 y 2022; para, finalmente, determinar cómo se puede garantizar seguridad jurídica en materia tributaria para la inversión en el sector.

Con el propósito de desarrollar de manera secuencial lo anteriormente indicado, esta pesquisa se enmarca en tres capítulos. En el primero de ellos, se realiza una aproximación a los tratamientos doctrinarios en torno a la seguridad jurídica a la luz de los aportes de autores clásicos y contemporáneos, particularizando en el ámbito tributario y los principios esenciales que la transversalizan en materia fiscal. Ello, en contraste con las regulaciones establecidas en la Constitución y los diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional ecuatoriana en relación con el principio y el derecho a la seguridad jurídica, facilita la profundización sobre criterios integradores que completan la normativa constitucional y también sus puntos de carencia. Con base en lo anterior, se aborda el estatus de la seguridad jurídica tributaria en una de las normas legales de mayor jerarquía e impacto promulgada dentro del período en que se enmarca la investigación, ello con la finalidad de profundizar en su análisis por el impacto que tiene para la inversión en el sector estratégico de hidrocarburos.

En el capítulo segundo se examina el sector estratégico de hidrocarburos en relación con la seguridad jurídica, durante el período comprendido entre 2018 y 2022. En consecuencia, se analizan los planes de gobierno en esa etapa con base en la necesidad de capital que estos revelaron para el sector de hidrocarburos, considerando si la seguridad jurídica constituyó un elemento clave para el fomento de las inversiones en este sector estratégico. Se realiza un estudio de la práctica en materia hidrocarburífera con base en la normativa del sector y el impacto de los cambios asociados a la seguridad jurídica. Se analiza el comportamiento del sector de hidrocarburos durante esa etapa, y se puntualiza

sobre las consecuencias de la violación de la seguridad jurídica en el sector, referenciando algunos de los casos que —por su notoriedad e impacto— han sido de los más relevantes en el país. Se cierra el capítulo referenciando las Rondas petroleras desarrolladas durante el período de la investigación y la firma resultante de contratos en las mismas.

En el tercer capítulo se analizan los principales cambios normativos que han incidido en la seguridad jurídica tributaria de los contratos del sector estratégico de hidrocarburos, firmados entre 2018 y 2022, lo cual propicia la necesidad de gestionar mecanismos que garanticen seguridad jurídica en este contexto. Finalmente, considerando el estado normativo actual, que no solventa la necesidad de seguridad jurídica tributaria para las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos, se realiza una propuesta de regulación interna para contratos con estos fines, que preserve la seguridad jurídica mediante el acuerdo de una cláusula de estabilidad tributaria.

Capítulo primero

La seguridad jurídica más allá de los límites regulatorios y la casuística normativa. Su importancia para la inversión en el sector de hidrocarburos

En el presente capítulo se realiza una aproximación a los tratamientos doctrinarios de la seguridad jurídica tributaria y los principios esenciales que la transversalizan en materia fiscal, en relación con su regulación constitucional y su comportamiento en tal sentido. Se estudia además el estatus de la seguridad jurídica tributaria en el país dentro del período en que se enmarca la investigación con el fin de profundizar en su importancia para la inversión en el sector estratégico de hidrocarburos.

1. La seguridad jurídica como principio y como derecho

1.1 La seguridad jurídica, principio, derecho y elementos esenciales

La seguridad jurídica como principio fundamental del derecho,² en su noble pretensión de garantizar la protección de los derechos y libertades de las personas,³ relaciona su origen con la perspectiva de la existencia de leyes *escritas* de manera clara y precisa, a fin de que los ciudadanos las conozcan y se posibilite su cumplimiento. Este punto de partida lo relaciona inextricablemente al principio de *legalidad*, y al presupuesto formal de la existencia de una norma escrita, con lo cual, en su categoría axiológica hacia el tránsito de su reconocimiento efectivo como derecho, se infiere la necesidad de que

² Tal como argumenta Mario Romero Antola, “Los Principios Del Derecho Como Fuente Del Derecho,” *Lumen*, n.º 9 (2013): 159, <https://doi.org/10.33539/lumen.2013.n9.517>, para un sector de la doctrina que considera que las fuentes formales del derecho deben emanar de un poder del Estado con fuerza obligatoria, los principios generales del derecho no pueden adquirir la categoría de fuente. De la revisión bibliográfica realizada, se deduce que esta línea de pensamiento sostiene la discusión del carácter valorativo de los principios y la cuestionable consistencia de ello frente a la estructuración concreta de la norma, la actividad procesal y la invocabilidad directa de derechos en tanto se consideren lesionados o redimibles, lo cual tiene un fundamento válido, pero descarta la calidad y cualidad axiológica de los principios en la sedimentación del derecho en sí, como en el caso de la seguridad jurídica, y más aún en el ámbito fiscal, que es por necesidad y respaldo para los ciudadanos, eminentemente positivo.

³ Harold Antonio Hernández Molina, “El precedente judicial y la excepción de inconstitucionalidad: Una revisión de la sentencia SU-140/19 y la vulneración del principio de seguridad jurídica y progresividad”, *Criterio Jurídico* 17, N.º 1 (2020), <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/6541/6924>.

una norma de mayor jerarquía lo reconozca y también lo regule —con los riesgos limitantes en relación con el alcance del derecho, que esto último supone.

En correspondencia con lo anterior, concordando con Addy Mazz,⁴ se puede afirmar que el derecho constitucional ha sido precursor en la positivización de los principios del Derecho. Lo cual, en relación con lo que afirma Eddy de la Guerra⁵ al asegurar que resulta “evidente que en un Estado [...] es la norma jurídica suprema depositaria tanto de los derechos, como de las obligaciones de las personas y del propio Estado”, conduce a la noción de que, ya sea de manera explícita o implícita, en su carácter de norma fundamental, la Constitución contribuye a la concreción positiva de los valores y deberes jurídicos en función de sus beneficiarios y del Estado.

Retomando la relación inextricable de los principios de seguridad jurídica y de *legalidad* sobre la cual coinciden varios autores, uno de los aportes primordiales al respecto es el de Sainz de Bujanda al asegurar que: “La seguridad jurídica, en su doble manifestación —certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad— ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia”.⁶ De la relación vincular de los dos *principios*, así como de las prolongaciones de ambos entre sí, y de la exigencia de delimitar sus alcances, surge la norma positiva en respuesta a la necesidad de regular el *derecho*, lo cual refleja un tránsito importante hacia el derecho positivo.

Al mismo tiempo, en la comprensión de la seguridad jurídica —y particularmente para el ámbito tributario— cobra vital importancia la noción de *justicia* que refiere Sainz de Bujanda al blindar su posición y la de un sector importante de la doctrina frente a autores como Legaz y Lecambra que consideran ineficaz la valoración del derecho a partir de la idea de seguridad,⁷ por cuanto sostienen que si la norma no genera protección ni amparo, el individuo sí tiene *seguridad* de su estatus jurídico frente a esta, aunque en sentido negativo. Ante lo cual, Sainz de Bujanda opone que la proliferación de

⁴ Addy Mazz, 1995, “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, *IUS ET VERITAS* 5 (10), (1995): 217-227, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15492>.

⁵ Eddy de la Guerra, “Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España. Análisis comparado” (tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017), 24, <https://eprints.ucm.es/id/eprint/40977/1/T38315.pdf>.

⁶ Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963), 3:330.

⁷ Luis Legaz y Lecambra, *Filosofía del Derecho* 4.^a ed. (Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1961), 583, citado en Fernando Arrázola Jaramillo, “El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho”, *Derecho público*, N.º 32 (2014): 17, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4760108.pdf>.

regulaciones de este tipo deviene en un estado de *seguridad general negativa*,⁸ cuya incompatibilidad con la estabilización del orden social con base en el ordenamiento jurídico,⁹ resulta incongruente con la noción de justicia. Con este aporte, se puede afirmar que se delimita de manera explícita el alcance de la idea de *seguridad*, y se superan los contornos difusos que justifican el positivismo y el imperio de la ley en relación con el *derecho* de resguardo del ciudadano (siempre en sentido positivo) frente a la norma y sus posibles transformaciones.

Otro de los elementos importantes de la seguridad jurídica, a partir de la visión de Sainz de Bujanda es la oposición a la arbitrariedad.¹⁰ Al respecto, Eusebio González ha indicado que “tradicionalmente se viene considerando el rechazo de la arbitrariedad como el aspecto o manifestación negativa del principio de seguridad en el ámbito jurídico”.¹¹ Desde estas acertadas posiciones, se pone de manifiesto la necesidad de crear mecanismos efectivos para accionar frente a dicha arbitrariedad, y es aquí donde el nexo con el principio de legalidad cobra relevancia, por cuanto sostiene en sí los recursos que hacen posible reaccionar frente a potenciales arbitrariedades del Estado, en desmedro de la seguridad y —en definitivas— de los derechos.

En suma, en el ámbito de la seguridad jurídica, es dentro del texto constitucional donde encuentra su más acabada concreción como principio, ya que, de manera explícita, se desarrolla mediante la plasmación de diferentes derechos y garantías. Precisamente, la Constitución, por su posición jerárquica dentro del ordenamiento jurídico, le imprime a la seguridad jurídica un carácter de esencialidad imprescindible, en su misión de reflejar a la justicia.

De este modo, se puede afirmar que el principio de seguridad jurídica supone la existencia de normas con la claridad suficiente, que permitan un ambiente legal estable y perdurable en el tiempo (*previsibilidad*), con el fin de brindar protección al conjunto de derechos y garantías intrínsecos a los sujetos de tales, dentro de un sistema jurídico. Todo esto se aglutina técnicamente en dos grandes elementos: la *certeza* en materia de derecho y la garantía de poder *accionar contra la arbitrariedad* del Estado. Pudiendo estar regulada de manera explícita o no dentro de la norma (constitucional), lo cual no sacrifica

⁸ Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 330.

⁹ Mazz, “Seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”, 218.

¹⁰ Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, 330.

¹¹ Eusebio González, “El principio de seguridad jurídica”, *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (1994): 52, https://www.ipdt.org/uploads/docs/04_Rev26_EGG.pdf.

sus efectos frente al resto del ordenamiento jurídico, aunque sí presupone la existencia del derecho positivo, conservando las condiciones que le son inherentes como principio.

1.2 El derecho a la seguridad jurídica

En retrospectiva, si se vuelve sobre el contenido del principio de seguridad jurídica y su articulación con la legalidad, así como sobre su sentido intrínseco de certeza frente a la —necesaria— existencia de un ordenamiento jurídico estable, resulta comprensible que muchos ordenamientos jurídicos la regulen de manera expresa, como el caso de la norma constitucional ecuatoriana. En ese mismo contexto, autores como Gustav Radbruch y Heinrich Henkel¹² han coincidido en la necesidad de positividad expresa para la seguridad jurídica, concibiendo así su existencia como derecho a partir de su regulación en norma escrita.

En el abordaje de la relación entre principios, derecho positivo y los derechos en sí, el análisis de Gómez Montoro¹³ en *La Obsolescencia de los derechos* resulta de notable relevancia por cuanto permite arribar a la idea de que la persistencia de desafíos para los textos constitucionales es una realidad, y, justamente por el carácter inacabado del derecho positivo en relación con la evolución de las sociedades y el paso del tiempo, su contextualización resulta perentoria para dar respuesta a las emergentes demandas en relación con *nuevos* derechos o *actualización* de los existentes. Con ello, es destacable comentar que para un sistema de derecho como el *romano-francés*,¹⁴ donde la supremacía de la ley escrita —como fuente— cobra relevancia metodológica a la hora de impartir justicia, el riesgo de rigidez en materia regulatoria es alto, dado el carácter restrictivo de la norma frente al alcance real de la misma y la administración de justicia que se pueda hacer con base en esta, dejando solo al remedio de la jurisprudencia —en su mayoría constitucional— el desacoplamiento técnico de la norma en relación con los límites establecidos por el legislador (o poder constituyente); sin embargo, esto constituiría un

¹² Heinrich Henkel, *Introducción a la Filosofía del Derecho*. (Madrid: Taurus, 1964), citado en Jorge Zavala Egas, “Teoría De La Seguridad jurídica”, *Iuris Dictio* 12 (14), (2010), <https://doi.org/10.18272/iu.v12i14.709>.

¹³ Ángel J. Montoro Gómez, “La Obsolescencia De Los Derechos - The Obsolence of Rights”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, N.º 115 (2019): 47–80, <https://www.jstor.org/stable/26744260>.

¹⁴ En paralelo, el *sistema anglosajón* en su dinámica aplicativa de *derecho vivo* -a través de la jurisprudencia y la costumbre- da cuenta de que la realización de la seguridad jurídica es posible, aun con independencia de que exista un derecho positivo, lo cual reafirma que la esencialidad del *derecho a la seguridad jurídica* se sostiene sobre la base de su contenido como principio.

paliativo jurídico incompleto si no se articula necesariamente con los principios del derecho.

A más de ello, resulta presumible que, con independencia de que la seguridad jurídica pueda ser regulada como derecho, su configuración no debe estar limitada a lo que se establezca en la norma legal, sino que su alcance real subyace en su contenido como principio. Con lo cual, si bien se arroja garantía a los ciudadanos, existen riesgos restrictivos que no se deben obviar y que están condicionados a la calidad e intencionalidad —del legislador o el poder constituyente— al plasmar el contenido del principio en la norma con la regulación del *derecho* en sí. Estos riesgos se tornan remediables desde el reconocimiento primario de la seguridad jurídica como principio y todo lo que este determina frente al ordenamiento jurídico en relación transversal con otros principios, para la efectivización —a su vez— de otros derechos, según la particularidad de cada caso.

Aunado a la regulación acertada del derecho a la seguridad jurídica en la norma escrita, Zavala Egas ha indicado que “encontraremos en la correcta formulación del derecho positivo y en su correcta aplicación, fundamentado siempre en los derechos fundamentales de las personas y en los derechos colectivos de los grupos y orientado hacia su efectiva vigencia, una seguridad jurídica legalizada y legítima”,¹⁵ a lo que finalmente concluye en que la seguridad jurídica “es un principio y no un valor que carece de una virtualidad normativa. Por el contrario, como principio la seguridad jurídica es fuente del derecho y suple cualquier laguna normativa concreta.”¹⁶ A partir de ello, esta investigación asume que se delimita con meridiana lógica la discusión entre principio y derecho respecto de la seguridad jurídica en relación con la *legalidad* y la norma positiva, quedando claro que su regulación expresa en norma positiva no condiciona su calidad de principio en relación con los derechos de las personas.

Finalmente, es criterio de esta investigación que la seguridad jurídica es uno de los principios del derecho, cuyo alcance y articulación transversal con otros principios coadyuva indefectiblemente a la justicia como fin superior del Derecho, lo cual arroja, como consecuencia directa, la existencia del *derecho a la seguridad jurídica* como intrínseco a toda persona, y este —para perfeccionarse y producir los efectos jurídicos pretendidos— se sustenta en el *principio* como fuente, deseablemente visible mediante

¹⁵ Jorge Zavala Egas, “Teoría De La Seguridad jurídica”, *Iuris Dictio* 12 (14) (2010): 228. <https://doi.org/10.18272/iu.v12i14.709>.

¹⁶ *Ibíd.*

su regulación en norma positiva —previa y expresa— o a partir de su reconocimiento posterior, cuando emana de una resolución judicial.

2. Relación entre la norma constitucional y la jurisprudencia en torno a la seguridad jurídica

Partiendo de lo anteriormente analizado, el marco constitucional ecuatoriano, en su antecedente normativo inmediato, la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, *reconoce y garantiza* el derecho a la seguridad jurídica¹⁷ por parte del Estado, y aunque no se desarrolló un concepto explícito del mismo en el texto, el hecho de que tanto su reconocimiento como su garantía hayan sido fijados constitucionalmente, no solo facilitó la articulación del derecho con el principio, sino que esta vinculación resultaba más solvente a la hora de representar el derecho en sí mismo para facilitar su ejercicio de manera efectiva en el área tributaria.

Sin embargo, la constitución vigente en su artículo 82 ha regulado de manera expresa el derecho a la seguridad jurídica, estableciendo que el mismo “se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”¹⁸ Lo cual, si bien constituye una expresión progresista en materia de reconocimiento real de este principio general del derecho, cuando se analiza bajo el prisma del derecho tributario y del propio derecho constitucional, esta conceptualización positiva limita el contenido y los efectos del *derecho* sobre el resto de la pirámide jurídica ecuatoriana y —peor aún— oscurece de manera restrictiva el alcance real y efectivo del *principio*. Se genera, así, la necesidad de superar el propio artículo 82 al reclamar ante la justicia especializada en materia constitucional, el reconocimiento efectivo del *derecho* en relación con el *principio*, pues la parquedad de la norma no agota tampoco la realidad, menos aún en la práctica tributaria.

Es preciso dirigir la atención a los pronunciamientos de la Corte Constitucional ecuatoriana, seleccionando tres sentencias de los últimos diez años en torno a la seguridad

¹⁷ “Artículo 23.-Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: [...] 26. La seguridad jurídica.”

¹⁸ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art.82.

jurídica, que por su relevancia sirven de premisa para continuar el análisis de este derecho dentro del ámbito tributario.

Es así como, en la sentencia de Acción Extraordinaria de Protección N.º 135-14-SEP-CC de 17 de septiembre de 2014, se examina a la seguridad jurídica partiendo de su categoría de principio para luego concretar su efectividad como derecho acoplando, en su pronunciamiento, elementos esenciales como la *certeza* de los ciudadanos con relación al derecho vigente que recalca la *previsibilidad* jurídica como consecuencia y garantía de la primera:

Este principio constitucional tiene como fundamento esencial la existencia de un ordenamiento jurídico previamente establecido, cuya observancia y correcta aplicación debe darse en los casos concretos por parte de las autoridades correspondientes, teniendo en cuenta que ante determinados supuestos fácticos la solución que se obtenga dentro de la normativa aplicable debe ser uniforme respecto de casos con presupuestos similares, pues este constituye un estándar de satisfacción de la seguridad jurídica, acorde a lo establecido por la Corte Constitucional. De esta manera, a través del derecho a la seguridad jurídica se pretende otorgar certeza a los ciudadanos respecto a la aplicación del derecho vigente y, en cuanto al reconocimiento y previsibilidad de las situaciones jurídicas; por lo tanto, las autoridades investidas de potestad jurisdiccional están en la obligación de aplicar adecuadamente la Constitución y demás normas jurídicas en los procesos sometidos a su conocimiento [...] Dicho de este modo, el derecho a la seguridad jurídica se entiende como la certeza en la aplicación normativa que se genera en función de la obligación de los poderes públicos de respetar la Constitución como norma suprema, y el resto del ordenamiento jurídico.¹⁹

Resulta meritorio este pronunciamiento ya que introduce una perspectiva que refuerza la noción de seguridad jurídica extrapolable a todas las ramas del derecho como la tributaria, cuando recalca la uniformidad de la solución que se obtenga ante presupuestos análogos con base en los supuestos fácticos que se sometan al conocimiento de quienes administran justicia.

Por otra parte, en la línea evolutiva de la jurisprudencia constitucional que se ha escogido, otro de los pronunciamientos importantes que enfatizan en la idea de *certeza* sobre la seguridad jurídica es el de la Sentencia número 214-17-SEP-CC dentro de la Acción Extraordinaria de Protección de 5 de julio de 2017. Aquí se realza la responsabilidad del Estado como garante de la observancia irrestricta de este frente a los derechos consagrados en la Constitución, las leyes, la propia jurisprudencia y —no menos importante— todo el *bloque de constitucionalidad*, así como la obligación de todo

¹⁹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, Proceso N.º 135-14-SEP-CC, en *Caso N.º: 1758-11-EP*, 17 de septiembre del 2014.

operador jurídico público de respetar el principio de jerarquía normativa y la observancia de los artículos 425 y 426 de la Constitución de la República del Ecuador:

Ahora bien, la seguridad jurídica implica la certeza del derecho, pues permite conocer lo que está permitido, prohibido o lo que se manda a cumplir. En otras palabras, es la seguridad de las personas en cuanto a sus derechos y el cumplimiento de los deberes, obligaciones y prohibiciones contenidas en las normas constitucionales y legales. Por lo tanto, constituye la garantía de que el ordenamiento jurídico será aplicado de manera objetiva, de tal forma que el Estado garantice a las personas el respeto de los derechos consagrados tanto en la Constitución, en los instrumentos internacionales que ratificados por el Ecuador, forman parte del ordenamiento jurídico y del llamado bloque de constitucionalidad, de las leyes, de la jurisprudencia, los mismos que son fuente del derecho que otorga la confianza a las personas de que su situación jurídica no será modificada arbitrariamente al margen de la legislación pertinente al caso concreto.²⁰

Este fallo de la Corte constituye un aporte esencial en el reconocimiento de las fuentes de derecho con relación a la confianza que debe *garantizar* —el Estado— a la situación jurídica de las personas, frente a una potencial *arbitrariedad* de este en cuanto a la facultad de modificarla —en detrimento del orden normativo— con la finalidad de *solventar* la particularidad de casos concretos.

Siguiendo la misma lógica sobre la seguridad jurídica, en la Sentencia número 989-11-EP/19 de 10 de septiembre de 2019 sobre una Acción Extraordinaria de Protección, añade los términos de *estabilidad* y *coherencia* sobre el ordenamiento jurídico —además de la previsibilidad y la claridad. Con ello se podría presumir una relación con los principios del derecho dentro o no del marco constitucional, más aún cuando el fallo indica que los poderes públicos tienen la obligación de observar esto a fin de generar confianza razonable en el ciudadano de su propio estatus jurídico:

En general, del texto constitucional se desprende que el individuo debe contar con un ordenamiento jurídico previsible, claro, determinado, estable y coherente que le permita tener una noción razonable de las reglas del juego que le serán aplicadas. Este debe ser estrictamente observado por los poderes públicos para brindar certeza al individuo de que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares establecidos previamente y por autoridad competente para evitar la arbitrariedad.²¹

Sin embargo, incluye una perspectiva reduccionista sobre el hecho de evitar la arbitrariedad, subsumiendo la misma a las circunstancias en que se modifique la situación jurídica del ciudadano mediante procedimientos regulares previamente establecidos y a

²⁰ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Acción Extraordinaria de Protección No: 214-17-SEP-CC*, 05 de julio de 2017, 12.

²¹ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Acción Extraordinaria de Protección No: 989-11-EP/19*, de 10 de septiembre de 2019, 20.

través de autoridad competente, todo lo cual desconoce abiertamente el contenido y alcance de los principios. Aún si se dieran todos esos presupuestos *jurídicos* de carácter técnico para transformar las normas, si el nuevo estatus legal se desvincula de los principios como su base axiológica fundamental, se produce una ruptura de la seguridad jurídica, más aun tratándose de la normativa tributaria.

De todo lo analizado, más allá de las visiones —a veces limitadas— que puedan proporcionar las legislaciones como la actual norma constitucional, respecto a la seguridad jurídica, en especial dentro del Derecho Tributario por la relevancia que tiene el mismo en la relación (originalmente vertical) Estado – ciudadano, cuya pujante dinámica demanda modulación y garantía frente a una potencial desproporción de poder, resulta de clara vigencia el aporte de Sánchez García al afirmar que:

Tanto doctrina como jurisprudencia se muestran de acuerdo en el valor esencial e intrínseco del derecho que tiene la seguridad jurídica, la cual se manifiesta como la piedra angular del ordenamiento jurídico y uno de los fines que debe perseguir toda ordenación social para tratar de acercarse al ideal de justicia que persigue fundamentalmente el derecho. La estabilidad, la mayor uniformidad posible y cierta permanencia en la vigencia de las normas del derecho son unos de los elementos que contribuyen sin duda a lograr una mayor seguridad jurídica, que asista decisivamente al logro de la justicia.²²

Debido a ello, y habiendo analizado, en síntesis, una selecta jurisprudencia respecto a la seguridad jurídica no cabe duda de que la doctrina y los principios son el sedimento histórico y vital sobre el cual se debe guiar la norma positiva tributaria y, luego, la jurisprudencia constitucional de manera complementaria y/o sustitutiva a la legislación.

3. La seguridad jurídica en materia tributaria. El estado actual y la importancia de su transversalidad

3.1. El derecho a la seguridad jurídica tributaria, perspectiva teórica

Profundizando en el estudio de la seguridad jurídica tributaria, es oportuno partir del derecho en sí y su reconocimiento en una norma de superior jerarquía. En este sentido, resulta de acertada relevancia la afirmación de César Montaña al indicar que “resulta auspicioso encontrar en la carta política vigente, preceptos encaminados a dotar de

²² José Antonio Sánchez García, “El Control De La producción Normativa En Materia Tributaria Desde Los Principios Generales Del Derecho Y La Seguridad jurídica”, *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, n.º 418 (2018):37-68, <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4123>.

seguridad jurídica al ordenamiento tributario nacional, así como a cautelar los derechos de los administrados”,²³ con ello se reconoce el carácter rector del marco constitucional en la visibilidad de los principios relativos a la seguridad jurídica en el ámbito tributario y su régimen jurídico especial, el cual se debe acoplar necesariamente al texto constitucional.

