

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRIA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**“Efecto tributario en los Ingresos del Estado de Guatemala, al eliminar el reconocimiento de los costos recuperables previstos en la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 y su Reglamento”.**

**Informe final de tesis para la obtención del grado de Maestra en Consultoría Tributaria, con base en el Normativo para la Elaboración de la tesis de grado de examen general de graduación de la Escuela de Estudios de Postgrado del 4 de febrero de 1993**

**Profesora Consejera:  
Licda. Hilda Beatriz García Florián**

**Postulante  
Zaida Xiomara Contreras Ortiz**

Guatemala, agosto de 2004

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA

EFFECTO TRIBUTARIO EN LOS INGRESOS DEL ESTADO DE GUATEMALA, AL ELIMINAR EL  
RECONOCIMIENTO DE LOS COSTOS RECUPERABLES PREVISTOS EN LA LEY DE  
HIDROCARBUROS, DECRETO LEY 109-83 Y SU REGLAMENTO

*Informe final de tesis para la obtención del grado de Maestro en  
consultoría Tributaria, con base en el Normativo para la elaboración de la  
Tesis de Grado de Examen General de Graduación de la Escuela de  
Estudios de Postgrado del 4 de febrero de 1993.*



*Guatemala 17/08/2004.*

Postulante:  
Zaida Xiomara Contreras Ortiz

Guatemala, Agosto de 2004

**JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera	Decano
Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra	Secretaria
Lic. Cantón Lee Villela	Vocal Primero
Lic. Albaro Joel Girón Barahona	Vocal Segundo
Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso	Vocal Tercero
PMP. Juan Francisco Moreno Murphy	Vocal Cuarto
B.C. Jairo Daniel Dávila	Vocal Quinto

**JURADO QUE PRACTICÓ EL EXAMEN SEGÚN EL ACTA  
CORRESPONDIENTE**

MSc. José Ramiro Martínez Zamora	Presidente
MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez	Secretaria
Licda. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández	Vocal I
MSc. Sergio Conrado Queme Pac	Vocal II
Licda. Hilda Beatriz García Florián	Profesor Consejero

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, Centroamérica

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, DIEZ DE AGOSTO DE DOS MIL CUATRO.

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, subinciso 6.1.1 del Acta 25-2004, de la sesión celebrada por Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el veintinueve de julio de dos mil cuatro, se conoció el Acta de la Escuela de Estudios de Postgrado No. 03-2004, de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha veinticinco de mayo de dos mil cuatro y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria denominado: *"EFECTO TRIBUTARIO EN LOS INGRESOS DEL ESTADO DE GUATEMALA, AL ELIMINAR EL RECONOCIMIENTO DE LOS COSTOS RECUPERABLES PREVISTOS EN LA LEY DE HIDROCARBUROS, DECRETO LEY 109-83 Y SU REGLAMENTO"*, que para su graduación profesional presentó la Licenciada ZAIDA XIOMARA CONTRERAS ORTIZ, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"DID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. OSCAR ROLANDO ZETINA GUERRA  
SECRETARIO ACADEMICO



LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA  
DECANO



## **DEDICATORIA**

### **A DIOS Y LA SANTÍSIMA VIRGEN**

**A MIS PADRES:** María Ana Estela Ortiz de Contreras  
Miguel Ángel Contreras Godoy  
Por sus sabios consejos

**A MIS HIJAS:** Ana Gabriela y Larissa Yissel  
Con amor

**A MI HERMANO:** Miguel Ángel Contreras Ortiz

**A MI CUÑADA:** Marta Elena Puaque de Contreras

**A MIS SOBRINOS:** Miguel Ángel, Mónica y Ruth

### **A MIS PROFESORES**

**CONSEJEROS:** Licda. Carmen Quiñónez H.  
Licda. Hilda Beatriz García Florián  
Lic. Edwin Alejandro Barrios Monzón  
Muchas gracias por sus aportes



## ÍNDICE

	<b>Página</b>
INTRODUCCIÓN	1
1.1 Objetivos	1
1.2 Justificación	2
1.3 Planteamiento del problema	4
2. Marco teórico	
2.1 Antecedentes históricos de la explotación petrolera en Guatemala	9
2.2 Generalidades de la actividad petrolera	13
2.3 Legislación actual para las operaciones petroleras	18
2.4 Ejecución de operaciones petroleras en Guatemala	20
2.5 Procedimiento administrativo del cobro de regalías y participación en la Producción Estatal a los Contratistas	26
2.6 Exoneraciones contenidas en la Ley de Hidrocarburos	27
2.7 Régimen tributario aplicable a las contratistas por sus operaciones petroleras, Acuerdo Gubernativo No. 412-84	28
2.8 Determinación del precio del petróleo crudo nacional	30
2.9 Efecto en la recaudación Tributaria	32
3. Metodología	
3.1 Hipótesis	34
3.2 Método	38
3.3 Tipo de estudio	39
3.4 Técnicas de Investigación	42
3.5 Recolección de Información	44
3.6 Procesamiento de la información	46
3.7 Geográficos	48
4. Análisis de resultados	
4.1 Análisis del Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos	50
4.2 Análisis de información obtenida	59
5. Propuesta de reforma legal al Decreto Ley 109-83	62
CONCLUSIONES	69
RECOMENDACIONES	71
BIBLIOGRAFÍA	73
Anexos	76

## ÍNDICE DE ANEXOS

No.		Página
I	Cuadro No. 1, Participación estatal al amparo del Decreto No. 96-75 del Congreso de la República, “Ley del Régimen Petrolero de la Nación” .	77
I	Cuadro No. 2, Regalías y participación en la producción a favor del Estado bajo la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83.	78
I	Cuadro No. 3, Principales ingresos estatales por producción petrolera nacional (período 1990-2002).	79
I	Cuadro No. 4, tipo de cambio histórico del quetzal ante el dólar promedio anual del período de 1990-2002 de acuerdo a información publicada por el Banco de Guatemala.	80
I	Mapa de la infraestructura petrolera en Guatemala.	81
II	Cuadro No. 1, Legislación que regula la actividad petrolera en Guatemala.	83
II	Cuadro No. 2, Resumen del contenido de la Ley de Hidrocarburos.	87
II	Cuadro No. 3, Resumen del contenido del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos.	88
II	Cuadro No. 4, Resumen del Contenido del Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.	90
II	Cuadro No. 5, Régimen tributario de las operaciones petroleras y las implicaciones a la finalización.	91
II	Cuadro No. 6, Comparativo entre los costos recuperables y gastos deducibles conforme al artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta –ISR-	95
III	Procedimiento empleado por el Ministerio de Energía y Minas para la determinación de la participación estatal y remuneración del contratista para los hidrocarburos compartibles con base al procedimiento establecido en el anexo contable del contrato respectivo.	103



III	Escenario 1, Determinación de hidrocarburos compartibles de acuerdo a la legislación vigente.	107
III	Escenario 2, Determinación de los hidrocarburos compartibles con los cambios propuestos a la legislación vigente.	111
III	Cuadro comparativo del efecto de considerar o no los costos recuperables.	114
III	Cuadro demostrativo del efecto en los ingresos estatales al reconocer al contratista costos recuperables.	116
IV	Resultados de la encuesta realizada.	118
	Glosario	144

## **RESUMEN**

Los guatemaltecos y guatemaltecas somos responsables de la problemática constante que el país atraviesa de insuficiencia de fondos, porque, unos de nosotros dirigen el país, otros definen políticas públicas, otros aprueban leyes y otros buscan el desarrollo económico.

Pero quienes tienen en sus manos dirigir Ministerios, como el de Energía y Minas en ocasiones no miden los impactos de las leyes que promulgan, este es el caso particular de la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 y su respectivo Reglamento.

La investigación se realiza en el Municipio de Guatemala, Departamento de Guatemala, por estar ahí ubicadas las oficinas centrales de las Empresas Petroleras y el Ministerio de Energía y Minas, el período delimitado para la investigación es 1990 a el año 2002.

El objeto de la investigación es demostrar que al reconocer en un Contrato de Operaciones Petroleras, los Costos Recuperables, se le da un doble beneficio fiscal a la Contratista, pues en el mismo período fiscal, por la misma operación, esos costos recuperables se aceptan, nuevamente, bajo el nombre de gastos deducibles para los efectos del cálculo del Impuesto Sobre Renta.

El Marco Teórico permite contextualizar al lector sobre la Legislación Petrolera de Guatemala, las actividades esenciales de la industria petrolera, su ejecución, los procedimientos administrativos, exoneraciones y régimen tributario.

La metodología de investigación, da a conocer que el presente estudio es descriptivo no experimental y su diseño es Transeccional transversal.

Se analizan los Costos Recuperables en el Decreto Ley 109-83 y su Reglamento y el Acuerdo Gubernativo 412-84, así también la encuesta realizada, refleja que el 95% de los entrevistados opinan que debe efectuarse una reforma al Decreto Ley 109-83 para obtener mayores ingresos por la explotación petrolera en Guatemala.

Luego de realizado el análisis legislativo, se da a conocer la propuesta de reforma legal al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y su Reglamento.

Concluyéndose, que las empresas que se dedican a la explotación petrolera en Guatemala efectivamente gozan de un doble beneficio fiscal y además que los ingresos del Estado de Guatemala se incrementarían sustancialmente, al efectuar la reforma planteada en la presente investigación.

Se hace necesario puntualizar, que de no realizarse las reformas al Decreto Ley 109-83, existen otras medidas que puede frenar un poco la situación, como lo es el promover una reforma al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Capítulo IV, De las Deduciones, a efecto de que el Ministerio de Energía y Minas notifique a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- aquellas resoluciones en las cuales se reconozcan los costos recuperables a efecto de que dicha entidad tenga presente los montos máximos que podrán ser deducidos del Impuesto Sobre la Renta por parte de los Contratistas.

La tributación es un tema de todos, pero principalmente una responsabilidad de las Consultoras y Consultores Tributarios, los cuales debemos aportar soluciones a los problemas de País.



## **INTRODUCCIÓN**

Guatemala tiene una grave problemática en relación a la poca efectividad del sistema para la recaudación de impuestos y los privilegios que concede a ciertos sectores de la economía guatemalteca, lo cual se traduce en bajos ingresos para el Estado, por lo que no cuenta con los recursos necesarios para cubrir las necesidades más inmediatas de la población guatemalteca.

Por ello es que el presente estudio demuestra que en el país es necesario hacer una revisión seria y concienzuda de todo el sistema impositivo, ya que esto permitirá como en el caso particular que nos ocupa, obtener mejores ingresos para el Estado y la inversión en programas de beneficio de toda una colectividad.

La presente investigación será un aporte al análisis de los efectos que produce la aprobación de leyes que en un momento determinado tienen como finalidad incentivar la inversión en el país, sin embargo, con las conclusiones de esta investigación se demostrará que es necesario su replanteamiento para que estén acordes a los intereses de la nación.

### **1.1 OBJETIVOS**

#### **General**

Demostrar que en el contrato de operaciones petroleras, los costos recuperables, se le da un doble beneficio fiscal a la Contratista.

#### **Específicos**

1. Analizar el procedimiento para la determinación de la participación estatal y remuneración del contratista.

2. Analizar el efecto de eliminar los costos recuperables en los ingresos del Estado al determinar la participación estatal en los hidrocarburos compartibles, que actualmente se recibe en efectivo.
3. Proponer la reforma al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y a su Reglamento General.

## **1.2 JUSTIFICACIÓN**

La explotación petrolera en Guatemala por medio de contratistas de operaciones petroleras, ha sido un tema polémico, pues por un lado, se tiene el beneficio que este tipo de industrias proporciona a los pueblos cercanos, en donde se realiza la explotación del petróleo y por otro, la contaminación e imposibilidad de conservación de las riquezas ecológicas y arqueológicas que posee el país, que de no ser por esa explotación petrolera, podrían explotarse turísticamente, o al menos conservarse como parte del patrimonio del Estado guatemalteco.

Nuestro país enfrenta una diversidad de problemáticas sociales y, parte de la solución para superarlas, es incrementar sus ingresos, para poder cumplir con la deuda interna y externa que ha contraído en los últimos años.

En el caso particular de la Ley de Hidrocarburos y su Reglamento General, durante los 20 años que lleva vigente, algunos artículos han sido modificados y/o derogados por otros decretos que han sido promulgados con posterioridad, pero en lo relativo al cálculo de los hidrocarburos compartibles no se ha realizado ninguna reforma.

Como resultado del estudio, se espera evidenciar que la actual regulación lesiona de alguna manera los intereses del Estado de Guatemala, debido a que en la medida en que se dejen de percibir ingresos justos por la explotación de petróleo, se le resta oportunidades al guatemalteco de tener los servicios mínimos

a los que tiene derecho y se pierden los recursos petroleros en sí mismos, que por su cualidad de recursos no renovables no pueden recuperarse, produciendo un daño ecológico que si no se toman las medidas adecuadas para contrarrestarlo, puede ser irreversible.

La investigación se justifica por la necesidad de efectuar reformas a la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley No. 109-83 y a su Reglamento General, Acuerdo Gubernativo número 1034-83.

La propuesta de reforma legal está orientada a la eliminación del reconocimiento de los costos recuperables<sup>1</sup>, que el Estado de Guatemala hace al contratista titular de contratos de operaciones petroleras, sean éstos, contratos de opción sísmica,<sup>2</sup> de exploración y explotación<sup>3</sup> y de participación en la producción<sup>4</sup>.

El reconocimiento de los costos recuperables constituye un doble beneficio fiscal, dado que a la contratista, conforme a lo establecido en los artículos 34 de la Ley de Hidrocarburos y 7 del Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, se le aceptan como gastos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta todos los costos recuperables a que se refiere el artículo 219 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

---

<sup>1</sup> Costos recuperables: gastos de operación atribuible al área de contrato en donde se convenga la recuperación. Art. 219 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos. El reglamento y el contrato determinaran los costos recuperables. art. 66 de la Ley.

Gastos de operación: Son todos los costos y gastos apropiados y razonables efectuados con motivo de las operaciones de producción, a partir de la fecha de inicio de la producción comercial, de conformidad con el reglamento y el contrato respectivo, atribuible a un área de explotación y los demás costos identificados en la ley como gastos de operación. art. 3, Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

<sup>2</sup> Contrato de Opción Sísmica: contrato de operaciones petroleras de exploración y explotación en el cual se conviene realizar los programas de geología y geofísica que se especifiquen en el contrato, para que el Contratista, con base en los resultados obtenidos, pueda tomar la decisión de continuar con la segunda subfase de la fase de perforación obligatoria.

<sup>3</sup> Contrato de Exploración y Explotación: el que celebre el Gobierno con uno o más contratistas para llevar a cabo operaciones de exploración y explotación.

<sup>4</sup> Contrato de Participación en la Producción: es el contrato de operaciones petroleras de exploración y explotación celebrado de conformidad con el artículo 66 de la Ley. art. 1 de la Ley.

La reforma es importante, debido a que el Estado de Guatemala durante el período 1990 - 2002 ha reconocido por concepto de costos recuperables la cantidad de US\$ 272.4 millones a las contratistas, lo que significa Q 1, 914.3 millones que el Gobierno podría haber percibido como ingresos en concepto de hidrocarburos compartibles.

Al efectuar la revisión de la literatura relacionada con el tema en cuestión, no se encontró un estudio que sirviera como antecedente al planteamiento antes descrito, ya que otros autores han señalado que la Ley de Hidrocarburos es lesiva a los intereses del Estado, pero ningún estudio al momento ha propuesto la eliminación de los costos recuperables que prevé dicha Ley y su Reglamento.

La utilidad de la propuesta de reforma a la Ley de Hidrocarburos y su Reglamento, radica en la transformación de dichas disposiciones, en un instrumento justo y equitativo, al reconocer lo que realmente se invierte en la actividad petrolera que se desarrolla en nuestro país.

### **1.3 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

El Gobierno de la República desde 1983 ha favorecido la exploración, explotación y comercialización del petróleo crudo en el país, sin embargo poco se sabe sobre su incidencia en la parte tributaria de las finanzas públicas del gobierno.

Profesionales conocedores de la materia han señalado la urgencia de cambiar la legislación petrolera pero al momento no se ha realizado cambio alguno en ese marco jurídico específico desde el 12 de diciembre de 1983.



Se hace necesario prestarle la debida atención ya que representa un promedio del 7.43% de las exportaciones de nuestro país durante el período de 1995 al 2000, y en agosto del 2002 representa el 12.21%.<sup>5</sup>

El problema básico corresponde a la forma de establecer los efectos que para el Estado representa el doble beneficio fiscal que favorece a las contratistas pues obtienen en primer lugar el reconocimiento del Gobierno de Guatemala de los costos recuperables y por otra parte, lo que representan esas mismas inversiones como gastos deducibles en el impuesto sobre la renta. Para el efecto, se elaboró el escenario No. 1, Anexo III (ver página 107) que ilustra esta dualidad con precisión.

Actualmente hay un reconocimiento de los costos recuperables por las inversiones en exploración, desarrollo y los gastos de operación atribuibles al área de contrato, artículo 66, literal a) ultima línea, del Decreto Ley No. 109-83 y 216, 217 y 219 del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos.

Es importante resaltar que también el contratista reporta esos costos recuperables como gastos deducibles del impuesto sobre la renta, pues el artículo 34 de la Ley de Hidrocarburos y específicamente el Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos establece en el “artículo 7. Gastos Deducibles. ... literal a) Todos los costos y gastos de exploración, desarrollo y producción de hidrocarburos, aprobados como costos recuperables por el Ministerio,...”; siendo un doble beneficio fiscal para la contratista.

Por último, se pretende que el presente estudio se sume a los planteamientos que han hecho otros profesionales<sup>6</sup>, en relación a que como

---

<sup>5</sup> Cifras del Banco de Guatemala, publicadas en la revista Energía y Minas del Ministerio de Energía y Minas y la Cámara del Agro de Noviembre 2001 y Diciembre 2002 respectivamente.

<sup>6</sup> Dentro de los estudios realizados recientemente se encuentra el del Licenciado Edgar Orlando Mendoza García, “Análisis de la Lesividad de la Ley de Hidrocarburos de Guatemala, por causas Jurídico Tributarias”,

resultado de la vigencia del Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y su Reglamento, los ingresos del Estado por este concepto, disminuyeron considerablemente, como se puede observar en la información contenida en los Anexo I, cuadros Nos. 1 y 2 del presente estudio (ver paginas 77 y 78 respectivamente) .

Como se muestra en el Anexo I durante la vigencia de la “Ley de Régimen Petrolero de la Nación”, Decreto 96-75, el Estado de Guatemala percibía montos millonarios por su participación estatal en la producción de los yacimientos petroleros del país, en comparación a los que se recibieron posteriormente.

Con la vigencia el Decreto Ley 109-83, los ingresos estatales por concepto de participación en la producción se ven disminuídos seriamente; en el Anexo I, cuadro No. 2 se muestra el efecto de la ley vigente, ya que durante los primeros 6 años de su vigencia el Estado no percibió ingreso alguno por este concepto.

Con el Decreto 96-75, “Ley de Régimen Petrolero de la Nación” se tenía un régimen tributario simple en el que el contratista pagaba por participación estatal el 55% del petróleo extraído, representando Q 115.6 millones para el período del año 1981 al primer trimestre de 1985 (aproximadamente 4.5 años) por los hidrocarburos producidos por los yacimientos que habían sido descubiertos para el período antes indicado, tal y como se muestra en el Anexo I, cuadro No. 1.

