

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-13-048-6

EL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS: ¿TRIBUTO O REGALÍA?

Autores: *Javier Bustos**
*José Elías Bermeo***
*Ricardo Montalvo****

Universidad San Francisco de Quito

DOC. n.º 18/2013

(*) Profesor titular de Impuestos y Fiscalidad Internacional de la Universidad San Francisco de Quito Delegado por el Ecuador al:

“Foro Mundial de la OCDE sobre Fiscalidad 11ava Reunión Anual: Los Convenios Tributarios”

“1er. Foro Mundial sobre IVA en la OCDE”

(**) Candidato al título de abogado por la Universidad San Francisco de Quito.

(***) Candidato al título de abogado por la Universidad San Francisco de Quito.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

SIPNOSIS

1. EL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS EN EL ECUADOR
2. APROXIMACIÓN AL TEMA
3. ORIGEN DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS
4. NATURALEZA DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, ¿CONTRACTUAL O LEGAL?
5. LA IMPREVISIÓN CONTRACTUAL
6. APLICACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS
7. CONCLUSIÓN

BIBLIOGRAFÍA

SINOPSIS

La investigación se centra en determinar la naturaleza del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, enfocándose en el estudio de la problemática que gira a su alrededor. En primer lugar, se sitúa la aplicación del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios en el Ecuador. Posteriormente, se realiza una aproximación a los impuestos que gravan la renta y sus beneficios. Luego, se explica el origen del Impuesto y su naturaleza jurídica. En consecuencia, se trata la imprevisión contractual en los contratos de prestación de servicios para explotación de recursos minerales de propiedad del Estado, finalmente, realizar un análisis de la aplicación actual con ideas de cómo se puede mejorar su recaudación y una eventual formulación como una regalía derivada de una operación contractual entre Estado e inversor.

Palabras claves: Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, contrato de participación, contrato de prestación de servicios, naturaleza, origen, imprevisión.

1. EL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS EN EL ECUADOR

Consideramos que el estudio de este tipo de impuestos sobre la base de la experiencia ecuatoriana puede ser útil a otras Administraciones Tributarias para su implementación. El propósito de esta investigación es determinar si el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios se ajusta a los principios generales de tributación; así como presentar dificultades que han surgido de la aplicación del mismo, en particular para la actividad minera, que hacen necesario un ajuste a sus elementos esenciales.

Tal es así, que los países deban llegar al punto de valorar adecuadamente si su naturaleza apropiada es la de un tributo o se ubica en una categoría jurídica distinta similar al de una regalía, en el derecho privado.

El Impuesto a los Ingresos Extraordinarios (IEO) en la legislación ecuatoriana es relativamente reciente, y se incorpora para el año 2008. La economía ecuatoriana depende en buena parte de la venta de petróleo. Y la modalidad de contratación contractual antes del año 2008 era la de “*Contratos de Participación*”¹:

Los elementos esenciales de dicha modalidad contractual es que el inversionista privado *corre con el riesgo de la inversión para la exploración y explotación*. Figura contractual interesante bajo dos supuestos:

- a. Que el Estado no cuente con recursos financieros suficientes que le permitan llevar a cabo una inversión de la magnitud que representa la extracción petrolera; y,
- b. Que aún cuando se cuente con los recursos financieros, tratándose de una inversión de riesgo no existe certeza de las reservas existentes que se puedan explotar.

Al amparo de dicha figura contractual la remuneración al inversionista consiste en una “participación en la producción del área del contrato”.

El problema se presenta cuando al momento de determinar el porcentaje de participación para el inversionista el precio del petróleo se incrementa significativamente en forma no prevista en el contrato. O lo contrario, que el precio descienda significativamente con un desbalance contractual bajo las condiciones existentes en un momento dado.

Para ello debemos conocer el peso del petróleo dentro del Presupuesto General del Estado ecuatoriano y el comportamiento histórico del precio del crudo a nivel internacional.

Para el año 2008, en el que ya estaba vigente el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, los ingresos tributarios representaron el 33 por 100 de los ingresos, frente al 39 por 100 de los ingresos petroleros².

Para el año 2010, existe una variación en la composición de los ingresos del Estado: Los ingresos tributarios representan el 40 por 100 y los ingresos petroleros el 34 por 100³. Tal como se evidencia en el siguiente gráfico:

¹ Ley de Hidrocarburos

“CAPITULO III

Formas Contractuales

Art. 12-A.- Son contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos, aquéllos celebrados por el Estado por intermedio de la Secretaría de Hidrocarburos, mediante los cuales delega a la contratista con sujeción a lo dispuesto en el numeral uno del artículo 46 de la Constitución Política de la República, la facultad de explorar y explotar hidrocarburos en el área del contrato, *realizando por su cuenta y riesgo todas las inversiones, costos y gastos requeridos para la exploración, desarrollo y producción*.

La contratista, una vez iniciada *la producción tendrá derecho a una participación en la producción del área del contrato*, la cual se calculará a base de los porcentajes ofertados y convenidos en el mismo, en función del volumen de hidrocarburos producidos. Esta participación, valorada al precio de venta de los hidrocarburos del área del contrato, que en ningún caso será menor al precio de referencia, constituirá el ingreso bruto de la contratista del cual efectuará las deducciones y pagará el impuesto a la renta, en conformidad con las reglas previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno.