Sin embargo, no todos los derechos de los contribuyentes se reflejan de manera explícita en la Constitución y en las leyes,²⁴ con base en lo cual Eddy de la Guerra señala que los mismos se agrupan en *convencionales* (aquellos regulados en la Constitución o en el ordenamiento jurídico) y *no convencionales* (los que no), y que estos últimos “no carecen por ello de fuerza y legitimidad en el sentido de que, una vez que sean vulnerados, se pueden reclamar sometiendo a un juez de alto rango su conocimiento.”²⁵ Esta misma autora, al respecto de la seguridad jurídica tributaria ha afirmado que esta

se complementa con la idea de certeza jurídica; un derecho que (...) evidentemente se asocia a los límites que deben respetar los poderes públicos en materia impositiva. En forma general, esto implica que la ley solo podrá configurar tributos cuando se verifique indicadores de capacidad económica, los mismos que deben ser discutidos por el legislador para garantizar leyes no arbitrarias ni discriminatorias. Respecto a los elementos materiales y formales del tributo, se ha de aplicar una reserva de ley relativa, que garantice que los actos normativos del ejecutivo no vulneren ni menoscaben derechos, bajo la justificación del cumplimiento de los fines del Estado.²⁶

Aquí se alude de manera oportuna a la idea de *relativizar* el principio de reserva de ley, reforzando el planteamiento de Sainz de Bujanda respecto a la llamada seguridad jurídica negativa, con lo cual —desde esta perspectiva— la reserva de ley *debe* desarrollarse bajo límites precisos en el ámbito fiscal que apliquen suficiente contención sobre la necesidad del ejecutivo de incrementar la caja financiera pública mediante la exacción tributaria. En el contexto ecuatoriano —tal como se analiza posteriormente— en el período que comprende esta investigación, se ha reformado el régimen legal tributario sin observar este límite de contención del Estado frente a los derechos de los ciudadanos, patentizando una lesión al derecho a la seguridad jurídica tributaria.

²³ César Montaña Galarza, “El Deber De Pagar Tributos Y Los Principios De Legalidad Y De Reserva De Ley En La Constitución Del Ecuador De 2008”, *Foro: Revista De Derecho*, n.º 15 (2017): 66, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.

²⁴ Con lo cual palidecen el alcance y la plenitud del derecho a la seguridad jurídica tributaria dentro del sistema normativo.

²⁵ Eddy de la Guerra Zúñiga, “El deber de contribución al gasto público durante la crisis sanitaria” (ponencia, Seminario Virtual El Régimen Tributario Ecuatoriano en Tiempo de Crisis Sanitaria, Quito, 29 y 30 de abril de 2020).

²⁶ Eddy de la Guerra Zúñiga, *El Deber de Contribución al Gasto Público. Principios que lo informan y Derechos del Contribuyente* (Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2018), 182.

Es importante destacar que Ferreiro Lapatza²⁷ presenta a la seguridad jurídica inextricablemente unida a otros principios del derecho tributario, como por ejemplo el de *capacidad contributiva*, y esto condiciona la acción de la administración tributaria con la mínima intervención en la esfera privada sobre la base —necesaria— de la regulación constitucional del principio de seguridad desde su relevancia como *certeza y claridad*. Además, enfatiza en que los tributos han de contener o incorporar estos elementos de la seguridad jurídica tributaria.

Con relación a estas posturas analizadas, prevalece una visión axiológica que condiciona la efectividad del *derecho* a la seguridad jurídica en vinculación con otros principios de la esfera tributaria. Con ello se puede concluir que una de las particularidades del ámbito fiscal es, precisamente, la existencia de una plataforma de principios que se articulan entre sí donde el derecho a la seguridad jurídica tributaria es un elemento de unidad esencial, para *garantizar* la justicia en materia fiscal. Esto es consecuencia de la necesidad —real— de reforzar la protección de los ciudadanos frente a la preponderancia del poder de la Administración Pública con base en su primacía dentro de la relación estado-contribuyente.

En una aproximación al comportamiento actual de la seguridad jurídica tributaria no solo en Ecuador sino a nivel internacional, resulta de notable importancia el aporte de Sánchez García²⁸ que parte reconociendo la existencia de un desbordamiento caótico de los sistemas tributarios en permanente pulsión, con base en la *utilización política* de los tributos para hacer frente a las *necesidades financieras* emergentes de los estados, como *una de las pocas herramientas* disponibles del ejecutivo para sanear el déficit financiero y *modular exigencias sociales y políticas*.

Desde este punto de partida, se realiza la crisis de la seguridad jurídica tributaria, ante una —usual y emergente— “producción normativa desbocada”²⁹ de los gobiernos en materia fiscal, de la cual resulta una consecuente —pero indeseada— dispersión jurídico-tributaria, que dificulta la visibilidad de la normativa fiscal, afectando los elementos de *certeza y previsibilidad*. A partir de ello, cabe destacar que el exceso de

²⁷ José Juan Ferreiro Lapatza, “Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales”, *Dereito: revista Xurídica da Universidade de Santiago*1, n.º 1 (1992), <http://hdl.handle.net/10347/2161>.

²⁸ José Antonio Sánchez García, “El Control De La producción Normativa En Materia Tributaria Desde Los Principios Generales Del Derecho Y La Seguridad jurídica”, *Revista De Contabilidad Y Tributación. CEF*, n.º 418 (2018): 37-68. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4123>.

²⁹ *Ibíd.*, 37.

producción normativa afecta las decisiones económicas de los ciudadanos desde una evidente falta de seguridad jurídica tributaria.

Lo anterior recalca la necesidad y el reto de adaptar al “sistema tributario a los principios que deben inspirarlo y, en particular, al concepto de justicia, que quedaría afectada por perturbación de uno de los principios que la integran en cuanto constituyente de un sistema de Derecho: la seguridad jurídica.”³⁰ Bajo esta lógica, y con base en el principio como fuente del derecho a la seguridad jurídica tributaria, se plantea al mismo tiempo como un derecho que salvaguarda la legítima confianza de los ciudadanos que acomodan su actuar a la normativa tributaria vigente, contra modificaciones regulatorias imprevistas y —por ende— de cuestionable razonabilidad y justeza.

En esa misma línea de análisis, resulta primordial el trabajo de César García Novoa “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”³¹ del cual se pueden extraer ideas importantes sobre la construcción de un sistema tributario objetivamente seguro, como el hecho de que éste es resultado de la relación entre la seguridad jurídica y la técnica legislativa. Por otro lado, cuando sostiene que el solo hecho de contar con una norma positiva tributaria ya es un indicador de seguridad, cual pareciera sostener implícitamente la idea de una *seguridad jurídica negativa*, sin embargo, pone en perspectiva la *tipicidad del tributo* articulándola con el conocimiento previo de los hechos regulados que se torna en una condición de la idea de seguridad, y amplifica el requisito de *calidad* sobre la producción normativa fiscal.

García Novoa también ratifica la concepción de Sainz de Bujanda, al indicar que la manifestación esencial de la seguridad jurídica en la aplicación de la norma es la *interdicción de la arbitrariedad*, y que esta tiene dos perspectivas, la *formal* que consiste en prevenir la “arbitrariedad por infracción de las conexiones formales de las normas dentro del ordenamiento”³² (que se da prevalentemente en normas tributarias que se fundamentan en el principio de reserva de ley), y la *material* que por su lado concibe la interdicción de la arbitrariedad en relación con la prohibición de “aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano

³⁰ *Ibíd.*, 47-8.

³¹ César García Novoa, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”. *Revista Técnica Tributaria* 1, n.º 124 (2019): 53-77. <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/issue/view/19>

³² Fernando Sainz de Bujanda, “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español”. En *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, 1963, p. 220, citado en César García Novoa en “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”, *Revista Técnica Tributaria* 1, n.º 124 (2019): 53-77.

a un conocimiento... de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la norma jurídica.”³³

Una vez examinadas diversas posiciones doctrinales, se puede concluir que el derecho a la seguridad jurídica está integrado por elementos primordiales como la certeza, la previsibilidad y a la interdicción de la arbitrariedad, pero con el comportamiento actual del ámbito tributario, se vuelve necesario integrar como elemento el uso de una técnica legislativa tributaria correcta, que garantice el desarrollo justo de la normativa tributaria mediante la técnica de ejecución. De ahí que, la ausencia de este elemento ha generado vacíos en el derecho constitucional tributario a la hora de regular los principios tributarios sobre el resto del ordenamiento jurídico, dándole a la jurisprudencia constitucional el —casi forzoso— encargo de reparar las falencias normativas fiscales.

Finalmente, se puede afirmar que la seguridad jurídica en el ámbito tributario es un derecho *no convencional* que —a la vez— se constituye sobre su propio principio, y este último, en relación con otros principios, propende a la justicia tributaria mediante la existencia de *normas claras, previas y previsibles*, emanadas de la autoridad competente mediante una técnica legislativa adecuada, que asegure la coherencia y precisión de la *tipicidad tributaria*, garantizando siempre la posibilidad de hacer *interdicción* ante las potenciales *arbitrariedades* del Estado.

3.2. Análisis de la seguridad jurídica tributaria en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19

Para desarrollar un análisis de la seguridad jurídica tributaria de acuerdo con el objeto de la investigación, se ha priorizado el estudio de normas emanantes del legislativo o el ejecutivo, que —por su jerarquía normativa— tienen un impacto determinante sobre el resto del ordenamiento jurídico,³⁴ así como una incidencia importante sobre el estatus tributario de los contratos que son objeto de esta investigación. En ese sentido, a modo de prefacio sobre el tema, en este epígrafe se parte con el análisis general del comportamiento general de la seguridad jurídica tributaria en el país a partir de la última ley promulgada con mayor relevancia dentro del período en que se enmarca la investigación (2018-2022). La continuidad de este se desarrolla de manera detallada en

³³ García, “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos”, 72.

³⁴ Como en el caso de normas reglamentarias y procedimentales de carácter tributario que emanan de la Administración tributaria, y que constituye una parte importante del régimen jurídico adjetivo.

el tercer capítulo. Esto obedece a una lógica secuencial que parte inicialmente con este análisis general de la norma jurídica más próxima en el período 2018 - 2022, para luego de especificar en el segundo capítulo los contratos objeto de la investigación, y en el tercer capítulo continuar este análisis —de manera específica— sobre el resto de las normas que afectaron la seguridad jurídica tributaria pero en los contratos del sector de hidrocarburos que se firmaron durante el período en que se ubica la investigación.

Es preciso iniciar, teniendo en cuenta la necesidad de solvencia económica del Estado, al punto de incidir determinadamente sobre el ordenamiento jurídico fiscal impactando la seguridad jurídica tributaria. De modo que, el ejecutivo, sometido a las pulsiones político-económicas de carácter interno y externo, ha marcado el comportamiento regulatorio tributario con base en la exacción fiscal como objetivo, con peligrosa desprolijidad en cuanto a técnicas y principios doctrinarios. Ello ha generado un estado de urgencia por parte de los gobiernos de turno, que identifican al régimen tributario como la fuente de ingresos más segura para paliar el déficit financiero público. En el período en el que enmarca esta investigación (2018 a 2022), este comportamiento ha sido recurrente.

El punto de partida del análisis de esta realidad comienza con la regulación constitucional. Con ello, el artículo 82, a pesar de que tal vez la pretensión legislativa hubiera sido diferente, brinda una redacción que no desarrolla las necesarias aristas del principio de seguridad jurídica. Con lo cual, se entrega a la sociedad ecuatoriana un presupuesto jurídico reducido a la funcionalidad de la norma positiva, cuya esfera de acción se restringe a los principios de *competencia* y *autoridad formal*, en relación —limitada— con la jerarquía normativa. Queda en las afueras de las escuetas veintinueve palabras de uno de los artículos constitucionales más importantes del ordenamiento jurídico ecuatoriano: la *estabilidad legal*, la *certeza normativa*, y —de esencial relevancia— la garantía ciudadana de poder interponerse ante cualquier exceso devenido en arbitrariedad por parte del Estado (*interdicción de la arbitrariedad*). Sin estos elementos, el derecho a la seguridad jurídica —en su regulación constitucional— se encuentra menguado de sus efectos esenciales, y solo queda (como ya se ha enfatizado antes) el acceso a la justicia constitucional como paliativo de emergencia ante situaciones (disímiles y frecuentes) de vulneración de este derecho.

Por otro lado, dentro de las afectaciones a la seguridad jurídica tributaria, se encuentra la crisis del *principio de autoimposición*. Este se sustenta en el derecho que

tienen los ciudadanos de conocer y aprobar (o no) con carácter previo cualquier tributo nuevo o modificado que el ejecutivo pretenda regular sobre estos, para lo cual juega un papel importante la representatividad legítima que, en el caso ecuatoriano, se consolida en la Asamblea Nacional, elegida por los ciudadanos para la función legislativa.

Para ilustrar mejor esta crisis es preciso volver sobre el marco constitucional, en el cual se establece (junto con el de legalidad) el principio de *reserva de ley* para la materia tributaria:

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. Las atribuciones de la Asamblea Nacional que no requieran de la expedición de una ley se ejercerán a través de acuerdos o resoluciones. Se requerirá de ley en los siguientes casos:

[...]

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.³⁵

Este, en relación con el artículo 135 que le otorga de manera exclusiva a la presidenta o presidente de la República la iniciativa legislativa en materia de impuestos,³⁶ deposita en la Asamblea Nacional la responsabilidad del debate en materia tributaria cuando reciba por parte del ejecutivo cualquier propuesta de esta materia, una responsabilidad que debería ser ineludible. Sin embargo, en el ejemplo más próximo de carácter cronológico en la etapa de la investigación, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19³⁷ —contentiva de reformas tributarias importantes, como la modificación del régimen legal del impuesto sobre la renta para personas naturales— la forma en la entró en vigor, transcurrido el plazo de treinta días ante la ausencia de debate en el legislativo, constituye una inobservancia del principio de autoimposición, privando a la ciudadanía del derecho al razonamiento técnico de la modificación tributaria propuesta por el ejecutivo, a través de un proceso de debate oportuno que está previsto para facilitar el análisis y la presentación de contrapropuestas al respecto, como paliativo técnico ante potenciales manifestaciones de arbitrariedad fiscal a través de la pretendida reforma.

³⁵ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 132.

³⁶ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 135: “Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.”

³⁷ Ecuador, *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

Como consecuencia, en la actualidad la ciudadanía padece la vigencia de una reforma tributaria carente de técnica legislativa, sin que contenga los principios del derecho tributario que deberían sustentarlos, y menos aún, manifestando concordancia con la voluntad de los contribuyentes.

En este análisis de la seguridad jurídica tributaria ecuatoriana, como parte de esta crisis del principio de automiposición, es preciso acotar que en la norma constitucional no existe remedio jurídico ante la potencial reincidencia de situaciones como la descrita, lo cual genera la necesidad de protección ciudadana en materia fiscal mediante la regulación expresa del derecho a la autoimposición, con base en lo indicado por Eddy de la Guerra cuando argumenta que

la autoimposición no es solamente un principio, sino que además es un derecho, ya que el origen mismo de los derechos se encuentran en la presencia de una necesidad que debe ser satisfecha, mientras más intensa sea la necesidad, se hace más necesario el reconocimiento expreso del derecho, es decir que mientras más normas tributarias vulneren la garantía de participación democrática en la aprobación de normas tributarias, más fuerte e intensa es la necesidad de reconocer a la autoimposición como un derecho.³⁸

En este sentido, por su articulación directa con los principios de reserva de ley y legalidad, el derecho a la autoimposición constituye un parámetro esencial a la hora de evaluar el estado de la seguridad jurídica tributaria en el país, más aún con la reciente vulneración de este a través del ejemplo expuesto.

De igual relevancia, se ha manifestado no pocas veces en el ámbito tributario nacional, con importante incidencia en la seguridad jurídica, por afectar a la certeza y la previsibilidad a lo que se puede definir como una inadecuada tipicidad tributaria. Esto se relaciona con la necesidad de una técnica legislativa apropiada en materia fiscal, y se pone de manifiesto con la inventiva —por parte del ejecutivo— de formas de tributación que no se sujetan ni a los principios del derecho material tributario ni a lo regulado en el Código Tributario con relación a los tributos cuando los clasifica en impuestos, tasas y contribuciones especiales.³⁹ Para ilustrarlo mejor, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID 19 crea una contribución temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades,⁴⁰ cuya existencia según la propia norma

³⁸ Eddy de la Guerra, “Democracia, Autoimposición y Tributos”, *Iuris Dictio* 26, (2020): 142, <https://doi.org/10.18272/iu.v26i26.1844>.

³⁹ Ecuador, *Código tributario*, Registro Oficial 38, Primer Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 1.

⁴⁰ Ecuador, *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Tercer Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 9.

es “*especial, única y temporal*”, y cuya finalidad —además— se destina exclusivamente a sanear la caja financiera pública ante la afectación por las circunstancias sobrevenidas que motivaron la creación de este tributo.⁴¹ El propio ejecutivo ha reconocido mediante esta norma y su reglamento que las obligaciones emanadas de esta contribución son de naturaleza tributaria. Dicho esto, corresponde entonces identificar qué tipo de tributo es esta contribución post-COVID.

En razón de lo anterior, la Constitución les otorga a los gobiernos municipales la competencia exclusiva de “crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.⁴² En este sentido José Vicente Troya menciona que las contribuciones especiales se determinan a partir de la actividad administrativa del ente de donde jurídicamente emanan indicando:

Los elementos que configuran la contribución especial son la actividad administrativa que produce obras y servicios y el beneficio especial estrictamente relacionado a tal actividad, que una determinada categoría de contribuyentes obtiene y que no es para la generalidad, de tal manera que surgen comparativamente dos grupos, el uno que no goza del beneficio y el otro sí.⁴³

A partir de lo cual se puede determinar que la *contribución temporal* no es una contribución especial al amparo de la norma ni de la doctrina, y aunque hasta la actualidad no existe un pronunciamiento de la Corte Constitucional en este sentido, con relación a una creación tributaria análoga por parte del ejecutivo en 2016 mediante la Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana,⁴⁴ en la que se crearon *contribuciones solidarias*, la Corte Constitucional ha emitido un pronunciamiento de notable relevancia en el fallo del 27 de enero de 2022, que se apega a la división tripartita de los tributos reconocida por la doctrina latinoamericana del derecho tributario:⁴⁵

⁴¹ Lo que argumentó el ejecutivo para la creación de esta contribución temporal fue que “el ordenamiento jurídico en el Ecuador no ha estado preparado para los acontecimientos que se han enfrentado a nivel mundial a consecuencia de la pandemia” y “que el sistema tributario es un instrumento fundamental de política económica que, además de proporcionar recursos al Estado, permite estimular la inversión, el ahorro, y el empleo, en especial en situaciones imprevisibles como lo ha sido la pandemia del COVID-19 y el efecto paralizante que ha tenido en la economía ecuatoriana”. Véase en: Ecuador, *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Primer Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

⁴² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 264.

⁴³ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013), 70.

⁴⁴ Ecuador, *Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana*, Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.

⁴⁵ Pérez, Bustamante y Ponce, opinión legal, correo electrónico al autor, 24 de enero de 2023.

las tasas y contribuciones especiales constituyen tributos vinculados a un accionar estatal identificable, respecto del cual, el contribuyente recibe un determinado beneficio; entonces, el contribuyente pagará una tasa por la prestación de un servicio colectivo; la ejecución de una actividad administrativa individualizada, la utilización privativa o especial aprovechamiento de un bien de dominio público; o, una contribución especial por la ejecución de una obra pública, el establecimiento o ampliación de servicios a favor de los propios contribuyentes, conforme se detalló en el párrafo anterior. Al contrario, la exigibilidad de los impuestos no está relacionada con la realización de alguna actividad estatal a favor del sujeto pasivo, sino con la de proveer ingresos fiscales que permitan atender los gastos públicos.⁴⁶

En esta misma secuencia, la *contribución post-COVID* constituye su hecho generador en la realización de actividades económicas de la sociedades sobre las que recae, al momento de la vigencia de esta norma, y que hayan tenido un patrimonio neto igual o mayor a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD \$ 5.000.000,00) al 31 de diciembre de 2020.⁴⁷ Es decir, que nos encontramos frente a un tributo que se origina a partir de un *indicativo de riqueza* que consiste en tener *actividad económica y patrimonio de valor determinado*, en suma, nos encontramos ante un *tributo* sobre el patrimonio. Con esto tampoco puede ser tipificada como una “contribución especial o de mejora”, al no ser un tributo que se origina en la generación de un beneficio emanante o bien de la realización de obras públicas, o de una actividad administrativa en específico.⁴⁸

En este contexto, se puede determinar que la contribución post-COVID es un impuesto, y que el mismo no contempló la forma jurídica correcta ni se introdujo siguiendo los requisitos formales que establece la Constitución, afectando la *certeza normativa* y la *previsibilidad* como elementos nucleares de la seguridad jurídica tributaria.⁴⁹

Con estos ejemplos que padece la realidad tributaria ecuatoriana, los elementos de previsibilidad y certeza en materia fiscal también manifiestan un comportamiento inseguro que condiciona la consistencia y confiabilidad en la normativa tributaria impidiendo que los contribuyentes puedan formarse una convicción comprensiva y clara de sus obligaciones tributarias y, solo así, poder planificarse en consecuencia. Esta

⁴⁶ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia” en *Caso N.º: 43-16-IN y acumulado/22*, 27 de enero de 2022.

⁴⁷ Ecuador, *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 9.

⁴⁸ Pérez, Bustamante y Ponce, opinión legal, correo electrónico al autor, 24 de enero de 2023.

⁴⁹ *Ibíd.*

discrecionalidad del ejecutivo en la iniciativa normativa fiscal constituye un menoscabo directo a la seguridad jurídica tributaria.

Finalmente, es criterio de esta investigación que el comportamiento de la seguridad jurídica tributaria —en la norma seleccionada dentro del período de la investigación— se puede definir como inestable y afectado, entre otros, en sus elementos de certeza normativa, previsibilidad y tipicidad tributaria, lo cual se determina a partir del comportamiento normativo tributario en esta etapa que, supeditado a la conducta arbitraria del ejecutivo en relación con el comportamiento del Legislativo e —inclusive— con la inobservancia del principio de autoimposición, ha generado un clima inseguro en materia fiscal que demanda la regulación de derechos como este, con base —además— en la necesidad de reformar el texto constitucional en materia de seguridad jurídica.

3.3. Transversalidad de la seguridad jurídica tributaria

Geraldo Ataliba concibe a la seguridad jurídica en materia tributaria “como un gran principio trascendental, que está por encima de todos los demás... que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios.”⁵⁰ En concordancia con ello, se considera que la seguridad jurídica transversaliza a los principios y derechos más importantes en el universo tributario, lo cual, si se refleja en el sistema jurídico tributario (comenzando por el marco constitucional) conferiría confianza y estabilidad a la relación administración-contribuyente.

A los fines de esta investigación, la transversalidad se refiere a la relación o conexión directa de los principios del derecho material tributario con los elementos esenciales de la seguridad jurídica tributaria que han sido identificados por la doctrina analizada en este mismo capítulo. De ahí que, cuando se afirma que los principios del derecho tributario se transversalizan por la seguridad jurídica tributaria, en realidad se alude a que existe una relación dinámica y complementaria entre ellos. Si esta relación transversal se lograra reflejar, primero en el marco constitucional, y luego en la norma sustantiva tributaria, su influencia directa sobre el resto del ordenamiento jurídico ecuatoriano dotaría —ostensiblemente— de seguridad jurídica tributaria al mismo.

⁵⁰ Juan Luis Hernández Gazzo, “La Seguridad Jurídica En El Derecho Tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba”. *IUS ET VERITAS* 4, (7) (1993): 61. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394>.

Con base en ello, se considera necesario referir aquellos principios del derecho tributario que se estiman transversalizados por la seguridad jurídica por su utilidad frente al régimen fiscal en el contexto en que se desarrolla la investigación. A pesar de que no pocos tratadistas de la doctrina puedan concebir otros, y que efectivamente al transversalizar la seguridad jurídica a todos los principios, es posible encontrar otros distintos a los seleccionados en esta investigación, los que se detallan a continuación han sido determinados por su funcionalidad práctica con miras a generar un sistema tributario objetivamente seguro, en el contexto de la seguridad jurídica tributaria en el país dentro del período que se investiga.

En consecuencia, se consultaron varias contribuciones doctrinales en torno a los principios, asimilando —por su relevancia— las posiciones de: Mauricio Plazas Vega, Álvaro Rodríguez Bereijo, Eugenio Simón Acosta, Humberto Medrano y Ana Belén Macho Pérez; cuyos aportes facilitaron la realización de una síntesis de cada principio en función de su relación con la seguridad jurídica tributaria. De ahí que, a los fines de esta investigación, se transversalizan por la seguridad jurídica, los siguientes principios:

Legalidad, asociado directamente con la reserva de ley, condiciona de manera excluyente que los tributos solo pueden fijarse mediante la ley, y que las obligaciones tributarias requieren claridad en su definición y alcance, lo cual debe —siempre— estar regulado por una ley.⁵¹

De aquí se desprende una vinculación directa con el elemento de *certeza normativa* de la seguridad jurídica, además de que sirve como garantía de *previsibilidad* al asegurarse que cualquier cambio posterior del estatus tributario debe darse por ley, en observancia del principio de jerarquía normativa.

Irretroactividad de las normas tributarias, consiste en que estas no pueden tener efectos cronológicamente anteriores en el tiempo, sino que los mismos se aplican desde el momento de su entrada en vigor.⁵²

Este se relaciona también con el elemento de la *previsibilidad* del derecho en relación con la *estabilidad* del sistema tributario, que imposibilita la activación de la acción fiscal sobre hechos o actos privados anteriores en el tiempo, a la vez que aspira a

⁵¹ Humberto Medrano, “Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano,” en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 12 (1987). https://ipdt.org/uploads/docs/00_Rev12.pdf.

⁵² Ana Belén Macho Pérez, “El principio de irretroactividad en derecho tributario,” Tesis Doctoral, Universitat Pompeu Fabra, 2005. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170689/32%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf>.

que toda regulación a futuro no genere una ultraactividad fiscal⁵³, lo cual significaría una ruptura de la *certeza normativa* tributaria que devendría en *inseguridad* para el contribuyente, susceptible de activar las mejores garantías jurídicas para *recurrir* esto como una *arbitrariedad* del Estado.