Mientras que con la vigencia del Decreto Ley 109-83, “Ley de Hidrocarburos” la contratista debe pagar: a) regalía aplicada al volumen de la producción con prioridad a cualquier recuperación; b) un porcentaje de la producción neta de cada área de contrato y establecido en el contrato suscrito con el Estado de Guatemala; c) una contribución a los programas de capacitación para

el personal guatemalteco; d) los cargos anuales por hectárea y e) las tasas administrativas que la Ley prevé.

Tomando en cuenta los pagos descritos en las literales a), b), c) y d) en el párrafo anterior, que deben pagar las contratistas con la nueva ley, se tiene que para el período del segundo trimestre de 1985 a 1989 (aproximadamente 4.5 años) el Estado percibió Q 42.7 millones de ingresos para el período de referencia.

Se advierte sin ninguna duda, que en períodos similares, bajo diferentes leyes, al comparar los ingresos obtenidos de Q 115.6 millones (Decreto No. 96-75) contra Q 42.7 millones (Decreto Ley 109-83) se establece claramente que el ingreso del Estado por este concepto disminuyó en Q 72.9 millones; se obtuvieron mayores ingresos con el Decreto No. 96-75, apenas una tercera parte con la Ley vigente.

Adicionalmente a los cambios de la participación del Estado en la actividad petrolera, permitió también que los contratos petroleros que así lo desearan se pudieran acoger a la nueva ley (Decreto-Ley No. 109-83), lo que significó el reconocimiento de todos los costos en los que habían incurrido hasta el momento los contratistas, conforme al artículo 73 de la Ley.

Por esta razón el Estado de Guatemala, a partir del segundo semestre de 1985 hasta 1993, -ocho años y medio- no percibió ingresos por participación en la producción, esto se muestra en el Anexo I, cuadros Nos. 2 y 3 al observar la columna de la participación en la producción, siendo ésta la que más ingresos le reporta al Estado de Guatemala por la explotación de sus recursos no renovables, como se puede apreciar en la columna de la participación estatal en la producción del Anexo I, cuadro No. 3 (ver página 79).

En cuanto a la determinación de la participación estatal en la producción<sup>7</sup>, queda definida en el contrato como fuera señalado anteriormente, ya que en la legislación vigente no se establece porcentaje máximo por esta participación únicamente un mínimo y se deja al contratista en libertad de ofrecer al Estado de Guatemala el porcentaje de participación que él crea conveniente y que por otra parte el Estado de Guatemala acepte, en conclusión este porcentaje es producto de una negociación entre ambas partes.

Es necesario señalar que la reforma a plantearse dependerá de muchos factores, entre ellos y el más importante la voluntad política que exista para mejorar los ingresos del país.

Por lo anterior se hace necesario plantear la siguiente pregunta:

**¿Cuál sería el efecto tributario en los ingresos del Estado como resultado de eliminar la deducción de los costos recuperables, conforme el Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y su Reglamento General?**

---

<sup>7</sup>La participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles se determinará, en forma separada, para cada una de las áreas de explotación, en base al promedio diario de producción neta en cada área de explotación de acuerdo a los porcentajes establecidos en cada contrato de participación en la producción ...; Art- 212 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

## **MARCO TEÓRICO**

### **2.1 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA EXPLOTACIÓN PETROLERA EN GUATEMALA**

Con el Decreto 649 del Congreso de 1949 se crea un sistema dual en donde se incluyen concesiones para áreas libres y de contratos en áreas de reserva nacional. Para la exploración se concedían 3 años y para la explotación 50.

La regalía para el Estado era de 12.5% sobre la producción en la fase inicial de explotación y una vez recuperados los costos e inversiones el Estado podía reservarse un 15% adicional.

El Estado adquiriría la propiedad de los equipos y su amortización se haría con el valor de la producción. El Contratista estaba sujeto a pagar:

- Tasa administrativa por solicitud.
- Impuesto territorial por hectárea en exploración.
- Impuesto territorial por hectárea en explotación.
- Pago de los impuestos ordinarios a la Nación.

Durante la vigencia de este Decreto fue creado el “Instituto Nacional del Petróleo”.

El Decreto Presidencial 345 de 1955 “CODIGO DE PETROLEO” Incluía el otorgamiento de derechos petroleros de exploración con un plazo de 6 años, prorrogables a 10. Si se descubrían hidrocarburos en cantidades comerciales, el derecho se convertía automáticamente en un derecho de explotación, en cuyo caso, el titular debía devolver a la Nación, el 50% del área que tuviera en

exploración. Los derechos de explotación tenían una vigencia de 40 años, prorrogables por 20 más.

La extensión de cada derecho de explotación no podía ser mayor de 25,000 hectáreas ni menor de 1,000, salvo las excepciones que contemplaba la Ley y la regalía trimestral era del 12.5% sobre el petróleo producido y aprovechado, de eso, el 4% correspondía al dueño del terreno.

Se establecieron cánones superficiales por hectáreas en exploración y explotación y una cuota inicial por derechos a la solicitud.

El Decreto del Congreso No. 62-74 "LEY DEL REGIMEN PETROLÍFERO DE LA NACIÓN" de 1974 establecía el régimen de contratación directa entre el Estado y las Compañías.

La duración de los contratos era de 30 años. La regalía era de 50% de la producción como mínimo, más un impuesto adicional en sustitución del impuesto sobre la renta.

Se incluye el concepto sobre la revisión del cumplimiento de los contratos.

El Decreto del Congreso No. 96-75 "LEY DEL REGIMEN PETROLERO DE LA NACIÓN" de 1975 mantuvo el sistema de contratación directa para realizar operaciones de exploración y explotación de hidrocarburos.

Los contratos tenían una vigencia de 25 años, en dos períodos, la exploratoria por 6 años y si fuera el caso la explotación hasta finalizar los 25 años del contrato en un área máxima de 200,000 hectáreas.

El período exploratorio podía ser ampliado año por año hasta un máximo de tres veces.

Se establecía una tasa de Q 1,000,000.00 por suscripción del contrato y la participación del Estado era del 55% como mínimo, que se incrementaría al aumentar la producción, aquí se incluía el Impuesto Sobre la Renta.”<sup>8</sup>

Al analizar las disposiciones legales vigente sobre las actividades de exploración petrolera en Guatemala, se observa que el Decreto Ley No. 109-83 “LEY DE HIDROCARBUROS” mantiene el principio de propiedad<sup>9</sup> del Estado sobre los yacimientos<sup>10</sup>, así como también que la actividad petrolera puede ser ejecutada por el Estado o por medio de contratistas<sup>11</sup> con base en contratos de operaciones petroleras.<sup>12</sup>

A través del Ministerio de Energía y Minas el Gobierno de Guatemala convoca a los interesados en llevar a cabo operaciones petroleras. Antes de celebrar el contrato, las entidades que participen deben demostrar que tienen la capacidad financiera y técnica para ese cometido.

Para iniciar cualquier operación petrolera, la persona interesada, individual o jurídica, nacional o extranjera, deberá tener vigente un contrato de operaciones petroleras, el cual debe ser aprobado por Acuerdo Gubernativo en Consejo de Ministros y estar inscrito en el Registro Petrolero del Ministerio de Energía y Minas.

---

<sup>8</sup> Orellana de Portillo, Ricarda. “Generalidades de la Actividad Petrolera”, año 1999, Base de datos del Departamento de Desarrollo Petrolero, de la Dirección General de Hidrocarburos, Ministerio de Energía y Minas. Pags. 11-14

<sup>9</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 121. Bienes del Estado, literal “e) El subsuelo, los yacimientos de hidrocarburos y los minerales así como cualesquiera otras sustancias orgánicas o inorgánicas del subsuelo;”

<sup>10</sup> Yacimiento: hallazgo de hidrocarburos dentro del área de contrato. Yacimiento comercial: un descubrimiento de hidrocarburos en cantidades comerciales... Artículo 3 Dto. 1034-83, Reglamento General de Hidrocarburos.

<sup>11</sup> Contratista: es cualquier persona, individual o jurídica, nacional o extranjera, debidamente autorizada para operar en la República de Guatemala, que en forma separada o conjunta celebre con el Gobierno contratos de operaciones petroleras. Art. 1, Ley de Hidrocarburos.

<sup>12</sup> Contrato de operaciones petroleras: el que celebre el Gobierno con uno o más contratistas para llevar a cabo operaciones petroleras en el país, que podrá abreviarse simplemente contrato. Art. 1, Ley de Hidrocarburos.

El plazo de los contratos de operaciones petroleras no puede exceder de 25 años (artículo 12 de la Ley de Hidrocarburos).

El área original de un Contrato de Exploración<sup>13</sup> y/o Explotación<sup>14</sup> podrá contener uno o más bloques hasta un máximo de seis y su extensión no puede exceder de 150,000 hectáreas. Antes de finalizar el quinto año de contrato, se debe devolver al Estado el 50% del área original. Sin perjuicio de haber seleccionado el área de explotación, el Contratista podrá devolver parte de dicha área de explotación, en cuyo caso el área devuelta no deberá ser menor de un 5% del área de explotación originalmente seleccionada.

Las áreas de explotación no pueden exceder de 150,000 hectáreas compuestas por uno o más bloques de explotación.

La participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles<sup>15</sup> en los contratos de participación en la producción será como mínimo de 30% en cada área de explotación, el cual aumentará en relación a la tasa de producción o al valor monetario de los hidrocarburos, de conformidad con las escalas que se establezcan para cada tipo de hidrocarburos en los contratos.

Conforme a la ley, la participación del contratista en la producción de hidrocarburos compartibles en cada área de explotación, constituye la remuneración total por sus servicios y por sus compromisos técnicos y financieros asumidos conforme al contrato.

---

<sup>13</sup> Exploración u operaciones de exploración: operaciones ejecutadas por el contratista dentro del área de contrato para el solo objeto de descubrir hidrocarburos, así como las operaciones directamente asociadas con aquellas. Art. 1, Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

<sup>14</sup> Explotación u operaciones de explotación: las operaciones de desarrollo y producción comercial de hidrocarburos dentro del área de explotación. Art. 1, Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

<sup>15</sup> Hidrocarburos compartibles: constituyen la producción neta de hidrocarburos en cada área de explotación menos las regalías y el volumen hidrocarburos en concepto de costos recuperables. Art. 66, literal a) de Ley de hidrocarburos.



El contratista pagará al Estado, con prioridad a la recuperación de cualquier costo, regalías<sup>16</sup> en orden del 20% por producción neta del petróleo crudo con una gravedad de 30 grados API. Este porcentaje se incrementará o decrecerá en un 1% por cada grado API mayor o menor a los 30 grados API<sup>17</sup>, respectivamente y en ningún caso la regalía será inferior al 5%.

Adicionalmente deberá pagar conforme a lo establecido en los artículos 35 y 45 de la Ley de Hidrocarburos lo siguiente:

- a) Cien mil quetzales (Q 100,000.00) por la suscripción del Contrato;
- b) Cien mil quetzales (Q 100,000.00) en concepto de tasa por cesión total de derechos de un contrato o la parte proporcional;
- c) Las tasas administrativas que se establezcan en la convocatoria respectiva y en el Capítulo V del Reglamento de la Ley ;
- d) Una tasa de servicio de cincuenta mil quetzales (Q 50,000.00) o el monto que se fije en la convocatoria respectiva por cada área de explotación que se apruebe.
- e) Los cargos anuales por hectárea<sup>18</sup>, se incrementarán tomando en cuenta los índices de inflación que publique el Banco de Guatemala y que figuren en cada contrato de operaciones petroleras de exploración y/o explotación y además lo establecido en el Capítulo VI del Reglamento de la Ley

## **2.2 GENERALIDADES DE LA ACTIVIDAD PETROLERA**

Para facilitar la comprensión del tema, se hace necesario referir brevemente algunos conceptos como los que a continuación se presentan.

---

<sup>16</sup> Regalía: es el pago que la contratista realiza al Estado con prioridad a la recuperación de cualquier costo, se aplica al volumen de la producción neta o a su valor monetario. Art. 61, Ley de Hidrocarburos.

<sup>17</sup> Grados API: el American Petroleum Institute, realizó estudios sobre la calidad de los diferentes petróleos y publicó tablas con una gradación y de ahí la expresión de grados API. (Ver anexo 5, página 119)

<sup>18</sup> Cargos Anuales: se fija un monto de cincuenta centavos anuales por hectárea en exploración y de cinco quetzales anuales por hectárea que se encuentre en explotación, los cuales se incrementarán conforme a lo establecido en el art. 45, inciso c) de la Ley de hidrocarburos. Art. 73, Ley de hidrocarburos.

Las actividades fundamentales y esenciales que identifican a la industria petrolera son las siguientes: exploración, explotación, transporte, almacenamiento, refinación y comercialización.

Estas actividades tienen como punto de partida el pozo petrolero y terminan para el caso particular de nuestro país en el punto de comercialización, en el Puerto Santo Tomas de Castilla, debido a que no en todos los países se transporta de igual forma el petróleo; el precio de mercadeo del petróleo crudo<sup>19</sup> nacional será el precio de mercado internacional de dicho crudo aplicándole el procedimiento determinado en el artículo 151 del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos. En todo caso el mismo es fijado por el Ministerio de Energía y Minas<sup>20</sup>.

El objeto y la finalidad específica de cada una de las actividades antes referidas, se describen a continuación:

### **Exploración**

Es la actividad que tienen por objeto descubrir hidrocarburos, utilizando diversas técnicas geológicas, geofísicas, geoquímicas y otras como lo serían reconocimiento superficial, preparación de sitios de perforación, perforación y terminación completación de pozos exploratorios, recolección y estudio de todos los datos que se obtengan de los referidos pozos.

---

<sup>19</sup> Petróleo Crudo: el petróleo que después de ser purificado, separado o procesado, sea de una calidad generalmente aceptable para su transporte, transformación o comercialización. Artículo 1, Ley de Hidrocarburos, Decreto 109-83.

<sup>20</sup>Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 1034-83, Artículo 151, 1992. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

Esta actividad representa la etapa más riesgosa y determinante en la industria petrolera y el éxito de sus resultados define la permanencia y magnitud del desarrollo de esta industria; por tratarse de actividades riesgosas se utilizan técnicas modernas, que se fundamentan en estimados e interpretaciones con un grado importante de incertidumbre en lo referente a sus resultados.

La búsqueda de yacimientos es indispensable para garantizar a la industria suficientes reservas que justifiquen la magnitud de las inversiones que son requeridas para producir, transportar, almacenar y comercializar los hidrocarburos.

### **Explotación**

Es el conjunto de operaciones empleadas para traer a la superficie los hidrocarburos naturales, utilizando la energía natural del yacimiento.

Mediante esta actividad se desarrollan los descubrimientos hechos durante la fase de exploración y la misma constituye el objetivo de la industria petrolera.

La explotación se inicia con los estudios de geología e ingeniería necesarios para definir las acumulaciones petrolíferas, los cuales se desarrollarán a través de la perforación de pozos y la construcción de las torres de producción.

En esta actividad se incluye todo lo relativo a la extracción, manejo y tratamiento de los hidrocarburos y constituye el final de ésta, la entrega a los tanques de almacenamiento de donde es transportado al punto de comercialización, en el caso particular de Guatemala.

### **Transporte**

El transporte de hidrocarburos hacia los puntos de almacenamiento o al punto de comercialización, consiste en todas las facilidades e instalaciones establecidas para el efecto.

En Guatemala el transporte del crudo desde el área de explotación se hace por vía terrestre y en otros países lo hacen por vía fluvial y marítima.

El sistema de transportación por vía terrestre utiliza un sistema conocido como oleoducto<sup>21</sup>, que está constituido por la tubería troncal o principal y el patio de tanques; la parte del oleoducto llamada tubería troncal, es aquella que se extiende entre el área de producción y los patios de tanques o terminales de embarque.

El crudo fluye desde el yacimiento hacia el pozo, asciende por flujo natural o bombeo mecánico hasta el cabezal del pozo y es llevado mediante tuberías de flujo hasta las estaciones recolectoras y luego a los patios principales de tanques y de allí es bombeado a través de las tuberías troncales hasta el puerto de embarque.

En el Anexo I se puede observar que desde los patios principales de tanques ubicados en los campos petroleros, el crudo es transportado con la ayuda de las 7 estaciones de bombeo<sup>22</sup> (Tamaris, Nance, Raxruhá, Chahal, Semox, Río Frio y Piedras Negras) instaladas a lo largo del oleoducto, hasta el puerto de embarque.

Es importante señalar que en los patios de tanques se elimina del crudo el agua, sedimentos y el gas asociado que trae; el Ministerio de Energía y Minas tiene representantes en cada campo petrolero quienes realizan las pruebas técnicas pertinentes, para determinar la cantidad y calidad del crudo producido.

La terminal de embarque son instalaciones que reciben los crudos provenientes de los patios de tanques, con el fin de almacenarlos y luego

---

<sup>21</sup> Oleoducto: es el ducto para el transporte de petróleo crudo, condensados y/o productos petroleros líquidos, desde el punto de carga hasta una terminal u otro oleoducto, y que comprende las instalaciones y equipos necesarios para dicho transporte. Artículo 3 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

<sup>22</sup> Estación de bombeo: es una parte de un sistema de transporte, construida para bombear petróleo crudo, condensados y/o productos petroleros gaseosos para su transporte a través del oleoducto e incluye las bombas, maquinaria, controles, tubos y el terreno en que se encuentre instalada, los accesorios y otras obras construidas con tal propósito. Artículo 3 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

embarcarlos, en Guatemala el puerto de embarque o de exportación es el de Santo Tomas<sup>23</sup> de Castilla en Puerto Barrios.

El transporte marítimo internacional permite exportar el producto a diversos países, en barcos especiales a los cuales se les paga un flete o precio por el transporte de dicha mercancía y para ello existen diferentes modalidades para el fletamento de buques dependiendo del tiempo, del viaje y del volumen de crudo transportado.

### **Almacenamiento**

Los hidrocarburos naturales y productos de su refinación son colocados en depósitos que se encuentran el suelo (como es en caso de Guatemala) o en el subsuelo inmediato (tanques subterráneos para guardar productos refinados) o en el subsuelo profundo (domos de sal para guardar petróleo o gas); esta actividad está muy relacionada con el transporte de hidrocarburos.

### **Refinación**

Es el proceso por medio del cual, a través de operaciones unitarias físicas y químicas requeridas son separados y transformados los hidrocarburos, con el fin de obtener productos de determinadas especificaciones cuyas composiciones son hidrocarburos.

Los procesos de refinación son a su vez, la separación, la conversión y la conversión profunda.

El petróleo crudo tal y como es extraído del subsuelo es de uso muy restringido porque no satisface los requerimientos de calidad exigidos en las diferentes aplicaciones industriales; por ello el mismo es procesado en plantas

---

<sup>23</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 1034-83, Artículos 150 y 151, 1992. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

complejas y costosas para obtener productos técnicamente útiles y de comercialización.

### **Comercialización**

Esta actividad tiene dos componentes: a) de mercadeo interno y b) la de comercio internacional de hidrocarburos; el comercio exterior de hidrocarburos comprende la exportación del crudo así como de los productos refinados y todas las actividades que le son inherentes.