La participación de la contratista también podrá ser recibida en dinero, previo acuerdo con la Secretaría de Hidrocarburos.

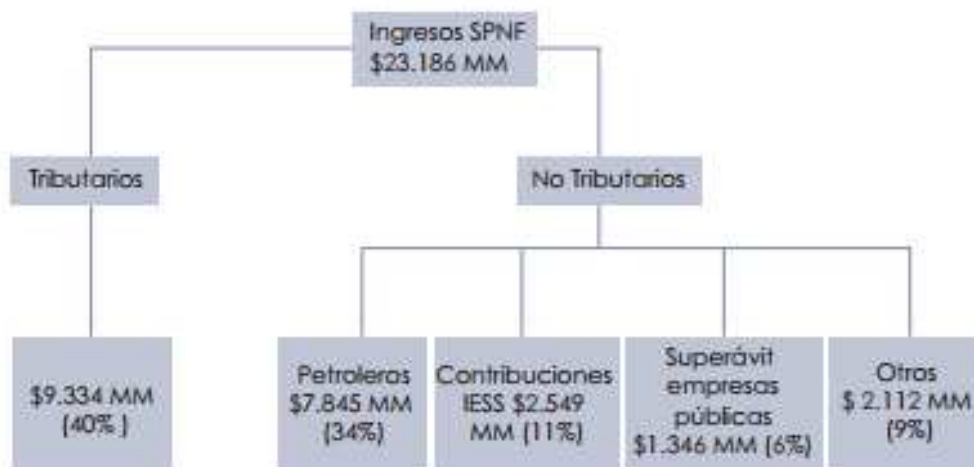
En caso de devolución o abandono total del área del contrato por la contratista, nada deberá el Estado y quedará extinguida la relación contractual.” (La cursiva nos pertenece).

² Fuente: Banco Central del Ecuador. www.bce.fin.ec.

³ “La Carga Tributaria en el Ecuador”. Cámara de Industrias de Pichincha. <http://www.cip.org.ec/attachments/article/116/Estudio-CIP-La-Carga-Tributaria-en-el-Ecuador.pdf>.

Esquema 1

COMPOSICIÓN DE LOS INGRESOS DEL SECTOR PÚBLICO NO FINANCIERO. AÑO 2010

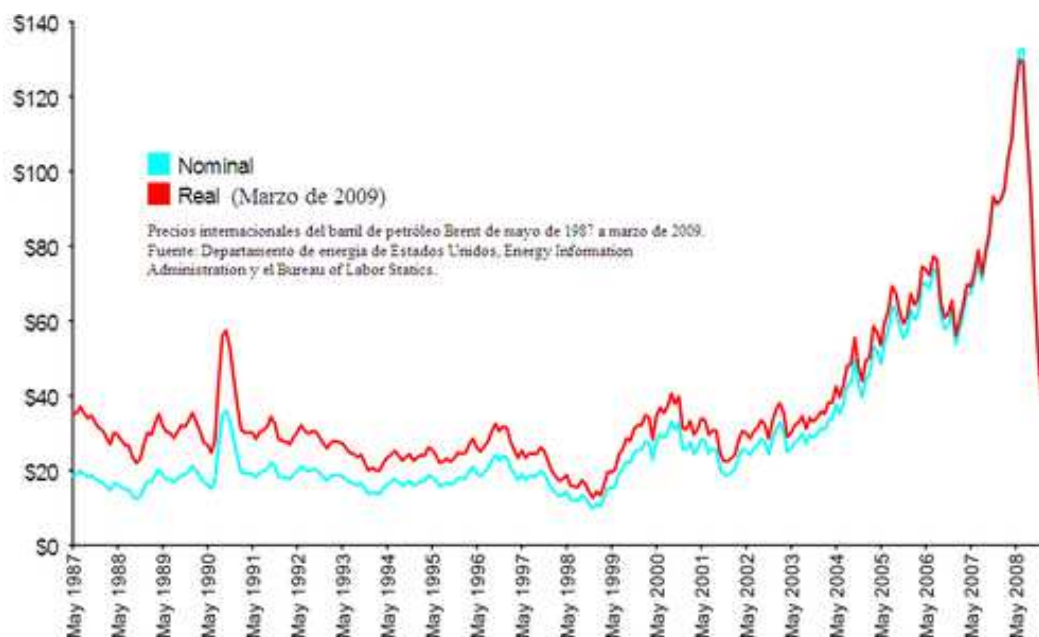


Fuente: BCE, nota metodológica de Finanzas Públicas.

Antes del 2007 –la mayor parte de los contratos suscritos en la década de los noventa - bajo la figura contractual de Contratos de Participación– se calcularon las participaciones en la explotación de crudo del Estado y los inversionistas considerando el precio del crudo entre \$15 y \$25 dólares el barril.

Sin embargo, la escalada del precio del petróleo a lo que los expertos denominan la burbuja de precios, ocasionó que el petróleo alcanzara máximos históricos hasta llegar a superar los \$140 dólares. Sin que dichos contratos nada previeran en casos de incremento o decrecimiento del precio del petróleo sobre el “valor base” considerado.