Capacidad contributiva, implica el derecho a contribuir en la medida de la verdadera capacidad contributiva, y armoniza directamente con la no confiscatoriedad y el principio de proporcionalidad tributaria al fundamentarse en que, solo mediante un ejercicio técnico y ponderado para la determinación efectiva de solvencia económica, el Estado se asegure de que la exacción sea objetivamente posible, y se configure entonces la admisibilidad de la nueva carga tributaria sobre el patrimonio del contribuyente. De ahí que, el Estado tiene la obligación de determinar riqueza real y no inferida antes de crear un tributo o modificar uno existente.⁵⁴

Este principio también se relaciona con el de progresividad, en el sentido de que observarlo debe constituir una obligación para el ejecutivo. De ahí que, una vez que la pretensión tributaria ha superado con éxito la proporcionalidad con relación a la capacidad económica, esta última se debe ajustar al incremento o decremento proporcional del nivel de riqueza que ha sido determinada. Lo cual, guarda una relación prevalente con los elementos de *certeza* y *previsibilidad*, ya que parte de la seguridad jurídica tributaria de los contribuyentes, reposa en que lo que se pueda regular en un futuro, no impactará su patrimonio más allá de su *capacidad contributiva*.

No confiscatoriedad, se concibe como un límite para la recaudación impositiva a partir del cual, el patrimonio del contribuyente adquiere intangibilidad fiscal y la preserva, al no admitir niveles de presión tributaria que impliquen un decremento de dicho patrimonio, como resultado de una presunción de riqueza excesiva por parte del ejecutivo que alcanza los bienes del contribuyente para poder sanear las obligaciones fiscales atribuidas.⁵⁵

⁵³ Uno de los comportamientos recurrentes en materia tributaria interna, además de las mal llamadas *contribuciones*, ha sido la de ubicar el hecho imponible en ejercicios fiscales previos a la norma promulgada, tal como se verá en el tercer capítulo de la investigación.

⁵⁴ Eugenio Simón Acosta, "Derechos fundamentales y tributos", en *El sistema tributario peruano. Propuesta para el año 2000*, ed. Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo peruano (Lima: IFA, 2000), 1-23. <https://dadun.unav.edu/bitstream/10171/60127/1/ESA-Derechos%20fundamentales%20y%20tributos-1999.pdf>.

⁵⁵ Eugenio Simón Acosta, "La inefable confiscatoriedad del sistema tributario", *Actualidad jurídica Aranzadi*, no. 878 (2014): 3. <https://cursa.ihmc.us/rid=1MS3ZZ9MC-2B209MK-62C2/confiscatoriedadtc.pdf>.

El mismo se transversaliza (o se vincula) con la *interdicción de la arbitrariedad* ya que, al constituirse como un límite a la administración tributaria, cualquier violación del mismo se considera un exceso arbitrario que debe ser recurrido.

Igualdad tributaria, parte de una estrecha relación con la capacidad contributiva y la progresividad en relación con el deber ciudadano de contribuir al gasto público.⁵⁶ Con lo cual, la igualdad tributaria exige un tratamiento tributario sin distinciones pero con las determinaciones que el tratamiento fiscal está obligado a hacer, privilegiando en todo momento un trato justo que consiste no en identificar una misma cuantía para todos los contribuyentes, sino de garantizar que exista una cuantía para cada contribuyente que, con base en la capacidad contributiva de cada sujeto y su realidad económica, se conciba para éstos una exacción tributaria (modulada en cantidad y calidad) relativa al mismo nivel de sacrificio fiscal que soporta el resto de los contribuyentes.⁵⁷

En su relación transversal con la seguridad jurídica, uno de los elementos de mayor dinamismo con relación a la igualdad es el de *estabilidad* que en conexión con la *certeza normativa* genera *confianza* en el contribuyente, de que su estatus presume de seguridad dentro del ordenamiento jurídico tributario.

Analizado esto, y considerando el comportamiento de la seguridad jurídica tributaria en el país reflejado en las normas analizadas en el período de 2018 a 2022⁵⁸, es criterio de esta investigación que, con base en las falencias regulatorias del texto constitucional con relación al derecho a la seguridad jurídica, y teniendo en cuenta la importancia de los principios mencionados en la concreción objetiva de los efectos de la seguridad jurídica en el ámbito tributario, sería de gran aporte para el contexto fiscal ecuatoriano, considerar la relación transversal de dichos principios con el derecho a la seguridad jurídica en materia tributaria.

⁵⁶ De la Guerra, “El Deber de Contribución al Gasto Público”, 182.

⁵⁷ Mauricio Plazas Vega, “Los principios constitucionales del sistema tributario,” en *Teoría constitucional: liber amicorum en homenaje a Vladimiro Naranjo Mesa* (Ciudad: Editorial Deusto, 2006), 113; Álvaro Rodríguez Bereijo, “Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria,” en *Homenaje al profesor José Antonio Escudero* (Editorial Complutense, 2012), 1161-1187.

⁵⁸ En el tercer capítulo de este informe de investigación, se puede apreciar este análisis.

Capítulo segundo

Comportamiento del sector de hidrocarburos en relación con la seguridad jurídica, durante el período de 2018 a 2022

En este capítulo se analiza el sector estratégico de hidrocarburos en la República del Ecuador en relación con la seguridad jurídica y su incidencia en materia tributaria durante el período comprendido entre 2018 y 2022. En este sentido, se parte de abordar el sector de hidrocarburos dentro de los sectores estratégicos en el país, y la intencionalidad de la inversión en el mismo como parte de los planes de gobierno en esa etapa, así como una caracterización de este a partir de la política de gobierno que lo enmarca en una perspectiva estatalista, lejos de la perspectiva mixta cuyas ventajas serían ostensibles para el país. Luego, se aborda el único tratamiento expreso que tuvo la seguridad jurídica en el sector, el avance que significó, pudiendo insertar la materia tributaria dentro del ámbito de protección que se brindó garantizando seguridad jurídica en el sector, y se concluye ese análisis con el impacto de su desregulación. Finalmente, se ejemplifica el impacto de la violación de la seguridad jurídica en el sector, referenciando algunos de los casos más relevantes en el país, y se cierra con el comportamiento del sector de hidrocarburos en el país a partir de las Rondas petroleras desarrolladas durante la etapa de estudio.

1. El sector estratégico de hidrocarburos y la inversión privada

Para desarrollar el objetivo propuesto, en el presente capítulo, es preciso describir la cadena de valor del sector de los hidrocarburos que se maneja internacionalmente en la industria y bajo la cual funcionan los países que explotan estos recursos naturales no renovables.

1.1. Cadena de valor del sector de hidrocarburos

Las operaciones inherentes al sector de los hidrocarburos (petróleo y gas), se discretizan en un orden secuencial, con lo cual existe una primera fase que consiste en la exploración y la extracción de los recursos naturales (en caso de hallarse), una segunda

fase que es de almacenamiento de los recursos extraídos y el transporte de este, y una tercera fase relacionada con la comercialización y las actividades que hacen esto posible. A estas tres fases se les identifica por sus términos en idioma inglés como *upstream*, *midstream* y *downstream*.⁵⁹ En este sentido, dada la necesidad de identificar cada una, a continuación, brevemente se explican cada una de ellas:

a) *Upstream*⁶⁰ (exploración y producción): se considera como la fase más costosa e importante de la cadena de valor, ya que, dado su carácter primario, tiene como objetivo fundamental la determinación de la potencial existencia de yacimientos de gas natural y petróleo crudo, con el fin de garantizar su aprovechamiento como recursos valiosos. De esto se desprende la existencia de las siguientes fases.

Adicionalmente, en esta radica el mayor nivel de riesgo en la actividad hidrocarburífera, el cual, con base en lo indicado por Khairul Azizan Suda y otros,⁶¹ se fundamenta primeramente en el alto grado de incertidumbre con relación a las reservas,⁶² luego con el riesgo operativo, llamado habitualmente en la industria *riesgo operacional intrínseco*,⁶³ y el riesgo medioambiental,⁶⁴ relacionado con la potencial accidentalidad que conlleva el proceso extractivo, y el peligro de derrames, incendios y explosiones que comprometen el ecosistema circundante al área de operación y la vida de técnicos o personal relacionados con la actividad. Todo ello, conlleva un nivel de presupuesto elevado que no cuenta con garantías de éxito por las características de la actividad

⁵⁹ Molly McDonald-Ogden, ed., *Petroleum Accounting* (Texas: PricewaterhouseCoopers LLP, 2011).

⁶⁰ Svetlana Lisitsa, Anastasia Levina y Aleksander Lepekhin, "Supply-chain management in the oil industry", *E3S Web of Conferences*, Vol. 110 (2019): 02061. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/201911002061>.

⁶¹ Khairul Azizan Suda et al., "A review on risks and project risks management: oil and gas industry". *International Journal of Scientific Engineering* 6, n.º 8 (2015): 938-943. https://www.researchgate.net/profile/KhairulSuda/publication/281493601_A_Review_on_Risks_and_Project_Risks_Management_Oil_and_Gas_Industry/links/5fba49e9a6fdcc6cc65a6a94/A-Review-on-Risks-and-Project-Risks-Management-Oil-and-Gas-Industry.pdf.

⁶² Se fundamenta en el alto grado probabilístico de existencia de reservas, y la inversión tecnológica que supone la determinación de una data de alta complejidad sobre el reservorio, que considere o recomiende la viabilidad de la extracción de estos recursos, siempre desde la imposibilidad de determinar radicalmente su existencia o no, y una cantidad suficiente que justifique la inversión operativa.

⁶³ Este define la necesidad tecnológica requerida para la operación extractiva con base en la maquetación geológica, las características del reservorio, la profundidad y distancia de las fuentes de reservas, entre otros factores, para acometer primeramente la perforación de un pozo exploratorio a partir de cuyo éxito se defina la factibilidad de avanzar en el área de operación hacia otras zonas con potencialidad. Esto tiene un alto grado de complejidad técnica que no siempre asegura el éxito operativo propuesto, pues la estrategia de perforación y las herramientas técnicas utilizadas están expuestas a un alto nivel de fallo con base en la estructura geológica y su accesibilidad limitada en el subsuelo, comprometiendo el tiempo de operación, sus costos y la rentabilidad relacionada con la disponibilidad de recursos hidrocarburíferos.

⁶⁴ Roberta Bigliani, "Reducing risk in oil and gas operations", *IDC Energy Insights*, (2013): 1-15, <https://www.exterramonitoring.com/files/minimizing-operational-risk-in-oil-gas-industry.pdf>.

operativa, de ahí que demande una alta disponibilidad de recursos económicos y suponga un grado de rentabilidad elevado en proporción con base en el riesgo referido.

Las acciones esenciales en esta fase⁶⁵ incluyen:

1. Exploración geológica: determinada por los estudios estructurales del subsuelo, además de verificar si existen trampas geológicas compuestas por gas o petróleo. Es aquí donde se realizan análisis de tipo geológico y geofísico, de modo que se puedan caracterizar y definir las áreas que puedan tener reservas de hidrocarburos de potencial importancia e interés.
2. Perforación de pozos: es la acción de exploración y producción a través de la cual se extraen los hidrocarburos del subsuelo. Estos pozos exploratorios son decisores a la hora de determinar cualitativa y cuantitativamente qué recursos son los de interés para la perforación. A su vez, los pozos de producción son los que posibilitan la extracción de los hidrocarburos.
3. Extracción y recuperación: son las fases que permiten implementar las tecnologías para extraer el crudo y el gas natural de los yacimientos subterráneos. Dentro de estos procesos tecnológicos se encuentran la perforación direccional, la fracturación hidráulica y la recuperación mejorada.
4. Pruebas y evaluación: es el momento en el que se realizan las pruebas que definen la cantidad de hidrocarburo recuperable que existe en los pozos y, a su vez, se analizan y evalúan las posibilidades económicas reales de la producción.

b) *Midstream*⁶⁶ (Transporte y almacenamiento): como el nombre lo indica es la fase que contiene la transportación, el almacenamiento y todo el procesamiento preliminar de los hidrocarburos que se han extraído. La importancia de esta fase radica en garantizar el movimiento eficiente y seguro de los recursos extraídos desde la locación donde se lleva a cabo la extracción hasta las instalaciones donde se procesarán y distribuirán los mismos. De ahí que las actividades específicas en esta fase sean las que se listan a continuación:

1. Transporte: se realiza a través de oleoductos, barcos o camiones cisterna y gaseoductos para llevar el petróleo crudo y el gas natural desde las locaciones de extracción hasta las plantas procesadoras y las refinerías.

⁶⁵ Lisitsa, Levina y Lepekhin, "Supply-chain management in the oil industry".

⁶⁶ *Ibíd.*

2. Almacenamiento: son los tanques y terminales de almacenamiento donde se depositan los hidrocarburos para luego procesarlos y distribuirlos.
3. Procesamiento inicial: es el procedimiento a partir del cual se separan las impurezas y otros componentes que no se necesitan en la siguiente fase (*downstream*).

c) *Downstream*⁶⁷ (Refinación, distribución y consumo): esta fase se centra en la refinación de los hidrocarburos y su movimiento desde los lugares de distribución hasta llegar a quienes van a consumir estos productos. Las principales actividades contenidas en esta fase son las siguientes:

1. Refinación: son los diferentes procesos de refinación a que se somete el petróleo crudo y que se realizan en las refinerías para lograr productos como la gasolina, el diésel, queroseno y otros productos químicos derivados del petróleo.
2. Distribución: una vez que se ha logrado el producto final se realiza una distribución coherente de cada uno de ellos según la demanda. Esto se realiza a través de los oleoductos, los camiones cisterna y en muchos casos por los ferrocarriles hasta llegar a los distintos puntos de venta.
3. Consumo y utilización: estas actividades están en dependencia de las necesidades de los consumidores finales, pues son utilizados para cubrir múltiples necesidades como combustible para los autos, en la producción de químicos diversos, en las industrias, en la producción de electricidad, entre otros usos de la vida diaria.

Como se ha podido ver, existe una interconexión de las tres fases de la cadena de valor de los hidrocarburos, que permiten no solo la transformación de los recursos naturales en recursos utilitarios y necesarios en la vida diaria, sino también da cuenta de los logros tecnológicos, medioambientales y económicos que contribuyen a las decisiones estratégicas de la industria.

⁶⁷ *Ibíd.*

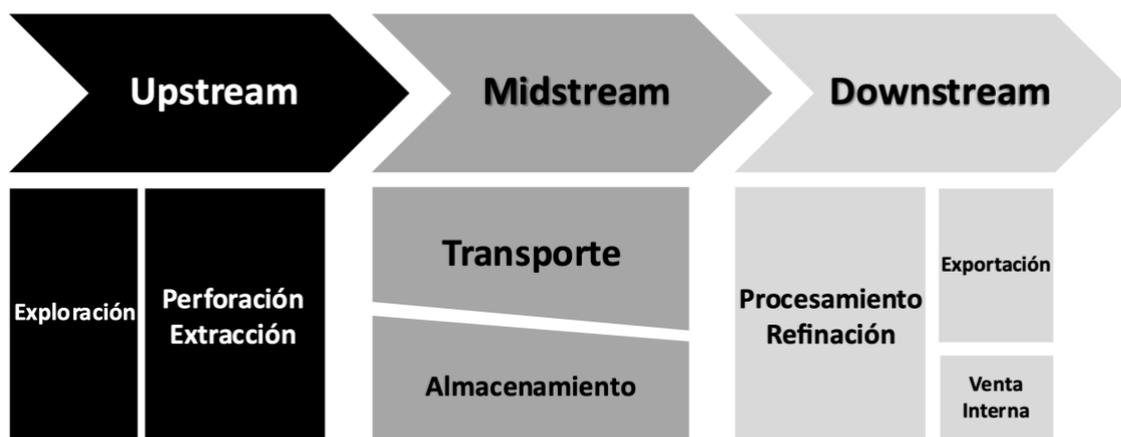


Figura 1. Cadena de valor del sector de hidrocarburos. Fuente: Lisitsa, Levina, y Lepekhin.⁶⁸ Elaboración propia.

La presente investigación se enmarca en los contratos de *upstream* por las características que tienen en relación con la explotación de los hidrocarburos con base en la definición del sector estratégico en el marco constitucional, al cual se hace referencia en lo adelante. En el resto de los procesos relacionados con la cadena de valor del sector de hidrocarburos, si bien existe otro tipo de contratos que pueden ser analizados a la luz de esta indagación, sus fases de procesamiento y comercialización no entran dentro de la explotación de recursos naturales no renovables que constituye la esencia operativa del sector estratégico de los hidrocarburos y la fase previa indispensable para que sucedan las demás.

1.2. El sector de hidrocarburos dentro de los sectores estratégicos

Para profundizar en el objetivo que se pretende mediante el presente capítulo, es preciso considerar la disposición de la norma constitucional respecto a los sectores estratégicos. En ese sentido, en el artículo 313 de la Constitución se ha regulado lo siguiente:

Capítulo quinto
Sectores estratégicos, servicios y empresas públicas

Art. 313.- El Estado se reserva el derecho de administrar, regular, controlar y gestionar los sectores estratégicos, de conformidad con los principios de sostenibilidad ambiental, precaución, prevención y eficiencia.

⁶⁸ *Ibíd.*

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

Se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas, las telecomunicaciones, los recursos naturales no renovables, el transporte y la refinación de hidrocarburos, la biodiversidad y el patrimonio genético, el espectro radioeléctrico, el agua, y los demás que determine la ley.⁶⁹

Como se puede constatar, en la norma se ubica dentro de los sectores estratégicos a la *energía en todas sus formas*, así como a *los recursos naturales no renovables*, dentro de lo cual se ubican los hidrocarburos.

En el segundo párrafo de esta importante regulación se enfatiza la *exclusividad* del *control y decisión* del Estado específicamente para el sector de los hidrocarburos, lo cual encuentra fundamento en la propiedad absoluta sobre los recursos naturales y el compromiso con el medio ambiente que se deriva de ello. De ahí que esto supone que, la delegación —excepcional— a la parte privada de la explotación de estos recursos, se deba dar bajo condiciones que aseguren el cumplimiento de la responsabilidad ambiental y social de esta actividad, y que los sujetos de ámbito privado cumplan con los estándares de calificación técnica, experiencia específica previa, implementación de políticas de responsabilidad ambiental y solvencia económica suficiente, que justifique la asignación de contratos con tales fines. Lo cual se refuerza con anterioridad, en el Artículo 261 de la propia norma constitucional, al indicar que sobre los hidrocarburos “El Estado central tendrá competencias exclusivas.”⁷⁰

Con ello, se aporta un reforzamiento ante la potestad indubitada del Estado sobre este tipo de recursos, lo cual constituye un punto de obligada referencia a la hora de validar el sentido de la inversión estatal en este sector.

Es preciso —por su ya referida importancia— hacer un análisis del artículo 313 del cual, a los fines de esta investigación, se han identificado tres características fundamentales que prevalecen sobre todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano, con base en su rango constitucional, para ello, se ha realizado una gráfica que ilustra de manera más detallada lo referido:

⁶⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art.313.

⁷⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 261, numeral 11.



Figura 2. Características de los Sectores Estratégicos con base en el artículo 313 de la Constitución de la República del Ecuador. Fuente: Constitución de la República del Ecuador. Elaboración propia.

De esta manera se ha considerado que los sectores estratégicos comportan particularidades aportadas por la norma constitucional, que prevalecen sobre todo el ordenamiento jurídico y que condicionarán todos los planes de gobierno, así como la planificación estratégica de la economía nacional, obligando al ejecutivo a ceñirse a las mismas. De manera que, a los fines de esta investigación se han identificado las siguientes características:

- Reserva de Estado: entendiéndola como la potestad exclusiva y excluyente del Estado como único ente con la facultad de ostentar el derecho de: administración, regulación, control y gestión de estos recursos.
- Alto impacto: por cuanto los mismos —con base en su trascendencia y magnitud— tienen una decisiva influencia: económica, social, política o ambiental en el país. Y,
- Finalidad exclusiva: ya que su existencia encuentra su sentido con una finalidad objetivamente determinada, con lo cual no admiten otro destino que el de estar *orientados* de manera alternativa: al pleno desarrollo de los derechos o al interés social.

Estas se pueden asignar también de manera independiente a cada sector estratégico. Es por ello por lo que, para el caso del sector de hidrocarburos, se puede afirmar que la inversión en este obedece a un fin preestablecido en la Constitución, que se direcciona hacia el desarrollo de los derechos o hacia el interés social. Desde esta pauta mandatoria e inequívoca se puede comprender que la expectativa sobre la inversión en materia de hidrocarburos es proveer de solvencia financiera al Estado para el cumplimiento de sus encargos de carácter constitucional.

1.3. La posición del ejecutivo con respecto a la inversión privada en el sector estratégico de hidrocarburos

De manera expresa, la Constitución⁷¹ establece que la gestión de los sectores estratégicos se da a través de las empresas públicas o mediante las empresas mixtas creadas entre la participación mayoritaria del Estado y la participación privada.⁷² Adicionalmente, introduce un factor excepcional con relación a la facultad de delegar la participación en los sectores estratégicos, al establecer que: “El Estado podrá, de forma excepcional, delegar a la iniciativa privada y a la economía popular y solidaria, el ejercicio de estas actividades, en los casos que establezca la ley.”⁷³ En concordancia, la Ley de Hidrocarburos en su artículo 2 ratifica esta excepcionalidad, permitiendo que la actividad hidrocarburífera pueda ser ejercida por:

[...] empresas nacionales o extranjeras, o consorcios integrados de ellas, de probada experiencia y capacidad técnica y económica, para lo cual el Ministerio del Ramo, podrá celebrar contratos de participación, de prestación de servicios para exploración y/o explotación de hidrocarburos o mediante otras formas contractuales de delegación vigentes en la legislación ecuatoriana o de usual empleo en la industria a nivel internacional que no contravengan la legislación ecuatoriana, las cuales podrán ser determinadas en el reglamento a la presente ley.

Como se evidencia, en este punto entra el sector privado como potencial desarrollador de esta actividad dentro de los sectores estratégicos, una vez cumplidos los requisitos de calificación previos a la adjudicación y firma de la modalidad contractual correspondiente. La particularidad común de los diferentes contratos relacionados con la

⁷¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

⁷² *Ibíd.*, art. 315.

⁷³ *Ibíd.*, art. 316.

perforación de pozos para extracción de petróleo crudo es que la inversión —privada— es a *riesgo completo del inversionista*.⁷⁴

Considerando esto, sin entrar a profundizar en las características y alcances de las obligaciones de los contratos de esta naturaleza, surge entonces con ello, la necesidad de protección del inversionista y —por ende— de la propia inversión mediante un conjunto de derechos que hagan posible su desarrollo con relación a la actividad económica relativa al sector de hidrocarburos.

Mediante la agenda política de los gobiernos se ha redundado respecto a la importancia de la inversión nacional y extranjera en el país y la necesidad de estimularla, lo cual se ve reflejado en de los Planes Nacionales de Desarrollo 2017-2021⁷⁵ y 2021-2025,⁷⁶ que se enmarcan en la etapa en que se desarrolla la presente investigación (2018-2022).

Se encuentran además otras normas jurídicas directamente relacionadas con la inversión como el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones,⁷⁷ la Ley Para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo,⁷⁸ y la reciente Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal,⁷⁹ las que se sustentan en la promoción y el incentivo de las inversiones privadas, nacionales o extranjeras como necesidad esencial en la generación de fondos para el sostenimiento de la economía nacional.

En el Plan Nacional de Desarrollo para el período de gobierno 2017-2021 se estableció que:

Para la ejecución de las inversiones públicas y privadas, que fomenten el cumplimiento de las metas del Plan Nacional de Desarrollo, se requieren fuentes de financiamiento adicionales al Presupuesto General del Estado, entre ellas: [...] inversión privada nacional y extranjera cualificada adicional a la existente, por USS 13 467 millones. De esta manera, el cumplimiento de los Objetivos Nacionales de Desarrollo, en los que se incluye la implementación de proyectos estratégicos nacionales e intervenciones emblemáticas, así como los proyectos para reconstrucción y reactivación productiva de las zonas afectadas

⁷⁴ Ecuador, *Ley de Hidrocarburos*, Registro Oficial 71, Suplemento, 15 de noviembre de 1978, arts. 16 y 18A.

⁷⁵ Ecuador, *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021*, Registro Oficial Edición Especial 234, Suplemento, 19 de enero de 2018.

⁷⁶ Ecuador, *Plan Nacional de Desarrollo 2021-2025*, Registro Oficial 544, Suplemento, 23 de septiembre de 2021.

⁷⁷ Ecuador, *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, COPCI, Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010.

⁷⁸ Ecuador, *Ley Para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo*, Registro Oficial 309, Suplemento, 21 de agosto de 2018.

⁷⁹ Ecuador, *Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

por el terremoto, requieren inversiones corresponsables por un monto total de US\$ 54 038 millones, entre 2017 y 2021.⁸⁰

Con base en lo anterior, se revela una necesidad de promoción de la inversión extranjera y local hacia sectores como el estratégico con fines determinados a partir de emergencias nacionales. En este sentido, el ejecutivo deja claro el apremio de concretar una línea de trabajo a fin de gestionar estos fondos, y convocar a potenciales inversionistas mediante licitaciones internacionales (como en el sector de hidrocarburos). Sin embargo, en la cita se puede apreciar que no se enfatiza en la garantía de un ambiente de seguridad para estas inversiones y la oferta de un clima de estabilidad legal que motive y resguarde esta inversión privada.

Adicionalmente, en el mismo documento gubernamental se reconoce como necesidad “promover la inversión privada a través de un entorno de previsibilidad que permita mejorar las actuales condiciones y las expectativas para que el sector privado y la economía popular y solidaria aumenten sus inversiones, en articulación con las inversiones públicas.”⁸¹ Sin embargo, no se reflejó por parte del ejecutivo una posición de carácter explícito, intencionada a reforzar la necesidad de seguridad jurídica para las inversiones en el sector de hidrocarburos.