Esta fase del negocio petrolero es la más importante y constituye la operación que origina los ingresos para la industria de los hidrocarburos.

En Guatemala el destino del petróleo es básicamente para la producción de asfalto, utilizando aproximadamente el 10% del crudo producido en el país.

## **2.3 LEGISLACIÓN ACTUAL PARA LAS OPERACIONES PETROLERAS**

Cada fase de la explotación petrolera en Guatemala se encuentra regulada por una ley o reglamento como se puede ver, en el Anexo II, cuadro No.1 del presente estudio (ver página 83); en él se hace una descripción breve de cada Ley, señalando el objeto, el hecho generador y la tarifa que existe para algunas de ellas, por esa razón, a continuación sólo se listan:

1. Decreto Ley número 109-83, Ley de Hidrocarburos, reformado por los Decretos Leyes números 161-83 y 143-85.
2. Acuerdo Gubernativo 1034-83, Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, reformado por el Acuerdo Gubernativo 753-92.
3. Acuerdo Gubernativo número 754-92, Reglamento de Convocatoria para la Celebración de Contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.

4. Acuerdo Gubernativo número 764-92, Convocatoria para presentar ofertas con el objeto de celebrar Contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.
5. Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.
6. Acuerdo Gubernativo número 167-84, Reglamento para la celebración de Contratos de Servicios Petroleros con el Gobierno.
7. Acuerdo Gubernativo número 299-84, Reglamento para Operar como Contratista de Servicios Petroleros o Subcontratista de Servicios Petroleros.
8. Resolución JM-132-84 de la Junta Monetaria, Reglamento para las operaciones cambiarias relacionadas con la aplicación del Artículo 33, Régimen cambiario, Ley de Hidrocarburos.
9. Decreto número 109-97, Ley de Comercialización de Hidrocarburos,
10. Acuerdo Gubernativo número 522-99, Reglamento de la Ley de Comercialización de Hidrocarburos.
11. Decreto número 38-92, Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo y sus Reformas.
12. Acuerdo Gubernativo número 508-92, Reglamento a la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

El propósito del Anexo II, cuadro No. 1 es orientar al lector para que logre identificar la diferencia existente entre cada ley y reglamento e identifique cual es el objeto de la Ley de Hidrocarburos, ya que muchas veces se confunde con la Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, Decreto número 38-92 y sus reformas contenidas en los Decretos números 139-96, 123-97, 33-2001, 4-2003 y 11-2003.

La actividad objeto de estudio en este trabajo es la de explotación de los yacimientos petroleros del país.

Los documentos objeto de estudio lo constituyen el Decreto Ley número 109-83, con vigencia a partir del 24 de septiembre de 1983, el Acuerdo Gubernativo 1034-83 (publicado en el Diario Oficial del 16 de diciembre de 1983 con vigencia a partir del 17 de diciembre del mismo año) que contiene el Reglamento General de la Ley y el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos (el cual fue publicado el 28 de Junio de 1984).

Es importante hacer notar que los contratos de operaciones petroleras no constituyen concesión, ni generan más derechos y obligaciones para los contratistas que los especificados en el contrato, de acuerdo al artículo 14 de la Ley de Hidrocarburos.

#### **2.4 EJECUCIÓN DE OPERACIONES PETROLERAS EN GUATEMALA**

En Guatemala, conforme a la Ley de Hidrocarburos, se denomina contratistas a las empresas que se dedican a la actividad petrolera.

Para que una contratista inicie sus actividades petroleras, previamente debe presentar ante el Ministerio de Energía y Minas los programas de exploración o de explotación. Estos programas deben contener: 1. Programa de Trabajo; 2. Presupuesto y 3. El cronograma de ejecución; lo que diferencia un programa de exploración de uno de explotación, es que en el programa de explotación debe adjuntarse un programa de producción.

Los programas son presentados a la Dirección General de Hidrocarburos y ésta conjuntamente con el Departamento de Auditoría y Fiscalización, realizan un análisis de los aspectos técnicos y financieros, posteriormente se trasladan a la



Comisión Nacional Petrolera<sup>24</sup> para su opinión. Las actuaciones se cursan posteriormente al Ministerio, quien mediante resolución las aprueba. Esta aprobación en todo caso puede ser parcial o total.

Conforme la Ley, en programas de trabajo le permiten al invertir sus recursos conforme su plan de operaciones. En caso incumpliera con este programa queda sujeto a una multa equivalente al costo estimado. Por ejemplo un contrato de exploración, que en un período estima gastar US\$ 3 millones pero su gasto real fue de US\$ 2.7 millones, por no ejecutar el programa completo de inversión procede la imposición de una multa por el incumplimiento del Programa aprobado. Para prever el incumplimiento por parte del contratista, se requiere una fianza de garantía a favor del Estado, la cual garantiza el cumplimiento de los trabajos comprometidos.

Conforme el artículo 130 del Reglamento de la Ley, además de los programas de exploración y explotación antes precitados, el contratista debe presentar un programa de capacitación, adiestramiento y otorgamiento de becas; así como un programa de desarrollo para el área (evaluación de pozos, evaluación de la información geológica, geofísica, geoquímica, petrofísica y de fluidos; descripción de pozos a perforar.

A los contratistas se les requiere en cada período de la fase de perforación o explotación garantizar el trabajo comprometido; estas garantías pueden ampliarse o reducirse conforme a los programas de trabajo. Adicionalmente las contratistas tienen la obligación de permitir que los funcionarios o empleados del Gobierno puedan inspeccionar las instalaciones, la producción de petróleo, los libros de contabilidad y cualquier otro documento que se relacione con las operaciones petroleras, conforme al artículo 38 de la Ley de Hidrocarburos.

---

<sup>24</sup> Comisión Nacional Petrolera: es el órgano asesor del Ministerio de Energía y Minas, esta integrado por: el Ministro de Energía y Minas, quien fungirá como Presidente, un representante del Ministerio de la Defensa Nacional, un representante del Ministerio de Finanzas Públicas, un representante del Ministerio de Economía, un representante de la Procuraduría General de la Nación y un representante del Banco de Guatemala. Art. 50 de la Ley de Hidrocarburos.

El Ministerio de Energía y Minas, durante la ejecución de las operaciones petroleras fiscaliza a los contratistas en aspectos técnicos así como financieros; en esta tesis se hará énfasis en los resultados de la fiscalización financiera, ya que ésta determina la participación del Estado en la producción de petróleo.

El objetivo principal de esta revisión es establecer qué costos y gastos son recuperables por parte del Contratista con apego a la Ley y al anexo contable del contrato respectivo. Todos los gastos que no hayan sido aprobados en los programas de trabajo y que no tengan relación directa con las operaciones petroleras, son ajustados por la auditoría del Ministerio de Energía y Minas.

Los ingresos que el Estado percibirá por la exploración y/o explotación de Petróleo de acuerdo a la Ley, pueden ser en especie, en efectivo o una combinación de estas.

La regalía es aplicada al volumen de la producción de petróleo basada en una gravedad denominada API (American Petroleum Institute) se llama gravedad API porque este Instituto estableció una clasificación de los diferentes crudos existentes según su gravedad de acuerdo con la siguiente escala: extrapesados (hasta 9,9° API); pesados (que oscilan entre 10 hasta 21,9° API); medianos (que van desde 22,0 hasta 29,9° API) y livianos (más de 30° API).

El crudo guatemalteco está tipificado como pesado de acuerdo a la clasificación precitada.

El cálculo de la regalía se efectúa de la siguiente manera:

- a) "Si la gravedad es igual a 30 grados será el 20%,

- b) El 20% antes indicado se incrementará o decrecerá en un 1% por cada grado API mayor o menor a los 30 grados API, respectivamente.”<sup>25</sup>
- c) La regalía no será inferior al 5%.

Para que el Estado de Guatemala tenga participación en la producción de Hidrocarburos, el contrato debe contener una cláusula con esta redacción: “Participación en la Producción”, que para los efectos de la Ley de Hidrocarburos se denomina Hidrocarburos Compartibles.

Para la suscripción de un contrato de operaciones petroleras, existen “Modelos de Contratos” que son aprobados por medio de Acuerdo Gubernativo. Por lo tanto, los contratos que se celebren deben ajustarse al Modelo a aplicar, es decir, existe un Modelo de Contrato de Opción Sísmica, de Exploración y Explotación, de Participación en la Producción. Una vez determinado el Modelo de Contrato se realiza un proyecto de éste en papel membretado del Ministerio; se procede a la revisión del mismo desde los puntos de vista Técnico, Financiero y Jurídico, finalmente se suscribe por las partes y se traslada a la Presidencia de la República para que sea aprobado en Consejo de Ministros.

Posteriormente a la aprobación, debe publicarse en el Diario Oficial y en dos diarios de mayor circulación a costa del interesado.

De acuerdo a datos suministrados por el Departamento de Auditoria y Fiscalización del Ministerio de Energía y Minas, actualmente existen 7 contratos, a saber:

1. El Contrato 1-85, cuya titular es la entidad Perenco Guatemala Limited antes Basic Resources International (Bahamas) Limited. vigente hasta el 2 de Abril del año 2,010.

---

<sup>25</sup> Ley de Hidrocarburos, incisos a) y b) Artículo 61, 1983. Diario Oficial, 16 de septiembre de 1983.

2. El Contrato 2-85, cuya titular es la entidad Perenco Guatemala Limited antes Basic Resources International (Bahamas) Limited.
3. El contrato 1-91, cuya titular es la entidad Petro Energy, S. A., vigente hasta el año 2,022.
4. El contrato 6-93, cuya titular es la entidad MEXPETROL Guatemala Corp., a la fecha no ha sido declarado comercial y esta vigente hasta el 2,027.
5. El Contrato 7-98, con la Compañía Petrolera del Atlántico, actualmente este contrato se encuentra suspendido porque se encuentra en un área protegida.
6. El contrato 4-93, cuya titular es la entidad Compañía General de Combustibles, S. A.
7. El Contrato 4-98, cuya titular es la entidad Compañía General de Combustibles, S. A.

De los Contratos precitados, el Estado de Guatemala percibe ingresos por hidrocarburos compartibles únicamente del Contrato 2-85, en virtud que en dicho Contrato ya se dio la recuperación de los costos.

Estos contratos pagan al Estado de Guatemala: regalías, cargos anuales por hectárea y la contribución para capacitación del personal guatemalteco.

El Contrato de Operaciones Petroleras 2-85, está definido como de Explotación<sup>26</sup> conforme a la ley vigente Decreto Ley 109-83. Dentro de las estipulaciones mínimas conforme al Reglamento<sup>27</sup> de la Ley se especifica que se hará una aplicación analógica de la literal a) del artículo 66 de la ley de hidrocarburos que se refiere a la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles.

---

<sup>26</sup> Contrato de explotación: el que celebre el Gobierno con uno o más contratistas para llevar a cabo operaciones de explotación. Art. 3 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.

<sup>27</sup> Reglamento de la Ley de hidrocarburos, Artículo 60, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

Lo que ha generado controversia entre el contratista y el Ministerio de Energía y Minas, es que dentro de las estipulaciones mínimas de los contratos en la modalidad de Explotación no se incluyó la literal ñ) del artículo 66 de la Ley, en esta literal se reconoce al contratista como costo recuperable lo que aporta al Estado por concepto de capacitación y cargos anuales por hectárea. Por lo que dentro de los costos recuperables que el contrato 2-85 reporta por concepto de capacitación y cargos anuales por hectárea no se le reconocen, lo que provoca que el contratista impugne el que no se le reconozcan dichos gastos.

La controversia entre el Ministerio de Energía y Minas y el contratista evidencia las contradicciones existentes en el Decreto Ley 109-83, pues por un lado obliga al pago de los cargos anuales por hectárea y capacitación y luego los reconoce como costo recuperable cuando se trata de contratos de participación en la producción; el efecto en los ingresos del Estado de Guatemala es cero quetzales. Este aspecto es abordado en el análisis del Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos.

Actualmente las empresas que se dedican a la actividad petrolera en Guatemala han perforado un aproximado de 46 pozos de los cuales 33 son los productores de petróleo.

La ley vigente no establece un porcentaje de participación estatal máximo, sólo un mínimo y cuando las áreas son licitadas el oferente que le ofrezca un mayor porcentaje en la participación al Estado es al que se le adjudica el área, dejando al libre albedrío del funcionario y el contratista, el determinar este porcentaje. En el caso de que exista un solo oferente entonces se le adjudica a dicho oferente.

La eliminación de uno de los componentes del procedimiento para la determinación de la participación estatal en la producción, es uno de los elementos de la propuesta que se formula en el presente estudio, de ahí la

importancia de comprender el procedimiento; para estos propósitos se elaboró el Anexo III (ver página 103) el cual es un ejemplo del procedimiento que actualmente utiliza el Ministerio de Energía y Minas para determinar la participación estatal.

## **2.5 PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DEL COBRO DE REGALIAS Y PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN ESTATAL A LOS CONTRATISTAS**

El Ministerio de Energía y Minas, a través de la Dirección General de Hidrocarburos, en resolución notifica a la contratista, sobre el pago de regalías y participación estatal en la producción que debe efectuar. El contratista debe pagar dentro de los 5 días hábiles siguientes a la fecha de notificación, conforme al artículo 223 del Reglamento de la Ley de Hidrocarburos; si el contratista no los paga en tiempo, será sancionada con una multa del 10% sobre el monto adeudado (artículos 37 de la Ley de Hidrocarburos y 259 del Reglamento) y será además causal de terminación del contrato de operaciones petroleras<sup>28</sup>.

La resolución que el Ministerio notifica al contratista, tiene carácter provisional<sup>29</sup>, por lo que después, previa opinión de la Comisión Nacional Petrolera, se realiza una liquidación final.

Tanto las regalías y la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles se liquidan definitivamente a los dos meses siguientes al mes que corresponden, en función del precio aplicado al crudo extraído.

Actualmente las compañías petroleras manifiestan su desacuerdo ante las resoluciones emitidas por el Ministerio, mediante impugnaciones que son

---

<sup>28</sup> Ley de Hidrocarburos, Artículo 13, 1983. Diario Oficial, 16 de septiembre de 1983. Reglamento de la Ley, artículo 55 literal f), 1983. Diario Oficial, 12 de diciembre de 1983.

<sup>29</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículo 226, 1983. Diario Oficial, 12 de diciembre de 1983.

interpuestas en el espacio de tiempo existente entre una notificación provisional y la notificación definitiva; por lo que muchas veces puede generar cierta confusión en ambas liquidaciones si no son analizadas detenidamente.

Los medios de impugnación que el contratista puede utilizar ante las resoluciones emanadas por el Ministerio, por ajustes formulados por el Departamento de Auditoría y Fiscalización y cualquier otro desacuerdo, son los recursos establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo<sup>30</sup>, siendo éstos de Revocatoria el que se interpone cuando la resolución emana de la Dirección General de Hidrocarburos y de Reposición, cuando la resolución la dicta el Ministerio.

## **2.6 EXONERACIONES CONTENIDAS EN LA LEY DE HIDROCARBUROS**

Es importante hacer notar que la actual Ley de Hidrocarburos en el Título II, Capítulo II, establece que los contratistas de servicios petroleros y los subcontratistas de servicios petroleros pueden importar los materiales necesarios para sus operaciones petroleras exentos del pago de los derechos aduaneros y demás gravámenes conexos o bajo el Régimen de suspensión temporal, lo cual quedó sin efecto al ser publicado el Decreto número 117-97, artículo 3 que establece: “Se derogan todas aquellas exoneraciones o exenciones de derechos arancelarios a la importación, concedidas en cualesquiera leyes o acuerdos.”

Actualmente los contratos de operaciones petroleras que gozan de estas exoneraciones son los Contratos 1-85, 2-85 y el Contrato de Transformación para la instalación de una Minirefinería para procesar el Petróleo Crudo proveniente del área de explotación Xan. El criterio aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria es el artículo 8 del Decreto 117-97 ya referido.

---

<sup>30</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículo 291, 1983. Diario Oficial, 12 de diciembre de 1983.

Los contratos celebrados a partir del 1 de Enero de 1998 ya no gozaron de la exención antes referida, ya que en esa fecha inició la vigencia del Decreto No. 117-97, Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal.

## **2.7 REGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A LAS CONTRATISTAS POR SUS OPERACIONES PETROLERAS, ACUERDO GUBERNATIVO No. 412-84.**

En el Anexo II, cuadro No.4 (ver página 90) del presente estudio se realizó una descripción a nivel de capítulos del Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, el cual regula la participación individual o jurídica, nacional o extranjera en operaciones petroleras.

Este Reglamento remite a la aplicación de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Ley del Impuesto sobre la Renta a las contratistas de servicios petroleros.

Con respecto al impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos fue tomado en cuenta tanto en la Ley de Hidrocarburos como en el Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de esta misma Ley pero por las constantes reformas que la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos ha tenido, actualmente no es aplicable a los contratos de operaciones petroleras.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado no se menciona en la Ley de Hidrocarburos, sino únicamente en el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, el cual indica que el contratista que realice operaciones petroleras está obligado a



inscribirse como declarante del Impuesto al Valor Agregado a efecto de que se le reconozca el crédito fiscal.

Dentro del presente estudio es importante resaltar el Impuesto Sobre la Renta, el cual es desarrollado en el artículo 34 del Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y es desarrollado con más detalle en los artículos del 6 al 12 del Capítulo IV, Acuerdo Gubernativo No. 412-84 anteriormente referido.

El Impuesto Sobre la Renta para una empresa dedicada a la actividad petrolera, tiene el siguiente tratamiento:

- a) Las regalías y/o participaciones que le son entregadas al Estado en especie o efectivo no forman parte del ingreso, ni constituyen pago a cuenta del impuesto;
- b) El impuesto será calculado en dólares de los Estados Unidos de América adquiridos directamente al Banco de Guatemala;
- c) Se consideran como deducibles las inversiones en bienes y obras que aseguren el bienestar y la asistencia social de los trabajadores, siendo deducibles en el período en que fueron realizadas y especificadas en el contrato de exploración y/o explotación respectivo.
- d) Entre los gastos no deducibles serán considerados: 1) el factor de agotamiento de los yacimientos; 2) el 33% de la reinversión de utilidades y 3) la deducción por el monto de la reinversión efectuada en maquinaria y equipo.

El régimen tributario guatemalteco se ha caracterizado por incentivar la inversión en el país, al conceder privilegios fiscales a los contratistas de operaciones petroleras. Este régimen afecta al país pues deja de obtener los ingresos justos por la explotación de sus recursos no renovables.

Los privilegios anteriormente descritos vienen a constituir una forma de gestión en la que los costos recuperables también constituyen gastos deducibles registrados contablemente para disminuir la renta imponible en el momento del cálculo del Impuesto Sobre la Renta.