En un reporte del Departamento de Energía de los Estados Unidos (Energy Information Administration⁴) podemos observar el incremento de precios del petróleo entre el 2004 y 2008, que fácilmente llego a triplicar el precio:



⁴ www.eia.gov.

Mientras que hasta septiembre de 2003 el precio del petróleo era de \$25 dólares el barril, precio al cual se fijó los porcentajes de participación (Estado – inversionistas), para agosto de 2009, el precio subió por encima de los \$60 dólares el barril; sin embargo ni la Ley ecuatoriana ni los contratos preveían un ajuste al porcentaje de participación aún cuando los presupuestos contractuales habían cambiado sustancialmente.

Si bien es un hecho ajeno a las partes la modificación del precio del petróleo, de acuerdo al gobierno norteamericano los mayores precios obedecen a la especulación, el mismo generaba *ganancias extraordinarias al inversionista*; mientras que para el Estado que no veía incrementado su beneficio en la misma proporción; una vez que inversionista había cubierto la inversión incurrida.

Bajo la legislación ecuatoriana al igual que el resto de naciones latinoamericanas los yacimientos minerales e hidrocarbúricos son de propiedad del Estado, sobre el cual el inversionista tiene un derecho a explotar los mismos; sin que por dichos contratos adquiera la propiedad.

Así lo dispone la Constitución del Ecuador en el artículo 408, que dice:

“Art. 408.- Son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado los recursos naturales no renovables y, en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas; así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico. Estos bienes sólo podrán ser explotados en estricto cumplimiento de los principios ambientales establecidos en la Constitución.

El Estado participará en los beneficios del aprovechamiento de estos recursos, en un monto que no será inferior a los de la empresa que los explota.

El Estado garantizará que los mecanismos de producción, consumo y uso de los recursos naturales y la energía preserven y recuperen los ciclos naturales y permitan condiciones de vida con dignidad.”

Un problema añadido en el Ecuador, refiere a que los derivados del petróleo son subsidiados en el país; así mientras en España el litro de gasolina cuesta \$1.70 dólares en el Ecuador el precio del litro de gasolina actualmente es de \$0.52 centavos de dólar.

Con lo cual a mayor precio del petróleo en el mercado internacional mayor es el precio de la gasolina importada que el Estado debe pagar de su bolsillo (de todos) para mantener el precio al valor subsidiado, y que no se afecte el consumidor con el mayor precio de los hidrocarburos en el mercado internacional, principal insumo de la gasolina.

La respuesta a una situación de este tipo es una modificación al contrato por circunstancias sobrevinientes que modifican la situación de las partes y que no ha sido prevista en la Ley y en los contratos; o una modificación al régimen tributario para gravar con un impuesto especial a las ganancias extraordinarias?

La primera opción adoptada por el Ecuador fue dar por terminado los contratos de participación para pasar a contratos de prestación de servicios; y a contratos futuros bajo la modalidad de participación crear el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios.

Se estima que el Ecuador tiene reservas mineras por más de \$185.400 millones de dólares⁵; sin embargo la explotación no ha iniciado fuera de lo que comprende la negociación por algunas circunstancias constitucionales (el Ecuador no puede recibir una participación inferior al 50 por 100), algunos temas tributarios:

- El Impuesto a los Ingresos Extraordinarios se satisface aún antes de recuperarse la inversión, si el precio del mineral o hidrocarburo sube de precio en los primeros años; por lo que técnicamente no se genera el ingreso extraordinario; esto es luego de la amortización total de costos y gastos.

⁵ http://www.revistagestion.ec/index.php?option=com_content&view=article&id=254:el-ecuador-tiene-reservas-mineras-por-185400-millones&catid=1:noticias-del-dia&Itemid=7.



- El Impuesto a los Ingresos Extraordinarios no considera gastos extraordinarios, la industria de explotación señala que los costos también se incrementan a un mayor precio de venta en el mercado; sin que el impuesto reconozca esta circunstancia.

Nuestra posición es generar un espacio de debate en estos nuevos tributos de los que poco se ha escrito y que son un referente a nuevas fuentes de financiamiento, más allá de las categorías de tributos tradicionales.

2. APROXIMACIÓN AL TEMA

En el Ecuador, toda sociedad o compañía está sujeta al impuesto a la renta, cuya tarifa para el año 2013 es del 22 por 100 sobre la base imponible. Dicho impuesto, pagadero anualmente en el mes de abril, carga a todo ingreso gravable (bajo el principio de renta global⁶), proveniente de fuente ecuatoriana o extranjera, percibido por el sujetos pasivo: personas naturales o sociedades nacionales/extranjeras⁷. Sin embargo, se puede obtener una reducción de 10 puntos porcentuales en el impuesto a la renta sobre dicho monto, si las utilidades de la sociedad es reinvertida, tal como lo señala el artículo 37 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI):

Las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país podrán obtener una reducción de 10 puntos porcentuales de la tarifa del Impuesto a la Renta sobre el monto reinvertido en activos productivos, siempre y cuando lo destinen a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos, [...] adquisición de bienes relacionados con investigación y tecnología que mejoren productividad, generen diversificación productiva e incremento de empleo. [...]