Luego, en el Plan Nacional de Desarrollo para el período de gobierno 2021-2025, el Objetivo no. 2 del Eje Económico se establece: “Impulsar un sistema económico con reglas claras que fomente el comercio exterior, turismo, atracción de inversiones y modernización del sistema financiero nacional”, adicionalmente en el acápite relativo a “Comercio exterior, atracción de inversiones, turismo, industrias culturales e inclusión financiera” se establece con claridad que: “el Ecuador precisa insertarse en el mundo, buscando más oportunidades comerciales y fortalecer su seguridad jurídica, a fin de incrementar el comercio con el mundo y atraer inversión privada que genere empleo de calidad.”⁸²

Con relación a lo anterior, la única norma (cuyo análisis se realiza más adelante) que contuvo una regulación expresa con relación a la seguridad jurídica dentro del sector estratégico de los hidrocarburos fue el Decreto Ejecutivo 95⁸³ del 7 de julio de 2021, pero

⁸⁰ Ecuador, *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021*, Registro Oficial Edición Especial 234, Suplemento, 19 de enero de 2018.

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² Ecuador, *Plan Nacional de Desarrollo 2021-2025*, Registro Oficial 544, Suplemento, 23 de septiembre de 2021.

⁸³ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 95 Política de Hidrocarburos para Desarrollo de Sector Hidrocarburífero*, Registro Oficial 494, Cuarto Suplemento, 14 de julio de 2021.

con una vigencia efímera pues fue derogado el 22 de julio de 2022. Es por ello por lo que se puede afirmar que lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo para el período de gobierno 2021-2025 no dejó de ser una expectativa promisorio en el tratamiento real de la seguridad jurídica, especialmente con las modificaciones introducidas en la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19,⁸⁴ donde se estableció la contribución temporal para las sociedades anteriormente referida. Con lo cual, el horizonte de rescate de la seguridad jurídica tributaria se desdibujó aún más en el panorama normativo nacional.

2. La seguridad jurídica en la implementación de la política⁸⁵ de hidrocarburos durante el período 2018 a 2022

Desde su surgimiento, la industria de los hidrocarburos, dada su alta rentabilidad económica y el impacto ambiental que genera, ha estado condicionada por una continua inversión tecnológica de mejora. Esto ha generado que los términos y condiciones contractuales bajo los cuales funciona también se sometan a estos cambios y actualicen con frecuencia sus elementos y alcances, sobre todo por el encarecimiento de la tecnología vinculada a la exploración y explotación de hidrocarburos, también incidida por la variación de los precios del crudo.

Ecuador, a pesar de haber iniciado en 1920 el desarrollo de la industria petrolera, ha transitado de manera no precisamente lineal por la evolución de la industria en cuanto al marco regulatorio y la perspectiva nacionalista de la misma, con lo cual se ha generado inseguridad jurídica al respecto más allá de lo inestable del marco regulatorio local. Todo ello ha resultado en efectos negativos que han provocado cambios relevantes a lo largo del proceso de desarrollo de la industria de los hidrocarburos en el país.

⁸⁴ Ecuador, *Ley Orgánica Para El Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.

⁸⁵ La política pública de los sectores estratégicos se fundamenta en los planes de gobierno que se definen en cada período presidencial (Plan Nacional de Desarrollo), ello condiciona cómo se regula la práctica de cada sector, con base en las líneas estratégicas definidas en el Plan, lo cual marca una tendencia en la práctica del sector con relación a la explotación de los recursos naturales mediante formas contractuales afines a la política pública durante el período que abarca cada Plan de Nacional de Desarrollo.

2.1 Caracterización de la práctica ecuatoriana de hidrocarburos

Dada su trascendencia para la seguridad jurídica en el sector, tanto en sentido general como en el ámbito tributario, y a fin de profundizar en el objetivo propuesto, es necesario hacer un análisis de la implementación de la política de hidrocarburos en el país con el fin de caracterizar su práctica en tal sentido, y aunque no es posible detenerse de manera exhaustiva y pormenorizada en ello, se abordan hitos que signaron el giro en la política interna de hidrocarburos, condicionando su práctica.

En ese sentido, tradicionalmente, la práctica relativa a los hidrocarburos se fundamenta en su política (la cual es definida explícita o implícitamente mediante los planes de cada gobierno), y se enfoca en potenciar la utilización de recursos propios o de terceros para las actividades operativas de exploración y explotación de estos recursos naturales, en relación con los efectos de participación económica que esto tiene a consecuencia de la perspectiva de desarrollo que siga cada país. Ello, significa que el nivel de riesgo se recarga hacia el que mayor cantidad de inversión en tecnología y recursos implemente para conseguir los fines propuestos con respecto a la extracción de los hidrocarburos. De ahí que la definición de la modalidad contractual sea un elemento clave mediante el cual se desarrolla la práctica interna en materia de hidrocarburos con base en la política definida por el ejecutivo, en su momento, para el sector.

Con respecto a las regulaciones normativas específicas sobre hidrocarburos y las formas contractuales para su explotación (lo cual se sustenta en la política definida por el ejecutivo en cada período, como se ha referido) gravitan tres teorías a fin de caracterizar la forma en la que se desarrolla el sector hidrocarburífero que, según lo explica Carlos Darío Padrón Romero, son: la *teoría nacionalista*, la *teoría de la empresa privada* y una *teoría mixta*.⁸⁶

La *teoría nacionalista*: con bases esencialmente estatistas, se sustenta en el control de la explotación con el objetivo concentrar la mayor cantidad de ganancias sobre el Estado para consolidar el poder de administración de los ingresos provenientes de las mismas, dentro de la caja financiera pública, “pues en la línea argumentativa de esta teoría, al explotar el Estado por sí mismo, es la única manera de que los recursos, que de

⁸⁶ Carlos Darío Padrón Romero, *El Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en la Legislación Petrolera Ecuatoriana*, (Quito: 1998), 58.

dicha actividad se generen, sean devueltos a su favor y beneficio.”⁸⁷ A esta teoría se le critica el hecho de estar permeada de una gran carga ideológica y política, se asocia a países en vías de desarrollo que —desconociendo las carencias tecnológicas y financieras de carácter interno— tienden a la nacionalización de la actividad hidrocarburífera y a la desarticulación de la operatividad privada sobre los recursos naturales no renovables de un país.

La teoría privatista o *de la empresa privada*: se fundamenta en el reconocimiento de la experiencia del inversionista privado en la industria de los hidrocarburos, a partir de la alta inversión de avance tecnológico que la misma demanda con relación al nivel de riesgo elevado que le es intrínseco a la operación, lo cual supone elevar el nivel técnico y ello se logra a través de altas inversiones y experiencia. Con esto, la prioridad de fondos estatales se destina a otro sector o renglón de la economía o sociedad, generando acuerdos contractuales de exploración y explotación con compañías privadas extranjeras que inviertan suficiente capital en áreas concesionadas por el Estado, con lo cual este último mitiga el riesgo en alta cuantía, a cambio de compartir el éxito financiero con los inversionistas. Se le critica el alto riesgo de monopolio sobre la actividad hidrocarburífera en favor de las compañías privadas, en las fases de explotación, industrialización y comercialización de crudo.

La *teoría mixta*: esta, por su parte, sostiene que solo mediante funciones de control y vigilancia se realice una intervención por parte del Estado, y que la participación privada se enfoque en el aporte de equipos, tecnología e inversión para el desarrollo de la actividad exploratoria y de explotación en la industria.⁸⁸ Todo ello bajo formatos contractuales que garanticen la estabilidad jurídica y la seguridad jurídica de los inversionistas, contemplando una fórmula ponderada y justa de repartición de ganancias comerciales con carácter paritario, con implementación de políticas en favor del medio ambiente y las comunidades.

Esta última, dada la necesidad de tecnología pertinente y actualizada que requiere el país con relación al sector, sería la más adecuada para sustentar una política de hidrocarburos que propicie una práctica local que minimice el riesgo operativo por parte del Estado, compartiéndolo con el sector privado junto con la inversión. Al mismo tiempo

⁸⁷ Estefanny Lizeth Molina Martínez, “Los efectos jurídicos de la reforma a la ley de hidrocarburos, publicada en el registro oficial N°. 244, en los contratos de prestación de servicios entre el Estado ecuatoriano y las operadoras de exploración y explotación de hidrocarburos” (Tesis de Licenciatura, PUCE, 2014), 59.

⁸⁸ Padrón Romero, *El Contrato de Participación*, 60.

que, asegure la implementación de prácticas medioambientales responsables y de incidencia comunitaria positiva.

Para los fines de esta investigación, con el fin de caracterizar la práctica del sector con base en la política pública que la sustenta, y teniendo en cuenta estas tres teorías, se valora el nivel de participación del Estado mediante la inversión y el riesgo que asume en la explotación de los recursos hidrocarburíferos en contraposición con la participación privada. Es por ello por lo que se considera prevalente la *perspectiva estatalista* en la implementación de una política pública que ha pretendido mayor nivel de participación del Estado en la explotación de estos recursos, pero en detrimento de su capacidad financiera real para ello, desvinculando la práctica contractual en materia de hidrocarburos de la inversión privada bajo las formas habituales del mercado internacional. Aunque con ello, se requiera mayor presión sobre la caja financiera pública al requerir que el Estado protagonice las inversiones del sector y asuma la mayor cantidad de riesgo.

2.1.1 Perspectiva estatalista del sector ecuatoriano de hidrocarburos

En una retrospectiva necesaria para el análisis del sector de hidrocarburos con base en las teorías citadas, se encuentra que la primera acción regulatoria, que antecedió a la perspectiva estatalista del sector en el país, se dio durante el gobierno del presidente Alfredo Palacio (abril de 2005 – enero de 2006), con la expedición del Reglamento de aplicación a la Ley 42 de 2006⁸⁹ (reformatoria a la Ley de Hidrocarburos), donde se obligó a las compañías privadas que mantenían contratos de participación para la exploración y explotación a reconocer como mínimo el cincuenta por ciento de los ingresos extraordinarios en favor del Estado ecuatoriano.

Posteriormente, el segundo hecho relevante en este sentido se dio mediante una modificación del marco regulatorio que incrementó ostensiblemente la participación del Estado:

En octubre [del año] 2007, el presidente Rafael Correa lo reformó, mediante el Decreto Ejecutivo 662, para elevar la participación del Estado al 99% en lugar del 50% (Correa, 2007). No obstante, dejó abierta la posibilidad para las empresas asociadas con Petroecuador de renegociar sus contratos respectivos en los meses siguientes. Esta

⁸⁹ Ecuador, *Reglamento de Aplicación de Ley 42 Reformativa de Ley de Hidrocarburos*, Decreto Ejecutivo 1672, Registro Oficial 312, Segundo Suplemento, 13 de julio de 2006.

negociación se llevó a cabo durante el primer semestre de 2008, es decir simultáneamente con los debates de la Asamblea Constituyente, electa el 30 de septiembre 2007.⁹⁰

A partir de ello, la política de este gobierno dio un giro que acentuó la estatalización de este sector estratégico. Las bases de la ideología socialista han sido históricamente disruptivas con relación a la empresa privada (y foránea), la pretensión de proteger la soberanía mediante estrategias para potenciar la economía interna de manera *completamente* endógena e independiente del modelo de mercado capitalista, redundando en una desarticulación (generalmente forzosa y carente de mecanismos remediales a mediano y largo plazo) con las formas de vinculación comercial bajo las prácticas tradicionales de mercado.

En consecuencia, desde esta perspectiva, alineada con las ideologías socialistas de Venezuela y Bolivia, se introduce en la Constitución de 2008 la supremacía del Estado en la *administración, regulación, control y gestión* de los sectores estratégicos que incluye a los recursos naturales no renovables (como el petróleo y el gas natural). Lo cual se acentúa a través de la regulación constitucional del poder absoluto del Estado mediante el artículo 317 que indica que:

los recursos naturales no renovables pertenecen al patrimonio inalienable e imprescriptible del Estado. En su gestión, el Estado priorizará la responsabilidad intergeneracional, la conservación de la naturaleza, el cobro de regalías u otras contribuciones no tributarias y de participaciones empresariales; y minimizará los impactos negativos de carácter ambiental, cultural, social y económico.⁹¹

Esto, en relación con el artículo 284 de la propia Constitución que pone como objetivo la soberanía alimentaria y *energética*, cumple con la promesa de campaña del partido del expresidente Rafael Correa con la devolución del control de los hidrocarburos al pueblo, remarcando así el alto contenido ideológico del protagonismo central del Estado frente a la política de hidrocarburos en el país durante este gobierno. Luego, en julio de 2010, se introduce la figura del contrato de prestación de servicios para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, que originó la renegociación de contratos existentes con todas las compañías petroleras privadas (muchas de ellas

⁹⁰ Guillaume Fontaine, “Neonacionalismo petrolero en los Andes,” en *América Latina y petróleo: los múltiples desafíos de cara al siglo XXI*, ed. Isabelle Rousseau (Ciudad de México, Centro de Estudios Internacionales, 2008), 4.

⁹¹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 317.

transnacionales),⁹² lo cual se impulsó con las bases jurídicas introducidas mediante la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos.⁹³

El objetivo perseguido por el gobierno con esta reforma consistió en

consolidar a favor del Estado el aprovechamiento de los ingresos petroleros que se presentaban ante los elevados precios del crudo en el mercado internacional. La disposición transitoria primera de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos dispuso que los Contratos de Participación y antiguos Contratos de Prestación de Servicios, contratos de campos marginales y los contratos de prestación de servicios específicos suscritos con EP Petroecuador, que se encontraban vigentes al 2010, se debían modificar para adoptar el modelo reformado del Contrato de Prestación de Servicios.⁹⁴

Fue así como, mediante la renegociación de contratos bajo condiciones inamovibles, las nuevas regulaciones representaron una pérdida para las operadoras extranjeras y modificaron las condiciones legales inicialmente pactadas con el Estado, lo cual generó conflictos jurídicos importantes para el país en jurisdicciones arbitrales, como se desarrolla más adelante en este capítulo.

Ahora bien, además de los conflictos de la renegociación y la imagen de inseguridad jurídica que dejó el reforzamiento del nacionalismo en el sector de hidrocarburos en el país, resulta lógica la crítica de Carlos Padrón⁹⁵, al indicar el surgimiento de un problema esencial detrás de esta política, que se da a partir de la escasez de recursos económicos para la exploración y explotación de hidrocarburos que tienen los países en vías de desarrollo (entre los cuáles se encuentra el Ecuador), además de la carencia más elemental de la tecnología avanzada que requiere la industria y que las

⁹² De la primera etapa de este proceso de renegociación con rigidez en la tarifa, se firmaron ocho nuevos contratos de prestación de servicios con las compañías: AGIP OIL ECUADOR B.V. de Italia (bloque 10); la chilena ENAP SIPETROL S.A. (bloques MDC y PBHI); la compañía estatal china ANDES PETROLEUM ECUADOR LTD. (bloque Tarapoa); la otra estatal china PETROORIENTAL (bloques 14 y 17); y la española REPSOL YPF ECUADOR S.A. (bloque 16). No llegaron a acuerdos de renegociación y, consecuentemente, salieron del país: la brasileña PETROBRAS (Bloque 18 y Campo Unificado Palo Azul); de Corea del Sur la empresa CANADÁ GRANDE (Bloque 1); la estadounidense EDC (Bloque 3); la franco-norteamericana PERENCO Y BURLINGTON (Bloques 7 y 21); y la estatal china CNPC AMAZON (Bloque 11). El entonces Ministerio de Recursos Naturales no Renovables, indicó que todas estas compañías representaban el catorce por ciento de la extracción privada de petróleo en Ecuador, en tal sentido otorgaron el apretado plazo de ciento veinte días para transferir a la estatal Petroecuador sus operaciones mientras simultáneamente se llevaría a cabo un inventario de activos y una auditoría ambiental de estas compañías a fin de fijar el valor de mercado *tangible* que el Estado ecuatoriano podría pagar a las mismas en forma de compensación ante la terminación anticipada de los respectivos contratos.

⁹³ Ecuador, *Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos*, Registro Oficial 244, Suplemento, 27 de julio de 2010.

⁹⁴ Rafael Valdivieso, Gustavo Almeida y Analía Andrade, “XIII Ronda Petrolera ‘Intracampos II’: una nueva puesta en escena de los contratos de participación”, *PGE Petróleo y Gas* 36, N° 1 (2023): 13-4, <https://www.aihe.org.ec/wp-content/uploads/2023/04/PGE-PETROLEO-Y-GAS-36-MARZO-2023.pdf>.

⁹⁵ Carlos Darío Padrón Romero, *El Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en la Legislación Petrolera Ecuatoriana*, (Quito: 1998), 59.

compañías extranjeras sí poseen, además con una probada experiencia operativa. Llegado a este punto, resulta válida la observación de Oswaldo Hurtado cuando indica que: “Cabe preguntarse si el desarrollo económico del Estado ecuatoriano habría sido posible sin la tecnología, las inversiones y los capitales sumados a los sistemas empresariales *importados* desde el extranjero.”⁹⁶

Una política pública del sector sesgada en el populismo y con altos componentes de improvisación solo produce desincentivo de la inversión privada, y genera un clima de inestabilidad legal. Se torna necesaria la construcción de una estrategia equilibrada que contemple una fase de transición entre el excesivo *estatalismo* (que genera un exceso de gasto público en el sector) y la oxigenación de las finanzas públicas mediante la potenciación de la inversión privada para el desarrollo del sector.

Con motivo de los cambios drásticos implementados, durante la presidencia de Rafael Correa, la industria hidrocarburífera ha sido objeto de observación con respecto a un entorno de alta inestabilidad legal, incidiendo sobre el clima de seguridad jurídica con base en el condicionamiento ideológico de las transformaciones regulatorias acaecidas en este sector estratégico. Las compañías petroleras y los inversionistas extranjeros experimentaron incertidumbre y la confianza en la estabilidad financiera de la nación también se vio afectada por esta circunstancia. De ahí que se puede aseverar que el comportamiento regulatorio del sector en ese período tuvo un impacto negativo en la seguridad jurídica para el sector estratégico de hidrocarburos.

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, es criterio de esta investigación que una perspectiva mixta (que armonice el control y la participación óptima del Estado con inversión privada rentable y bajo estándares de seguridad jurídica y estabilidad) en la industria petrolera ecuatoriana, resultaría más beneficiosa para el país considerando el impacto técnico-económico positivo que ello generaría a nivel macro. Dejando de un lado la falta de objetividad que generalmente acompaña a corrientes ideológicas que propenden a un dominio absoluto de la economía por parte del Estado sin contar con sustentos económicos para tales reformas y desestimando la necesidad de articulación comercial con el resto de los países y bloques económicos que también sustentan las economías endógenas, a partir de prácticas de mercado razonables sobre la base de la seguridad y estabilidad jurídicas.

⁹⁶ Oswaldo Hurtado, *El Poder Político en el Ecuador* (Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1977), 278. Énfasis añadido.

2.1.2 La reforma de 2018 al Reglamento de la Ley de Hidrocarburos. El contrato de participación

A través del Decreto Ejecutivo 449 de 2018, se reformó el Reglamento para la Aplicación de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos,⁹⁷ dicha reforma consistió en la reintroducción de la modalidad del Contrato de Participación⁹⁸ en el panorama regulatorio del sector, con lo cual se produce un rescate de este tipo de contrato en relación con las reformas de 2010.

En esta oportunidad el contrato permitía el derecho de las empresas privadas, en calidad de contratistas, a una participación de la producción de petróleo crudo dentro del área de desarrollo del contrato, considerando una participación mínima del Estado del 12,5 por ciento del total de la producción fiscalizada dentro del área de actividades del contrato, además de un ajuste de la participación estatal que en ningún caso sería menor que los beneficios de las contratistas.

Esta reforma, si bien atrajo inversión en el sector mediante la Ronda Intracampos I de 2018, tampoco se podría afirmar que contribuyó a recaracterizar la práctica del sector, sino que la ubicó en la ya mencionada perspectiva nacionalista, que persiste hasta la actualidad, considerando la fecha de corte de esta investigación. Debe tomarse en cuenta que la apertura para este tipo de procesos licitatorios de asignación de áreas funciona supeditada a un régimen de excepcionalidad legal previsto en el artículo 26 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Hidrocarburos:

Art. 26.- Delegación Excepcional a la Iniciativa Privada.- En los casos en que el Ministerio del Ramo, sobre la base de un informe motivado, determine que las empresas públicas de hidrocarburos ecuatorianas carecen la capacidad técnica o económica o financiera, para el desarrollo de las actividades de exploración y/o explotación de hidrocarburos, o establezca motivadamente la conveniencia de delegación de estas actividades a la iniciativa privada, podrá determinar las áreas y actividades a ser delegadas en forma excepcional a la gestión de empresas privadas, nacionales e internacionales de probada experiencia y capacidad técnica, económica y financiera, a través de un proceso licitatorio y bajo las modalidades establecidas en la Ley de Hidrocarburos.

En el caso de campos en producción, cuya gestión se encuentre a cargo de las empresas públicas de hidrocarburos ecuatorianas, el Estado podrá delegar de forma excepcional a la gestión de empresas privadas, nacionales e internacionales, que cuenten con probada experiencia y capacidad técnica, económica y financiera, a través de un

⁹⁷ Ecuador, Reforma del Reglamento para la aplicación de la Ley No. 44 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, *Decreto Ejecutivo 449*, Registro Oficial 291, Primer Suplemento, 25 de julio de 2018.

⁹⁸ El Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos permite compartir el riesgo entre el inversionista y el Estado, el mismo facilita que la compañía privada participe de la venta del crudo y además pueda incluir en sus libros contables las reservas probadas, con lo cual las opciones de financiamiento bancario oxigenan la caja financiera privada.

proceso licitatorio y bajo las modalidades contractuales contempladas en el artículo 2 de la Ley de Hidrocarburos, siempre que la empresa pública operadora justifique el cumplimiento de una de las causales señaladas en el artículo 27 de este Reglamento.⁹⁹

De ahí que se pueda afirmar que, como regla general, conforme se analizó anteriormente, persiste la visión estatalista sobre los recursos naturales y más aún en el sector de hidrocarburos, con lo cual, resulta potencialmente peligroso que, bajo condiciones políticas reemergentes, exista una reincidencia del gobierno direccionada a retrotraer los procesos contractuales de asignación a las empresas privadas para la exploración y producción en el sector de hidrocarburos. Lamentablemente, la experiencia histórica con el gobierno de Rafael Correa ha marcado una tendencia de inestabilidad normativa que genera incertidumbre a las empresas del sector y a potenciales inversionistas.

2.2 El Decreto Ejecutivo 95 de 2021, regulación de la seguridad jurídica en la política de hidrocarburos

A través del Decreto Ejecutivo 95 de 2021, durante el gobierno de Guillermo Lasso Mendoza, por primera vez se reguló de manera expresa a la seguridad jurídica en el sector estratégico de hidrocarburos. Este instrumento jurídico definió con carácter vinculante la “Política de Hidrocarburos para Desarrollo del Sector Hidrocarburífero”¹⁰⁰. Esta normativa, con base en el alza de los precios del crudo luego de la crisis pandémica, perseguía como objetivo retornar a las asignaciones de áreas mediante la migración a contratos de participación, los cuáles parten de la perspectiva de riesgo compartido entre las operadoras y el Estado, con planes de inversión más ambiciosos y ampliación de las áreas de actividades así como de la vigencia de los vínculos contractuales en relación con la complejidad de los planes de desarrollo operativo.

Como resultado de esta reestructuración de la política pública de hidrocarburos se logra revertir el estatismo anteriormente identificado que caracterizaba al sector hasta ese entonces. Uno de los puntos de avance de esta política fue que, sin precedentes, se reconoció de manera expresa a la seguridad jurídica como una necesidad del sector. Numerosos pronunciamientos por parte de los inversionistas de la industria se han venido

⁹⁹ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 342*, Reglamento de Aplicación de la Ley de Hidrocarburos, Registro Oficial 4, Tercer Suplemento, 16 de febrero de 2022.

¹⁰⁰ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 95*, Política de Hidrocarburos para Desarrollo de Sector Hidrocarburífero, Registro Oficial 494, Cuarto Suplemento, 14 de julio de 2021.

dando a lo largo de los últimos años, además de las lecciones (en ese momento aprendidas) que dejaron los procesos arbitrales de solución de conflictos en fueros internacionales, con motivo del cambio de normativa interna e instauración del estatalismo en el sector, con base en la ideología socialista.

Es así como, en el tercer considerando del Decreto Ejecutivo 95/21 se estableció como sustento: “Que el artículo 82 de la Constitución de la República reconoce el derecho a la seguridad jurídica que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”¹⁰¹ Con ello se parte del reconocimiento constitucional del derecho a la seguridad jurídica, como elemento jurídico de base en la técnica normativa del ejecutivo, con el fin de promulgar esta nueva política pública con carácter reglamentario para uno de los sectores estratégicos más importantes en la economía del país.

Entonces, con carácter expreso se dispuso: “Art. 2.- El sector hidrocarburífero debe ser eficiente, competitivo, sostenible, ambientalmente responsable, basado en la innovación, *garantizando la seguridad jurídica* y potenciando la inversión nacional y extranjera y las exportaciones.”¹⁰² Cabe señalar que, con base en la investigación realizada de la normativa del sector de hidrocarburos, se concluye que nunca se había regulado, en la Ley ni en el Reglamento, nada expresamente relacionado con la seguridad jurídica. Esto constituyó un punto de avance en la normativa especializada del ramo, sobre todo partiendo de que una de las características de este sector se basa precisamente en plantear contratos cuyas cláusulas, propuestas por el sector público, tienen un carácter preestablecido con tendencia a la rigidez en el entorno de las negociaciones, lo cual produce un desbalance en detrimento del inversionista, con consecuencias directas en la operatividad de los contratos y en las formas de remediación directa de diferencias interpretativas y de aplicación, dejando como último recurso la activación de cláusulas compromisorias.