## **2.8 DETERMINACIÓN DEL PRECIO DEL PETRÓLEO CRUDO NACIONAL**

Este es un elemento importante para realizar el cálculo de la regalía a pagar al Estado de Guatemala; el precio del petróleo crudo nacional puesto en el punto de medición<sup>31</sup>, se determina así:

- Las características del petróleo crudo nacional las constituyen el promedio de los crudos producidos en el país, del último mes calendario al que se esté realizando el cálculo, tomando en cuenta los grados API y el porcentaje de contenido de azufre, al cual se le calculará su precio de mercado puesto en el Puerto de Santo Tomás de Castilla.
- Luego se integra lo que se conoce como la Canasta de Crudos Internacionales, para formar parte de ésta, deben cumplir con las siguientes características:
  1. Que sea un crudo conocido en el área del Caribe, que sean crudos mexicanos, venezolanos, ecuatorianos, etc.
  2. Su comparación al petróleo crudo nacional sea razonable en grados API y en el contenido del porcentaje de azufre.
  3. Las características y precios de los crudos deben ser conocidos a través de Publicaciones Internacionales; para cada uno de los crudos que se han seleccionado debe de conocerse el puerto real de exportación, con

---

<sup>31</sup> Punto de medición: es el lugar situado en el área explotación, en el que se mide la producción neta de hidrocarburos, los cuales serán: para hidrocarburos líquidos, cualquiera que sea su naturaleza y tipo, tendrán como unidad de medida el barril, en el caso de los hidrocarburos gaseosos la unidad de medida será el metro cúbico. Artículo 1 de la Ley de Hidrocarburos y Orellana de Portillo, Ricarda OP. CIT. Pag. 17.

el propósito de conocer el tipo de barco a usar en el cálculo del transporte marítimo.

- El precio de los crudos seleccionados se obtiene de publicaciones especializadas como el Platt's Oilgram, Price Report. Este precio estará conformado por el promedio aritmético del precio oficial y el del mercado ocasional (el llamado Spot).
- Seguidamente se establece el precio en Houston de cada uno de los crudos seleccionados para conformar la canasta. El puerto de Houston es el referencial por diversas razones, tales como: a) en ese puerto se comercializan los crudos provenientes del mercado interno de los Estados Unidos de América como del exterior, b) es uno de los puertos donde hay mucho comercio de hidrocarburos y c) es el mercado natural para la producción nacional de Guatemala. En otras palabras, a cada crudo seleccionado se le adiciona el precio promedio de la tarifa de transporte marítimo desde el puerto de exportación al puerto de Houston.
- Conocido ya el precio del Mercado Internacional del Petróleo Crudo Nacional puesto en Houston, se le resta el precio del flete del Transporte Marítimo de dicho crudo, desde el puerto de Santo Tomás de Castilla al puerto de Houston.
- Por último al precio determinado en el párrafo anterior se le aplican los diferenciales de calidad (grados API y % de azufre que contiene), y se le restan los costos de transporte (entre el Punto de Medición y el Puerto de Santo Tomás de Castilla), para obtener el precio de mercado del petróleo crudo producido por cada Contratista.

Las compañías refinadoras pagan mejor por Crudos Livianos, porque entre más alta sea la gravedad API el rendimiento en gasolina es mayor y bajo el rendimiento en fuel oil y asfaltos. Los crudos guatemaltecos se caracterizan por tener una gravedad API muy baja que por lo regular oscila entre los 18 y 16 grados API y se les califica consecuentemente como pesados.

El contenido de azufre en el petróleo afecta su precio, ya que la refinación de éste requerirá una mayor inversión.

## **2.9 EFECTO EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA**

Para poder establecer el efecto de la eliminación de los costos recuperables en los ingresos del Estado de Guatemala, se hace necesario conocer cual fue el comportamiento de los ingresos tributarios en un período de tiempo determinado.

El período analizado conforme al ejercicio práctico estructurado y a los escenarios que sirvieron de base para el análisis del presente estudio fue el año 2000, por lo que los ingresos tributarios a ser analizados serán los correspondientes a ese período.

La información de los ingresos tributarios correspondientes al año 2000 se obtuvieron de la pagina web que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- tiene disponible para consultas, en dicha pagina aparece un cuadro titulado “Recaudación de ingresos tributarios 2000” en el aparece el rubro denominado “Regalía e Hidrocarburos Compartibles”, por lo que para obtener el dato de los ingresos correspondientes a los hidrocarburos compartibles, sería por diferencia, ya que el dato correspondiente a los ingresos que el estado percibió por regalías se tiene en el anexo I, cuadro No. 3.

Los ingresos tributarios para el año 2000 por concepto de regalías e hidrocarburos compartibles ascienden a Q 393.9 millones publicado por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, por lo que para obtener los ingresos por hidrocarburos compartibles se le resta el valor que corresponde a las regalías, ya que este dato se tiene expresado en dólares se hace necesario hacer la conversión respectiva al tipo de cambio promedio del período, la cual es de Q 7.75457 por dólar, ascendiendo las regalías del período a Q 70.949

millones, al realizar la operación respectiva se obtiene que los hidrocarburos compartibles para el año 2000 ascienden a la cantidad de Q 322.95 millones.

Al comparar el dato obtenido, con la información publicada (ver Anexo 1, cuadro No. 3) por el Ministerio de Energía y Minas al aplicarle el tipo de cambio promedio del período, se obtiene la diferencia de Q 26.811 millones.

Por lo que para analizar el efecto de la eliminación de los costos recuperables en la recaudación tributaria, se tomara como base que el Estado de Guatemala recaudo por concepto de hidrocarburos compartibles la suma de Q 322.95 millones en el año 2000, debido a que esta cifra tiene como base la información publicada por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– y a la vez forma parte del Presupuesto de Ingresos del Estado de Guatemala.

La investigación muestra que al eliminar los costos recuperables del procedimiento de cálculo de hidrocarburos compartibles el Estado de Guatemala para el año 2000 hubiera recibido alrededor de Q 493.929 millones (ver anexo III, Cuadro comparativo del efecto de considerar o no los costos recuperables).

Por lo que al realizar una comparación entre los Q 493.929 millones y los Q 322.951 millones de ingresos reportados por este concepto, se establece claramente que con la eliminación del doble beneficio fiscal, el Estado estaría obteniendo ingresos adicionales por Q 170.97 millones.

## **METODOLOGÍA**

### **3.1 HIPÓTESIS**

En la presente investigación se propone eliminar la deducción de costos recuperables que conforme la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley número 109-83 y su Reglamento, así como el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, permite aplicar en los contratos petroleros suscritos con el Estado de Guatemala. Con esta propuesta los ingresos que el Estado de Guatemala percibe por su participación en la producción neta de hidrocarburos en cada área de explotación, se incrementarían en 71%, equivalentes a unos Q 144.2 millones de quetzales anuales, al no reconocerle a la Contratista costos recuperables (ver Anexo III, página 114).

### **OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES**

En la operacionalización de la hipótesis, se identificó la variable independiente y dependiente. Posteriormente, se descendió al nivel de abstracción de cada una de ellas, para hacer referencia empírica de las mismas.

Como se indicara, se identificó como variable independiente de la Hipótesis los ingresos estatales en la producción de los hidrocarburos compartibles, ya que con la propuesta que se hace en el presente estudio de investigación son los que reflejarían el impacto de la reforma legal que se propone.

Al quedar eliminados los costos recuperables de la base de cálculo para la determinación de la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles, conforme al estudio realizado, los ingresos estatales se

incrementarían aproximadamente en un 71% que representa Q 144.2 millones anualmente.

La variable dependiente dentro del estudio de investigación está representada por los costos recuperables que conforme al Reglamento de la ley, le son aceptados a la Contratista, ya que de la aceptación o no de ellos dependen los ingresos que el Estado de Guatemala percibe por la participación estatal en la producción de hidrocarburos, el efecto de esta aseveración se puede apreciar en el Anexo III, página 114.

En dicho anexo se realiza la comparación entre los escenarios 1 y 2, el escenario 1 en donde se determinan los hidrocarburos compartibles conforme al procedimiento establecido en la ley vigente, en el cual se determina un ingreso por este concepto de US\$ 45.1 millones. En el escenario 2 se determinan los hidrocarburos compartibles sin admitir costos recuperables, estableciendo que se percibiría un ingreso de US\$ 63.7 millones por hidrocarburos compartibles. Con la formulación de estos escenarios se demuestra el por qué los costos recuperables es la variable dependiente de la investigación.

Por lo que los indicadores a medir dentro del presente estudio, serán los costos recuperables que sean aceptados por el Ministerio de Energía y Minas. Estos costos recuperables están definidos en los Artículos 216, 217 y 219 del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 1034-83, modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92 además la Sección III, numeral 3.3 y la Forma Número 2 de el Apéndice del Anexo Contable de Contrato suscrito, a continuación una descripción de los costos recuperables que son aceptados generalmente:

	<b>Gastos aceptados para cada centro de costo y renglón específico:</b>
<b>1</b>	Sueldos y salarios de personal de administración.
<b>2</b>	Sueldos transitorios y por contrato.

<b>3</b>	Tiempo extraordinario.
<b>4</b>	Gastos de representación.
<b>5</b>	Prestaciones Laborales.
<b>6</b>	Servicios de Geología y Geoquímica (se incluye todo gasto relacionado).
<b>7</b>	Servicios de Geofísica ( se incluye todo gasto relacionado).
<b>8</b>	Todos aquellos gastos relacionados a la apertura y mantenimiento de carreteras.
<b>9</b>	Logística y Transporte (se incluye todo gasto relacionado).
<b>10</b>	Perforación (se incluye todo gasto relacionado).
<b>11</b>	Fluidos de perforación ( se incluye todo gasto relacionado).
<b>12</b>	Registros eléctricos (se incluye todo gasto relacionado).
<b>13</b>	Cementación de pozos (se incluye todo gasto relacionado).
<b>14</b>	Prueba de pozo.
<b>15</b>	Completación de pozo.
<b>16</b>	Reacondicionamiento de pozo (situación en la que el pozo produce, el árbol de navidad).
<b>17</b>	Otros contratos relacionados con las actividades de Ingeniería, Geología, Geoquímica y Geofísica (pago de honorarios).
<b>18</b>	Mantenimiento a bodegas, casetas instalaciones en general.
<b>19</b>	Seguros y Fianzas.
<b>20</b>	Gastos de alimentación.
<b>21</b>	Vestuario para trabajadores de campo.
<b>22</b>	Productos metálicos (Ej. Tubería para los pozos, válvulas, etc.)
<b>23</b>	Productos no metálicos (Ej. Brocas de perforación, cables...)
<b>24</b>	Productos químicos (Ej. Soda, cloro, ...)
<b>25</b>	Productos medicinales ( aspirinas, jarabes, algodón etc. Con lo que tienen equipadas las clínicas en los campamentos).
<b>26</b>	Combustibles y lubricantes en general.
<b>27</b>	Menaje de casa (casas que se equipan en la ciudad para funcionarios).
<b>28</b>	Maquinaria y equipo de explotación y producción (torre de perforación,



	vehículos, bombas sumergibles, motores, generadores de energía eléctrica, campers, aires acondicionados, camas, ..)
<b>29</b>	Equipo de almacenaje y distribución.
<b>30</b>	Equipo de laboratorio (este sirve para someter a las diferentes pruebas el crudo).
<b>31</b>	Equipo de Transporte.
<b>32</b>	Equipo de Computación.
<b>33</b>	Gastos Generales Administrativos, incluye entre otros: los honorarios, sueldos, salarios, y demás prestaciones y emolumentos pagados a funcionarios y empleados que integran las oficinas de la Gerencia General y Financiera; los servicios de contabilidad, auditoría interna, computación, consultoría jurídica, relaciones públicas, la adquisición y renta de edificios, mobiliario, equipo, vehículos y otros activos de uso general en la administración; la construcción de instalaciones y su mantenimiento; adquisición de materiales, implementos, utensilios y suministros; contratación de servicios y todo otro egreso similar no atribuible a los demás centros de costos.

Los indicadores presentados son los denominados para efectos de la Ley de Hidrocarburos y su Reglamento como “costos recuperables” y éstos permitirán evaluar la similitud que tienen con los que acepta el artículo 38 la Ley del Impuesto Sobre la Renta como gastos deducibles y que conforme al Acuerdo Gubernativo 412-84, la contratista tiene derecho a deducir de su renta imponible además de otros.

Otra variable de la investigación la constituye el Proyecto de reforma al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos; enfocada a la eliminación de los costos recuperables tanto de la ley como en su Reglamento General de la Ley de

Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 1034-83 y del Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 412-84.

Así también reformar el capítulo IV, Régimen Tributario de la Ley de hidrocarburos para que exista integralidad en el régimen tributario de esta ley con las leyes tributarias del país como lo son: el Impuesto Sobre la Renta e Impuesto al Valor Agregado.

La propuesta de reforma se propone por considerar que existe un doble beneficio fiscal para los contratistas de operaciones petroleras en Guatemala.

### **3.2 MÉTODO**

Para la ejecución del trabajo de investigación fue necesario aplicar los métodos analítico y sintético, así como el inductivo-deductivo.

El método analítico, permitió descomponer el todo en sus partes para estudiar cada una por separado. En el caso concreto de esta investigación fue importante conocer cuál era la opinión del personal con formación técnica en la aplicación de la Ley de Hidrocarburos. Para este trabajo, también es valiosa su opinión al respecto del planteamiento de una reforma a esa Ley y consecuentemente a su Reglamento.

Esta metodología permitió establecer el cúmulo de legislación que rige la actividad petrolera en Guatemala tal y como se muestra en el Anexo II, cuadro No.1, (ver página 83) dentro del cual se puede señalar: Ley de Hidrocarburos, Ley de Comercialización de Hidrocarburos y por último la Ley de Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto 38-92 y su reglamento, seleccionando estas por su impacto económico.

El método sintético, se utilizó para determinar la relación y vinculación de la actividad petrolera con otras leyes tributarias del país, como por ejemplo la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias. Adicionalmente a determinar en qué fase del proceso es gravado el Petróleo Crudo por la Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

El método inductivo, permitió partir de lo particular a lo general. En la presente investigación se partió de hacer un sondeo del conocimiento y manejo de la Ley de Hidrocarburos, seguidamente determinar si esta legislación permite la recuperación dineraria a cambio de la pérdida de un recurso no renovable como el Petróleo; se estableció que existe un consenso de parte del personal técnico en el área de hidrocarburos de la necesidad de plantear una reforma al Decreto 109-83, Ley de Hidrocarburos y su Reglamento.

El método deductivo, sirvió para divulgar a través de la encuesta, el planteamiento de reformar la actual Ley de Hidrocarburos en el sentido de incrementar los impuestos por la extracción de petróleo crudo en Guatemala.

Al integrar estos métodos de investigación se obtuvieron resultados satisfactorios en esta investigación, ya que mostraron la necesidad de efectuar cambios a la actual Ley de Hidrocarburos.

### **3.3 TIPO DE ESTUDIO**

El estudio realizado indica el nivel de profundidad con el cual se busca abordar, en la investigación, el objeto de estudio, siendo este: un estudio descriptivo, con un diseño de investigación no experimental, de tipo transeccional o transversal, ya que el mismo recolectó datos en un solo momento, en un tiempo

único, cuyo propósito fue describir variables y analizar su incidencia e interrelación en un momento dado, para efectos de la información recabada en el cuestionario.

El estudio descriptivo, permitió identificar las características de la población, (para esta investigación las empresas contratistas) en la legislación guatemalteca; también permitió establecer comportamientos concretos, así como descubrir y comprobar la asociación e interrelación entre las variables formuladas en la hipótesis.

A través del estudio descriptivo, se acotaron los hechos que conformaron el problema de la investigación: a) Analizar el procedimiento para la determinación de la Participación Estatal y remuneración del Contratista y b) Analizar el efecto de eliminar los Costos Recuperables del procedimiento a través del cual se determina la Participación Estatal en los Hidrocarburos Compartibles. Y se establecieron las características de las empresas contratistas con relación a la tributación al Estado de Guatemala.

La identificación de las prácticas fiscales de los Contratistas ante el Ministerio de Energía y Minas como ente fiscalizador de la actividad petrolera en el país, fue otro de los resultados obtenidos en la investigación.

Se establecieron los comportamientos concretos y los procesos que observan las Contratistas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias conforme al Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.

Por último, a través del estudio descriptivo, se descubrió y comprobó la asociación existente entre las variables independiente y dependiente, las cuales fueron planteadas en la hipótesis de la investigación.

Para realizar lo anteriormente descrito, se utilizaron técnicas específicas en la recolección de la información, tales como: la observación, la encuesta y el análisis de expedientes de auditorías mensuales y trimestrales a diferentes contratos petroleros.

Se utilizó el muestreo para la recolección de datos de la Contratista que a la fecha paga regalías al Estado por hidrocarburos compartibles, como ya se expusiera en la ejecución de operaciones petroleras en Guatemala.

La información que se obtuvo de los cuestionarios respondidos por el personal del Departamento de Auditoría y Fiscalización y el Departamento Jurídico, ambos del Ministerio de Energía y Minas, y de la Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, se sometió a un proceso de codificación, tabulación y análisis estadístico.

El problema en la recaudación de lo que le corresponde al Estado por la extracción del petróleo crudo, es que el Contratistas por cada notificación que el Ministerio de Energía y Minas efectúa para darle a conocer lo que se les reconoce como costos recuperables o el precio fijado para el petróleo crudo, lo impugna.

Tomando la hipótesis central como punto de partida en el plan de investigación, se llegó a un conocimiento de tipo descriptivo y con los resultados de la investigación constituyen ahora la base para la comprobación de la hipótesis planteada a partir de la cual se puede iniciar un conocimiento explicativo y la profundidad del análisis, estudio y planteamiento de reformas a la Ley de Hidrocarburos para eliminar el reconocimiento de los costos recuperables.

### **3.4 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN**

#### **INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

##### **Unidades de análisis**

Una unidad de análisis la constituyó el Contrato de Operaciones Petroleras 2-85 que actualmente paga al Estado de Guatemala por su participación en la producción de hidrocarburos.

La otra unidad de análisis la conformó: a) el Departamento de Auditoría y Fiscalización y el Departamento Jurídico del Ministerio de Energía y Minas, y b) la jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; debido a que son las instancias que fiscalizan y dictaminan sobre la actuación del Contratista de Operaciones Petroleras en Guatemala, cada una en la instancia respectiva. Por ser éstas las encargadas de aplicar la Ley de Hidrocarburos.

Lo anterior se hizo para lograr una coherencia entre los objetivos de la investigación y las unidades de análisis. Con ello se definió quiénes iban a ser medidos.

Una vez definidas las unidades de análisis (expedientes de auditoría, notificaciones de pagos a realizar y personas a encuestar) se delimitó la población sujeta a estudio y sobre la que se pretendió generalizar los resultados.

##### **Población**

La población estuvo conformada por los Contratos Petroleros vigentes que actualmente se encuentran operando en el país, en el período delimitado para la investigación y por el personal idóneo, experimentado y relacionado con el tema investigado; lo anterior dada la naturaleza no probabilística del estudio.

## **Muestra**

La muestra, como subgrupo de la población, estuvo integrada por: el Contrato de Operaciones Petroleras que actualmente paga la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles. Otro elemento de la muestra fue el personal técnico que estuvo de acuerdo en ser encuestado en relación al tema de investigación. Con estas características se delimitaron los parámetros muestrales.

El tipo de muestra para la presente investigación fue no probabilística, debido a que el objeto de estudio dependía de los resultados de auditorías realizadas al Contrato que paga la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles, así como de la experiencia de las personas encuestadas.