Asimismo, casi todo tipo de pago realizado al exterior es objeto de retención en la fuente de 22 por 100. Como se dijo antes, en el Ecuador existe imposición sobre la renta global, se considerará como un ingreso gravable del perceptor extranjero del ingreso de fuente ecuatoriana. Ciertamente es que, el artículo 9 de la LORTI enumera varios ingresos exonerados del pago de este rubro, no obstante, esta lista no incluye pagos por regalías, prestación de servicios, gastos de reembolso, servicios prestados, entre otros⁸.

Cabe recalcar en este momento que existen más impuestos de aplicación general en el Ecuador como el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) creado a por Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007, dicho impuesto es del 5 por 100 sobre el valor de la transferencia realizada al exterior, entendiéndose como hecho generador a la:

[...] transferencia o traslado de divisas al exterior en efectivo o a través de el giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero. [...]⁹.

Ahora, las compañías sujetas a la Ley de Hidrocarburos¹⁰ que operen a través de una sociedad constituida en el país o una sucursal de empresa extranjera, están sujetas a diferentes tributos especiales. En principio los contratos con el estado determinarán el impuesto sobre las regalías de las empresas contratistas. Siendo la participación del Gobierno ecuatoriano variable entre un 12.5 por 100 al 18.5 por 100. Según la guía de petróleo y gas de publicada por Ernst & Young en el año 2012¹¹, para ser eficientemente determinada la producción de petróleo de una compañía, el petróleo debe ser separado del agua y debe ser medido en los tanques colectores. El proceso de determinación de participación se lo hace de acuerdo a la siguiente tabla:

⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, *Artículo 1*, publicada en el Registro Oficial, Suplemento n.º 463 del 17 de noviembre de 2004.

⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial, Suplemento n.º 463 del 17 de noviembre de 2004.

⁸ ERNST & YOUNG, *Global Oil and Gas tax guide*, País: Ecuador, 2012, pág. 162.

⁹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, *Artículo 156*, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial, n.º 242 del 29 de diciembre de 2007.

¹⁰ Ley de Hidrocarburos, publicada en el Registro Oficial, n.º 711 del 24 de noviembre de 1978. (Reformada en noviembre de 2011.)

¹¹ ERNST & YOUNG, *Global Oil and Gas tax guide*, País: Ecuador, 2012, pág. 167.

Producción (P)	Participación mensual máxima del contratista	Participación mensual mínima del Estado
P < 30,000 barriles diarios	87.50%	12.00%
P > 30,000 y P < 60,000 barriles diarios	86.00%	14.00%
P => 60,000 barriles diarios	81.50%	18.50%

Fuente: Ernst & Young, *Global Oil and Gas tax guide*, 2012.

3. ORIGEN DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS

Uno de los impuestos especiales a los que están sujetas las compañías mencionadas en el acápite anterior es el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios. Su origen obedece a razones tanto políticas como económicas. De acuerdo al Econ. Mauro Andino Alarcón¹², Ecuador es un país que, desde que se dolarizó¹³, tan sólo mantiene en su control el manejo de las políticas fiscal y comercial. Esto conlleva a que se procure que las divisas derivadas de la explotación o producción de ciertos *commodities* se mantengan en el país y constituyan inversión e ingresos fiscales suficientes para alcanzar un mayor crecimiento económico. Uno de estos *commodities* es el petróleo, producto de exportación que ha sido esencial para la economía ecuatoriana¹⁴.

Para la exploración y explotación de este recurso, el Estado ha recurrido a la suscripción de contratos administrativos con compañías, delegando así esta facultad a privados con capacidad técnica suficiente¹⁵. La modalidad contractual para realizar esta delegación, desde 1993 hasta 2010 mediante Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos¹⁶, fue la de participación. En un contrato de participación, la compañía petrolera asume todos los riesgos de la exploración y explotación, incluyendo todos los costos y gastos requeridos para la realización de la actividad. Como contraprestación, la compañía petrolera recibe una participación, pagadera en petróleo o dinero. Si recibe petróleo, adquiere el derecho de dominio sobre los barriles incluidos en dicho porcentaje de participación¹⁷. Esto quiere decir que las compañías privadas pueden vender los barriles que les correspondan en el mercado, disponer de ellos y así recuperar costos, gastos e inversiones realizadas.

Finalmente, para fijar el porcentaje de la participación de la que es titular cada parte contratante, se realiza una proyección de renta petrolera mediante la inclusión de un precio referencial de dólares por barril. Así, por ejemplo, si dentro de la proyección de ingresos se referenciase un precio de 20 dólares por barril, se acordaría un porcentaje de participación que le permita al contratista tanto cubrir costos, así como obtener un determinado margen de ganancia con la venta del crudo que se le adjudicase. De esta forma, el contrato de participación constituye un instrumento que determina las condiciones y beneficios de la explotación petrolera y, por tanto, determinan el volumen y distribución de la renta atribuible a cada una de las partes¹⁸.