Es por ello por lo que, cuando una norma adjetiva como la política de hidrocarburos de un país, accede a regular este derecho y lo concibe —además— como una *garantía* del sector, constituye un paso de avance en la técnica legislativa interna en favor del desarrollo de ese sector que repercute positivamente en la confianza que genera el país frente a actuales y potenciales inversionistas foráneos.

¹⁰¹ *Ibíd.*

¹⁰² *Ibíd.*, art. 2. Énfasis añadido.

En esta norma también se incluyeron dos regulaciones adicionales, enfocadas al proceso de transición de cien días para la adopción de las políticas, encargando al Ministerio del ramo,¹⁰³ la ejecución de las siguientes acciones que observan el derecho a la seguridad jurídica:

p) Generar los actos normativos y de política pública del sector de hidrocarburos que sean necesarios para fortalecer, tanto en los procesos administrativos como contractuales, *seguridad jurídica conforme los preceptos señalados en la Constitución de la República*, que impidan provocar la *discrecionalidad o arbitrariedad* de los funcionarios y administradores, en la interpretación de los contratos, impidiendo la interpretación unilateral de los derechos y obligaciones en ellos establecidos.

q) Generar las condiciones tanto técnicas y profesionales como de *seguridad jurídica* que eviten la proliferación de conflictos y controversias, para lo cual se emplearán los mecanismos de resolución de conflictos amistosos y de esta manera resolver en la fase de conversaciones directas o asistidas, siempre precautelando los intereses del Estado.

Resulta meritorio que se haya reconocido la existencia de un ejercicio público de carácter discrecional con relación a la interpretación y aplicación de los contratos del sector que han devenido a lo largo de los años en arbitrariedades que dan al traste con procesos de solución de conflictos con escalamiento internacional. Las propias cláusulas de estabilidad de los contratos del sector, en sus distintas formas, han intentado precaver en favor del inversionista que las modificaciones de carácter fiscal en el país generen un desequilibrio económico y afecten la planificación tributaria proyectada por éstos al momento de vincularse con el Estado, esto se analiza en el próximo capítulo, sin embargo, es preciso destacar que las interpretaciones erróneas de estas cláusulas han sido una fuente más de inseguridad jurídica para la inversión en el sector que se investiga.

Lamentablemente, este Decreto tuvo una vigencia limitada, apenas subsistió un año y quince días, pues el 22 de julio de 2022¹⁰⁴ fue derogado, dejando al sector de hidrocarburos en un estado más crítico que el de antes, pues habiendo recaracterizado la política nacional del sector hacia un estado superior con relación al estatalismo y la inseguridad jurídica anteriores, devolverla al mismo estado significó un retroceso con respecto a la seguridad jurídica y los efectos promisorios de la misma que por primera vez se convertía en norma positiva de carácter adjetivo en esta industria. Con base en ello,

¹⁰³ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 399*, Registro Oficial 255, Segundo Suplemento, 15 de junio de 2018. Crea el Ministerio de Energía y Recursos Naturales no Renovables, a partir de la fusión por absorción al Ministerio de Hidrocarburos de la Secretaría de Hidrocarburos y de los Ministerios de Electricidad y Energía Renovable, y de Minería. Énfasis añadido.

¹⁰⁴ Ecuador, *Derogatorio del Decreto Ejecutivo 95 de 7 de julio de 2021*, *Decreto Ejecutivo 466*, Registro Oficial 111, Segundo Suplemento, 29 de junio de 2022.

tal desregulación del panorama normativo específico de los hidrocarburos acentuó la incertidumbre y el desamparo legal con relación al derecho constitucional de seguridad jurídica, constituyendo una regresión en materia de derechos para el sector privado vinculado a la inversión en el sector de hidrocarburos.

La derogación del Decreto Ejecutivo 95/21 obedeció a causas estrictamente políticas, que pudieron ser manejadas de mejor manera, bajo la presión de una insurgencia social con motivo de la eliminación progresiva de subsidios para combustibles propuesta por el ejecutivo, a lo cual se sumaron otras solicitudes del movimiento indígena ecuatoriano, que instauró un paro nacional a través de la invasión progresiva a las ciudades principales del país con el fin de generar una parálisis económica como mecanismo de fuerza para obligar al ejecutivo a sentarse a negociar bajo los términos del movimiento, con un listado de acuerdos de rebatible razonabilidad y objetividad con relación al origen social de la protesta, que se presume de etiología golpista a nivel político. De ahí que, una de las condiciones expresas dentro de los puntos (condiciones) propuestos, fue la derogación del Decreto Ejecutivo 95/21.

Sin profundizar en los detalles, amén de los motivos sociales que produjeron el paro nacional de 17 días, es preciso indicar que el secuestro de la institucionalidad contribuyó —a partir de los efectos de esta situación— a incrementar el nivel de riesgo del sector productivo en cuanto a la inversión local y extranjera en el país, deteriorando la seguridad jurídica, a partir de la impunidad legal del proceso realizado a los autores intelectuales y líderes de la desestabilización nacional que atravesó el país.

Con base en lo expuesto, es criterio de esta investigación que la seguridad jurídica ha venido atravesando una crisis en el sector de hidrocarburos desde la *estatalización* del mismo, y el hecho de haberla regulado en una política pública expresa (Decreto Ejecutivo 95/21) donde por primera vez se tornó garantía a cargo del Estado para este sector, constituyó un impulso elemental con relación a la seguridad jurídica en materia tributaria, pues el hecho de que esta regulación en norma adjetiva, admitiera su directa invocabilidad, a su vez hubiera servido de corolario para que la materia tributaria ganara visibilidad, y al amparo de este reconocimiento expreso en la política del sector, se facilitara mayor confort jurídico a la hora de exigir el respeto del *derecho a la seguridad jurídica tributaria*. Sin embargo, su carácter normativo efímero con base en las causas que originaron su desregulación: enfatizó aún más, la situación de incertidumbre con relación a la estabilidad legal del sector, ubicando en un estado de ineffectividad e

inoperancia normativas al derecho a la seguridad jurídica en general y —por ende— la tributaria.

3. Impacto de la violación de la seguridad jurídica. Algunos casos relevantes en el sector ecuatoriano de hidrocarburos

Partiendo del análisis anterior, se puede concluir que la seguridad jurídica tributaria no ha sido expresamente reconocida y menos aún regulada por la política pública con relación al sector estratégico de hidrocarburos. Ello, a pesar de la importancia que tiene la potenciación del desarrollo de este sector mediante la inversión privada, por su influencia en la obtención de recursos económicos a nivel de país, como uno de los ejes principales de la economía ecuatoriana.

Con base en esa premisa, y considerando que el derecho a la seguridad jurídica (general) constituye el antecedente del derecho a la *seguridad jurídica tributaria*, resulta importante referenciar algunos casos dentro del sector estratégico de hidrocarburos que, por su notoriedad internacional y local, constituyen referentes de evaluación sobre el clima de inversión y seguridad jurídica en el país. Y a pesar de que estos procesos no se sustanciaron únicamente por la violación de la seguridad jurídica, su relevancia constituye un ejemplo primordial de las potenciales consecuencias que arrostra el país ante la falta de intencionalidad y acción con respecto al reconocimiento expreso de la misma en el sector, tanto en sentido general como en materia tributaria.

De los conflictos jurídicos generados en del sector estratégico de hidrocarburos, y más específicamente dentro de los casos con escalamiento internacional más connotados, por su impacto económico y reputacional, se encuentran el arbitraje de la compañía francesa Perenco Ecuador Limited, citado por la Procuraduría General del Estado como “el último de los arbitrajes iniciados por inversionistas extranjeros contra el Estado a raíz de la adopción de la Ley 42 y el Decreto 662”¹⁰⁵ (normas analizadas previamente en este capítulo); el de la petrolera norteamericana Murphy Exploration & Production Company – International vinculada a la explotación del Bloque 16 en la Amazonía ecuatoriana, y el de Burlington Resources LLC y relacionadas, a causa del incremento de la

¹⁰⁵ Ecuador Procuraduría General del Estado, “Arbitraje Internacional Perenco c. República del Ecuador”, *Procuraduría General del Estado*, accedido 1 de febrero de 2024, párr. 6, <https://pge.gob.ec/index.php/prensa/boletines-de-prensa/septiembre-2019/arbitraje-internacional-perenco-c-republica-del-ecuador#:~:text=El%20caso%20Perenco%20es%20el,los%20de%20Murphy%20y%20Burlington.>

participación del Estado sobre los ingresos extraordinarios provenientes de la venta de crudo a través de la Ley 42 de 2006 y el Decreto Ejecutivo 662 de 2007, en porcentajes del 50 y el 99 por ciento respectivamente. En estos casos se argumentó que la modificación del estatus jurídico con relación a los ingresos proyectados a la firma de los vínculos contractuales tuvo un carácter expropiatorio sosteniendo que violaba el Tratado Bilateral de Protección de Inversiones suscrito entre Estados Unidos y Ecuador.¹⁰⁶

En efecto, la inobservancia del Tratado suscrito constituyó una violación del derecho a la seguridad jurídica (en sus elementos de *certeza* y *previsibilidad*), ya que dichas normas generan un paraguas de protección para los inversionistas a fin de precaver incidentes jurídicos que potencialmente se puedan generar a nivel de país, y que afecten dichas inversiones. El Estado, además de esgrimir la inaplicabilidad del Tratado Bilateral de Inversión sobre las controversias, opuso conflictos de jurisdicción para evitar el arbitraje internacional, queriendo limitar la solución de conflictos a fueros locales. Con ello, también afectaba la garantía de *interdicción de la arbitrariedad* como elemento del derecho a la seguridad jurídica. En resumen, luego de varios años de disputa, como resultado de estos procesos de arbitraje internacional, el Estado ecuatoriano fue condenado al pago de 412 182 000,00 millones de dólares por el caso Perenco¹⁰⁷, a 19 971 309,00 millones de dólares más intereses por el caso Murphy¹⁰⁸, y a 379 802 267,00 millones de dólares más intereses por el caso Burlington¹⁰⁹. Lo cual, más allá de los cruces de cuentas y acuerdos de pago gestionados por parte del Estado, generó un daño económico ostensible sobre las arcas públicas y un deterioro reputacional importante con relación a la seguridad jurídica de las inversiones en el sector de hidrocarburos del país.

Sumando a lo anterior, dentro de este sector estratégico y relacionado con el ámbito fiscal, otro ejemplo de afectación a la seguridad jurídica, esta vez mediante el

¹⁰⁶ Ecuador Procuraduría General del Estado, “Tribunal Arbitral emite laudo parcial en caso Murphy”, *Procuraduría General del Estado*, accedido 1 de febrero de 2024, <http://www.pge.gob.ec/index.php/prensa/boletines-de-prensa/mayo-2016/tribunal-arbitral-emite-laudo-parcial-en-caso-murphy#:~:text=El%20tribunal%20arbitral%20a%20cargo,por%20la%20Procuradur%C3%ADa%20General%20del>.

¹⁰⁷ CIADI, “Decision on Annulment, May 28, 2021” *Perenco Ecuador Limited vs. Republic of Ecuador*, *ICSID Case No. ARB/08/6*, May 28, 2021, párr. 744, https://icsidfiles.worldbank.org/icsid/ICSIDBLOBS/OnlineAwards/C301/DS16452_En.pdf.

¹⁰⁸ Ecuador Procuraduría General del Estado, “Tribunal arbitral negó a petrolera incremento de indemnización fijada en laudo parcial”, *Procuraduría General del Estado*, accedido 1 de febrero de 2024, párr. 4, <http://www.pge.gob.ec/index.php/prensa/boletines-de-prensa/febrero-2017/caso-murphy-tribunal-arbitral-nego-a-petrolera-incremento-de-indemnizacion-fijada-en-laudo-parcial>.

¹⁰⁹ CIADI, “Laudo de 7 de febrero de 2017 (Decisión sobre Reconsideración y Laudo)”, *Caso Burlington Resources Inc. vs. República del Ecuador*, *CIADI No. ARB/08/5*, 7 de febrero de 2017, párr. 635, https://icsidfiles.worldbank.org/icsid/ICSIDBLOBS/OnlineAwards/C300/DC9892_Sp.pdf.

exceso o *arbitrariedad* de la administración tributaria; el cual parte de una interpretación extensiva de la norma en relación con el financiamiento de inversiones y la presunción de subcapitalización en tal sentido. A pesar de que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano no existe norma expresa que defina y menos aún regule la subcapitalización, la administración tributaria sustentándose en el artículo 17 del Código Tributario,¹¹⁰ se ha construido una *noción* de subcapitalización sobre la base de la prevalencia de la esencia sobre la forma.

De ahí que, es importante referir el caso de la compañía Oleoducto de Crudos Pesados (OCP) Ecuador S.A., el cual consistió en una determinación tributaria por parte del Servicio de Rentas Internas donde indicaba que los préstamos recibidos por esta compañía local, por parte de su relacionada Oleoducto de Crudos Pesados (OCP) LTD., constituía una simulación con el fin de aliviar la carga fiscal del impuesto a la renta mediante esta operación crediticia y la deducibilidad de sus intereses, calificando la operación de financiamiento como subcapitalización. En marzo de 2008 el Servicio de Rentas Internas determinó glosas de más de 9 millones de dólares que fueron recurridas por el inversionista primero en sede administrativa (donde se ratificó la determinación de glosas), posteriormente ante la Cuarta Sala del Tribunal de los Fiscal No. 1 que rechazó la demanda de impugnación, y luego interpuso recurso de casación con fallo favorable de la Sala de Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia donde se desestima la subcapitalización aducida por la administración tributaria.¹¹¹

El Servicio de Rentas Internas interpuso una Acción Extraordinaria de Protección contra el fallo a favor de OCP, con sentencia favorable de la Corte Constitucional que dejó sin efecto el fallo de casación referido, volviéndose a conocer por la Sala de Conjuces de la Corte Nacional de Justicia, que ratificó la glosa por subcapitalización en 2014.¹¹² Lo cual se desarrolló con base en interpretaciones subjetivas sin sustento normativo expreso, pues el artículo 17 del Código Tributario no configura jurídica ni técnicamente los elementos de la subcapitalización, todo ello en un ámbito jurídico tan especial como el tributario que —tal como se ha referido en el primer capítulo de la

¹¹⁰ Ecuador, *Código tributario*, Registro Oficial 38, Primer Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 17.

¹¹¹ Ecuador Corte Constitucional, “Acción Extraordinaria de Protección del Servicio de Rentas Internas”, *Corte Constitucional del Ecuador*, 2013, 3, http://doc.corteconstitucional.gob.ec:8080/alfresco/d/d/workspace/SpacesStore/63165c50-6e02-480b-b7d5-0d31leadf6f2/demanda_1735-13-ep.pdf?guest=true.

¹¹² Erwin Wuilson Yar Freire, “Análisis jurídico de la naturaleza de la subcapitalización” (tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Área de Derecho, 2017), 138, <http://hdl.handle.net/10644/5889>.

investigación— muchos autores coinciden en que es necesaria y eminentemente positivista, justamente al amparo del principio de reserva de ley, por ejemplo.

En la misma secuencia, en el sector de hidrocarburos hay otros fallos similares al de OCP que han marcado, lamentablemente, un precedente de cuestionable objetividad, con sustento en una visión limitada del principio de capacidad contributiva, vinculando la subcapitalización al contenido literal del artículo 17 del Código Tributario. Como ejemplo de estos, se pueden consultar los procesos de subcapitalización contra las petroleras Schlumberger Surencó S. A. Sucursal Ecuador (SLB)¹¹³, Andes Petroleum Ecuador LTD.¹¹⁴ y Occidental Exploration and Production Company (OEPC).¹¹⁵ De ahí que se considera atinado el criterio de Javier Bustos y Ana Isabel Vivar cuando indican que “en procura de la seguridad jurídica, operaciones de economía de opción y ahorro fiscal, no podrían estar comprendidas como elusivas”.¹¹⁶ Finalmente, es preciso tomar en cuenta que la práctica antielusiva si bien debe estar enfocada a precaver el uso abusivo de la norma, en ningún caso puede instaurar una persecución sobre las relaciones crediticias o comerciales entre partes vinculadas.¹¹⁷

Con los ejemplos referenciados se ilustra el impacto que produce la práctica violatoria de la seguridad jurídica en el sector de hidrocarburos en el país, lo cual refuerza la necesidad de acciones regulatorias en relación con este derecho, tanto en sentido general como en materia tributaria como se sostiene en esta investigación.

4. Los contratos de *upstream* firmados en el período de 2018 a 2022

Como se ha referido en la introducción de este trabajo, la investigación se ha periodizado entre los años 2018 y 2022, y dentro de esta etapa se analizaron dos tipos de contratos en el sector que desarrollan procesos operativos relacionados con la extracción de hidrocarburos (*upstream*). En este sentido, se consideraron para la investigación dos modalidades contractuales que han sido utilizadas por el Estado ecuatoriano en la etapa de la investigación para acordar con compañías privadas, planes de desarrollo e inversión relacionados con la explotación de hidrocarburos:

¹¹³ Ver en la web institucional el Recurso de Casación No. 226-2009.

¹¹⁴ Ver en la web institucional los Recursos de Casación No. 271-2010 y No. 442-2010.

¹¹⁵ Ver en la web institucional el Recurso No. 357-2011.

¹¹⁶ Javier Bustos y Ana Isabel Vivar Aguirre, “La subcapitalización en el Ecuador: ¿evasión, elusión o abuso del derecho?”, *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales* 15 (2014): 18. https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2014_15.pdf

¹¹⁷ *Ibíd.*

- a) Contratos para la Provisión de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista, para la Ejecución de Actividades de Perforación y Completación de Pozos, Reactivación de Pozos Cerrados y Construcción; y, Ampliación de Facilidades Requeridas; y,
- b) Contratos de Participación para la Exploración y/o Explotación de hidrocarburos (petróleo crudo)

El Estado ecuatoriano, a través de la antigua Petroamazonas EP¹¹⁸ inició en junio de 2017 la licitación internacional llamada Ronda de Campos Menores¹¹⁹ bajo la modalidad de Contratos para la Provisión de Servicios Específicos Integrados con financiamiento de la Contratista [...], referidos en el ítem a). Como resultado, se adjudicaron cuatro contratos por diez años de vigencia, para la inversión en cuatro campos petroleros con tres compañías privadas extranjeras, el proceso de firma tuvo lugar el 19 de febrero de 2018.

Luego, en marzo de 2018, bajo la misma modalidad contractual, Petroamazonas EP lanzó una nueva licitación internacional llamada *Ronda Oil and Gas 2018*, adjudicando cuatro contratos, también por diez años de vigencia, para la inversión en cuatro campos petroleros, igualmente con tres compañías privadas, una de capital nacional y dos de ellas de capital extranjero. La firma se llevó a cabo el 5 de octubre de 2018.¹²⁰

El 11 de septiembre de 2018, a través del Ministerio de Energía y Recursos Naturales no Renovables, el Estado ecuatoriano lanza la Ronda Petrolera Intracampos I, a través de la modalidad de contratos de participación para la exploración y/o explotación de hidrocarburos, para la inversión en ocho bloques petroleros de la Amazonía

¹¹⁸ Mediante el Decreto Ejecutivo No. 1221 de 7 de enero de 2021, se derogó el Decreto Ejecutivo No. 314 del 6 de abril del 2010 que creó la Empresa Pública de Exploración y Explotación de Hidrocarburos Petroamazonas EP, y se ordenó la fusión por absorción de esta última por la empresa pública EP Petroecuador.

¹¹⁹ Empresa Coordinadora de Empresas Públicas, “Petroamazonas EP firma contratos por \$ 696 millones con inversionistas privados”, 19 de febrero de 2018, <https://www.emco.gob.ec/2018/02/19/petroamazonas-ep-firma-contratos-por-696-millones-con-inversionistas-privados/>.

¹²⁰ Redacción El Universo, “Ecuador firma contratos para campos petroleros de la ronda Oil & Gas 2018”, 5 de octubre de 2018, *El Universo*, <https://www.eluniverso.com/noticias/2018/10/04/nota/6985364/ecuador-firma-contratos-licitacion-campos-petroleros-ronda-oil-gas/>.

ecuatoriana. De ellos, fueron adjudicados siete bloques, mediante la firma de siete contratos con compañías privadas extranjeras el 22 de mayo de 2019.¹²¹

A continuación, se detalla un resumen de dichas licitaciones y contratos:

Tabla 1
Contratos de *upstream* firmados entre 2018 y 2022

Licitación / Firma	Áreas asignadas	Parte privada	Parte estatal	Modalidad Contractual	Vigencia
Ronda de Campos Menores / 19 de feb. - 2018	Drago	CONDOR SERVICIOS PETROLEROS CONSEPETRO S.A.	Petroamazonas EP (ahora EP Petroecuador)	Contratos para la Provisión de Servicios Específicos Integrados con financiamiento de la Contratista para la Ejecución de Actividades de Perforación (...)	10 años
	Guanta-Dureno				
	Paka Norte	WAYRAENERGY S.A.			
	Parahuacu	CNPC			
Ronda Oil and Gas 2018 / 5 de oct. - 2018	Blanca-Vinita	TRIBOILGAS CIA. LTDA.			
	Oso	WAYRAENERGY S.A.			
	Yuralpa				
	Cuyabeno-Sansahuari	CUYABENOPETRO S.A.			
Ronda Intracampos I / 22 de mayo - 2019	Bloque Charapa	Gran Tierra Energy Colombia LLC	Ministerio de Energía y Recursos Naturales no Renovables	Contratos de Participación para la Exploración y/o Explotación	20 años
	Bloque Chanangue				
	Bloque Iguana				
	Bloque Perico	Frontera Energy Colombia Corp y Geopark Perú S.A.C			
	Bloque Espejo				
	Bloque Sahino	Petróleos Sudamericanos del Ecuador Petrolamerec S.A.			
Bloque Arazá Este					

Fuente: Ministerio de Energía y Recursos Naturales no Renovables.
Elaboración propia.

Sobre estos contratos de explotación de hidrocarburos (*upstream*) firmados en el período que comprende la investigación, se desarrollarán en lo adelante los análisis específicos de la afectación de la seguridad jurídica en el ámbito tributario, con independencia de que este estudio también resulte factible a muchos otros contratos del sector firmados con anterioridad al período en que se enmarca la investigación, así como a otro tipo de contratos en otro sector económico del país.

¹²¹ Ecuador Ministerio de Energía y Minas, “Operación de los Bloques de la Ronda Intracampos I aporta con más de 5.000 barriles de crudo diarios a la producción nacional”, *Ministerio de Energía y Minas*, 19 de diciembre de 2022, <https://www.rondaspetrolerasescuador.gob.ec/operacion-de-los-bloques-de-la-ronda-intracampos-i-aporta-con-mas-de-5-000barriles-de-crudo-diarios-a-la-produccion-nacional/>.

Capítulo tercero

La seguridad jurídica tributaria y las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos. Cómo garantizarla

En el tercer capítulo de esta investigación se determinó cómo garantizar la seguridad jurídica en materia tributaria para los contratos de inversión en materia de hidrocarburos objeto de esta investigación. En ese sentido, se realiza un análisis de la incidencia de los cambios normativos en el período de 2018-2022, que han incidido en la seguridad jurídica tributaria de los contratos de *upstream* en el sector estratégico de hidrocarburos, firmados en esa etapa, lo cual refleja el grado de incidencia que ha tenido la vulneración de este derecho, su importancia y la necesidad de encontrar mecanismos urgentes que lo garanticen. En consecuencia, se hace referencia a la estabilidad legal y a los incentivos tributarios, contrastando su insuficiencia con relación a garantizar seguridad jurídica tributaria, y se abordan los efectos positivos de esta última, que tornan necesaria su protección. Finalmente, se realiza una propuesta de regulación interna para los contratos del sector de hidrocarburos que preserve la seguridad jurídica tributaria de los mismos, mediante el acuerdo de una cláusula de estabilidad tributaria. Esto, por ser el mecanismo más urgente frente a las consecuencias negativas de los cambios regulatorios en el país, y teniendo en cuenta el estado normativo actual, que no solventa la necesidad de seguridad jurídica tributaria para contratos del sector estratégico de hidrocarburos.

1. Incidencia normativa en la seguridad jurídica tributaria, impacto en el sector de hidrocarburos (2018-2022)

En el período que se investiga, se han realizado modificaciones al régimen legal que han incidido en la seguridad jurídica tributaria, generando impacto sobre el régimen económico de los contratos del sector estratégico de hidrocarburos. En este sentido, se hace referencia a la incidencia regulatoria sobre los contratos del sector vigentes, aunque algunos de los cambios que se han producido afectan a cualquier contrato de inversión entre la empresa privada y el Estado ecuatoriano.

1.1 Ley para la Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica

El 21 de mayo de 2018 se aprueba la Ley para la Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica,¹²² en ella se creó el Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico, estableciendo que el financiamiento de este se constituye a través de un porcentaje asociado a los ingresos provenientes de la actividad petrolera:

Art. 60.- Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico. Créase el Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico, que se financiará con una asignación equivalente al cuatro por ciento (4%) del precio de venta por cada barril de petróleo que se extraiga en la Circunscripción Territorial Especial Amazónica y que se comercialice en los mercados interno y externo. En ningún caso la asignación a la que se refiere la presente disposición, será inferior a dos dólares de los Estados Unidos de América (USD 2,00), por cada barril de petróleo.