Por el tipo de investigación, la elección de los elementos de la muestra no dependió de la probabilidad, sino de causas relacionadas con las características del investigador que hizo la muestra.

Se realizó una muestra por atributos para el análisis de doce expedientes. La muestra para las personas encuestadas fue de veinte, dada la especialización del tema investigado.

Para encuestar a las personas se optó por la muestra de expertos, dada la naturaleza cualitativa y exploratoria del estudio. Para el caso de los expedientes analizados en la muestra fue de sujeto-tipo, por la riqueza, profundidad y calidad de la información contenida en éstos, antes que la cantidad y su estandarización.

### **3.5 RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN**

Dentro de las técnicas de investigación, se pusieron en práctica las técnicas bibliográficas y documentales, que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

La técnica documental se obtuvo de expedientes de fiscalización del Contrato de Operaciones Petroleras que aporta al Estado de Guatemala por concepto de hidrocarburos compartibles, fue un aspecto importante para la obtención de los resultados deseados en la investigación.

Las técnicas fueron los medios empleados para recolectar la información. Para la realización de la investigación, se acudió a fuentes primarias y secundarias de información.

Las fuentes primarias se obtuvieron por medio de información oral y escrita, la cual se recopiló directamente, a través de relatos o escritos transmitidos por auditores petroleros y abogados del Departamento Jurídico del Ministerio de Energía y Minas.

Esta información se recolectó a través de la observación, entrevistas, encuestas, sondeos de opinión y análisis de expedientes de auditorías mensuales y trimestrales realizadas al contrato 2-85, que es el contrato petrolero que aporta al Gobierno por la producción de los hidrocarburos compartibles actualmente.

Con respecto a las fuentes secundarias empleadas en la investigación, consistieron en información transcrita y recopilada por otros investigadores relacionadas al tema, obteniendo esta información de textos, diccionarios, leyes, tesis, reglamentos y revistas y/o publicaciones especializadas en el tema petrolero.



La información que adicionalmente se pudo obtener fue la que se sistematizó a través de la boleta de encuesta, en dieciséis preguntas que se formularon y cuyos resultados se presentan en el capítulo cuatro.

Está información tabulada por la investigadora, fue la materia prima para comprobar la hipótesis, su operacionalización, la identificación de su variable e indicadores, la revisión de su definición conceptual y comprensión de su significado.

El nivel de medición de cada variable fue el de medición nominal, ya que lo que se midió fue una respuesta afirmativa o negativa, en la mayoría de los casos, sin tener un orden o una jerarquía.

Una limitación para el desarrollo de la investigación fue la falta de bibliografía específica relacionada con el tema, por lo que gran parte del contenido de la investigación es producto de la experiencia y esfuerzo de la investigadora; así como de los expertos en el área petrolera.

Las experiencias obtenidas a través del ejercicio profesional durante el desarrollo de las auditorías a empresas petroleras, desde la presentación del nombramiento a el Contratista, solicitud del movimiento contable y los presupuestos presentados y aprobados por el Ministerio de Energía y Minas del contrato específico, la revisión de las pólizas contables, la documentación de soporte de los gastos presentados como costos recuperables por la contratista ante el Ministerio de Energía y Minas, elaborando los pliegos de ajustes e informes correspondientes por los Costos considerados no Recuperables de acuerdo a políticas del MEM y a los Anexos Contables contenidos en los Contratos suscritos con el Estado respectivamente, que fundamentan este trabajo de tesis.

### **3.6 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN**

Bajo el esquema indicado anteriormente y previo a la presentación de resultados, es importante destacar que el instrumento de medición seleccionado para la recolección de datos fue un cuestionario.

Este instrumento se aplicó para obtener las observaciones y mediciones de las variables de la operacionalización de la hipótesis.

Se estructuró de tal manera que, con las primeras cuatro preguntas se construyó para el encuestado, el tema en torno al cual gira la encuesta y algunas de ellas como insumo para el estudio; con las siguientes cinco preguntas se quería conocer la opinión del encuestado, su punto de vista si le parecía justo lo que actualmente pagan los contratistas por la extracción de petróleo crudo en el país y las últimas siete preguntas constituyen insumos para el presente trabajo de investigación.

Se elaboró y aplicó una prueba preliminar para corregir el instrumento de medición; al pasar el cuestionario se comprobó que, salvo dos, las preguntas estaban bien formuladas, las dos cuya posibilidad de respuesta era múltiple, recibieron al momento de la tabulación un tratamiento diferente.

Los resultados se presentan de la forma siguiente:

1. La pregunta según el orden en que se encuentra en el cuestionario.
2. El cuadro con el resumen de los resultados obtenidos en cada pregunta.
3. Gráfica de pastel con los resultados obtenidos y la cita respectiva al pie de cada gráfica que revela la fuente de la información obtenida.

4. En el análisis e interpretación de los resultados, se hace la descripción de los resultados obtenidos.

La boleta para la recolección de datos reunió los requisitos de confiabilidad y validez los cuales no fueron afectados por la improvisación, pues se tomó el tiempo necesario para elaborar la boleta.

La boleta fue diseñada de acuerdo con experiencias locales en materia de Hidrocarburos y las adquiridas como miembro del Departamento de Auditoría del Ministerio de Energía y Minas. La boleta se probó previamente a través de una prueba piloto a dos personas, posteriormente, se aplicó a las personas encuestadas. Se buscaron las condiciones ambientales adecuadas para su aplicación. Por último se cuidó la forma y la presentación de la boleta, sus instrucciones y el orden de las preguntas.

La confiabilidad permitió obtener de la aplicación repetitiva de la boleta a las unidades de análisis iguales resultados; la mayoría de las respuestas comprobaron las hipótesis planteadas en la investigación.

La validez permitió medir las variables. Derivado de la encuesta se obtuvo validez por la evidencia de contenido, evidencia de criterio y la evidencia de constructo.

La evidencia de constructo permitió validar la hipótesis planteada en la investigación, ya que permitió establecer y especificar la relación teórica entre los conceptos sobre la base del marco teórico. Los conceptos guardaron correlación con el marco teórico. Se tuvo la posibilidad de interpretar la evidencia empírica de acuerdo con el nivel en que se clarificó la validez de constructo de las mediciones particulares de la investigación.

Se logró entonces, obtener una validez total, acerca de la necesidad de plantear una reforma al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y a su Reglamento General, con el propósito de incrementar los ingresos del Estado de Guatemala con base en: a) A la opinión de expertos y b) El análisis del procedimiento para la determinación de la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles.

A la información que se recopiló, se le dio el tratamiento que la investigación requirió, a través de la determinación de los procedimientos para la codificación y tabulación, así como el recuento, clasificación y ordenamiento.

La información procesada e interpretada, se presenta de manera escrita, a través de cuadros y en forma gráfica, para facilitar su comprensión e interpretación. Descripciones gráficas que se reflejan en el Anexo IV, Resultados de la encuesta realizada.

### **3.7 GEOGRÁFICOS**

Por la localización de las unidades de análisis, el estudio se desarrolló en el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, por las siguientes razones:

El domicilio fiscal de las Empresas Contratistas es la ciudad de Guatemala, por ello, allí se encuentran los auditores delegados por el Ministerio de Energía y Minas

La boleta de encuesta se pasó a profesionales cuya localización y ámbito de trabajo es la ciudad de Guatemala.

Para efectos de sustentación práctica del estudio, se abarca el período comprendido del año de 1990 al año 2002 pues se cuenta con información

publicada por el Ministerio de Energía y Minas, respecto del tema central de este trabajo.

Adicionalmente se tienen datos estimados de los Costos Recuperables de ese período, siendo este el componente básico del planteamiento.

Como instrumentos de investigación se analizaron doce expedientes de auditorías efectuadas por el Ministerio de Energía y Minas a una contratista.

## **ANÁLISIS DE RESULTADOS**

En este capítulo se combina toda la información recabada con respecto a la problemática ya enunciada y la propuesta de la investigadora con respecto a la reforma legal a plantearse.

Para efectos ilustrativos, este capítulo se dividirá en dos aspectos importantes.

### **4.1 ANÁLISIS DEL DECRETO LEY 109-83 LEY DE HIDROCARBUROS**

El punto de partida es el Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos que fue promulgada para establecer una política petrolera orientada a obtener mejores resultados en la exploración y explotación de dicho recurso.

El Decreto Ley 109-83 es desarrollado por dos reglamentos, estos son:

- Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 1034-83, modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92.
- Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 412-84.

Cada uno de estos reglamentos regula un ámbito específico de la Ley , los dos igualmente importantes.

La Ley de Hidrocarburos establece cómo deben ser los contratos de operaciones petroleras, cómo se determina el precio de los hidrocarburos, establece el procedimiento para la determinación tanto de las regalías cómo su participación en hidrocarburos compartibles, cómo el Estado de Guatemala

percibirá los ingresos (en especie o en efectivo), otros impuestos y tasas administrativas y cómo funcionarán los contratos para operar sistemas estacionarios de transporte de hidrocarburos; en una expresión, todo lo relacionado a la actividad petrolera.

En las últimas dos décadas las Leyes Tributarias del país han sido modificadas muchas veces, pero no por ello ha mejorado la recaudación de los impuestos.

Por lo anteriormente expuesto, se considera que leyes como la Ley de Hidrocarburos no debe tener un reglamento especial para la aplicación del Régimen tributario, ya que no se adapta a la dialéctica impositiva por una parte y por otra a las cambiantes políticas de Estado.

Las leyes se crean para cumplir propósitos específicos pero llega un momento que son alcanzados y rebasados, de donde resulta necesario formular un replanteamiento, cuando fue creada la Ley de Hidrocarburos lo que se perseguía era atraer inversionistas en esta rama de actividad, fomentar el desarrollo del país en las áreas en donde se estableció esta industria; ahora es imprescindible adecuar esta legislación a las circunstancias actuales.

En la actualidad el Estado de Guatemala ya cumplió con ese propósito y es momento, después de 19 años con la legislación vigente, que perciba lo que realmente debe ingresar a sus arcas por la explotación de sus recursos no renovables y no seguir proporcionando tantos beneficios fiscales a las empresas que se dedican a la explotación de petróleo crudo en Guatemala.

Tomando en cuenta la certeza jurídica que se necesita dar a los inversionistas, no significa que se regalen los recursos no renovables del país.

Otros países les han cambiado las reglas del juego a las empresas petrolera y no se han retirado sino simplemente se adaptan a la política en materia de hidrocarburos.

En este estudio se plantea no reconocerle a los contratistas los costos recuperables que tienen incidencia directa en el cálculo de la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles, con el propósito de incrementar los ingresos estatales.

Los artículos relacionados al estudio por su estrecha vinculación específica con el planteamiento formulado son: 34, 35 y 66, del Decreto Ley 109-83 Ley de Hidrocarburos, por lo que se transcribirán en lo conducente esos artículos que se relacionan con los costos recuperables y los hidrocarburos compartibles.

Se inicia con el artículo 66 de la ley por considerarse que es necesario iniciar con el aspecto técnico de la hipótesis formulada.

## DE LA LEY DE HIDROCARBUROS

Es importante hacer notar que independientemente de los contratos de exploración y explotación existen los contratos de participación en la producción, los cuales tienen estipulaciones mínimas, a continuación se describen brevemente las de mayor interés, para efectos del presente estudio :

- a) La participación estatal en la producción será como mínimo un 30% en cada área de explotación.
- n) La obligación del contratista de llevar a cabo obras.
- ñ) El contratista está obligado a pagar las regalías, participación en la producción, impuestos, tasas y contribuciones.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Ley de Hidrocarburos, Artículo 66, 1983. Diario oficial, 16 de septiembre de 1983



Este artículo se complementa con una serie de normas del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo número 1034-83 las cuales se describen brevemente a continuación por estar estrechamente ligadas a la investigación.

La participación estatal en la producción se determina por cada área de explotación y le será deducida la regalía pagada en efectivo y/o entregada en especie.<sup>33</sup> Cabe mencionar que tanto la regalía como la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles en efectivo se determina multiplicando el volumen de la producción neta por los precios de mercado de conformidad con el Reglamento de la Ley.<sup>34</sup>

Para efectos de Costos Recuperables serán considerados cualquier inversión de exploración y desarrollo o gastos de operación atribuible al área de contrato, previamente convenido y aprobado en los programas de exploración y/o explotación.<sup>35</sup>

\*Dentro del Reglamento existen otros artículos los cuales tendrían que ser reformados al momento de ser tomada en cuenta la propuesta de eliminar los costos recuperables de la actual legislación, por el hecho de regular aspectos como: presentación de información al Ministerio de Energía y Minas sobre los costos recuperables; la necesidad de la emisión por parte del Ministerio de una resolución donde se reconozca el monto de los costos recuperables y la participación estatal; la resolución provisional y notificación de la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles; por mencionar algunos y otros que por efecto de la reforma a plantear se tendrían que agregar.

---

<sup>33</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículo 212, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

<sup>34</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículo 231, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

<sup>35</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículos 219 y 220, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

El siguiente aspecto a ser analizado es la forma como el contratista tributa, por ser un punto muy importante dentro del presente trabajo de investigación, ya que los costos recuperables tienen incidencia en la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta que el contratista presenta ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

En la Ley de Hidrocarburos vigente en el Título III, Capítulo IV, específicamente en los artículos que a continuación se transcriben:

#### LA LEY DE HIDROCARBUROS. REGIMEN TRIBUTARIO

Las contratistas de operaciones petroleras están afectas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y para el pago del impuesto debe tomarse en cuenta:

- a) Que todos los costos y gastos de exploración, desarrollo y producción de hidrocarburos atribuibles al área de contrato, debidamente aprobados por el Ministerio, se consideran como costos de servicios prestados.
- b) Cuando los costos exceden a los ingresos de un período, son acumulables para el siguiente período, tales excedentes acumulados serán deducidos de los ingresos en los períodos de imposición subsiguientes hasta su completa utilización.<sup>36</sup>

Para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) están obligados a inscribirse como declarantes para tener derecho a gozar del correspondiente crédito fiscal. El Estado se reserva los derechos y acciones de reclamo sobre contribuciones, los cuales prescriben en el término de diez años<sup>37</sup> y si se tratare de tributos, el plazo de prescripción es de cuatro años, pudiéndose ampliar a ocho según el Código Tributario.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Artículo 34, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

<sup>37</sup> Ley de Hidrocarburos, Artículo 35, 1983. Diario Oficial, 16 de septiembre de 1983.

<sup>38</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 Artículos 47 y 48, 1999. Diario Oficial, 3 de abril de 1991.

En el aspecto tributario la ley no hace referencia alguna al Reglamento, pero como ya se expuso al inicio de este apartado, la Ley de Hidrocarburos tiene dos reglamentos uno general y el otro específico para la aplicación del régimen tributario.

El Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, en el aspecto tributario solamente señala en el artículo 271 que el contratista presentará al Departamento de Auditoría y a la Comisión, copia auténtica de todos los documentos relacionados con la declaración de Impuesto sobre la Renta, dentro de los 15 días siguientes a que se haga la misma.

En el régimen tributario aplicable a las contratistas por sus operaciones petroleras, se desarrolló el régimen tributario aplicable al contratista que realiza operaciones petroleras, el cual se aplica conforme a lo normado en el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.

No se analizará específicamente ningún artículo del Acuerdo Gubernativo antes referido ya que dentro del planteamiento del presente estudio de investigación se pretende el dejar sin vigencia dicho acuerdo por las razones que se expusieron en el inicio.

Es importante señalar que en lo referente a la Ley del impuesto sobre la renta, las petroleras se rigen por un Acuerdo anterior a la actual Ley, por lo que se considera necesario reformar este Acuerdo en congruencia con la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, o bien derogarlo.

Una vez acotada la normativa legal pertinente, por la vinculación con la parte técnica y tomando en consideración que los costos recuperables forman parte de un procedimiento establecido en la ley que incide en la determinación de la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles, es

necesario analizar como es aplicado en la práctica este procedimiento en lo que concierne al pago por regalías e hidrocarburos compartibles, a realizarse al erario nacional. Se hace alusión a las regalías porque forman parte del procedimiento para la determinación de la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles.

Para el efecto, se elaboró el Ejercicio Práctico contenido en el Anexo III, Procedimiento empleado por el Ministerio de Energía y Minas para la determinación de la Participación Estatal y remuneración del Contratista para los Hidrocarburos compartibles con base al procedimiento establecido en el Anexo contable del contrato respectivo, en el cual se hace referencia al mes de noviembre del 2000, en el cual se ejemplifican las consideraciones generales que se hacen para la valuación de la producción neta de un determinado mes, y el cálculo de la regalía a la que hace referencia el artículo 61 de la Ley de Hidrocarburos con prioridad a la recuperación de cualquier costo.

Calculada la regalía se procede a determinar la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles. Para hacerlo, se establece, la producción diaria de barriles para cumplir con el Anexo Contable del Contrato de Operaciones Petroleras suscrito con el Estado de Guatemala, en el que existen porcentajes preestablecidos que varían de acuerdo a la producción diaria del área de que se trate.

Por último, con toda esta información, se procede de acuerdo a lo establecido en el artículo 66, literal a), segundo párrafo de la Ley de Hidrocarburos y al valor monetario de la producción se le resta lo que corresponde a las regalías aplicables, seguidamente se le resta los costos recuperables, este resultado es el valor al cual se le aplicará el porcentaje que de acuerdo al contrato le corresponde por hidrocarburos compartibles, para obtener la cifra que le corresponde al Estado (ver Anexo III, consolidado de información para la

determinación de la participación estatal en la producción de hidrocarburos, página 106).

La propuesta en el presente trabajo de investigación, como se mencionara desde el inicio, es que los costos recuperables no le sean reconocidos al contratista. Al eliminarlos, del procedimiento indicado en los dos párrafos anteriores, la base sobre la cual se realizarían los cálculos sería mayor, lo que representaría mayores ingresos para el Estado.

Para hacer tal afirmación, utilizando información correspondiente al año 2,000, se realizaron dos ejercicios, denominados, escenario 1 y escenario 2, en los cuales se muestra el impacto que tienen los costos recuperables en el procedimiento para la determinación de la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles.

En el Anexo III se muestra el escenario 1, página 107, en donde se determinan los hidrocarburos compartibles de acuerdo a la legislación vigente, en el cual se realiza el procedimiento empleado por el Ministerio de Energía y Minas para la determinación de la participación estatal, inicio del Anexo III, seguidamente se procede a calcular conforme al artículo 6, segundo párrafo del Acuerdo Gubernativo 412-84 el total de los ingresos a ser declarados por el contratista.

Determinados los ingresos, se ejemplifica como se presentaría la declaración jurada de Impuesto sobre la Renta con todas las deducciones que les permite el Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 412-84.

Para efectos ilustrativos, se tomará como renta imponible la resultante después de restados los costos recuperables a la renta bruta. Por lo que para el escenario 1 se tendría: a) en concepto de participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles de US\$ 45, 104,892 y b) una renta imponible de

US\$ 64, 557,209 lo que se traduce en un Impuesto Sobre la Renta de US\$ 16, 139,302.

En el escenario 2, que se muestra en el mismo Anexo III página 111, se realiza el mismo procedimiento descrito en el escenario 1 con la variante que para el cálculo de la determinación de los hidrocarburos compartibles no se toma en cuenta los costos recuperables, lo que significa que al valor de la producción se le resta el valor de las regalías y sobre el valor resultante se le calcula el porcentaje de hidrocarburos compartibles que le corresponde de acuerdo al contrato.