Al momento de la celebración de los contratos con el Estado ecuatoriano, se fijó en estos un precio promedio mensual efectivo de venta FOB referencial de aproximadamente 15 dólares por barril¹⁹. Sin embargo, durante el período 2002 – 2006 los ingresos por concepto de exportación de hidrocarburos

¹² Director Nacional de Planificación y Coordinación del Servicio de Rentas Internas y miembro de la Comisión que envió el proyecto de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador para su aprobación en la Congreso Nacional.

¹³ La dolarización consiste en el reemplazo parcial de la moneda doméstica por el dólar en sus funciones dinerarias básicas, como lo son la reserva de valor (ahorros), el medio de pago (comprar y vender bienes y servicios) y la unidad de cuenta (fijar precios y salarios). *La dolarización: causas, efectos y retos*. Banco Central de Reserva del Perú. www.bcrp.gob.pe/docs/Proyeccion-Institucional/Concurso-Escolar-Material-2.pdf. Obtenido el 28 de marzo de 2013.

¹⁴ El petróleo representó en promedio 12,5 por 100 del PIB y 51 por 100 del total de exportaciones durante el período 2002-2006. VERÓNICA ARTOLA y MARÍA FERNANDA PAZMIÑO. *Análisis de los fondos petroleros en el Ecuador*. Quito: Dirección General de Estudios del Banco Central del Ecuador, 2007.

¹⁵ Esta facultad de delegación del Estado se encuentra contenida en el artículo 41 de la Ley de Modernización del Estado. Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.

¹⁶ Ley n.º 44. Registro Oficial 326 de 29 de noviembre de 1993.

¹⁷ CARLOS DARIO ROMERO, *El contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en la legislación petrolera ecuatoriana*. Tesis doctoral. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1998.

¹⁸ MARÍA GRACIA OJEDA SALAZAR, *El régimen de contratación y la renta petrolera en Ecuador durante el período del 1998-2008*. Tesis de maestría. Quito: FLACSO, 2010. pág. 33.

¹⁹ MARÍA GRACIA OJEDA SALAZAR. *Op. Cit.* pág. 33.

mostró un crecimiento promedio anual de 38,1 por 100. Esto se debió a un inevitable incremento en el precio del *commodity* en el mercado mundial desde 2002²⁰. Hubo un aumento en el volumen de exportación y el precio de las exportaciones aumentó, de 12,6 dólares por barril en 2002, a 65,7 dólares por barril en 2006²¹. Como consecuencia, los países en los que los ingresos por las exportaciones de petróleo se consideran una gran parte del total del ingreso de sus exportaciones, registraron más del doble de ingresos en sus exportaciones de petróleo²². Todo esto conllevó a que se genere un importante desequilibrio a favor de las compañías contratantes, quienes comenzaron a percibir rentas mucho mayores a las proyectadas en los contratos suscritos.

Para contrarrestar esta situación, el órgano legislativo expidió la Ley No. 42 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos²³, en la que se trató el tema de la participación del Estado en los excedentes de los precios de venta de petróleo no pactados o no previstos. Específicamente, el artículo 2 de dicha ley prescribe lo siguiente:

Art. (...).- Las compañías contratistas que mantienen contratos de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos vigentes con el Estado ecuatoriano de acuerdo con esta Ley, sin perjuicio del volumen del petróleo crudo de participación que les corresponde, cuando el precio promedio mensual efectivo de venta FOB de petróleo crudo ecuatoriano supere el precio promedio mensual de venta vigente a la fecha de suscripción del contrato y expresado a valores constantes del mes de la liquidación, reconocerán a favor del Estado ecuatoriano una participación de *al menos el 50 por 100 de los ingresos extraordinarios que se generen por la diferencia de precios*. Para los propósitos del presente artículo, se entenderá como ingresos extraordinarios la diferencia de precio descrita multiplicada por el número de barriles producidos. (la cursiva nos pertenece).

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

Antes que un impuesto encontramos un ajuste a un contrato por el desequilibrio económico ocasionado por un mayor precio en el mercado, como una suerte de una regalía por el mayor beneficio económico obtenido en la explotación de un recurso del Estado; pero siempre partiendo de la existencia de un contrato; cuando el impuesto al decir del tratadista Ernesto Eserverri²⁴, se ocasiona en *ausencia de actividad administrativa*; o por lo menos su exigencia tiene como antecedente, en este caso, una relación contractual previa con el Estado; lo que no ocurre en otro tipo de impuestos.

Si bien a través de esta reforma legal el Estado recibía una mayor participación en caso de existir ingresos extraordinarios, los ingresos no fueron suficientes. Por tal razón, el Reglamento Aplicación de ley 42 Reformatoria a Ley de Hidrocarburos modificó la participación del Estado. Ésta se incrementó del 50 por 100 al 99 por 100, de la siguiente forma:

Art. 2.- La participación del Estado en los excedentes de los precios de venta de petróleo no pactados o no previstos en los Contratos de Participación para la Exploración de Hidrocarburos y la Explotación de Petróleo Crudo, suscrito con el Estado Ecuatoriano por intermedio de Petroecuador, corresponde *al menos al 99 por 100 de los ingresos extraordinarios* producidos por la diferencia entre el precio promedio ponderado mensual efectivo de venta FOB del petróleo ecuatoriano realizada por la contratista y el precio promedio mensual de venta vigente a la fecha de la suscripción de los referidos Contratos de Participación, multiplicado por el número de barriles producidos por cada contratista [...] (la cursiva nos pertenece).