Para el financiamiento del Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico *las empresas nacionales y extranjeras, sean públicas, privadas, de economía mixta o de otro tipo, dedicadas a la explotación petrolera en la Amazonia ecuatoriana, depositarán mensualmente los valores mencionados en el inciso anterior, en la cuenta especial del Banco Central del Ecuador, denominada Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico.*

Como se puede apreciar, en este aporte para el financiamiento de la Circunscripción Territorial Especial Amazónica,¹²³ técnicamente la norma no configura esta obligación legal dentro de ninguna de las categorías tributarias, que ya se han analizado, establecidas en la Constitución y en el Código Tributario. Con lo cual, la ley no especifica si se trata de un impuesto, una tasa o una contribución. Sin embargo, haciendo un análisis de los elementos que componen las categorías tributarias encontramos que existe una determinación expresa del gravamen, con base en una fuente que genera riqueza (la actividad de explotación petrolera) y que la misma se paga metodológicamente a una cuenta del Banco Central que la distribuirá a sus destinatarios finales, los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GADs) para su utilización conforme el artículo 63 de la norma analizada.

¹²² Ecuador, *Ley para Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica*, Registro Oficial 245, Suplemento, 21 de mayo de 2018. Énfasis añadido.

¹²³ *Ibíd.*, “art. 5.- Circunscripción Territorial Especial Amazónica. Para los fines contemplados en esta Ley, por sus particularidades biofísicas y socio-culturales, se constituye la Circunscripción Territorial Especial, para establecer políticas, lineamientos y normativas especiales, y contar con una planificación integral específica, dentro del Sistema Nacional de Planificación. Se garantizará la formulación participativa del Plan Integral para la Amazonia, como instrumento de planificación, coordinación y articulación, para alcanzar el Buen Vivir de la ciudadanía en las provincias que la integran”.

Con este antecedente, se podría afirmar que con base en las definiciones de tributo reguladas en el artículo 1 del Código Tributario¹²⁴ y a partir del fallo del 27 de enero de 2022 de la Corte Constitucional¹²⁵ que se apega a la división tripartita de los tributos postulada por la doctrina latinoamericana del derecho tributario, estaríamos en presencia de un tipo de tributo que surge con el propósito de mejorar las condiciones del territorio amazónico, y se relaciona con la actividad extractiva en esta zona como fuente generadora de riqueza. Con lo cual, queda pendiente por parte del legislador, la identificación expresa del mismo en dicha ley, y también de conformidad con el derecho a la seguridad jurídica y los principios que transversalizan al mismo. Ello facilitaría no solo una regulación metodológica acorde a la recaudación pretendida, sino también los derechos inherentes a los sujetos del tributo y a los beneficiarios finales, cuanto más por la existencia de norma especializada de carácter tributario que contiene regulaciones conexas a la exacción fiscal relacionada con los GADs.

Adicional a esta modificación, la normativa estableció en una de sus disposiciones transitorias el cambio de domicilio tributario de carácter obligatorio a todas las empresa privadas, públicas y mixtas con contratos vigentes en la circunscripción territorial amazónica:

*DÉCIMA CUARTA: Las empresas privadas, públicas y mixtas, que tengan contratos o concesiones para la explotación de recursos hidrocarburíferos, mineros y de electricidad, y que realicen sus actividades exclusivamente en la Circunscripción Territorial Especial Amazónica, en un plazo de 180 días, deberán cambiar su domicilio tributario a la Circunscripción Territorial Especial Amazónica.*¹²⁶

Con base en esta obligación, aunque haya sido de carácter administrativo, existe una incidencia en la planificación tributaria de las empresas privadas en relación con los gravámenes correspondientes a los municipios en los que se encuentran domiciliadas, pues todos los contratos no tienen la misma naturaleza y muchas empresas que desarrollan actividades de explotación hidrocarburíferas, lo hacen en calidad de prestadora de servicios¹²⁷ para el Estado ecuatoriano, el cual en su función de operadora es quien

¹²⁴ Ecuador, *Código tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 1.

¹²⁵ Ecuador Corte Constitucional, “Sentencia”, en *Caso N.º: 43-16-IN y acumulado/22*, 27 de enero de 2022. Ver cita textual realizada en el capítulo primero de esta investigación en relación con la diferenciación entre impuesto, tasa y contribución.

¹²⁶ Ecuador, *Ley para Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica*, Registro Oficial 245, Suplemento, 21 de mayo de 2018, Disposición Transitoria Décima Cuarta. Énfasis añadido.

¹²⁷ Las compañías que a la entrada en vigor de la norma, mantenían contratos de *upstream* bajo la modalidad de contratos para la “*Provisión de Servicios Específicos Integrados con financiamiento de la*

concentra las obligaciones vinculadas a la zona extractiva con respecto a los tributos municipales.

Con esta obligación de cambio de domicilio se da una reconversión de las obligaciones para las compañías privadas como nuevos sujetos tributarios del territorio amazónico donde se encuentre el área de actividades relativa a su contrato (para algunas compañías con más de un contrato de servicios específicos integrados, cuyas zonas de desarrollo se ubican en municipios diferentes de la Amazonía ecuatoriana, el cambio de domicilio tributario impuso la apertura de sucursales), lo cual ha enfrentado hasta hoy dificultades en la obtención de permisos de funcionamiento y de bomberos ya que se ubican en realidad dentro de las facilidades de producción de la empresa pública EP Petroecuador (antes Petroamazonas EP) en su carácter de operadora, y la norma no hace distinción a la calidad en la que los sujetos desarrollan la actividad, con lo cual se asumen todas las formas de participación contractual.

1.2 Contribución Única Temporal a sociedades que hayan generado ingresos gravados iguales o mayores a un millón de USD

El 31 de diciembre de 2019, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria,¹²⁸ se estableció para las empresas privadas la obligación tributaria de pagar una contribución, de carácter único y temporal, sobre los ingresos gravados en el ejercicio fiscal 2018:

Contratista para la Ejecución de Actividades de Optimización de la Producción, Actividades de Recuperación Mejorada y Actividades de Exploración", de la Ronda de Campos Maduros (año 2014), son las siguientes: SERVICIOS INTEGRADOS PAÑATURI S.A. (en los campos Indillana, Yanaquincha y Limoncocha), KAMANA SERVICES S.A. (en los campos Edén Yuturi y Pañacocha), y SERVICIOS PETROLEROS IGAPÓ S.A. (en los campos Lago Agrio, Palo Azul, Pucuna y Víctor Hugo Ruales), fuente: Ecuador Presidencia de la República, "Sector privado invertirá 1.000 millones de dólares para incrementar la producción de campos maduros", *Presidencia de la República*, accedido 4 de octubre de 2023, <https://www.presidencia.gob.ec/sector-privado-invertira-1-000-millones-de-dolares-para-incrementar-la-produccion-de-campos-maduros/>.

Dentro del período que se investiga, se afectan las de la Ronda Campos Menores cuyos contratos se firmaron en febrero de 2018: CNPC (en el campo Parahuacu), WAYRAENERGY S.A. (en el campo Paka Norte), y CONDOR SERVICIOS PETROLEROS CONSEPETRO S.A. (en los campos Drago y Guanta-Dureno), Fuente: Ecuador Secretaría General de Comunicación de la Presidencia, "Ecuador concreta inversión de USD 700 millones en campos petroleros menores", *Secretaría General de Comunicación de la Presidencia*, accedido 4 de octubre de 2023, párr. 5, <https://www.comunicacion.gob.ec/ecuador-concreta-inversion-de-usd-700-millones-en-campos-petroleros-menores/>.

¹²⁸ Ecuador, *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.

Art. 56.- Las sociedades que realicen actividades económicas, y que hayan generado ingresos gravados iguales o superiores a un millón de dólares de los Estados Unidos de América (USD\$1.000.000,00) en el ejercicio fiscal 2018, pagarán una contribución única y temporal, para los ejercicios fiscales 2020, 2021 y 2022, sobre dichos ingresos, de acuerdo con la siguiente tabla:

[...]

Las sociedades pagarán esta contribución teniendo como referencia el total de ingresos gravados contenidos en la declaración del impuesto a la renta del ejercicio 2018, inclusive los ingresos que se encuentren bajo un régimen de impuesto a la renta único.

En ningún caso esta contribución será superior al veinte y cinco por ciento (25%) del impuesto a la renta causado del ejercicio fiscal 2018.

Esta contribución no podrá ser utilizada como crédito tributario, ni como gasto deducible para la determinación y liquidación de otros tributos durante los años 2020, 2021 y 2022.

Esta contribución no será aplicable para las empresas públicas.¹²⁹

En este caso particular, habiendo analizado en el capítulo primero lo referente al cuestionamiento técnico sobre el comportamiento recurrente del ejecutivo de suplantar la creación de un nuevo impuesto a través de la imposición de contribuciones, y particularmente con el pronunciamiento de la Corte Constitucional respecto a las contribuciones solidarias después del terremoto de 2016, se concentra el cuestionamiento de este tributo en su impacto sobre la seguridad jurídica tributaria desde la perspectiva de la estabilidad legal del sistema fiscal nacional. Con relación a esta, una vez más, la planificación tributaria de los proyectos de inversión relacionados con los contratos del sector de hidrocarburos vuelve a padecer un impacto negativo, ya que el déficit de la caja financiera pública es nuevamente solventado por un contribuyente seguro, como lo es el sector empresarial (en este caso las sociedades mercantiles).

El gravamen tributario establecido condiciona un volumen significativo de ingresos para la media de sociedades en el país, sin embargo, en un sector como el hidrocarburífero, en el cual los planes de desarrollo relacionados con Contratos para la Prestación de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista, de las Rondas de Campos Menores y Oil and Gas, así como los Contratos de Participación para la Exploración y/o Explotación de hidrocarburos firmados en 2018, suponen un grupo de inversiones muy altas con el objetivo de obtener un mayor volumen de producción en el menor tiempo posible (salvo las fases de exploración de los Contratos de Participación). Con lo cual, los ingresos en el período 2018 pudieron haberse afectado directamente con el establecimiento de esta contribución en 2019, a pesar de que era poco probable que se hubiera generado el monto mínimo gravado, ya que apenas iniciaban

¹²⁹ *Ibíd.*, art. 56.

operaciones. Sin embargo, este es un ejemplo importante de afectación a la seguridad jurídica tributaria dentro del período que se investiga.

Es importante destacar también que esta *contribución única y temporal* orienta la obligación fiscal de manera exclusiva hacia el sector privado, dejando a las empresas públicas fuera del alcance tributario. En este sentido, se puede afirmar que la posición excluyente del Estado con relación a sus empresas (públicas) tiene un carácter recurrente en este tipo de emergencias recaudatorias, tal como se observa con relación a la nueva contribución de 2021. Tal diferenciación no debería contemplarse, ya que las empresas públicas también generan ingresos en favor del Estado, y con base en el principio de *igualdad tributaria* no deberían quedar exentas de obligaciones fiscales extraordinarias como este tipo de contribuciones sino que, en puridad, deberían compartir mediante el aporte recaudatorio emergente en condiciones de igualdad, los mismos niveles de responsabilidad social frente a las circunstancias extraordinarias que originaron la necesidad emergente de financiamiento del Estado ecuatoriano, que se palió mediante una exacción fiscal imprevista.

1.3 Cambio de límite de deducibilidad fiscal de intereses en operaciones entre relacionadas

Con la entrada en vigor de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria a partir de enero del año 2020, que afectó sobre todo el régimen legal tributario vigente, se instrumentó la reforma del numeral 2 del artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, instaurando un marco restrictivo a la deducibilidad de intereses pagados o devengados entre partes relacionadas donde particularmente dispuso que:

Tratándose de otras sociedades o de personas naturales, el monto total del interés neto en operaciones efectuadas con partes relacionadas no deberá ser mayor al veinte por ciento (20%) de la utilidad antes de participación laboral, más intereses, depreciaciones y amortizaciones correspondientes al respectivo ejercicio fiscal.

Mediante el Decreto Ejecutivo 1114 de 28 de julio de 2020 se expidió el Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria.¹³⁰ El mismo, respecto al límite de deducibilidad de intereses entre partes relacionadas instrumentó la modificación antedicha agregando el numeral 3 al artículo 29 del Reglamento para la

¹³⁰ Ecuador, Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, *Decreto Ejecutivo 1114*, Registro Oficial 260, Segundo Suplemento, 4 de agosto de 2020.

Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que de manera adjetiva desarrolla el procedimiento, condiciones y temporalidad para la determinación del límite de deducibilidad de intereses por operaciones entre partes relacionadas.

El artículo 11 del Código Tributario respecto a la vigencia de la ley establece que “las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario [...]”¹³¹ tal como sucede con la reforma introducida mediante Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, que establece el límite a la deducibilidad fiscal de intereses en operaciones entre partes relacionadas y, por tanto, comenzó a regir sobre los sujetos pasivos desde el 1 de enero de 2020.

A partir de lo anterior, es preciso indicar que por la naturaleza de los contratos de *upstream* que demandan altas sumas de inversión en tecnología y operaciones de explotación de recursos naturales, la utilización de vehículos de financiamiento mediante filiales (locales y extranjeras) o con empresas intragrupo, forma parte de sus estrategias de apalancamiento financiero. De ahí que, una de las formas legales de financiamiento sea “los instrumentos de deuda (financiación ajena), en que los inversores no asumen, en general, el riesgo empresarial y reciben intereses remuneratorios”¹³² concebidos entre compañías de un mismo grupo o partes relacionadas, lo cual se articula en la planificación tributaria de proyectos como los de hidrocarburos.

De esta manera, se concluye que la puesta en vigor de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria y su Reglamento, con la introducción de un nuevo límite a la deducibilidad fiscal de intereses en operaciones entre partes relacionadas, consecuentemente incide en la planificación tributaria realizada por todas las empresas que consideraron como parte de su estrategia de financiamiento, los préstamos entre empresas intragrupo o compañías relacionadas a partir del margen anterior que existía en la norma, con lo cual, es potencialmente posible que la parte privada de los contratos en el sector estratégico de hidrocarburos también se viera afectada con esta modificación tributaria.

Considerando lo anterior, dentro del período que se investiga, de los contratos de detallados en la Tabla 1 del capítulo segundo, (exceptuando los de la Ronda Intracampos

¹³¹ Ecuador, *Código tributario*, Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005, art. 11.

¹³² Enrique Ortega y Carles Armiño, “Deducibilidad de los intereses del préstamo entre socio y sociedad”, *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 88 (2022): 1. https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2022/08/Deducibilidad-de-los-intereses-del-prestamo-entre-socio-y-sociedad_CTOpinion-no-88_-2022.pdf.

II que se encontraban en fase de exploración con menos demanda de inversión al momento del cambio normativo tributario), se pudo verificar que en la información financiera reportada a la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, de las cinco compañías privadas que firmaron en 2018 contratos de *upstream*, cuatro tuvieron financiamiento entre partes relacionadas durante el período 2019-2020, para la ejecución de seis contratos a cargo de las mismas, tal como se refleja a continuación:

Tabla 2
Financiamiento por préstamos recibidos de partes relacionadas durante 2019 y 2020 en compañías firmantes de contratos de *upstream* (2018-2022)

Compañías	Contratos <i>upstream</i>	Año de firma	Financiamiento por préstamos de relacionadas	
			2019	2020
CNPC CHUANQIN DRILLING ENGINEERING COMPANY LIMITED, SUCURSAL ECUADOR	Campo Parahuacu	2018	\$ 21.000.000,00	\$ 26.700.000,00
CUYABENOPETRO S.A.	Campo Cuyabeno-Sansahuari		\$ 9.035.673,00	\$ 23.101.817,00
WAYRAENERGY S.A.	Campo Paka Norte		\$ 9.246.963,00	\$ 26.700.000,00
	Campo Oso			
	Campo Yuralpa			
TRIBOILGAS CIA. LTDA.	Campo Blanca-Vinita	\$ 2.997.860,26	\$ 4.510.240,19	

Fuente: Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros.¹³³
Elaboración propia.

Estas empresas apenas comenzaban con la implementación de las inversiones en sus contratos firmados en 2018, de ahí que se evidencia un comportamiento similar en cuanto a las acciones de financiamiento seguidas por ellas dentro del período de la investigación, que consistió en el apalancamiento interno mediante préstamos entre compañías relacionadas (matrices, filiales o compañías del mismo grupo, indistintamente), lo cual con el cambio tributario sobre la disminución del porcentaje de deducibilidad de intereses en estas operaciones, potencialmente podrían haberse visto afectadas, produciendo un desajuste económico interno, con base en la obligación de declarar como gastos no deducibles, las operaciones de financiamiento mediante préstamos que hasta el año 2019 se habían realizado con partes relacionadas.

¹³³ Ecuador Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, “Portal de Información”, “Sector Societario”, “Búsqueda de compañías”, *Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros*, accedido el 29 de septiembre de 2023, <https://appscvssoc.supercias.gob.ec/consultaCompanias/societario/busquedaCompanias.jsf>. Se revisaron los informes de auditoría externa y las notas a los estados financieros de dichas compañías del ejercicio fiscal 2020, a fin de localizar la información que contiene la tabla, con lo que se evidencia un comportamiento similar en cuanto a las estrategias de financiamiento realizadas por estas compañías, con apalancamiento interno a través de préstamos entre compañías relacionadas.

Con base en lo anterior, se constata que esta modificación tributaria afecta al derecho a la seguridad jurídica al representar un retroceso con relación a los márgenes de deducibilidad fiscal en que podían considerarse para operaciones de financiamiento y de servicios entre partes relacionadas. Con ello se produjo un cambio en el panorama normativo tributario que condiciona necesariamente la planificación tributaria para cualquier inversión que contemple estrategias de financiamiento mediante préstamos entre partes relacionadas en el sector de hidrocarburos de la República del Ecuador.

1.4 Impacto tributario de la fusión por absorción de Petroamazonas EP y EP Petroecuador

La fusión de Petroamazonas EP absorbida por EP Petroecuador representó otro cambio normativo que modificó el estatus tributario de los Contratos de Prestación de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista para la Perforación y Completación de Pozos nuevos y Reactivación de pozos cerrados (...), pues todos ellos pasaron a ser administrados por EP Petroecuador, los vigentes antes del período en que se desarrolla esta investigación y los ocho que se firmaron en 2018. Mediante el Decreto Ejecutivo 1221 del 7 de enero 2021,¹³⁴ a través la Segunda de sus Disposiciones Finales se dispuso la derogación (desde el 31 de enero de 2021) del Decreto Ejecutivo No. 314 del 6 de abril del 2010 que creó la Empresa Pública de Exploración y Explotación de Hidrocarburos Petroamazonas EP. En el mismo Decreto Ejecutivo 1221 del 7 de enero de 2021, mediante la Tercera de sus Disposiciones Generales se dispuso que:

Todas las actividades, derechos y obligaciones generados en virtud de [...] contratos y demás actos que se encuentren en vigor, en trámite o en ejecución por parte de las áreas administrativas y operativas de la Empresa Pública de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, PETROAMAZONAS EP, serán asumidos y subrogados por la Empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador, EP PETROECUADOR.

De esta manera, la facturación del ingreso de las contratistas por la producción de petróleo resultante de las operaciones contractuales establecidas cambia de sujeto pagador y se debe realizar a partir de ese momento a la Empresa Pública de Hidrocarburos del Ecuador, EP Petroecuador. Con este cambio de sujeto, dispuesto por el presidente de la república mediante el Decreto Ejecutivo referido, surge una nueva situación jurídica que

¹³⁴ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 1221*, Registro Oficial 371, Tercer Suplemento, 15 de enero de 2021.

modifica el estatus tributario de las contratistas anteriormente de Petroamazonas EP, frente a un nuevo agente de retención.

La Ley 122 Ley del Fondo de Desarrollo de las Provincias de la Región Amazónica¹³⁵ dispone:

Art. 1. Establécese como beneficio fiscal los siguientes tributos:

1) *El tributo de 2.5% sobre el total de la facturación* que cobraren a Petroecuador o a sus filiales, *las empresas nacionales*, por la prestación de servicios dentro de la jurisdicción de cada provincia amazónica.

2) El tributo de 4.5% sobre el valor total de la facturación que cobraren a Petroecuador o a sus filiales las empresas extranjeras, o sus filiales, por la prestación de servicios en la jurisdicción de cada provincia amazónica.

Nota: Los servicios a los que se refiere el artículo 1 de la Ley comprenden: prospección, geofísica, *perforación de pozos petroleros y su mantenimiento*, transporte, comunicaciones y provisión y arrendamiento de bienes y servicios que demande la actividad petrolera.¹³⁶

Con ello, todas las compañías que mantenían contratos con Petroamazonas EP pasan a continuar su relación jurídica con EP Petroecuador, y esta última en su calidad de agente de retención comienza a aplicar sobre todas sus nuevas contratistas la retención fiscal del tributo establecido en la Ley 122 de 1991, lo cual nunca estuvo considerado al momento de las licitaciones internacionales convocadas por el Estado, ni a la suscripción de los vínculos contractuales. Sin embargo, se comenzó a aplicar la retención del 2,5 por ciento a las contratistas del sector vinculadas ahora con EP Petroecuador, representando una nueva afectación económica imprevista de carácter tributario.

Nótese que, en la técnica legislativa,¹³⁷ no se califica al tributo al que se hace referencia en la Ley 122 de 1991, únicamente se menciona la categoría *tributo*. De ahí que, como en el caso ya analizado de la Ley para la Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica, podría presumirse que reviste características de una *contribución*, ya que se trata de un fondo para el desarrollo de las provincias de la Región Amazónica, que podría ser administrado por los gobiernos autónomos descentralizados, sin embargo

¹³⁵ Ecuador, *Ley 122 del Fondo de Desarrollo de las Provincias de la Región Amazónica*, Registro Oficial 676, Suplemento, 3 de mayo de 1991.

¹³⁶ *Ibíd.*, art. 1. Énfasis añadido.

¹³⁷ Tal como se ha desarrollado en el capítulo primero de esta investigación, el comportamiento normativo tributario nacional ha estado precedido por la *innovación* de formas de tributación que no se sujetan ni a los principios del derecho material tributario ni a lo regulado en el Código Tributario con relación a los tributos, lo que se traduce en una *inadecuada tipicidad tributaria*, que se fundamenta en una mala técnica legislativa a la hora de legislar en materia fiscal. Esto deviene en la necesidad de una técnica legislativa apropiada, que atienda a los principios del derecho material tributario y a lo que dispone la norma con relación a cada tipo de tributo; lo cual deviene también, consecuentemente, como una de las formas de garantizar seguridad jurídica en materia tributaria.

en el artículo 2 (y último) de la Ley se dispone que “Los valores que se recauden por la aplicación de esta Ley se depositarán mensualmente en la cuenta única del tesoro nacional”. En este caso, cabría cuestionarse al respecto de la subsistencia de esta norma con antigüedad de más de 30 años a la fecha presente, si su fin es el desarrollo de las provincias amazónicas, en relación con el Fondo para el Desarrollo Sostenible Amazónico, regulado por la Ley para la Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica de mayo de 2018, sobre todo a los fines de cuestionar la administración de ambos fondos, con relación a la situación de dichas provincias, y la existencia de una doble tributación con fines estructuralmente similares, a pesar de que la última normativa de 2018 no concibe este gravamen como un tributo de manera explícita.

Con base en lo analizado, de manera indirecta también existe una afectación a la seguridad jurídica tributaria en cuanto a la *certeza y previsibilidad* del orden normativo fiscal. Nuevamente un cambio normativo, no directamente tributario, genera efectos en el estatus fiscal de compañías con proyectos de inversión dentro de un sector estratégico que, como ya se analizó en el capítulo segundo, sus beneficios tienen una *finalidad exclusiva* conforme el artículo 313 de la Constitución comprometidos con el *interés social* y el *desarrollo pleno de los derechos*.

1.5 Contribución temporal sobre el patrimonio 2021 (contribución post-COVID-19)

Siguiendo la misma lógica que lesiona la seguridad jurídica tributaria tanto en el aspecto de la técnica legislativa, como en la certidumbre del derecho (tributario), el 29 de noviembre de 2021, mediante la Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal,¹³⁸ el ejecutivo impone una nueva obligación fiscal a través de la figura tributaria de la contribución, esta vez regulada para aquellas sociedades con un patrimonio neto igual o mayor a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de América (USD \$ 5.000.000,00) al 31 de diciembre de 2020:

Art. 9.- Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedades.- Las sociedades, conforme la definición prevista en el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que realicen actividades económicas determinarán y pagarán una contribución temporal sobre su patrimonio tanto para el ejercicio fiscal 2022 y como el ejercicio fiscal 2023 siempre que la sociedad posea un patrimonio neto igual o mayor a cinco millones de

¹³⁸ Ecuador, *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*, Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021, art. 9.

dólares de los Estados Unidos de América (USD \$ 5.000.000,00) al 31 de diciembre de 2020.

El pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las sociedades se hará de conformidad con la siguiente tabla: [...]

A efectos del pago de la presente contribución, se tomará como referencia el patrimonio neto de la sociedad correspondiente al ejercicio 2020 que conste en la respectiva declaración de impuesto a la renta de dicho ejercicio.

La contribución que se crea será pagada por el sujeto pasivo en la forma y plazos que se establecen en la presente ley y en la resolución que con carácter general emita para el efecto el Servicio de Rentas Internas.