Los ingresos se determinarían en igual forma que se hicieron en el escenario 1 y como ahora ya no existirían los costos recuperables, en el escenario 2 el valor que era tomado como costo recuperable, aparece en la declaración de impuesto sobre la renta como gastos deducibles que la Ley acepta de acuerdo al artículo 38.

Por lo que en el escenario 2 se tendría: a) en concepto de participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles US\$ 62, 378,623 y b) una renta imponible de US\$ de 47, 283,480 lo que se traduce en un Impuesto Sobre la Renta de US\$ 11, 820,870.

Seguidamente se realiza un análisis comparativo de lo que percibe el Gobierno de Guatemala en concepto de regalías, hidrocarburos compartibles e impuesto sobre la renta (para el año 2000), para el escenario 1, es alrededor de US\$ 61, 244, 194 y lo que percibiría eliminando de la legislación los costos recuperables, para el escenario 2, sería un monto de alrededor de US\$ 83, 348,843; la diferencia a favor del Estado de Guatemala en el escenario 2 es de US\$ 12, 955,298 lo que significa Q 100, 462,765 (al tipo de cambio promedio para el año 2000 de Q 7.75457 por dólar) que dejan de ser invertidos en educación, salud, vivienda y ambiente.

Por lo anteriormente expuesto queda comprobada la hipótesis planteada en el presente trabajo de investigación y se demuestra que no es conveniente para el Estado de Guatemala reconocerle al contratista costos recuperables.

Al efectuar un análisis de los elementos que son tomados en cuenta para efectos de la declaración de Impuesto Sobre la Renta, como se muestra en el escenario 1, rápidamente se detecta el doble beneficio fiscal que actualmente tiene el contratista, porque los costos recuperables son tomados en cuenta en la determinación de la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles y luego, para efectos de cálculo de Impuesto Sobre la Renta, son tomados en cuenta nuevamente los costos recuperables.

Al realizar una comparación entre lo que la Ley de Hidrocarburos acepta como costos recuperables con respecto a lo que la Ley de Impuesto Sobre la Renta acepta como Gastos Deducibles, se deduce que son la misma cosa, tal afirmación está sustentada con el cuadro número 6 del Anexo II (página 95), que no es más que un comparativo de lo expuesto con anterioridad.

## **4.2 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA**

De la investigación efectuada surgen algunos aspectos que se considera importante comentar, los cuales se realizarán en el orden en que fueron planteados en el cuestionario (ver Anexo IV, página 118).

El instrumento utilizado permitió dar validez y sustentación a la hipótesis planteada, tanto en el sentido de que deben ser eliminados los costos recuperables de la legislación vigente y también es indispensable cambiar el régimen especial tributario que rigen las actividades de las empresas que se dedican a la extracción de petróleo crudo en Guatemala.

La encuesta confirma el criterio de la investigadora que el actual Decreto Ley 109-83 otorga muchos privilegios a las Contratistas.

Adicionalmente el sondeo realizado con respecto al Impuesto al Valor Agregado da el indicativo que la mayor parte de los profesionales son de la opinión que no debería reconocer el –IVA- sobre las importaciones y el crédito fiscal por las exportaciones del crudo nacional a los contratistas.

Los resultados de la encuesta apuntan a que se debería pagar otros impuestos a los que actualmente pagan las empresas que se dedican a las operaciones petroleras.

La encuesta realizada proporcionó resultados satisfactorios en términos generales, aún cuando en algunas preguntas los encuestados difirieran del criterio de la investigadora al conceptualizar la regalía como un impuesto, que fue el caso de las preguntas 15 y 16.

La mayoría de los técnicos responsables en la aplicación de la Ley de Hidrocarburos manifestaron su desacuerdo por lo que pagan las contratistas respecto de lo que les correspondería pagar, ya que han tenido la oportunidad de observar como estas empresas retardan el pago de sus obligaciones.

Se tiene conocimiento que actualmente el Estado tiene pendiente de percibir por concepto de hidrocarburos compartibles alrededor de dos millones de dólares, esto se debe a que existen un buen número de expedientes con recursos, por no estar de acuerdo, por ejemplo con el precio del crudo y otros por los costos que han sido declarados como no recuperables.

Dentro del personal entrevistado hay profesionales de mucha experiencia y formados algunos de ellos en el extranjero y mencionaron casos muy interesantes tales como el de Venezuela (de mucha trayectoria petrolera) en donde el Estado



Venezolano es dueño en un 95% de su petróleo y el contratista únicamente del 5%, en Perú pagan únicamente una regalía y están sujetos al régimen común tributario de la República.

Cuando se hacen reflexiones de este tipo, viene señalamientos como que el petróleo guatemalteco es muy pesado y por esa razón se cotiza muy bajo a nivel internacional.

En este capítulo se demuestra que los entrevistados en su mayoría están de acuerdo con que se haga una reforma a la actual Ley de Hidrocarburos y su Reglamento, en donde se cambie por ejemplo: a) el régimen tributario, b) se incremente la participación estatal por hidrocarburos compartibles y c) se eliminen los costos recuperables. Todo lo anterior con el propósito de incrementar los actuales ingresos del Estado por la pérdida de su recurso no renovable como lo es el petróleo.

## PROPUESTA DE REFORMA LEGAL AL DECRETO 109-83

A través de la investigación documental y de campo realizada se llega al producto final de la investigación, la propuesta de reforma legal al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y consecuentemente a su Reglamento General.

La propuesta de reforma legal que se plantea pretende los movimientos mínimos dentro del marco jurídico, de tal forma, que sea ésta viable.

Para la elaboración de la propuesta se consultó bibliografía que orienta en la preparación técnica de un documento de esta índole, considerando la investigadora que el formato que más se ajustaba es el contenido en el documento denominado "Guía para elaborar Estudios de Antecedentes de Interés Legislativo" del Congreso de la República de Guatemala, elaborado por la Licenciada. Sylvia Ma. Campos Verdecía.

### PROYECTO DE REFORMA DE LEY

PROPUESTA	CONTENIDO DE INTERES
Eliminación de Costos Recuperables en la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 y de los Reglamentos que se vinculan a esta Ley (Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 1034-83 y su reforma y el Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 412-84).	Eliminar el doble beneficio fiscal para el contratista de operaciones petroleras en el país.

PROPUESTA	CONTENIDO DE INTERES
Que los costos recuperables definidos en la legislación vigente, son los mismos que se definen en el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo que para efectos de la declaración del Impuesto Sobre la Renta del contratista se tomen los ya definidos en esa ley.	El incremento de los ingresos del Estado de Guatemala por efecto de reconocer cuando se debe los costos y gastos de exploración, desarrollo y producción de hidrocarburos y no antes como actualmente sucede.
El Capítulo IV, Régimen Tributario en la Ley de Hidrocarburos Decreto Ley 109-83, sea reformado de tal forma que refiera a las leyes específicas (IVA, ISR, etc.) en el ámbito de su aplicación.	Contribuir a la coherencia e integralidad del Régimen Tributario de la República.
Que se realicen las reformas respectivas tanto en las leyes siguientes: Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto Sobre la Renta, de tal manera que en cada una de estas leyes quede el articulado específico que indique la forma en que será aplicado cada impuesto a las empresas que se dedican a la industria petrolera.	Propiciar el ordenamiento jurídico petrolero.

**PROYECTO DE REFORMA A LA LEY DE HIDROCARBUROS,  
DECRETO LEY 109-83**

**EXPOSICIÓN DE MOTIVOS**

La actividad petrolera en Guatemala data de 1922 aún cuando algunos señalan que antes de esta fecha, es hasta el año de 1924 que son otorgados los primeros derechos de exploración celebrados por el Gobierno de Guatemala.

El marco legal entorno a la actividad petrolera inicia en el año de 1915 y desde entonces se ha señalado que es el Estado el propietario de los yacimientos petroleros. La modalidad bajo la cual se ha explotado este recurso en el país, ha sido por medio de Contratos de exploración y/o explotación.

Guatemala ha buscado propiciar el desarrollo de ciertas áreas del país, a las cuales no ha podido brindar la cobertura necesaria en infraestructura, salud y educación, por lo que para atraer a los inversionistas extranjeros ha promulgado leyes que proporcionan dobles beneficios fiscales, este es el caso de la industria petrolera en Guatemala a través del Decreto Ley 109-83.

Existe una inminente necesidad de incrementar los ingresos tributarios del Estado de Guatemala para cumplir con los Convenios internacionales sobre política económica, por lo que basados en estudios realizados por especialistas en la materia se hace de urgencia nacional introducir ciertos cambios con relación a la eliminación dentro de la actual Ley de Hidrocarburos de los Costos Recuperables, que tienden a reconocerle a los contratistas sus inversiones en exploración y los gastos de operación atribuibles al área de contrato, en la declaración del Impuesto Sobre la Renta como los Costos y Gastos deducibles para producir o conservar la fuente productora, definidos en el Artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para darle integralidad al marco legal entorno a la Ley de Hidrocarburos se hace necesario derogar además el Acuerdo Gubernativo número 412-84 Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos y derogar los artículos 219 y 220 quedando modificados tácitamente los artículos 221, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 231, 236 y 271 del Acuerdo Gubernativo número 1034-83 que contiene el Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92.

**DECRETO NUMERO \_\_\_\_\_**

**EL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA,**

**CONSIDERANDO:**

Que es obligación del Estado conforme al artículo 119, literales c) y d) de la Constitución Política de Guatemala, adoptar medidas que eleven el nivel de vida de todos los guatemaltecos a través del aprovechamiento de todos los recursos que posee el Estado de Guatemala; por lo que se hace necesario introducir reformas a la legislación que regula la explotación petrolera en Guatemala a efecto de hacer más eficiente el aprovechamiento de estos recursos naturales no renovables.

**CONSIDERANDO:**

Que de acuerdo a lo preceptuado por la Constitución Política de la República, las empresas dedicadas a esta actividad al igual que todas las industrias que operan en el país deben contribuir con el pago de los tributos acordes a la dinámica económica que vive nuestro país, basados en los principios de Equidad y Justicia tributaria.

**POR TANTO,**

En el ejercicio de las atribuciones que le confiere el inciso a) del Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala,

**DECRETA:**

Las siguientes:

**REFORMAS A LA LEY DE HIDROCARBUROS**

**DECRETO LEY 109-83**

ARTICULO 1. Se reforma el artículo 34, el cual queda así:

“La renta bruta del contratista la constituye el valor total de los ingresos obtenidos de las operaciones petroleras .

Para los contratistas que suscriban contratos de operaciones petroleras de exploración y/o explotación de hidrocarburos conforme a esta ley, en cualquier período impositivo de la vigencia del contrato, deberá tomarse en cuenta para el pago del Impuesto Sobre la Renta, lo siguiente:

- a) Los costos y gastos de exploración, desarrollo y producción de hidrocarburos atribuibles al área de contrato, conforme a lo establecido en el artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta deberán ser considerados para mantener la fuente generadora del Ingreso.
- b) Se aceptará la deducción por reinversión de utilidades provenientes de rentas gravadas, en planta, maquinaria y equipo y en capital humano, tal y como lo establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c) No será aplicable ninguna deducción por factor de agotamiento de los yacimientos.
- d) Los excedentes de los costos y gastos incurridos no serán acreditables al siguiente periodo de imposición.

- e) Las remesas al exterior por concepto de dividendos participaciones y utilidades quedan sujetas a lo normado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

ARTICULO 2. Se reforma el artículo 35 en sus últimos tres párrafos:

“ Las contratistas que celebren contratos con el Estado de Guatemala quedan sujetas al pago de los impuestos que tengan vigencia en el territorio nacional por efecto de su actividad, a las tasas, comisiones, cargos y otros tributos que se especifiquen en las bases mínimas de la convocatoria respectiva.”

ARTICULO 3. Se reforma el artículo 66, en la literal a) segundo párrafo como se describe a continuación y se deroga el segundo párrafo de la literal ñ).

a)...”Los hidrocarburos compartibles constituyen la producción neta de hidrocarburos en cada área de explotación menos las regalías aplicables.”

ARTICULO 4. El presente Decreto entrará en vigor el día de su publicación en el Diario de Centro América, órgano oficial del Estado.

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN.

DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL DIA DOCE DE JUNIO DE DOS MIL CUATRO.

En congruencia con la reforma a la Ley de Hidrocarburos que se propone, sería indispensable y urgente que el Presidente de la República, emitiera el Acuerdo Gubernativo de reforma al Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos, el cual en su parte normativa y esencial debe contener lo siguiente:

## **REFORMAS AL REGLAMENTO GENERAL DE LA LEY DE HIDROCARBUROS, ACUERDO GUBERNATIVO 1034-83**

ARTICULO 1. Se reforma el artículo 224, el cual queda así:

“Artículo 224. INFORME MENSUAL. Dentro de los primeros ocho (8) días hábiles de cada mes calendario, el contratista presentará a la Dirección un informe mensual con tres (3) copias del mes anterior que contendrá información de los costos y gastos de cada centro de costos y los renglones específicos correspondientes.”

ARTICULO 2. Se reforma el artículo 225, el cual queda así:

“Artículo 225. DICTAMEN CONJUNTO. La Dirección y el Departamento de Auditoría dictaminará en forma conjunta, antes del veinte (20) de cada mes calendario, sobre el monto de la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles.”

ARTICULO 3. Se reforma el artículo 227, el cual queda así:

“Artículo 227. PLAZO PARA EFECTUAR EL PAGO. El Ministerio notificará antes del veinticinco (25) de cada mes calendario al contratista lo correspondiente por la participación estatal en la producción de hidrocarburos compartibles para que ésta proceda a efectuar el pago al Estado, en efectivo dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación.”

ARTICULO 4. DEROGATORIAS. Se derogan los artículos 219, 220, 221, 226, 229 y 271 del Acuerdo Gubernativo 1034-83 y todas aquellas disposiciones legales que se opongan al presente.

ARTICULO 5. El presente Acuerdo empieza a regir el día siguiente de su publicación en el Diario de Centro América, órgano oficial del Estado.

COMUNIQUESE,



## CONCLUSIONES

En el presente trabajo de investigación se planteó una hipótesis, la sistematización de la misma, de acuerdo a un diseño metodológico acerca del tema “Efecto tributario en los ingresos del Estado de Guatemala, al eliminar el reconocimiento de los costos recuperables previstos en la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 y su Reglamento”, arribando a las siguientes conclusiones:

1. El reconocimiento de los costos recuperables al contratista de operaciones petroleras reduce los ingresos al Estado de Guatemala.
2. Las empresas que se dedican a la explotación petrolera en Guatemala, gozan de un doble beneficio fiscal, al reconocerle los costos recuperables como gastos deducibles para efecto del Impuesto Sobre la Renta. Existiendo un tercer beneficio fiscal, al reconocerle al contratista que los excesos de costos sobre los ingresos pueden ser agotados en periodos contables que sean necesarios hasta agotarlos.
3. Los ingresos del Estado de Guatemala se incrementarían por efecto de reconocer cuando se debe los costos y gastos de exploración y/o explotación, desarrollo y producción de hidrocarburos y no antes como actualmente sucede.
4. La base de cálculo para determinar las regalías no es conveniente para el crudo guatemalteco, pues el petróleo extraído en el territorio nacional está clasificado en grados API según su gravedad como un petróleo pesado, el cual oscila entre los 16 y 18 grados API y de acuerdo con el procedimiento establecido en la Ley de Hidrocarburos el porcentaje de regalía a pagar es

del 6%, lo cual se evidencia en el ejercicio práctico contenido en el anexo III, página 104 del presente estudio.

5. Existe consenso dentro del personal técnico responsable de la correcta aplicación de la actual Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83, de la necesidad que se realicen reformas a este instrumento.
6. El análisis retrospectivo de la legislación petrolera guatemalteca, evidenció, que se han promulgado leyes que proveyeron la captación de mejores ingresos por este concepto al Estado de Guatemala en décadas pasadas. Así también el interés que han mostrado las Empresas Petroleras en nuestro país desde 1920 y que desde entonces no han abandonado el país, hace pensar que quizá no es necesario incentivar esta actividad económica, por su permanencia en el país.
7. Actualmente no existe coherencia ni integralidad del Régimen Tributario de la República y por ello procede la reforma tributaria en materia de Hidrocarburos.
8. El Estado de Guatemala no necesita emitir bonos, para obtener los recursos financieros necesarios para cumplir con la función que le es inherente, puesto que a través de reformas como la que se propone, es factible incrementar los ingresos para el mejor cumplimiento de sus funciones.

## RECOMENDACIONES

1. Que se reforme el Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y su reglamento Acuerdo Gubernativo 1034-83, para que se elimine el reconocimiento de los costos recuperables de dicha legislación, para el incremento de los ingresos estatales por este concepto.
2. Que el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, sea derogado, porque derivado de la aplicación de este reglamento se le otorga un doble beneficio al contratista de operaciones petroleras en el país.
3. Que el Ministerio de Energía y Minas y la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, realicen un estudio conjunto a través del cual se le de un ordenamiento al régimen tributario petrolero.
4. Que en tanto no se realice una reforma a la Ley de Hidrocarburos y su Reglamento, debe promoverse una reforma al Reglamento de la Ley del ISR en el Capítulo VI, De las Deducciones, a efecto de el MEM debe notificar a la –SAT- aquellas resoluciones en la cuales se reconozcan los Costos Recuperables a efecto de que dicha entidad tenga presente los montos máximos que podrán ser deducidos del ISR por parte de los Contratistas.
5. El Ministerio de Energía y Minas debe revisar el procedimiento de cálculo para el pago de regalías , ya que por las características del crudo nacional nunca se obtendrá una regalía mayor del 6%, por lo que para incrementar los ingresos por este concepto es necesario establecer una regalía fija como hacen otros países a nivel de Latinoamérica.

6. Que los ingresos percibidos por el Estado de Guatemala por la explotación petrolera, tengan un destino específico, para asegurar que los guatemaltecos se vean beneficiados por ellos y no los asignen para aspectos suntuarios; por lo que se propone que: a) las municipalidades que en su jurisdicción se extraiga petróleo se le pague directamente un 3%, b) al Ministerio de Ambiente y Recursos Naturales se le asigne un 10%, c) al Ministerio de Salud se le asigne un 15% y d) al Ministerio de Educación un 15%.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Colección Problemas Socio Económicos No. 12, El Petróleo en Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala, 1983.
2. Castillo Hidalgo, Carlos A. La Empresa Contratista de Servicios Petroleros (Aspecto: legal, contable y financiero).
3. Contratos Petroleros Vigentes, Situación Actual. Dirección General de Hidrocarburos, Departamento de Desarrollo Petrolero, Guatemala 1999.
4. Generalidades de la Actividad Petrolera. Dirección General de Hidrocarburos, Departamento de Desarrollo Petrolero, Guatemala 1999.
5. Orellana de Portillo, Ricarda. "Generalidades de la Actividad Petrolera", año 1999, Base de datos del Departamento de Desarrollo Petrolero, de la Dirección General de Hidrocarburos, Ministerio de Energía y Minas, Pags. 11-14.
6. Ruelo Bran, Marco Vinicio. Evaluación y Perspectivas de la Actividad Petrolera en Guatemala, período 1985-1996.
7. Revista económica No. 50 IIES. Noventa y seis años de Legislación Petrolera en Guatemala.
8. Sampieri, Roberto Hernandez. Collado Carlos Fernando. Baptista Lucio Pilar. Metodología de la Investigación, 2da. Edición. McGraw Hill, Mexico 1998.