²⁰ UNCTAD Commodity Price Statistics Online Database, tomado de Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012. pág. 10.

²¹ VERÓNICA ARTOLA y MARÍA FERNANDA PAZMIÑO, *Análisis de los fondos petroleros en el Ecuador*. Quito: Dirección General de Estudios del Banco Central del Ecuador, 2007. pág. 3.

²² Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations, 2012. pág. 8.

²³ Ley n.º. 42 Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 257 Suplemento de 25 de abril de 2006.

²⁴ ESEVERRI ERNESTO: *Derecho Tributario. Parte General*. Editorial Tirant Lo Blanch, Edición 2006, pag. 276. Valencia-España.

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

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

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

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

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

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

PC: Es el porcentaje de participación ponderado de la contratista, calculado conforme al Contrato de Participación y Convenios de Operación Unificada [...] ²⁵.

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

Por regla general, “el negocio petrolero es técnicamente complejo y genera significativas asimetrías de información entre los operadores y la Administración tributaria, con la consecuente desconfianza y los costos de monitoreo. [...] Sólo el operador conoce sus costos, inversiones y precios” ²⁶. En consecuencia, el Estado obtiene esa información indirectamente a través de sus actividades de monitoreo y fiscalización, como en las declaraciones de impuesto a la renta. Esta información no refleja necesariamente el verdadero ingreso o renta de la compañía privada, lo que introduce un elemento de desconfianza. Por ejemplo, las autoridades pueden desconfiar de los precios de transferencia utilizados por la compañía al momento de realizar una venta, o sospechar que la empresa sobre reporta costos. “Esta desconfianza, combinada con una baja capacidad institucional de control, puede llevar a escoger herramientas de tributación [...] que requieren muy poca información, y se basan sólo en el nivel de producción” ²⁷.

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

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

4. NATURALEZA DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, ¿CONTRACTUAL O LEGAL?

Una vez analizado el origen del Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, es necesario identificar su naturaleza. Cabe señalar que el impuesto no se encuentra exactamente definido en la legislación

²⁵ Reglamento Aplicación de ley 42 Reformatoria a Ley de Hidrocarburos, Registro Oficial 193 de 18 de Octubre del 2007, Decreto Ejecutivo, n.º. 662.

²⁶ MARÍA GRACIA OJEDA SALAZAR. *Op. Cit.* pág. 42.

²⁷ FONTAINE GUILLAUME, *Entre el ecologismo utópico y nacionalismo pragmático: El proyecto Ishpingo, Tambococha y Tiputini (ITT) y la gobernanza energética en el Ecuador*. Quito: FLACSO, 2007 en MARÍA GRACIA OJEDA SALAZAR. *Op. Cit.* pág. 134.



ecuatoriana. Sin embargo, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador²⁸ determina sus elementos constitutivos y otorga ciertos conceptos necesarios para su creación.

El artículo 164 de la Ley delimita el objeto del impuesto, que radica en gravar “los ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables”. El hecho genera una obligación tributaria sin contraprestación determinada, pues el nacimiento de la obligación está supeditado a la simple ocurrencia de la contingencia. Por tanto, se trata de un impuesto de fuente legal, que al recaer sobre una parte del patrimonio de las empresas suscriptoras de contratos con el Estado, se denomina de recaudación directa.

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

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

Debe tomarse en cuenta que el hecho generador no sólo se restringe a los ingresos extraordinarios de compañías obtenidos por la exploración y explotación de recursos hidrocarburíferos. Si bien el impuesto se originó con el propósito de recaudar de mejor manera los ingresos extraordinarios de compañías petroleras que celebraron contratos de participación con el Estado, al referirse laxamente a recursos no renovables se entiende que otro propósito del impuesto es extender la obligación a todos los contratistas en contratos de exploración y explotación. De esta forma, el impuesto grava a todos los recursos no renovables en los que exista venta.

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

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

Además, el último inciso del artículo prescribe que “para el cálculo de la base imponible se incluirán los ajustes por precios de referencia o precios de transferencia, ajustes de calidad y otros que sean aplicables para efectos de impuesto a la renta”. De esta forma se busca prevenir la evasión tributaria o estrategias tributarias que permitan una menor recaudación por parte de la Administración.

El pago de este impuesto debe declararse y realizarse mensualmente dentro del mes siguiente en el que el impuesto haya sido generado, de acuerdo al artículo 168. Esto lo diferencia del impuesto a la renta, que se declara anualmente²⁹.

Por último, para evitar que un mismo hecho generador grave dos impuestos muy similares, ya que los ingresos extraordinarios en definitiva también gravan impuesto a la renta³⁰, se dispuso en el artículo 172 de la Ley Reformatoria para la equidad Tributaria que “El pago de este impuesto constituye gasto deducible para la liquidación del Impuesto a la Renta, conforme lo establece la Ley de Régimen Tributario Interno”. De esta forma, el valor pagado por concepto de ingreso extraordinario se considera gasto deducible del pago del impuesto a la renta, a quien lo haya pagado. Así, el impuesto a los In-

²⁸ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007.