Se exceptúan de la determinación y pago de esta contribución a las entidades y empresas públicas; misiones diplomáticas, consulares y organismos internacionales; e instituciones sin fines de lucro.¹³⁹

Luego, en el artículo 11 de la Ley se elimina la posibilidad de utilizar como crédito tributario el pago de esta contribución, así como su deducibilidad fiscal para el pago de ningún impuesto.¹⁴⁰

Esta vez por dos años consecutivos, reaparece una afectación económica importante sobre las compañías como resultado de la modificación del régimen legal tributario vigente a la fecha de firma de los contratos de *upstream* objeto de esta investigación. La vulneración a la seguridad jurídica tributaria, al igual que en el caso anterior, lesiona el principio de igualdad tributaria, considerando el régimen de excepción que contempla esta nueva contribución, pues en este caso particular, tal como se ha referido, la normativa se sustenta en la necesidad de recuperación financiera del Estado, después de la pandemia del COVID-19, sin embargo se selecciona un grupo de sujetos pasivos, excluyéndolos del resto de contribuyentes (personas jurídicas exceptuadas), y se les aplica un hecho generador especial a partir de una valuación patrimonial elevada y particularmente discriminatoria, pues ni siquiera se grava riqueza real, a pesar de que el período sobre el cual se establece, enmarca de manera retroactiva el análisis impositivo con fines recaudatorios.

En resumen, desde 2018 hasta 2022, el comportamiento normativo del país en materia tributaria ha generado diversas vulneraciones a la seguridad jurídica, con especial incidencia en el sector de los hidrocarburos para aquellos contratos que se firmaron antes de las reformas al régimen legal tributario y cuya planificación fiscal con base en los planes de inversión y desarrollo contractualmente establecidos, se vio afectada de manera violenta por la inestabilidad regulatoria interna de carácter tributario.

¹³⁹ *Ibíd.*, art. 9.

¹⁴⁰ *Ibíd.*, art. 11.- “Crédito Tributario.- El pago de la contribución única y temporal sobre el patrimonio de las sociedades no servirá como crédito tributario para el pago de los impuestos a cargo del sujeto pasivo ni será deducible para el pago de otros impuestos”.

2. La seguridad jurídica tributaria como necesidad para la inversión en el sector de hidrocarburos

Considerando el precedente de cambios regulatorios que han incidido en la seguridad jurídica tributaria de los contratos de hidrocarburos desde 2018 hasta 2022, resulta evidente el nivel de exposición que comportan los inversionistas frente al sometimiento del régimen legal nacional y sus cambios con impacto en lo tributario. Lo cual condiciona la rentabilidad, de los planes de desarrollo de los contratos, que se proyectó y planificó de manera previa al inicio de la relación con el Estado ecuatoriano. En este sentido, la pretensión del Estado a través de incentivos fiscales para proyectos de inversión, que puedan abarcar sectores estratégicos tampoco resuelve el nivel de vulnerabilidad de los contratos frente a la potestad del ejecutivo de cambiar normas internas con impacto fiscal.

Para autores como Jorge Montalvo¹⁴¹ la generación de incentivos tributarios para la atracción de inversiones constituye un elemento de fortaleza del sistema tributario nacional frente a la estabilidad jurídica, más aún si la misma ha tenido los efectos deseados, sin embargo, en esta visión desconoce la necesidad de estimular a la inversión bajo un ambiente jurídico seguro con criterios de legitimidad y principios tributarios que, si bien sostienen dichos incentivos, pretendan elevar al país en un nivel *fiabile* y —en consecuencia— rentable en materia de inversiones, como en el sector de hidrocarburos.

Además de reconocer el carácter temporal y exclusivo que tienen los incentivos tributarios, más aún en un país con expresas desventajas con respecto a la igualdad tributaria —que se da también entre personas jurídicas—, las ventajas tributarias con base en tales incentivos contribuyen a la desproporción de la igualdad dentro del sistema tributario interno. Por otra parte, Oscar X. Guamán,¹⁴² al profundizar en la necesidad de estabilidad jurídica en el contexto nacional en torno a la inversión extranjera, aporta una pormenorización en el análisis histórico regulatorio regional y local de la estabilidad legal en el marco de la inversión, pero a pesar de ello, aún continúa pendiente el hecho de

¹⁴¹ Jorge Montalvo Orbea, “Análisis de los incentivos tributarios del código orgánico de producción, comercio e inversiones y su incidencia en la inversión privada en el Ecuador, período 2011-2014” (Tesis de Licenciatura, Universidad Internacional del Ecuador, Quito, 2015), 86-91, <https://repositorio.uide.edu.ec/handle/37000/932>.

¹⁴² Oscar Xavier Guamán Pacalla, “La estabilidad jurídica en el tratamiento de las inversiones extranjeras en el Ecuador” (Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020), 81-3, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7587/1/T3275-MDEM-Guaman-La%20estabilidad.pdf>.

alertar sobre la necesidad de que exista un marco regulatorio tributario previsible, estable y concreto que exhiba a la estabilidad legal como una consecuencia de la seguridad jurídica en favor de las inversiones, en sectores estratégicos como el de los hidrocarburos.

Más allá de la pertinencia o no de los incentivos tributarios (los cuales por lo general tienen un carácter transitorio y, su finalidad no se relaciona con potenciar la seguridad jurídica tributaria ni los principios que la sustentan), la normativa fiscal es el punto focal en el que ponen su atención los inversionistas extranjeros a la hora de analizar la factibilidad de proyectos de inversión en materia de hidrocarburos y planificar fiscalmente considerando el entorno tributario local.

Con base en todo lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que la seguridad jurídica tributaria es de vital importancia para la inversión en el sector de hidrocarburos, de ahí que, una vez garantizada la misma, generará un impacto positivo en los inversionistas del sector, produciendo los siguientes efectos:

Protección legal: Amparo regulatorio para los contribuyentes al establecer con claridad las reglas y procedimientos que rigen el sistema tributario. Lo cual precave de excesos y arbitrariedades por parte del Estado y de la autoridad fiscal en detrimento de los derechos de los contribuyentes.

Confianza ciudadana: De la existencia de un sistema normativo tributario estable, se desprende la confianza de los contribuyentes con relación a la tributación y a las expectativas claramente marcadas por parte del gobierno con respecto al retorno del aporte fiscal en beneficio del desarrollo interno y la garantía de derechos. La percepción de una sistemática tributaria justa, estable y transparente, estimula la confianza y la cooperación, lo que conlleva a la construcción de una relación saludable entre los contribuyentes y la administración tributaria.

Clima de inversión favorable: Un entorno fiscal predecible y estable, contribuye a la reducción de la incertidumbre tributaria, que es uno de los principales riesgos para la inversión, más aún en un sector como el de los hidrocarburos, cuya variabilidad con relación al precio de venta, oscila a niveles importantes más allá de cualquier predictibilidad, además del alto nivel de riesgo que comportan las operaciones de *upstream*. Esto estimula el desembolso de inversiones a largo plazo, lo que se traduce en crecimiento y desarrollo económico, con un impacto social importante incluso a partir de la generación de empleo.

Planificación tributaria segura: los inversionistas necesitan certeza fiscal para realizar la planificación tributaria de las operaciones de manera efectiva. Los proyectos

en materia de hidrocarburos son a largo plazo, contemplan planes de desarrollo entre diez y veinte años (potencialmente prorrogables), con lo cual, la *previsibilidad* fiscal les permite, en su condición de contribuyentes, proyectar en el tiempo sus ingresos con base en decisiones informadas, para realizar la asignación de recursos para los proyectos de inversión de manera segura, eficiente, y a largo plazo, a partir de la estabilidad del panorama fiscal interno.

Reducción de controversias: La seguridad jurídica tributaria optimiza la operatividad de la administración tributaria al sustentarse en la existencia de normas claras, previsibles y procedimientos con base en un sistema fiscal estable. Ello contribuye a mitigar riesgos de ambigüedades, reduciendo el actuar arbitrario de la administración sobre los contribuyentes, con lo cual disminuyen los conflictos entre los inversionistas y la administración tributaria, los cuales pueden escalar a fueros internacionales, eliminando el riesgo de exposición del Estado y la vulnerabilidad de los inversionistas. Esto, al perfeccionar la eficiencia de la administración tributaria, coadyuva a la reducción de costos y al decremento de cargas innecesarias para ambas partes.

3. Propuesta de cláusula de estabilidad tributaria para los contratos de hidrocarburos

Partiendo del aporte anterior, y sobre todo del análisis detallado de los cambios normativos con impacto fiscal que han vulnerado la seguridad jurídica tributaria para los contratos del sector estratégico de hidrocarburos, se concluye en la necesidad de determinar soluciones que garanticen la seguridad jurídica tributaria.

En consecuencia, también surge el forzoso reconocimiento de las dificultades para poder generar cambios normativos (y menos aún con agilidad), frente a los mecanismos burocráticos por los que transitaría cualquier reforma legal que provenga de la iniciativa privada, ante un órgano legislativo históricamente dominado por las beligerancias políticas y los contrapesos de poder frente al ejecutivo, con carencias de asesoramiento técnico jurídico que se expresa en la calidad legal de las normas promulgadas, más aún en el ámbito tributario, por solo referirnos a la técnica legislativa apropiada.

Resulta necesario ofrecer una propuesta con relación al rescate y posterior preservación de la seguridad jurídica tributaria en el sector de hidrocarburos para contratos de *upstream*, con base en los modelos contractuales firmados en el período en que se enmarca la investigación, aunque sea de carácter endógeno.

En ese sentido, es preciso partir de una breve referencia a modo de antecedente, de las cláusulas de estabilidad. Las mismas, en su mayoría tanto doctrinal como normativamente, se asocian a los contratos de inversión internacionales que se enfocan mayoritariamente en los sectores de infraestructura, telecomunicaciones y energía eléctrica, concertados con inversionistas (generalmente) extranjeros. La amplitud de los plazos de vigencia y el carácter voluminoso de las inversiones que sustentan este tipo de proyectos, demandan por parte del ejecutor unos marcos razonables de estabilidad legal, que garanticen la tutela de los derechos adquiridos con la firma del contrato y aseguren la rentabilidad de la inversión frente a cambios normativos que desestructuren las condiciones iniciales bajo las que se realiza la proyección del negocio.

Con base en esta realidad, el sector de hidrocarburos en algunos países de la región como Colombia y Perú, además de países bajo el sistema del *common law*, han reconocido la potencialidad de los contratos de hidrocarburos en *upstream*, dando importancia a los inversores extranjeros que aportan tecnología avanzada y capital financiero sustancial para el desarrollo petrolero, y —siendo conscientes de la recurrente exposición a riesgos políticos en los países en desarrollo, así como el aumento de obligaciones tributarias, la modificación de normas de importación-exportación, entre otros— han facilitado la regulación de cláusulas de estabilidad para este tipo de contratos.

Analizando los aportes de Lorenzo Cotula¹⁴³ y Piero Bernardini¹⁴⁴ con relación a la regulación de estas cláusulas en la industria, se ha podido sustentar que la necesidad regulatoria es imperiosa a los fines de otorgar estabilidad a este tipo de proyectos de inversión y mitigar riesgos de conflictividad futura con base en los cambios normativos recurrentes a los que se someten los inversionistas durante los largos períodos de vigencia contractuales. Sin embargo, no se enfoca expresamente en estos estudios la necesidad de estabilidad en relación con el derecho a la seguridad jurídica tributaria, interpretando como arbitrariedades y vulneración de la certeza normativa, los cambios jurídico-tributarios que padecen los países, en sentido general.

Y partiendo de la realidad que precede estos cambios, con un sustento político importante, resulta atinada la afirmación de que:

El Gobierno [...] sabe que, si va a aumentar los tributos para financiar gastos adicionales que quiera acometer, va a disminuir aún más la inversión. Pero no está en capacidad de

¹⁴³ Lorenzo Cotula, “Regulatory Takings, Stabilization Clauses and Sustainable Development”, *OECD Investment Policy Perspectives* (2008): 69, <https://doi.org/10.1787/241155682533>.

¹⁴⁴ Piero Bernardini, “Stabilization and Adaptation in Oil and Gas Investments”, *The Journal of World Energy Law & Business*, 1, n.º 1 (2008): 98–112, <https://doi.org/10.1093/jwelb/jwn001>.

reducir de manera general los tributos, ni de comprometerse seriamente a no subirlos, porque ello afectará su capacidad de acometer gastos que van a favorecer a su partido. Hay dos maneras de resolver esta situación: una es reducir los impuestos (o aumentar los gastos) y financiar la diferencia con emisión de deuda adicional. De esta manera las consecuencias del desequilibrio adicional serán asumidas no por el propio gobierno sino por sus sucesores.¹⁴⁵

Considerando esta realidad, común a países en desarrollo como Ecuador, se impone como necesidad plantearse un modelo de cláusula de estabilidad tributaria sobre todo a partir de la realidad de los dos tipos de contratos de *upstream* que forman parte de esta investigación, en ese sentido tenemos que dentro de los Contratos de Participación, no existen siquiera cláusulas de estabilidad con relación a la inversión, y en los Contratos de Servicios Específicos Integrados, existe una cláusula que admite el establecimiento de un factor correctivo ante probables desequilibrios económicos con carácter bilateral. En los siete Contratos de Participación firmados en 2018, con relación a la dinámica tributaria se encuentra lo siguiente:

CLÁUSULA CUARTA INTERPRETACIÓN DE ESTE CONTRATO

4.3.92. Tributos: Son los impuestos, tasas, contribuciones, derechos arancelarios y demás derechos y gravámenes que deban ser pagados al Estado Central y a los Gobiernos Autónomos Descentralizados (GAD's), en virtud de la legislación tributaria aplicable.

[...]

CLÁUSULA DÉCIMA PRIMERA PARTICIPACIÓN, PROCEDIMIENTOS PARA LA ENTREGA Y PAGO A LA CONTRATISTA

[...]

11.8. Cálculo y aplicación de las obligaciones tributarias y laborales.- La Participación Laboral, el Impuesto a la Renta, las tasas y demás contribuciones, se calcularán conforme a la normativa vigente, específica para cada caso.

11.10. Ingresos del Estado.- Son la Participación del Estado, el Impuesto a la Renta, la Participación Laboral atribuible al Estado de conformidad con la Ley de Hidrocarburos; y, el pago de las obligaciones establecidas en la Codificación de la Ley Orgánica para la Planificación Integral de la Circunscripción Territorial Especial Amazónica, de la Ley No. 40; y otros tributos aplicables al presente Contrato.

11.11. Aplicación del Ajuste Soberano.- El Estado participará en los beneficios del aprovechamiento de los recursos de los hidrocarburos en un monto que no será inferior a los de la Contratista que los explota.¹⁴⁶

Como se puede apreciar, existe una definición de los tributos que signa la interpretación posterior del contrato, a la vez que se reconocen como ingresos del Estado

¹⁴⁵ Francisco Azuero Zúñiga, Álvaro Guzmán Vásquez y María Trujillo Dávila, *Contratos de Estabilidad Jurídica en Colombia (CEJ): ¿información asimétrica, inconsistencia intertemporal o captura de la autoridad tributaria?*, (Colombia, Universidad de los Andes, 2010), <http://hdl.handle.net/1992/46367>.

¹⁴⁶ Ecuador Ministerio de Energía y Recursos Naturales No Revovables, “Proyecto de Contrato de Participación”, *Rondas Petroleras, Ministerio de Energía y Recursos Naturales No Renovables*, accedido 17 de agosto de 2023, <https://www.rondaspetrolerasescuador.gob.ec/wp-content/uploads/2018/09/5.-PROYECTO-DE-CONTRATO-DE-PARTICIPACION.pdf>.

el impuesto a la renta, las obligaciones relacionadas con la Ley Amazónica, anteriormente analizada en el capítulo segundo de la investigación, y un régimen abierto donde entran toda clase de tributos que recaigan sobre el contrato, sin especificar. Lo cual sostiene un alto nivel de inseguridad jurídica, para contratos con montos de inversión que superan los cincuenta millones de dólares y con un período de vigencia de veinte años, como ya se detalló con anterioridad.

Por otra parte, en el caso de los ocho Contratos de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista (...), existe un ligero avance, heredado de los Contratos de Servicio que se regularon en 2010 con la reforma que enfatizó el carácter neo-nacionalista de la política nacional de hidrocarburos. En este caso se encuentran las siguientes cláusulas:¹⁴⁷

Impuestos Nacionales: Son los impuestos que deben ser pagados a la administración tributaria central del Estado.

Cláusula 21 Factor de Corrección Para el Mantenimiento del Equilibrio Económico del Contrato

21.1. En caso de que se presentare cualquiera de los eventos que se describen a continuación, con posterioridad a la Fecha Efectiva, a pedido motivado de cualquiera de las Partes, se incluirá un factor de corrección que absorba el incremento o disminución de la carga económica, si como efecto directo de dicho evento se hubiese producido un desequilibrio económico para la parte solicitante.

21.1.1. Modificación de los porcentajes de los Impuestos Nacionales, creación de nuevos Impuestos Nacionales y eliminación de Impuestos Nacionales;

21.1.2. Modificaciones a la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta, como consecuencia de cambios legales o reglamentarios;

21.1.3. Modificación al crédito tributario previsto en el artículo 66 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y

21.1.4. Modificación del porcentaje de participación laboral sobre las utilidades líquidas. [...]

21.3. Adicionalmente a lo previsto en la cláusula 21.1, si como efecto directo de cualquier modificación al Régimen Legal vigente a la Fecha Efectiva se hubiese producido un desequilibrio económico para alguna de las Partes, la Parte que se considere afectada podrá solicitar a la otra, de manera motivada y justificada, la aplicación de un factor de corrección que absorba el incremento o disminución de la carga económica generada por dicha modificación.

21.4. Este factor de corrección tendrá como único propósito compensar desequilibrios

¹⁴⁷ Luego de haber hecho un acercamiento en el curso de esta investigación a varias contratistas de las Rondas de Campos Menores y Oil and Gas 2018, pudiendo acceder a 6 de los 8 contratos firmados, se constató que en el proceso precontractual de ambas licitaciones se compartieron los modelos de contrato a las direcciones electrónicas registradas de los licitantes, ello a pesar de que estos procesos tienen un carácter público por el sector estratégico al que pertenecen. Como resultado, se constató que las cláusulas referidas a la definición de *impuestos nacionales*, así como la de *factor de corrección* son idénticas en todos los contratos firmados en 2018 y también a los contratos de la misma modalidad de rondas anteriores. En este sentido, ya que por razones de confidencialidad no pueden ser directamente revelados los seis contratos firmados a los que se tuvo acceso en el curso de la investigación, se referencian las cláusulas en uno de los contratos de otra ronda bajo la misma modalidad contractual, en el que se pueden constatar las cláusulas referenciadas. Este contrato se encuentra público en la dirección electrónica de la referencia bibliográfica de la cláusula citada textualmente en esta investigación.

económicos que se hayan presentado en un Año Fiscal determinado.

21.5. Cada una de las Partes tendrá hasta el 30 de agosto de cada año para presentar por escrito ante la otra Parte un pedido para la aplicación del factor de corrección conforme lo previsto en esta cláusula respecto del Año Fiscal inmediato anterior.¹⁴⁸

Con relación a esta cláusula, se puede apreciar un avance hacia la estabilidad del contrato, ya que se introduce la aplicación de un factor de corrección a pedido motivado por la parte que lo interese con determinadas condiciones de afectación sustentadas en cambios normativos a futuro. Adicionalmente se reconoce el cambio tributario, pero continúa siendo carente en relación con la necesidad de seguridad jurídica tributaria que presentan este tipo de contratos, por las siguientes razones:

- a) La causal de ajuste del equilibrio económico se encuentra limitada al tipo tributario de impuestos, con lo cual, ante la regulación de contribuciones o tasas, el inversionista continúa en estado de inseguridad jurídica tributaria;
- b) Al ser bilateral, esta cláusula aduce una desproporción en materia de derechos, dado el carácter supremo del Estado en el ejercicio del imperio de la ley y su uso en consecuencia, pues, la iniciativa legislativa es del ejecutivo en toda la materia tributaria. De ahí que el carácter finalista de cualquier ejercicio recaudatorio, en materia de impuestos, culmina su ciclo beneficiando al propio Estado, pues aun y cuando se encuentre representado por una de sus empresas públicas como el caso de EP Petroecuador, existe una *confusión de derechos* con relación a los cambios normativos tributarios por cuanto son aplicados y regulados por el propio Estado, conforme su facultad constitucional.
- c) Complejidad administrativa que desplaza la carga de la prueba al solicitante de la restitución de un derecho lesionado —como el derecho a la seguridad jurídica—, con lo cual se impone la presentación de una *solicitud motivada* que se somete a la otra parte para que en su autoridad, esta última decida la factibilidad de la aplicación de un factor cuya metodología contable o financiera, tampoco se encuentra definida en el contrato; para dejar —aún— con mayor minusvalía metodológica, la posibilidad de compensar un desequilibrio económico producto de un cambio normativo.

¹⁴⁸ Periodismo de Investigación, “C0348-PAM-EP-2015 Contrato para la Provisión de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista, para la Ejecución de Actividades de Optimización de la Producción, Actividades de Recuperación Mejorada y Actividades de Exploración. Campo Armadillo de la Región Amazónica Ecuatoriana”, *Periodismo de Investigación*, accedido 19 de agosto de 2023, <https://periodismodeinvestigacion.com/wp-content/uploads/2021/04/CONTRATO-C0348-ARM.pdf>.

Considerando lo anteriormente expuesto, y con la necesidad de garantizar la seguridad jurídica tributaria, al menos de manera interna en los contratos del sector que se investiga, se realizó una revisión de la doctrina respecto a las cláusulas de estabilidad en los contratos de hidrocarburos. En ese sentido, las mismas han sido utilizadas en sistemas jurídicos del *common law*, por ejemplo, Estados Unidos, Escocia, Inglaterra, países del Medio Oriente y países africanos con reservas petroleras en estado de explotación. Recientemente, en los últimos diez años se ha comenzado a utilizar en Perú y en Colombia.

En ese sentido, Diego Leiva¹⁴⁹ realiza una sistematización de las cláusulas de estabilidad en contratos de hidrocarburos, aunque no se enfoca en la seguridad jurídica tributaria. Sin embargo, el análisis que plantea es de utilidad por cuanto recoge dos clasificaciones importantes de las cláusulas de estabilidad: las cláusulas clásicas, y las modernas. Dentro de las clásicas, el autor ubica las de *congelamiento* (*freezing-out clauses*), las de *intangibilidad* (*intangibility clauses*) y las mixtas (*hybrid clauses*).

Las de congelamiento pactan con el Estado que se mantenga inalterable el contrato frente a los cambios normativos venideros, pero este carácter inamovible atenta contra la necesidad de contextualización legal de las condiciones iniciales como en el caso de la *teoría de la imprevisión* que, por ejemplo, en la pandemia del COVID-19 tuvo notable incidencia. Las de intangibilidad pretenden la inamovilidad de la legislación aplicable al contrato, pero este tipo de regulación condiciona la facultad de iniciativa legislativa de los gobiernos y el imperio de la ley per se, siendo una de las primeras cláusulas que desconocen los gobiernos posteriores a los firmantes. Y las mixtas, combinan los efectos de ambas, pero de igual forma, por la amplitud de la vigencia de los contratos, se someten al riesgo posterior de operatividad jurídica frente a nuevos gobiernos, y fracasan operativamente.

Finalmente, en las modernas se encuentran las cláusulas de *Equilibrio económico*¹⁵⁰ (*economic equilibrium clauses*)¹⁵¹ y las de *Asignación de la carga*

¹⁴⁹ Diego Leiva Calderón, *Garantías de Estabilidad en los Contratos para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Perú: La Necesidad de un Nuevo Enfoque*, (Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho, 2022), <http://hdl.handle.net/20.500.12404/24298>. 61-6.

¹⁵⁰ *Ibíd.*, 68.

¹⁵¹ Farzad Ghaisarian y Mansour Amini "Assessment of the Economic Equilibrium Clause as a Modern Classification of Stabilization Clause in Foreign Investment Contracts qua Administrative Contract", *The Journal of Modern Research on Administrative Law* 4, n.º 13 (2022): 61-86, doi: 10.22034/mral.2022.549917.1285.

*económica*¹⁵² (*allocation of burden clauses*)¹⁵³, las cuales han resultado ser más flexibles —aunque sujetas a largos procesos burocráticos por parte de los estados para aplicarlas de manera efectiva— tal como sucede con los Contratos de Prestación de Servicios Específicos con financiamiento de la Contratista (...) de las rondas analizadas, que utilizan la cláusula de factor de corrección del equilibrio económico de los contratos, sin resultados ostensibles hasta la fecha en que se cierra el período de investigación, habiendo transitado por un conjunto de afectaciones en su mayoría tributarias.

Por ello, en la propuesta de la investigación una vez analizados los alcances de todas estas cláusulas, se plantea un modelo de cláusula de estabilidad tributaria, funcional a contratos del sector de hidrocarburos (*upstream*), que salvaguarden la seguridad jurídica tributaria, pactando con el Estado el reconocimiento implícito del derecho a la seguridad jurídica. En ese sentido, se propone la siguiente:

Cláusula VII Reasignación de la carga económica o tributaria.

7.1. La carga económica o tributaria derivada de cualquier cambio normativo aplicable al contrato, mediante la presente cláusula, se traslada de la contratista (parte privada) a la empresa estatal (Estado o parte pública). La reasignación de la carga se realizará de manera automática, a partir de la vigencia de cualquier cambio normativo que incluya cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) creación de nuevos tributos o modificación de los existentes;*
- b) creación de nuevas obligaciones;*
- c) modificación de las obligaciones vigentes a la fecha de suscripción del contrato, o*
- d) derogación o modificación de cualquier normativa, que como resultado produzca un incremento de la carga económica o tributaria de la parte privada del contrato.*

7.2. No se requerirá ninguna modificación al contrato para la ejecución de las garantías de estabilidad económica y tributaria aquí previstas. Con lo cual, es obligación de la parte pública de este contrato la adopción de medidas o implementación de metodologías contables o financieras que permitan la aplicación de lo dispuesto, y aseguren la remediación del desajuste económico o

¹⁵² Leiva, *Garantías de Estabilidad en los Contratos*, 78.