## **LEYES CONSULTADAS**

9. Ley de Hidrocarburos (Decreto Ley 109-83).
10. Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos (Acuerdo Gubernativo 1034-83), Modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92.
11. Reglamento para Operar como Contratista de Servicios Petroleros o Subcontratista de Servicios Petroleros (Acuerdo Gubernativo 299-84).
12. Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos (Acuerdo Gubernativo 412-84).
13. Reglamento para las Operaciones Cambiarias relacionadas con la aplicación del Artículo 33 de la Ley de Hidrocarburos (Resolución JM-132-84 de la Junta Monetaria).
14. Ley de Inversión Extranjera (Decreto 9-98)
15. Ley de Supresión de Exenciones, Exoneraciones y Deducciones en Materia Tributaria y Fiscal (Decreto 117-97).
16. Ley del Impuesto Sobre la Renta ( Decreto 26-92 y sus reformas) y su Reglamento (Acuerdo Gubernativo 596-97 y sus reformas).
17. Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92 y sus reformas) y su Reglamento (Acuerdo Gubernativo 311-97 y sus reformas).
18. Código Tributario, Decreto número 6-91 y sus reformas.
19. Ley y Reglamento de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para Protocolos, Decreto número 37-92 y Acuerdo Gubernativo 737-92 y sus reformas.

20. Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89.

## **TESIS**

21. “Análisis de la lesividad de la Ley de Hidrocarburos de Guatemala, por causas Jurídico Tributarias”, Lic. Edgar Orlando Mendoza García, Septiembre de 1992.

## **PAGINAS WEB**

A:\Archivo Digital de la Legislación en el Perú\_archivos\background.gif

A:\Búsqueda en Google regalia + petroleo 1\_archivos\nav\_current.gif

WWW. Energía. Gob. Mx

WWW.imp.mx/busqueda/afines/index.html#

WWW.petrolatin.com

## **ANEXO I**

- **Cuadro No. 1, Participación Estatal al amparo del Decreto No. 96-75 del Congreso de la República, “Ley de Régimen Petrolero de la Nación”.**
- **Cuadro No. 2, Regalías y participación en la Producción a favor del Estado bajo la Ley de Hidrocarburos Decreto 109-83.**
- **Cuadro No. 3, Principales Ingresos Estatales por Producción Petrolera Nacional (período 1999-2002).**
- **Cuadro No. 4, Tipo de Cambio Histórico del Quetzal ante el Dólar promedio anual del período de 1990-2002 de acuerdo a información publicada por el Banco de Guatemala.**



CUADRO No. 1

**PARTICIPACIÓN ESTATAL AL AMPARO DEL DECRETO No. 96-75  
DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA  
"LEY DE RÉGIMEN PETROLERO DE LA NACIÓN"**  
(En Quetzales)

AÑOS	TOTAL PRODUCCIÓN BARRRILES	PARTICIPACIÓN VALORES	ESTATAL EN 55%
1981	1,493,488.07	Q	26,372,189.71
1982	2,292,066.33	Q	33,573,280.41
1983	2,549,368.43	Q	28,486,218.35
1984	1,715,147.23	Q	23,150,249.99
En-Mz 1985	311,116.70	Q	4,030,139.45
	-----		-----
<b>TOTALES</b>	<b>8,361,186.76</b>		<b>115,612,077.91</b>

FUENTE: Actualidad Petrolera en Guatemala, Ministerio de Energía y Minas,  
Dirección General de Hidrocarburos. Revista trimestral del número 8 a la 43.

CUADRO No. 2

**REGALIAS Y PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN A FAVOR DEL ESTADO  
BAJO LA LEY DE HIDROCARBUROS DECRETO LEY 109-83**

AÑOS	TOTAL PRODUCCIÓN BARRILES	PARTICIPACIÓN EN LA PRODUCCIÓN EN QUETZALES	REGALIAS		
			EN QUETZALES	BARRILES	%
Ab-Jn 1985	233,701.81	614,913.33	865,785.97		
Jl-Dc 1985	523,263.54		3,774,452.40		
En-Mz 1986	361,597.63		1,968,792.16		
Ab-Dc 1986	1,444,540.86		9,994,669.67	258,527.41	18.00%
1987	1,336,639.98		8,779,103.22	237,273.06	18.00%
1988	1,342,526.23		8,909,082.60	241,373.14	18.00%
1989	1,328,236.45		7,848,204.68	214,373.35	16.00%
TOTALES	6,570,506.50		614,913.33	42,140,090.70	951,546.96

Fuente: Actualidad Petrolera en Guatemala. Ministerio de Energía y Minas. Dirección General de Hidrocarburos.  
Revista trimestral de la número 8 a la 43.

CUADRO No. 3

**PRINCIPALES INGRESOS ESTATALES  
POR PRODUCCION PETROLERA NACIONAL  
(PERIODO 1990-2002)**

AÑO	PRODUCCION NETA EN BARRILES	REGALIAS US\$	PARTICIPACIÓN ESTATAL EN LA PRODUCCIÓN US\$	INGRESOS CAPACITACIÓN US\$	CARGOS ANUALES US\$	TOTAL INGRESOS US\$
1990	1,439,335.01	2,872,359.53	0.00	423,500.00	811,072.00	4,106,931.53
1991	1,352,942.10	1,712,956.80	0.00	461,000.00	274,605.00	2,448,561.80
1992	2,051,061.78	1,755,676.64	0.00	541,500.00	274,605.00	2,571,781.64
1993	2,515,483.68	2,193,502.33	0.00	588,000.00	233,823.25	3,015,325.58
1994	2,629,673.69	1,818,422.66	2,050,198.57	588,000.00	518,032.81	4,974,654.04
1995	3,414,614.99	2,303,205.44	1,277,989.21	588,000.00	495,105.16	4,664,299.81
1996	5,329,676.28	3,864,601.14	8,762,594.66	588,000.00	320,323.25	13,535,519.05
1997	7,134,029.74	4,201,613.51	5,353,434.55	672,000.00	997,084.83	11,224,132.89
1998	9,234,131.29	2,086,799.84	2,665,602.46	672,000.00	522,122.32	5,946,524.62
1999	8,489,145.63	5,729,429.35	21,565,791.00	801,500.00	432,993.02	28,529,713.37
2000	7,571,160.66	9,149,350.19	45,104,892.47	784,000.00	359,224.52	55,397,467.18
2001	7,695,352.33	7,046,339.61	31,654,604.62	837,345.31	441,435.25	39,979,724.79
2002	9,004,952.06	9,395,223.68	42,282,969.99	726,079.71	253,175.30	52,657,448.68
<b>TOTALES</b>	<b>67,861,559.24</b>	<b>54,129,480.72</b>	<b>160,718,077.53</b>	<b>8,270,925.02</b>	<b>5,933,601.71</b>	<b>229,052,084.98</b>

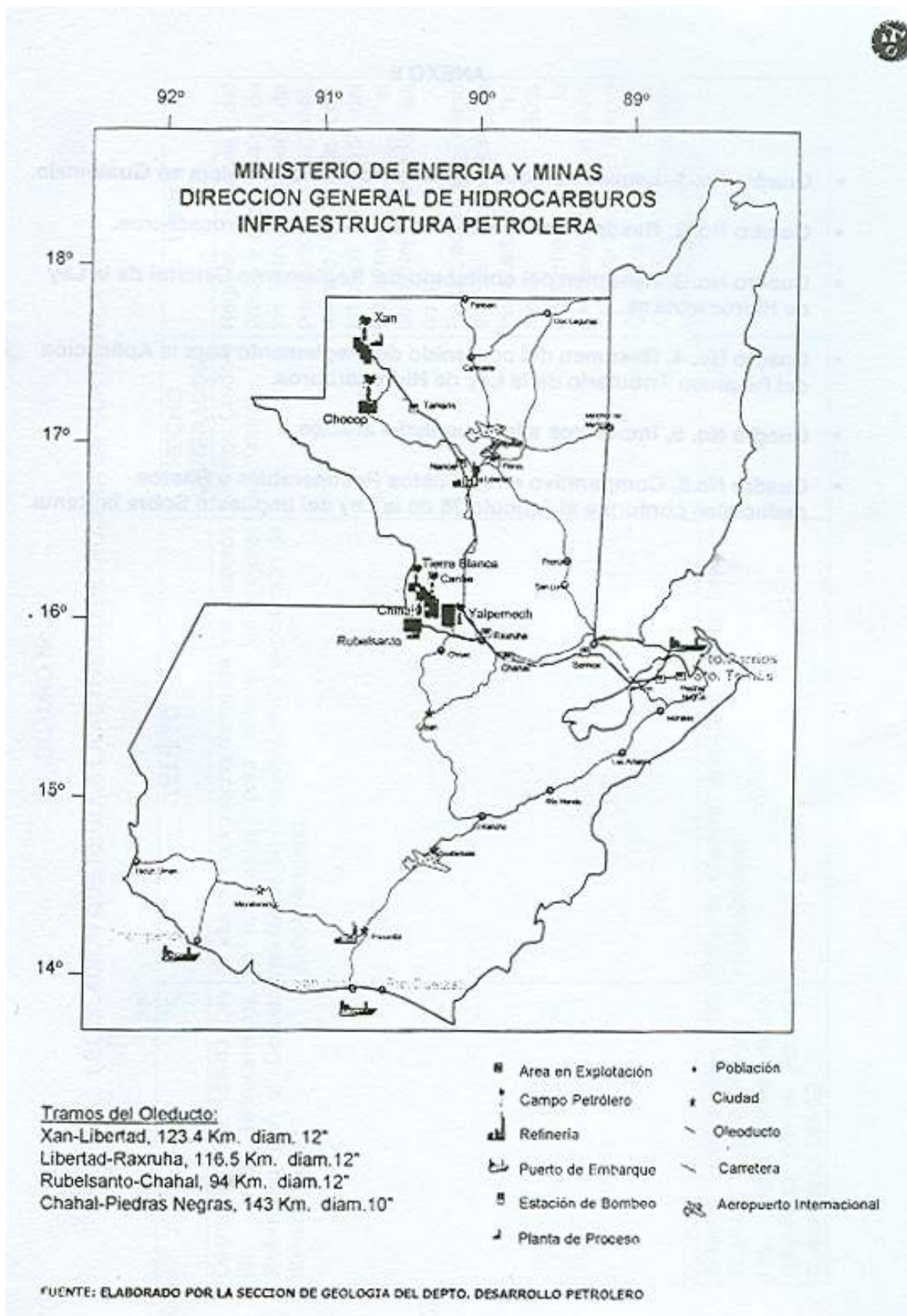
Fuente: Revista Estadísticas de Hidrocarburos año 2002, Dirección General de Hidrocarburos, Ministerio de Energía y Minas, Elaboración del Departamento de Comercialización de la DGH con base a cifras de los Departamentos de Desarrollo Petrolero y de Auditoría y Fiscalización.

CUADRO No. 4

Tipo de Cambio Histórico del Quetzal ante el Dólar  
Promedio Anual del período de 1990-2002  
De acuerdo a Información publicada por el  
Banco de Guatemala

<b>Año</b>	<b>T. C. Promedio</b>
1990	4.43320
1991	4.97929
1992	5.15043
1993	5.60070
1994	5.74547
1995	5.97732
1996	6.08483
1997	6.05578
1998	6.38031
1999	7.36256
2000	7.75457
2001	7.84355
2002	7.76688

Fuente: Elaboración propia, con cifras publicadas por el Banco de Guatemala en la pagina Web.



## **ANEXO II**

- **Cuadro No. 1, Legislación que regula la Actividad Petrolera en Guatemala.**
- **Cuadro No. 2, Resumen del contenido de la Ley de Hidrocarburos.**
- **Cuadro No. 3, Resumen del contenido del Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos.**
- **Cuadro No. 4, Resumen del contenido del Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.**
- **Cuadro No. 5, Impuestos a los que están afectos.**
- **Cuadro No.6, Comparativo entre Costos Recuperables y Gastos deducibles conforme al Artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.**

CUADRO No. 1

LEGISLACIÓN QUE REGULA LA ACTIVIDAD PETROLERA EN GUATEMALA

LEY	OBJETO	HECHO GENERADOR	TARIFA
Decreto Ley No. 109-83, Ley de Hidrocarburos, Reformado por el Decreto número 161-83.	El efectivo aprovechamiento de los recursos no renovables, para obtener los mejores resultados en la exploración y explotación de dichos recursos.	Petróleo Crudo y Gas natural.	Regalía: depende del precio y diferenciales de los petróleos crudos de producción nacional, artículo 61 de la Ley, artículos 151 y 160 del Reglamento, el porcentaje promedio es de 6. Participación del Estado en la producción de Hidrocarburos: No menor del 30% conforme a lo establecido en el artículo 66 de la Ley y al Anexo Contable del Contrato respectivo. El porcentaje promedio es de 42.
Acuerdo Gubernativo No. 1034-83, Reglamento de la Ley de Hidrocarburos; reformado por el Acuerdo Gubernativo 753-92.	Para la efectiva aplicación de la Ley de Hidrocarburos.		



LEY	OBJETO	HECHO GENERADOR	TARIFA
Acuerdo Gubernativo No. 754-92, Reglamento de Convocatoria para la Celebración de contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.	Regular el procedimiento aplicable a la celebración de contratos de operaciones petroleras de exploración y explotación de hidrocarburos.		
Acuerdo Gubernativo No. 764-92, Convocatoria para presentar Ofertas con el objeto de celebrar Contratos de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.	Abrir oficialmente el proceso de convocatoria de forma permanente, hasta que se emita la disposición legal que lo derogue.		
Acuerdo Gubernativo No. 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.	Establecer el régimen tributario al cual quedan sujetas la persona individual o jurídica, nacional o extranjera que participan en operaciones petroleras.		
Acuerdo Gubernativo No. 167-84, Reglamento para la Celebración de Contratos de Servicios Petroleros con el Gobierno.	Regular el procedimiento a seguir para celebrar contratos de servicios petroleros con el Gobierno a través del Ministerio de Energía y Minas, cuando sea necesario ejecutar por ese medio determinadas operaciones petroleras.		
Acuerdo Gubernativo No. 299-84, Reglamento para Operar como Contratista de Servicios Petroleros o Subcontratista de Servicios Petroleros.	Regula la autorización e inscripción de contratistas de servicios petroleros o subcontratistas de servicios petroleros, para llevar a cabo trabajos específicos y directamente relacionados con operaciones petroleras.		

LEY	OBJETO	HECHO GENERADOR	TARIFA
Resolución JM-132-84 de la Junta Monetaria, Reglamento para las operaciones cambiarias relacionadas con la aplicación del artículo 33 de la Ley de Hidrocarburos.	Norma las operaciones cambiarias que se deriven de las operaciones petroleras, por las que exista el contrato respectivo, suscrito con el Gobierno de la República de Guatemala. En la aplicación de los artículos Nos. 1 y 33 de la Ley de Hidrocarburos.		
Decreto Número 109-97, Ley de Comercialización de Hidrocarburos.	Impulsar la libre comercialización de los hidrocarburos desde su importación y producción hasta llegar al consumidor final. Velar por que se cumplan las normas de seguridad, protección del medio ambiente, calidad, volúmenes y pesos de despacho. Agilización de los procedimientos relativos a las autorizaciones y funcionamiento de las diversas actividades que conllevan la refinación, transformación y la comercialización de petróleo y productos petroleros.	La salida de los productos de los depósitos de almacenamiento de las Compañías, Distribuidoras y Plantas.	
Acuerdo Gubernativo número 522-99, Reglamento de la Ley de Comercialización de Hidrocarburos.	Desarrollar las disposiciones contenidas en la Ley de Comercialización de Hidrocarburos, para su correcta aplicación.		
Decreto número 38-92, Ley de Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo. Y sus reformas	Establecer un impuesto sobre petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio	La salida de los productos de los depósitos de almacenamiento de las	Gasolina superior Q 4.70 Gasolina Regular Q 4.60 Gasolina Aviación Q 4.70; Diesel y Gas Oil Q 1.30; Kerosina (DPK) Q

LEY	OBJETO	HECHO GENERADOR	TARIFA
según Decretos números 04-2003 y 11-2003.	nacional.	compañías distribuidoras y/o plantas procesadoras.	0.50; Kerosina para motores de reacción Q 0.50; Nafta Q 0.50; Fuel Oil (bunker c) Q 0.55; Gas licuado de petróleo Q 0.50; Petróleo crudo usado como combustible Q 0.50; Otros combustibles derivados del petróleo Q 0.50 y Asfaltos Q 0.50.
Acuerdo Gubernativo No. 509-92, Reglamento a la Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.	Normar la administración del impuesto y los procedimientos para facilitar su recaudación y control.		