²⁹ Art. 40 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.

³⁰ De acuerdo al artículo 8 numeral 10 de la LORTI, se considera ingreso de fuente ecuatoriana “cualquier otro ingreso que perciban las sociedades y las personas. Por tanto, el ingreso por la venta de recursos no renovables gravaría también impuesto a la renta.

gresos Extraordinarios constituye un impuesto complementario al impuesto a la renta, con un hecho generador muy específico que, al ser pagado, puede deducirse del impuesto general.

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

5. LA IMPREVISIÓN CONTRACTUAL

Antes de analizar el tema de este acápite cabe mencionar que, a manera introductoria, los “contratos administrativos de participación” (analizados anteriormente, véase acápite 1), celebrados entre el Estado ecuatoriano y las empresas petroleras, fueron reemplazados en el 2010 por contratos de “prestación de servicios”³¹. Los primeros, según el art. 12 de la Ley de Hidrocarburos son en los que el contratista “una vez iniciada la producción tendrá derecho a una participación en la producción del área del contrato”³² su derecho era calculado en base a los porcentajes ofertados. Los segundos, por su lado, son definidos en el art. 16 de la misma norma y son:

[...] aquéllos en que *personas jurídicas*, previa y debidamente calificadas, nacionales o extranjeras, se obligan a realizar para con la Secretaría de Hidrocarburos, con sus propios recursos económicos, *servicios de exploración y/o explotación hidrocarburífera*, en las áreas señaladas para el efecto, invirtiendo los capitales y utilizando los equipos, la maquinaria y la tecnología necesarios para el cumplimiento de los servicios contratados. [y] *tendrá derecho al pago de una tarifa por barril* de petróleo neto producido y entregado al Estado en un punto de fiscalización. Esta tarifa, que constituye el ingreso bruto de la contratista [...] ³³ (la cursiva nos pertenece).

Estas reformas se dieron con el fin de armonizar la ley con la Constitución de 2008, la cual recoge amplias disposiciones que determinan el control del Estado sobre los hidrocarburos. Por ejemplo, el numeral 11 del artículo 261 dispone que el Estado central tendrá competencias exclusivas sobre los recursos energéticos, minerales, hidrocarburos, hídricos, biodiversidad y recursos forestales. A su vez, de acuerdo al artículo 313, se consideran sectores estratégicos la energía en todas sus formas y los recursos naturales no renovables. El art. 408 establece que son de propiedad inalienable, imprescriptible e inembargable del Estado los recursos no renovables y, en general, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos. Por último, en el numeral 15 del artículo 326 se prescribe que la producción hidrocarburífera es considerada un servicio público³⁴.

La alteración contractual, en vigencia por la disposición transitoria primera de la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos, plantea diferentes plazos en los que todos los contratos debían ser modificados, con la intención de aplicar una nueva figura de distribución de ganancias y lograr adecuada fiscalización en los procesos de exploración, explotación, distribución y comercialización del petróleo³⁵. Con dicha figura la parte contratista ya no goza de una participación directa en la venta del barril y su figura pasó a ser la de un *proveedor de servicios*.

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

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

³¹ ALBUJA PATRICIO, *La Aplicación de la Teoría de la Imprevisión a los Contratos de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*, Quito, 2011, pág. 2.

³² Ley de Hidrocarburos, publicada en el Registro Oficial, n.º 711 del 24 de noviembre de 1978. (Reformada en noviembre de 2011.)

³³ *Ibíd.*

³⁴ DANIELA PÁEZ, *Responsabilidad del Estado en caso de quebrantamiento de la ecuación económico-financiera en un contrato administrativo de prestación de servicios petroleros, como aquellos renegotiados en noviembre del 2010 en el Ecuador*. Tesis para la obtención del título de abogada. Quito: USFQ, 2012.

³⁵ BYRON CRUZ, *Manual de petróleos para no petroleros*. Quito: 2012.

A propósito, hay que señalar que existe una línea muy tenue entre la diferencia de la imprevisión contractual y el caso fortuito, la distinción se cristaliza en el cumplimiento o no de la prestación contractual. Es así que, dentro de la primera, efectivamente hay la ejecución de las prestaciones contractuales. En cambio, en el caso de la segunda, hay una “imposibilidad jurídica o física de ejecutar la prestación debida”³⁶. Para Alberto Spota, la prestación en la teoría de la imprevisión puede cumplirse con la siguiente particularidad:

[...] prestación puede cumplirse, pero a *costa de alterar extraordinaria e imprevisiblemente el equilibrio contractual*, ocasionando una *excesiva onerosidad*, que ofende la buena fe contractual y que significa en quien invoca la fuerza obligatoria del contrato un abuso del derecho [...] ³⁷ (la cursiva nos pertenece).