¹⁵³ Victoria R. Nanule, “What is the Problem with Stabilization Clauses in Petroleum Agreements?”, *Journal of Sustainable Development Law and Policy* 13, n.º 1 (2022): 85-102, doi: 10.4314/jsdpl.v13i1.4.

tributario de la parte privada del contrato.

Se considera más apropiada esta forma de regulación, ya que la misma se encuentra estructurada en función de la seguridad jurídica tributaria, a partir de las siguientes características, intencionadas en su redacción:

- a) Es de carácter unilateral, de manera que asegura mayor protección al contribuyente frente a los cambios normativos del Estado, sin que éste último se beneficie de estos en detrimento del inversionista, como sucede en cláusulas bilaterales de equilibrio económico.
- b) Respeto el imperio de la ley y la iniciativa legislativa por parte del Estado, aplicando únicamente un remedio compensatorio de carácter interno, que no limita la autonomía regulatoria pública, ni incurre en mecanismos jurídicos rígidos como las *cláusulas de congelamiento* del régimen legal aplicable al contrato.
- c) Previene la incertidumbre política futura con relación a potenciales modificaciones legales que le impacten, y lo remedia con la aplicabilidad directa de la cláusula, a diferencia de *cláusulas de intangibilidad* que condicionan la producción normativa, teniendo que someter las normas en lo posterior, a procesos de inconstitucionalidad que generalmente son distendidos y dependen de la interpretación judicial.
- d) Se apuesta por una metodología de compensación basada en la transferencia de la carga tributaria o económica al Estado (de manera directa o representado por una empresa pública) como ente generador de la misma.
- e) Las cláusulas de reasignación de cargas no implican ningún *reequilibrio* o *modificación* del contrato, solo pretenden la conservación de la estabilidad de la parte afectada. En su lugar, transfieren el impacto económico ante el cambio del estatus jurídico, a la otra parte, y se concibe un método de compensación para el inversionista con motivo del gravamen adicional que podría sufrir originado en un cambio de la norma por parte del ente que la produce.
- f) La forma de redacción previene la creación de cualquier clase de tributos de los establecidos en el Código Tributario y en la Constitución, a partir de la experiencia histórica acumulada con base en un comportamiento reincidente del ejecutivo con la creación de *contribuciones* con fines de exacción fiscal.
- g) Para casos en los que existan regulaciones como las analizadas dentro de la

Ley Amazónica,¹⁵⁴ se ha planteado una forma genérica de tipificar la carga como *económica*, dada la posibilidad real de que se creen obligaciones que contengan los elementos de un tributo, pero que no hayan sido calificados como tal (a expreso o no), esto es una prevención ante la carencia técnica legislativa a la que se ha hecho referencia dentro del análisis del derecho a la seguridad jurídica tributaria.

Finalmente, es preciso indicar que la propuesta presentada tiene un carácter metodológico, y que se enmarca en el período de la investigación con relación a los contratos firmados en esa etapa. En ese sentido, en absoluto pretende abarcar todos los contratos del sector de hidrocarburos ni alcanzar los contratos futuros que bien podrían contener remedios internos como el propuesto, que preserven el derecho a la seguridad jurídica desde la regulación contractual.

Es importante destacar también que el reconocimiento adecuado de la seguridad jurídica tributaria dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, serviría de sustento y protección a contratos como los analizados, a partir de lo cual, la inclusión de una cláusula como la propuesta, podría resultar redundante, una vez que se haya transitado lo suficiente en la estructuración del ordenamiento jurídico interno con relación al reconocimiento efectivo del derecho a la seguridad jurídica tributaria y a las vías o mecanismos procesales para accionar ante su vulneración. Es el mejor deseo de que esto se torne objetivamente tangible algún día en la normativa legal interna.

¹⁵⁴ Ecuador, *Ley para Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica*, Registro Oficial 245, Suplemento, 21 de mayo de 2018.

Conclusiones

Conclusión principal

Las inversiones en el sector estratégico de hidrocarburos se formalizan entre el Estado y los inversionistas privados a través de contratos a largo plazo, establecidos bajo un régimen legal sobre el que se planifican los egresos tributarios como parte de la proyección de su rentabilidad. Atendiendo a las numerosas y frecuentes modificaciones tributarias que se han dado en el país en el período de la investigación, cuya incidencia en la planificación fiscal de estos contratos ha afectado su rentabilidad, se concluye que no se garantiza seguridad jurídica tributaria en tal sentido. Con independencia de que aleatoriamente existan cláusulas en algunos de los contratos firmados, que pretendan un ajuste por desfases económicos, las mismas no contemplan de manera expresa la garantía de la seguridad jurídica en materia fiscal.

Conclusiones específicas

1. A partir del estudio teórico doctrinal de la seguridad jurídica tributaria, en relación con su importancia para las inversiones, se puede concluir que el derecho a la seguridad jurídica está integrado por elementos primordiales como la certeza, la previsibilidad y la interdicción de la arbitrariedad, pero con el comportamiento actual del ámbito tributario, se vuelve necesario integrar como elemento el uso de una técnica legislativa tributaria correcta, que garantice el desarrollo justo de la normativa tributaria mediante la técnica de ejecución. De ahí que, la ausencia de este elemento ha generado en Ecuador importantes vacíos en el derecho constitucional tributario a la hora de regular los principios tributarios sobre el resto del ordenamiento jurídico, dejando a la jurisprudencia constitucional el —casi forzoso— encargo de reparar las falencias normativas fiscales.
2. En el período de la investigación si bien el Estado reveló la necesidad de promover inversiones privadas en el sector de hidrocarburos, no se propició para estas un entorno jurídico estable que garantice seguridad jurídica

tributaria a este sector estratégico. Por el contrario, en esta etapa se dieron un conjunto de modificaciones normativas que incidieron en las inversiones sobre hidrocarburos, generando un estado de incertidumbre e inestabilidad. Lo cual denota una política pública de hidrocarburos carente de intencionalidad con relación a la seguridad jurídica de las inversiones que pretende incentivar.

3. En el Ecuador, resulta difícil generar cambios normativos ágiles en materia tributaria, debido a los condicionamientos del órgano legislativo por las beligerancias políticas y los contrapesos de poder que le han caracterizado frente al ejecutivo. Lo cual se agrava con importantes carencias en derecho material tributario y técnica legislativa fiscal, que se expresan en las normas promulgadas. Es por ello que, una forma más directa de garantizar seguridad jurídica tributaria para la inversión en el sector de hidrocarburos, es reformando los contratos existentes mediante la inclusión de una cláusula que prevenga arbitrariedades fiscales y aporte un remedio metodológico interno para corregir las mismas, una vez que se susciten.

Otras conclusiones

El comportamiento de la seguridad jurídica tributaria en el período analizado ha marcado una tendencia inestable con base en cambios regulatorios importantes que desconocen principios tributarios como el de autoimposición, tipicidad tributaria, y legalidad.

Hasta el período que se investigó, en la República del Ecuador la iniciativa legislativa no ha potenciado el reconocimiento de la seguridad jurídica tributaria, menos aún considerando los principios que la transversalizan con el fin de generar un entorno de estabilidad para las inversiones en sectores estratégicos como el de hidrocarburos.

Resulta de vital importancia la implementación de un entorno de seguridad jurídica tributaria que garantice la estabilidad del desarrollo de las inversiones de los sectores estratégicos, como el de hidrocarburos, por su repercusión en el cumplimiento del artículo 313 de la Constitución de la República con relación a finalidad exclusiva —de los beneficios que generen los sectores estratégicos— orientada al *pleno desarrollo de los derechos y al interés social*.

Los planes de gobierno en el período que se investigó, si bien evidenciaron la necesidad de inversión en el sector estratégico de hidrocarburos para el país, nunca enfocaron la necesidad de brindar seguridad jurídica a los inversionistas para que las inversiones puedan desarrollarse en contextos jurídicos tributariamente estables, que permitan proyectarse en el tiempo con base en las formas de tributación existentes de manera predecible y sin cambios que amenacen su rentabilidad.

Con base en la normativa específica que la regula, el comportamiento del sector estratégico de hidrocarburos en el país ha estado marcado por una perspectiva estatalista. Esto ha generado que la visión de desarrollo del sector se de a partir de una concepción con el Estado como centro de la actividad, asumiendo mayor riesgo este último, aun sin contar con la solvencia necesaria para el desarrollo de operaciones en el sector. Todo lo cual ha coadyuvado a que las regulaciones normativas en materia tributaria no tomen en cuenta al sector privado que invierte —ante la incapacidad del propio Estado— a fin de generar seguridad jurídica en tal sentido.

Bibliografía

- Arrázola Jaramillo, Fernando. “El concepto de seguridad jurídica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho”. *Derecho público*, n.º 32 (2014): 1-27. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4760108.pdf>.
- Azuero Zúñiga, Francisco, Álvaro Guzmán Vásquez y María Trujillo Dávila. *Contratos de Estabilidad Jurídica en Colombia (CEJ): ¿información asimétrica, inconsistencia intertemporal o captura de la autoridad tributaria?* (Colombia, Universidad de los Andes, 2010). <http://hdl.handle.net/1992/46367>.
- Bereijo, Álvaro Rodríguez. “Igualdad tributaria del art. 31.1 CE e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria.” *En Homenaje al profesor José Antonio Escudero*, 1161-1187. Ciudad: Editorial Complutense, 2012.
- Bernardini, Piero. “Stabilization and Adaptation in Oil and Gas Investments,” *The Journal of World Energy Law & Business*, 1, n.º 1, (2008), 98–112, Doi: <https://doi.org/10.1093/jwelb/jwn001>.
- Bigliani, Roberta. “Reducing risk in oil and gas operations”. *IDC Energy Insights*. (May 2013). <https://www.exterramonitoring.com/files/minimizing-operational-risk-in-oil-gas-industry.pdf>.
- Bustos, Javier y Vivar Aguirre, Ana Isabel. “La subcapitalización en el Ecuador: ¿evasión, elusión o abuso del derecho?”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales* 15 (2014). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2014_15.pdf
- CIADI, “Decision on Annulment, May 28, 2021”. *Perenco Ecuador Limited vs. Republic of Ecuador, ICSID Case No. ARB/08/6*. May 28, 2021. https://icsidfiles.worldbank.org/icsid/ICSIDBLOBS/OnlineAwards/C301/DS16452_En.pdf.
- _____. “Laudo de 7 de febrero de 2017 (Decisión sobre Reconsideración y Laudo)”. *Caso Burlington Resources Inc. vs. República del Ecuador, CIADI No. ARB/08/5*. 7 de febrero de 2017. https://icsidfiles.worldbank.org/icsid/ICSIDBLOBS/OnlineAwards/C300/DC9892_Sp.pdf.

- Cotula, Lorenzo. “Regulatory Takings, Stabilization Clauses and Sustainable Development”. *OECD Investment Policy Perspectives*, (2008): 69. <https://doi.org/10.1787/ipp-2008-4-en>.
- De la Guerra Zúñiga, Eddy. *El Deber de Contribución al Gasto Público. Principios que lo informan y Derechos del Contribuyente*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, 2018.
- _____. “Democracia, Autoimposición y Tributos”. *Iuris Dictio*, (2020). <https://doi.org/10.18272/iu.v26i26.1844>.
- _____. “El deber de contribución al gasto público durante la crisis sanitaria” (ponencia, Seminario Virtual El Régimen Tributario Ecuatoriano en Tiempo de Crisis Sanitaria, Quito, 29 y 30 de abril de 2020).
- _____. “Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España Análisis comparado”. Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 2017. <https://eprints.ucm.es/id/eprint/40977/1/T38315.pdf>.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Acción Extraordinaria de Protección No: 214-17-SEP-CC*. 05 de julio de 2017.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Acción Extraordinaria de Protección No: 989-11-EP/19*. de 10 de septiembre de 2019.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Caso n.º: 43-16-IN y acumulado/22*. 27 de enero de 2022.
- Ecuador Corte Constitucional. “Sentencia”. En *Proceso N.º 135-14-SEP-CC*. En *Caso No: 1758-11-EP*. 17 de septiembre del 2014.
- Ecuador Ministerio de Energía y Recursos Naturales No Renovables. “Proyecto de Contrato de Participación”. *Rondas Petroleras. Ministerio de Energía y Recursos Naturales No Renovables*. Accedido 17 de agosto de 2023. <https://www.rondaspetrolerasescuador.gob.ec/wp-content/uploads/2018/09/5.-PROYECTO-DE-CONTRATO-DE-PARTICIPACION.pdf>.
- Ecuador Presidencia de la República. “Sector privado invertirá 1.000 millones de dólares para incrementar la producción de campos maduros”. *Presidencia de la República*. Accedido 4 de octubre de 2023. <https://www.presidencia.gob.ec/sector-privado-invertira-1-000-millones-de-dolares-para-incrementar-la-produccion-de-campos-maduros/>.
- Ecuador Secretaría General de Comunicación de la Presidencia. “Ecuador concreta inversión de USD 700 millones en campos petroleros menores”. *Secretaría*

General de Comunicación de la Presidencia. Accedido 4 de octubre de 2023. <https://www.comunicacion.gob.ec/ecuador-concreta-inversion-de-usd-700-millones-en-campos-petroleros-menores/>.

Ecuador Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros. “Portal de Información”, “Sector Societario”, “Búsqueda de compañías”. *Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros*. Accedido el 29 de septiembre de 2023. <https://appscvssoc.supercias.gob.ec/consultaCompanias/societario/busquedaCompanias.jsf>.

Ecuador. Reforma del Reglamento para la aplicación de la Ley No. 44 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos. *Decreto Ejecutivo 449*. Registro Oficial 291, Primer Suplemento, 25 de julio de 2018.

Ecuador. *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, COPCI. Registro Oficial 351, Suplemento, 29 de diciembre de 2010.

Ecuador. *Código Tributario*. Registro Oficial 38, Suplemento, 14 de junio de 2005.

Ecuador. *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.

Ecuador. *Decreto Ejecutivo 1221*. Registro Oficial 371, Tercer Suplemento, 15 de enero de 2021.

Ecuador. *Decreto Ejecutivo 342. Reglamento de Aplicación de la Ley de Hidrocarburos*. Registro Oficial 4, Tercer Suplemento, 16 de febrero de 2022.

Ecuador. *Decreto Ejecutivo 399*. Registro Oficial 255, Segundo Suplemento, 05 de junio de 2018.

Ecuador. *Decreto Ejecutivo 466*. Registro Oficial 111, Segundo Suplemento, 29 de junio de 2022.

Ecuador. *Decreto Ejecutivo 95. Política de Hidrocarburos para Desarrollo de Sector Hidrocarburífero*. Registro Oficial 494, Cuarto Suplemento, 14 de julio de 2021.

Ecuador. *Ley 122 del Fondo de Desarrollo de las Provincias de la Región Amazónica*. Registro Oficial 676, Suplemento, 3 de mayo de 1991.

Ecuador. *Ley de Hidrocarburos*. Registro Oficial 71, Suplemento, 15 de noviembre de 1978.

Ecuador. *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.

Ecuador. *Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana*. Registro Oficial 759, Suplemento, 20 de mayo de 2016.

- Ecuador. *Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*. Registro Oficial 587, Suplemento, 29 de noviembre de 2021.
- Ecuador. *Ley Para Fomento Productivo, Atracción Inversiones Generación Empleo*. Registro Oficial 309, Suplemento, 21 de agosto de 2018.
- Ecuador. *Ley para Planificación de la Circunscripción Territorial Amazónica*. Registro Oficial 245, Suplemento, 21 de mayo de 2018.
- Ecuador. *Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos*. Registro Oficial 244, Suplemento, 27 de julio de 2010.
- Ecuador. *Plan Nacional de Desarrollo 2017- 2021*. Registro Oficial Edición Especial 234, Suplemento, 19 de enero de 2018.
- Ecuador. *Plan Nacional de Desarrollo 2021-2025*. Registro Oficial 544, Suplemento, 23 de septiembre de 2021.
- Ecuador. Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria. *Decreto Ejecutivo 1114*. Registro Oficial 260, Segundo Suplemento, 4 de agosto de 2020.
- Ecuador. Reglamento de Aplicación de Ley 42 Reformatoria de Ley de Hidrocarburos. *Decreto Ejecutivo 1672*. Registro Oficial 312, Segundo Suplemento, 13 de julio de 2006.
- El Universo. “Ecuador firma contratos para campos petroleros de la ronda Oil & Gas 2018”. *El Universo*, 5 de octubre de 2018. <https://www.eluniverso.com/noticias/2018/10/04/nota/6985364/ecuador-firma-contratos-licitacion-campos-petroleros-ronda-oil-gas/>.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. “Procedimientos y métodos de comprobación tributaria a la luz de los principios constitucionales”. *Dereito: Revista Xurídica da Universidade de Santiago*, Vol. 1, n.º 1, (1992). <http://hdl.handle.net/10347/2161>.
- Fontaine, Guillaume. “Neonacionalismo petrolero en los Andes”. En *América Latina y petróleo: los múltiples desafíos de cara al siglo XXI*, coordinado por Isabelle Rousseau, 327-351. México, D.F.: El Colegio de México / Centro de Estudios Internacionales, 2010.
- García Novoa, César. “El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables”. *Revista Técnica Tributaria* 1, n.º 124, (2019): 53-78. <https://revistatecnicatributaria.com/index.php/rtt/issue/view/19>.
- Ghaisarian, Farzad, y Mansour Amini. “Assessment of the Economic Equilibrium Clause as a Modern Classification of Stabilization Clause in Foreign Investment

- Contracts qua Administrative Contract”. *The Journal of Modern Research on Administrative Law* 4, n.º 13 (2022): 61-86. Doi: 10.22034/mral.2022.549917.1285.
- Gobierno del Ecuador. “Operación de los Bloques de la Ronda Intracampos I aporta con más de 5.000 barriles de crudo diarios a la producción nacional”. *Gobierno del Ecuador*, 19 de diciembre de 2022. <https://www.rondaspetrolerasescuador.gob.ec/operacion-de-los-bloques-de-la-ronda-intracampos-i-aporta-con-mas-de-5-000barriles-de-crudo-diarios-a-la-produccion-nacional/>.
- Gobierno del Ecuador. “Petroamazonas EP firma contratos por \$ 696 millones con inversionistas privados”. *Gobierno del Ecuador*, 19 de febrero de 2018. <https://www.emco.gob.ec/2018/02/19/petroamazonas-ep-firma-contratos-por-696-millones-con-inversionistas-privados/>.
- González García, Eusebio. “El principio de seguridad jurídica”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 26 (1994): 51-62.
- Guamán Pacalla, Oscar Xavier. “La estabilidad jurídica en el tratamiento de las inversiones extranjeras en el Ecuador”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2020. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/7587/1/T3275-MDEM-Guaman-La%20estabilidad.pdf>.
- Hernández Gazzo, Juan Luis. “La Seguridad Jurídica En El Derecho Tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba”. *IUS ET VERITAS* 4 (7), (1993): 61-5. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15394>.
- Hernández Molina, Harold Antonio. “El precedente judicial y la excepción de inconstitucionalidad: Una revisión de la sentencia SU-140/19 y la vulneración del principio de seguridad jurídica y progresividad”. *Criterio Libre Jurídico* 17, n.º 1, (2020) 2021: 6541. <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/criteriojuridico/article/view/6541/6924>.
- Hurtado, Oswaldo. *El Poder Político en el Ecuador*. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1977.
- Leiva Calderón, Diego. “Garantías de Estabilidad en los Contratos para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en el Perú: La Necesidad de un Nuevo Enfoque”. Tesis de grado, Pontificia Universidad Católica del Perú, Facultad de Derecho, 2022. <http://hdl.handle.net/20.500.12404/24298>. 61-6.

- Lisitsa, Svetlana, Anastasia Levina y Aleksander Lepekhin. "Supply-chain management in the oil industry". *E3S Web of Conferences*, Vol. 110 (2019): 02061. <https://doi.org/10.1051/e3sconf/201911002061>.
- Macho Pérez, Ana Belén. "El principio de irretroactividad en derecho tributario." Tesis Doctoral, Universitat Pompeu Fabra, 2005. <https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170689/32%20Derecho%20tributario%20con%20sello.pdf>.
- Mazz, Addy. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *IUS ET VERITAS* 5 (10), (1995): 217-27. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15492>.
- McDonald-Ogden, Molly, ed. *Petroleum Accounting: Principles, Procedures & Issues*. Texas: PricewaterhouseCoopers LLP, 2011.
- Medrano, Humberto. "Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario Peruano." En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, vol. 12 (1987). https://ipdt.org/uploads/docs/00_Rev12.pdf.
- Molina Martínez, Estefanny Lizeth. "Los efectos jurídicos de la reforma a la ley de hidrocarburos, publicada en el registro oficial N°. 244, en los contratos de prestación de servicios entre el estado ecuatoriano y las operadoras de exploración y explotación de hidrocarburos". Tesis de licenciatura, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2014. <http://repositorio.puce.edu.ec/handle/22000/12283>.
- Montalvo Orbea, Jorge. "Análisis de los incentivos tributarios del código orgánico de producción, comercio e inversiones y su incidencia en la inversión privada en el Ecuador, período 2011-2014". Tesis de licenciatura, Universidad Internacional del Ecuador, Quito, 2015. <https://repositorio.uide.edu.ec/handle/37000/932>.
- Montaño Galarza, César. "El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008". *Foro: Revista De Derecho*, n.º 15 (2017): 43-69. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/395>.
- Montoro Gómez, Ángel J. "La Obsolescencia De Los Derechos - The Obsolence of Rights". *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 115, (2019): 47-79. <https://www.jstor.org/stable/26744260>.
- Nalule, Victoria R. "What is the Problem with Stabilization Clauses in Petroleum Agreements?" *Journal of Sustainable Development Law and Policy* 13, n.º 1, (2022): 85-102. Doi: 10.4314/jsdlp.v13i1.4.

- Ortega, Enrique, y Carles Armiño. “Deducibilidad de los intereses del préstamo entre socio y sociedad”. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 88, 2022. https://www.ga-p.com/wp-content/uploads/2022/08/Deducibilidad-de-los-intereses-del-prestamo-entre-socio-y-sociedad_CTOpinion-no-88_-2022.pdf.
- Padrón Romero, Carlos Darío. *El Contrato de Participación para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos en la Legislación Petrolera Ecuatoriana*. Quito, 1998.
- Periodismo de Investigación. “C0348-PAM-EP-2015 Contrato para la Provisión de Servicios Específicos Integrados con Financiamiento de la Contratista, para la Ejecución de Actividades de Optimización de la Producción, Actividades de Recuperación Mejorada y Actividades de Exploración. Campo Armadillo de la Región Amazónica Ecuatoriana”. 19 de agosto de 2023. <https://periodismodeinvestigacion.com/wp-content/uploads/2021/04/CONTRATO-C0348-ARM.pdf>.
- Romero Antola, Mario. 2013. “Los principios del derecho como fuente del derecho”. *Lumen*, n.º 9 (diciembre): 157-64. <https://doi.org/10.33539/lumen.2013.n9.517>.
- Sainz de Bujanda, Fernando. “Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español”. En *Hacienda y Derecho*, vol. 3. Madrid: Instituto de Estudios Políticos 1963.
- Sánchez García, José Antonio. 2018. “El control de la producción normativa en materia tributaria desde los principios generales del derecho y la seguridad jurídica”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. n.º 418 (enero). <https://doi.org/10.51302/rcyt.2018.4123>.
- Simón Acosta, Eugenio. “Derechos fundamentales y tributos.” En *El sistema tributario peruano. Propuesta para el año 2000*, editado por Asociación Fiscal Internacional (IFA). Grupo peruano, 1-23. Lima: IFA, 2000. <https://dadun.unav.edu/bitstream/10171/60127/1/ESA-Derechos%20fundamentales%20y%20tributos-1999.pdf>.
- _____. “La inefable confiscatoriedad del sistema tributario.” *Actualidad jurídica Aranzadi*, no. 878 (2014): 3. <https://cursa.ihmc.us/rid=1MS3ZZ9MC-2B209MK-62C2/confiscatoriedadtc.pdf>.
- Suda, Khairul Azizan, Nazatul Shima Abdul Rani, Hamza Abdul-Rahman, y Chen Wang. “A review on risks and project risks management: oil and gas industry”.

- International Journal of Scientific Engineering* 6, n.º 8, (2015): 938-43.
https://www.researchgate.net/profile/Khairul-Suda/publication/281493601_A_Review_on_Risks_and_Project_Risks_Management_Oil_and_Gas_Industry/links/5fba49e9a6fdcc6cc65a6a94/A-Review-on-Risks-and-Project-Risks-Management-Oil-and-Gas-Industry.pdf.
- Troya Jaramillo, José Vicente. *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- Valdivieso, Rafael, Gustavo Almeida, y Analía Andrade. “XIII Ronda Petrolera ‘Intracampos II’: una nueva puesta en escena de los contratos de participación”. *PGE Petróleo y Gas* 36, n.º 1 (2023): 13-24. <https://www.aihe.org.ec/wp-content/uploads/2023/04/PGE-PETROLEO-Y-GAS-36-MARZO-2023.pdf>.
- Vega, Mauricio Plazas. “Los principios constitucionales del sistema tributario.” En *Teoría constitucional: liber amicorum en homenaje a Vladimiro Naranjo Mesa*, 113. Ciudad: Editorial Deusto, 2006.
- Yar Freire, Erwin Wuilson. “Análisis jurídico de la naturaleza de la subcapitalización”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Área de Derecho, 2017. <http://hdl.handle.net/10644/5889>.
- Zavala Egas, Jorge. “Teoría De La Seguridad jurídica”. *Iuris Dictio* 12, n.º 14 (2010): 217-29. <https://doi.org/10.18272/iu.v12i14.709>.