Siendo fijado, por el Estado, un precio base por cada barril (42 galones³⁸) de petróleo extraído y vendido, el cual, en caso de incremento en el valor, generaría un lucro extraordinario para la administración (fórmula 99 por 100, véase acápite 1). Sin embargo, si sucede lo contrario, es decir, si el precio de venta es inferior al acordado por las partes, el riesgo debe ser asumido por el contratista. Patricio Albuja analiza la contingencia de esta forma:

A pesar que si bajan los precios del petróleo, quien asume el riesgo es la contratista puesto que no puede reclamar su pago mensual hasta que suban los precios nuevamente, esa es una circunstancia excepcional y única de este tipo de contratos. Es por eso que he afirmado que no estamos frente a un contrato de prestación de servicios sino a un contrato innominado donde el riesgo de la baja de los precios la asume el contratista, mientras que no recibe ninguna retribución si los precios suben.

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

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

6. APLICACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS EXTRAORDINARIOS

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

Cabe señalar que, aunque ya no se aplique a los contratos petroleros, el impuesto todavía grava los ingresos extraordinarios derivados de contratos de explotación minera vigentes en el país. En estos contratos, de forma similar a los contratos de participación, los titulares de concesiones mineras pueden comercializar libremente su producción dentro y fuera del país. Adicionalmente, se fija en el con-

³⁶ ALBERTO SPOTA, *Instituciones del Derecho Civil, Contratos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Vól. III 1975, págs. 538 y 539.

³⁷ *Ibíd.*

³⁸ BYRON CRUZ, *Op. Cit.* Quito: 2012.

trato un precio base con fines tributarios, tal como prescribe el artículo 41 inciso cuarto de la Ley de Minería³⁹.

Todo lo mencionado se puede observar claramente en el contrato de explotación minera celebrado entre el Ministerio de Recursos Naturales no Renovables y Ecuacorriente S.A. Al conferirse al contratista el derecho de comercializar libremente el mineral principal y los minerales secundarios obtenidos en su proceso de producción⁴⁰ e incluirse una cláusula fijando el precio base del mineral principal (cobre) a cuatro dólares (\$4.00) por libra, el contrato incluyó en su cláusula dieciocho punto tres la siguiente disposición:

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

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

7. CONCLUSIONES

La legislación ecuatoriana prevé impuestos especiales para las compañías sujetas a la Ley de Hidrocarburos, entre estos el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios. La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de Ecuador establece que este impuesto grava a todos los recursos no renovables; es decir, el impuesto se aplica no solo a la actividad petrolera, sino que se extiende además a otras áreas como la minería.

Si bien se trata de impuesto de fuente legal, del análisis efectuado a lo largo de este trabajo, parece ser que el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, más que un impuesto, es una extensión de la participación del Estado en los contratos administrativos celebrados con las compañías petroleras. Su aplicación se supedita a la subida de precio que supere el precio base pactado en el contrato; sin que nada prevea en caso de una caída del precio en mercados internacionales.

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

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

³⁹ Ley de Minería. Registro Oficial 517 Suplemento de 29 de enero de 2009.

⁴⁰ Cláusula 9.1.2. Contrato de explotación minera. Ministerio de Recursos Naturales No Renovables a favor de la compañía Ecuacorriente S.A., otorgado el 5 de marzo de 2012 ante la Notaría Cuadragésima del cantón Quito, Ecuador.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBUJA, PATRICIO, (2011): *La Aplicación de la Teoría de la Imprevisión a los Contratos de Prestación de Servicios para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos*, Quito.
- ARTOLA, VERÓNICA y PAZMIÑO, MARÍA FERNANDA, (2007): *Análisis de los fondos petroleros en el Ecuador*. Quito: Dirección General de Estudios del Banco Central del Ecuador.
- CONTRATO DE EXPLOTACIÓN MINERA. Ministerio de Recursos Naturales No Renovables a favor de la compañía Ecuacorriente SA., otorgado el 5 de marzo de 2012 ante la Notaría Cuadragésima del cantón Quito, Ecuador.
- CRUZ, BYRON, (2012): *Manual de petróleos para no petroleros*. Quito.
- FONTAINE, GUILLAUME, (2007): *Entre el ecologismo utópico y nacionalismo pragmático: El proyecto Ishpingo, Tambococha y Tiputini (ITT) y la gobernanza energética en el Ecuador*. Quito, FLACSO.
- LEY DE MINERÍA. Registro Oficial 517 Suplemento de 29 de enero de 2009.
- LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO. Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993.
- LEY N.º 42. Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos. Registro Oficial 257 Suplemento de 25 de abril de 2006.
- LEY N.º 44. Registro Oficial 326 de 29 de noviembre de 1993.
- LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004.
- LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR. Registro Oficial 242 Suplemento de 29 de diciembre de 2007.
- OJEDA, SALAZAR, MARÍA GRACIA, (2010): *El régimen de contratación y la renta petrolera en Ecuador durante el período del 1998-2008*. Tesis de maestría. Quito, FLACSO.
- ROMERO, CARLOS DARÍO, (1998): *El contrato de participación para la exploración y explotación de hidrocarburos en la legislación petrolera ecuatoriana*. Tesis doctoral. Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- SECRETARIAT OF THE UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. (2012): *Trade and Development Report, 2012*. New York: United Nations.
- SPOTA, ALBERTO, (1975): *Instituciones del Derecho Civil, Contratos*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.