**Fuente: Elaboración propia.**



CUADRO No. 2

RESUMEN DEL CONTENIDO DE LA LEY DE HIDROCARBUROS  
A NIVEL DE TITULOS

<b>Epígrafe</b>	<b>Contenido</b>
Titulo I	<b>Definiciones, abreviaciones y disposiciones generales. Establece las definiciones y abreviaturas utilizadas en el lenguaje petrolero y las disposiciones generales.</b>
Titulo II	<b>Contratos de operaciones petroleras. Desarrolla las disposiciones generales de los contratos: modelos, sujeción a las leyes de la República, jurisdicción, plazo, terminación, modificación, garantía; luego lo referente a las exoneraciones, el precio de los hidrocarburos, ingresos estatales y tarifas, menciona también el régimen tributario con relación al pago del Impuesto Sobre la Renta y otros impuestos y tasas administrativas.</b>
Titulo III	<b>Supervisión del Estado. Regula la supervisión que el Estado ejercerá sobre las operaciones petroleras y la intervención de éstas; señala las funciones y atribuciones de la Comisión Nacional Petrolera y de la Dirección General de Hidrocarburos.</b>
Titulo IV	<b>Desarrolla lo que es el Reconocimiento Superficial, Contratos de Exploración y/o Explotación de Hidrocarburos, Contratos de Sistemas Estacionarios de Transporte de Hidrocarburos y contempla las estipulaciones mínimas de los Contratos de Participación en la Producción. Regula los requisitos y condiciones para el reconocimiento superficial en cualquier parte del territorio nacional, las regalías a percibir y los contratos de participación petrolera en la producción.</b>
Titulo V	<b>Trata de la constitución de servidumbres, ocupación temporal y expropiación, disposiciones complementarias y transitorias.</b>

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO No. 3

RESUMEN DEL CONTENIDO DEL REGLAMENTO GENERAL DE LA LEY DE  
HIDROCARBUROS, A NIVEL DE TITULOS

Epígrafe	Contenido
Titulo I	Disposiciones Generales. En el título I, los capítulos que lo conforman son: la parte introductoria en la que se encuentran las abreviaturas y definiciones; disposiciones generales con respecto a los efectos de un contrato; capacidad técnica y financiera de los contratistas; permisos de reconocimiento superficial; cesión de derechos derivados de un contrato; constitución de servidumbre, ocupación temporal y expropiación; exoneración y preferencia de bienes y servicios; fondos privativos; de la terminación de los contratos y de las operaciones a cargo del Estado.
Titulo II	Contratos de Exploración y Explotación. Está estructurado en los siguientes capítulos: bloques y áreas; trabajos comprometidos; período de exploración y prórroga; periodo de explotación; programas de exploración y explotación; garantías y multas; perforación de pozos y evaluación de descubrimientos y por último operaciones de exploración y explotación.
Titulo III	Seguros y Fianzas. Sus capítulos son: Seguros y Fianzas, aseguramiento en las operaciones petroleras; indemnizaciones y medidas precautorias.
Titulo IV	Gas natural y/u otras sustancias. Contiene: aprovechamiento y entrega del gas natural y otras sustancias; regalías y participación con respecto al azufre y/u otras sustancias.
Titulo V	Determinación, aprobación y adaptación del precio de los hidrocarburos. Señala la forma en que se determina, aprueba y adapta el precio de los hidrocarburos; determinación del precio de mercado del petróleo crudo ; el precio de mercado del gas de boca de pozo, gas natural, comerciable, gas licuado de petróleo y condensados; precio del azufre y otras sustancias.
Titulo VI	Transporte de Hidrocarburos. En este título está contenido todo lo relacionado al transporte de hidrocarburos; la tarifa de almacenamiento y trasiego, la suscripción de los Contratos de Transporte y la forma de operación de éste.
Titulo VII	Determinación de la Producción Neta e Ingresos Estatales. Este título es medular dentro del presente estudio porque a través de lo establecido en este título se determina y controla la producción neta de hidrocarburos, las regalías, la participación estatal, los presupuestos a ser presentados por las contratistas, los costos recuperables, liquidación y pago de regalías y participación estatal, tanto en efectivo como en especie.
Titulo VIII	Supervisión del Estado. Norma todo lo relacionado a la obligatoriedad de presentar información, suministro periódico de informes y programas; discrepancias técnicas; caso fortuito o fuerza

Epígrafe	Contenido
	mayor; imposibilidad de cumplir con las obligaciones del contrato; intervención de operaciones y tasas administrativas; cargos anuales tanto de exploración como de explotación.
Titulo IX	Unificación. Este título establece lo relacionado a los convenios de producción para garantizar la explotación racional de los yacimientos y a los costos y producción.
Titulo X	Aspectos Financieros. Regula lo relativo a los aspectos financieros tales como: contabilidad, estados financieros, valor constante de las obligaciones, financiamiento, sobre la documentación, transferencia de bienes en propiedad del Estado y transferencia de operaciones a la terminación de un contrato.
Titulo XI	Disposiciones Finales. Contiene lo relacionado a los aspectos administrativos: avisos, informes, comunicaciones al Gobierno, lugar para notificar a la contratista y cualquier cambio, comunicaciones urgentes y la precedencia de los recursos contemplados en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Fuente: Elaboración propia, el Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo No. 1034-83, modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92 del 7 de Septiembre de 1992, es el instrumento normativo más importante después de la Ley de Hidrocarburos.

CUADRO No. 4

RESUMEN DEL CONTENIDO DEL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DEL  
RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA LEY DE HIDROCARBUROS

A NIVEL DE CAPITULOS

<b>Epígrafe</b>	<b>Contenido</b>
Capítulo I	<b>Disposiciones generales, abreviaciones y definiciones.</b>
Capítulo II	<b>Impuesto de Papel Sellado y Timbres.</b>
Capítulo III	<b>Impuesto Sobre el Valor Agregado, en relación a su inscripción como declarante del impuesto.</b>
Capítulo IV	<b>Impuesto Sobre la Renta, siendo este capítulo de suma importancia para el presente estudio, ya que en él se establece el procedimiento para determinar los ingresos a ser declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta y además especifica qué se acepta como gasto deducible. Adicionalmente establece: los gastos no deducibles, procedimiento para deducción de la inversión en obras de beneficio social, procedimiento para la deducción de los excesos de costos sobre los ingresos brutos, comprobación de beneficiarios de remesas al exterior y amortización de costos y gastos anteriores a la conversión de contratos.</b>
Capítulo V	<b>Importación libre y régimen de suspensión temporal.</b>
Capítulo VI	<b>Fiscalización, establece que además de la ejercida por el Departamento de Auditoría y Fiscalización del Ministerio de Energía y Minas, también será ejercida por la actual Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.</b>
Capítulo VII	<b>Disposiciones Finales.</b>

Fuente: Elaboración propia, el Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos, es una normativa diferente a la Ley y el Reglamento.



CUADRO No. 5

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS OPERACIONES PETROLERAS Y LAS IMPLICACIONES A LA FINALIZACIÓN

Impuesto	Forma de afectación
<p>Impuesto de Papel Sellado y Timbres (cita textual del Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos).</p>	<p><b>Tanto la Ley de Hidrocarburos como el Acuerdo Gubernativo número 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley, establecían que como consecuencia de la suscripción del contrato de operaciones petroleras con el Gobierno, estaban obligados al pago de “<i>papel sellado y timbres fiscales</i>” (cita textual del Acuerdo Gubernativo número 412-84).</b></p> <p><b>Los contratos de operaciones petrolera son de índole administrativa; se aprueban mediante Acuerdo Gubernativo en Consejo de Ministros.</b></p> <p><b>La Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos ha sido objeto de reformas, por lo que actualmente los actos y contratos administrativos están exentos del impuesto conforme a lo establecido en el artículo 11, numeral 12 de la Ley precitada. Esta es la base legal por la cual los contratos de operaciones petroleras ya no están afectos al pago de este impuesto.</b></p>
<p>Impuesto al valor Agregado (cita textual del Acuerdo Gubernativo número 412-84)</p>	<p><b>El Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos, no hace referencia a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sí la hace el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos.</b></p> <p><b>En el Acuerdo Gubernativo 412-84, Capítulo III, Artículo No. 5 textualmente se lee: “ <i>Inscripción. Las actividades realizadas por el contratista, relacionadas con los contratos de operaciones petroleras de exploración de hidrocarburos, constituyen servicios no personales prestados al Estado. Por consiguiente, el contratista no está sujeto al pago del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), Decreto Ley número 72-83 quedando obligado a inscribirse como declarante de este impuesto, a efecto de que se le reconozca el crédito fiscal a que se refiere el Artículo 24 de dicho precepto legal, siempre que las mercancías adquiridas y los servicios no personales utilizados por el contratista sean destinados a dichas actividades.</i>”</b></p> <p><b>El artículo 24 del Decreto Ley No. 72-83 anteriormente citado se refería a la procedencia del reconocimiento</b></p>

Impuesto	Forma de afectación
	<p>del crédito fiscal sobre las compras e importación de mercancías, ha sufrido múltiples reformas, fue derogado por el Decreto Ley 97-84, posteriormente este fue derogado por el Decreto No. 27-92, luego fue reformado por los Decretos números: 60-94, 142-96, 44-2000, 80-2000, 32-2001, 48-2001 y 62-2001.</p> <p>Los contratistas actualmente, primero pagan y posteriormente, reclaman el crédito fiscal por la adquisición de bienes y servicios utilizados en sus actividades; a lo cual tienen derecho conforme a la ley, lo cual está regulado en los artículos 16, 23 y 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y al artículo 25 del Reglamento de la Ley.</p>
<p>Impuesto Sobre la Renta.</p>	<p>El punto de partida para el análisis de la relación que tiene el Impuesto Sobre la Renta con el Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos, es el Capítulo IV, <i>Régimen Tributario</i>, artículo No. 34 “Pago del Impuesto Sobre la Renta”.</p> <p>Este artículo hace referencia a los artículos del Decreto Ley 229, Ley del Impuesto Sobre la Renta que ya no está vigente. Uno de los componentes más importantes de este estudio es el artículo 34 literal a) de la Ley de Hidrocarburos que es el punto de partida para la propuesta de reforma de Ley, pues establece <i>“que todos los costos y gastos de exploración, desarrollo y producción de hidrocarburos atribuibles al área de contrato, debidamente aprobados por el Ministerio, se considerará como un costo de servicios prestados conforme al inciso a) del Artículo 7º. de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Cualquiera otros costos y gastos relacionados con operaciones petroleras, podrán ser deducidos conforme a la ley antes mencionada.”</i> (cita textual de la Ley de Hidrocarburos).</p> <p>Anteriormente ya se hizo referencia al Acuerdo Gubernativo No. 412-84, que tiene por objeto regular en forma específica el régimen tributario aplicable a las empresas que se dediquen a la actividad petrolera. En el Capítulo IV, Artículos del 6 al 12 se establece la forma como se aplica la Ley del Impuesto Sobre la Renta para una empresa que realiza operaciones petroleras en el país.</p> <p>Por lo extenso del articulado y como no es el propósito del presente trabajo hacer un análisis exhaustivo del mismo, se realizarán comentarios generales.</p>

Impuesto	Forma de afectación
	<p>Debe tomarse muy en cuenta que las Regalías y/o participaciones que le sean entregadas al Estado en especie o efectivo, no forman parte del ingreso bruto de el contratista, ni constituyen pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta conforme al artículo 6 del Acuerdo Gubernativo 412-84.</p> <p>Es importante mencionar que conforme al artículo anteriormente citado, en el último párrafo, el monto del Impuesto Sobre la Renta será determinado en dólares de los Estados Unidos de América y para efectos de su pago la empresa deberá adquirir directamente en el Banco de Guatemala la cantidad de quetzales equivalentes.</p> <p>También son consideradas como deducibles las inversiones en bienes y obras que aseguren el bienestar y la asistencia social de los trabajadores, sus familiares y la población aledaña al área de contrato. Esto es deducible únicamente en el período en el que fueron realizadas las obras. Y si su construcción es mayor al ejercicio contable, la deducción es admitida por el monto de inversión, toda vez se halla especificado en el contrato de exploración y/o explotación.</p> <p>Son Considerados como Gastos No deducibles: a) El factor de agotamiento de los yacimientos, b) El 33% de la reinversión de utilidades y c) La deducción por el monto de la reinversión efectuada en maquinaria y equipo, que aumente la capacidad o productividad de la empresa y la rama industrial de que se trate en el área centroamericana, a que se refiere el artículo 9 del Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales al Desarrollo Industrial, suscrito en San José de Costa Rica el 31 de Julio de 1962.</p> <p>En el Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre La Renta, reformado por los Decretos Nos. 61-94, 36-97,44-2000, 80-2000, 33-2001 y 185-2002, se puede encontrar el artículo 42 que se refiere a los contribuyentes que se dedican a la actividad petrolera, en estos términos:</p> <p><i>“Explotación petrolera. Los contribuyentes que obtengan rentas provenientes de la explotación petrolera, establecerán su renta neta con sujeción a las normas especiales previstas en la ley de Hidrocarburos. En consecuencia, las normas de la presente Ley se aplicarán con carácter supletorio.”</i></p> <p>Este artículo establece que para efectos del Impuesto Sobre la Renta la ley específica es la Ley de</p>

Impuesto	Forma de afectación
	<b>Hidrocarburos; la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la supletoria.</b>
Implicaciones Tributarias a la terminación de un Contrato de Operaciones Petroleras.	<p>Si se diera el caso que un Contrato de Operaciones Petroleras terminara por cualquier causa, antes de la fecha prevista contractualmente, conforme a la Ley de Hidrocarburos, el Estado de Guatemala conservará los derechos y acciones sobre los impuestos, tasas y contribuciones que el Contratista tuviera pendiente a la finalización del Contrato.</p> <p><b>En la Ley de Hidrocarburos se establece que los “derechos y acciones prescriben en el término de diez años computados a partir de la fecha en que debió exigirse el pago”(cita textual de la Ley de Hidrocarburos, artículo 35 último párrafo), lo que contraría lo establecido en el acuerdo al artículo 47 del Decreto número 6-91, Código Tributario, en el que se establece que para ejercer el derecho de exigir el pago a los contribuyentes se hará dentro del plazo de cuatro años.</b></p>

Fuente: Elaboración propia.

CUADRO No. 6

**COMPARATIVO ENTRE COSTOS RECUPERABLES Y GASTOS DEDUCIBLES  
CONFORME AL ARTÍCULO 38 DE LA LEY DEL ISR**

<p><b>Artículos 215 y 219, Costos Recuperables, Reglamento Gral. De la Ley de Hidrocarburos, Acuerdo Gubernativo 1034-83, Modificado por el Acuerdo Gubernativo 753-92. Y al Anexo Contable de Contrato.</b></p>		<p><b>Artículo 38, Costos y Gastos Deducibles, Dto. Número 26-92 y sus Reformas, Ley del Impuesto sobre la Renta.</b></p>
<p>Gastos aceptados para cada centro de costo y renglón específico:</p>		
<p>Sueldos y salarios de personal de administración.</p>	<p>a</p>	<p>El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que las hayan prestado.</p>
<p>Sueldos transitorios y por contrato.</p>	<p>b</p>	<p>Los gastos de transporte, combustible, fuerza motriz y similares.</p>
<p>Tiempo extraordinario.</p>	<p>c</p>	<p>Los costos y gastos necesarios para las explotaciones agropecuarias.</p>
<p>Gastos de representación.</p>	<p>d</p>	<p>Los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas, aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada y establecidos por la ley o en pactos colectivos de trabajo, debidamente aprobados por autoridad competente; así como cualquier otra remuneración por servicios efectivamente prestados al contribuyente por empleados y obreros. Sin embargo, estas deducciones pueden limitarse total o parcialmente, si no se comprueba que corresponden a trabajos realmente desempeñados, necesarios para la obtención de rentas gravadas, y que los gastos son proporcionales al tiempo aplicado a la labor, o a la cantidad y calidad del trabajo y a la importancia del negocio, todo ello, cuando se trate de remuneraciones para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i) Empleados en general;</li> <li>ii) Socios consejeros de sociedades anónimas, o administradores de sociedades en comandita por acciones que sean sus principales accionistas. La deducción máxima por estos conceptos se limitará a un monto total anual del 10% sobre las ventas o ingresos brutos, siempre que se haga y pague la retención correspondiente.</li> <li>iii) Cónyuge y parientes consanguíneos dentro de los grados de ley, de tales socios, consejeros o administradores. La deducción máxima por estos</li> </ul>

		conceptos se limitará en cada caso, a la mayor retribución asignada en la nómina de empleados sin ninguna vinculación de parentesco.
Prestaciones Laborales.	e	<p>Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-, Instituto de Recreación de los Trabajadores –IRTRA-, Instituto Técnico de Capacitación, - INTECAP- y otras cuotas o desembolsos obligatorios, establecidos por la ley; y las cuotas pagadas a las asociaciones y fundaciones no lucrativas, de asistencia, servicio social y científicas; a las universidades y a las entidades gremiales y culturales, debidamente autorizadas.</p> <p>Las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones, que sean de capitalización individual; así como las primas de seguros médicos para trabajadores.</p>
Servicios de Geología y Geoquímica (se incluye todo gasto relacionado).	f	Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral, o las reservas que se constituyan hasta el límite del 8.33% del total de las remuneraciones anuales. Tales deducciones serán procedentes, en tanto no estuvieran comprendidas en los planes mencionados en el inciso siguiente o en su caso, en las primas de seguro que cubran los riesgos respectivos por tales prestaciones. Todo dentro del procedimiento y formas que establezca el Reglamento.
Servicios de Geofísica ( se incluye todo gasto relacionado).	g	Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, montepíos, o planes de seguro de retiro, conforme lo establezcan las normas de los planes respectivos.
Todos aquellos gastos relacionados a la apertura y mantenimiento de carreteras.	h	Las sumas que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, hospitales, servicio de asistencia médica y salubridad, medicinas, servicios recreativos, culturales y educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus familiares, se exceptúa, cualquier pago o compensación que los trabajadores efectúen a sus patronos por tales prestaciones, en cuyo caso estos últimos lo restarán de las deducciones. La deducción máxima por este concepto estará limitada, en cada caso, a la suma mayor invertida en beneficio gratuito de los trabajadores, que no sean parientes del contribuyente dentro de los grados de ley, persona individual o del causante en el caso de sucesiones, ni socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.
Logística y Transporte (se incluye todo gasto relacionado).	i	El valor de las tierras laborables que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores. La

		deducción máxima por este concepto estará limitada, en cada caso, al valor mayor de las tierras adjudicadas a trabajadores que no sean parientes del contribuyente, persona individual o del causante en el caso de sucesiones, ni socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.
Perforación (se incluye todo gasto relacionado).	j	<p>Las primas de seguro de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente; siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate, para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado.</p> <p>También se podrá deducir las primas que se abonen por concepto de seguro por accidente o por enfermedad del personal empleado por el contribuyente, mientras dure la relación laboral.</p> <p>Las deducciones previstas en este inciso, sólo serán aplicables, si el seguro se contrata en beneficio exclusivo del empleado o trabajador dependiente o de sus parientes, y no se trate de seguros que cubran al cónyuge o parientes del contribuyente, dentro de los grados de ley, que sea persona individual o de los socios de la persona jurídica, sujeto del impuesto.</p>
Fluidos de perforación ( se incluye todo gasto relacionado).	k	Los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.
Registros eléctricos (se incluye todo gasto relacionado).	l	El costo de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados, en tanto las mismas sean necesarias y utilizadas por los arrendatarios en una actividad productora de renta gravada y las mismas no fueren compensadas por los arrendantes
	ll	Los impuestos, tasas y contribuciones y arbitrios municipales, efectivamente pagados por el contribuyente. Se exceptúan el ISR, IVA y otros tributos cuando no constituye costo, los recargos e intereses de estos, y las multas aplicadas por el Estado, la municipalidades o sus entidades.
Cementación de pozos (se incluye todo gasto relacionado).	m	Los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en instituciones bancarias, financieras y demás instituciones legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos; los intereses y gastos financieros directamente vinculados con las ofertas públicas de títulos valores inscritos en el Registro del Mercado de Valores y Mercancías; los intereses sobre créditos y los gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos en Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, así como

		<p>los intereses sobre créditos y gastos financieros directamente vinculados con tales créditos, obtenidos de instituciones bancarias y financieras domiciliadas en el exterior, en todos los casos siempre que dichos créditos sean destinados para la producción de rentas gravadas. El monto deducible por concepto de intereses no podrán exceder al que corresponda a las tasas de interés que aplique la Administración Tributaria a las obligaciones de los contribuyentes caídos en mora.</p> <p>No constituyen gastos deducibles los intereses que se paguen o acrediten a personas individuales o jurídicas que no se encuentren incluidas en el párrafo anterior. Se exceptúan los intereses que las instituciones bancarias, financieras y demás instituciones legalmente autorizadas para operar como tales en el país y que se encuentren sujetas a la vigilancia y supervisión de la Superintendencia de Bancos y las Cooperativas de Ahorro y Crédito legalmente constituidas, paguen a sus cuenta – abientes e inversionistas, así como los intereses que se paguen a los inversionistas de títulos valores inscritos en el Mercado de Valores y Mercancías, los cuales se constituyen gastos deducibles.</p>
Prueba de pozo.	n	Los pagos de primas de seguro contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
Completación de pozo.	ñ	<p>Las pérdidas por extravío, rotura, daño, evaporación, descomposición o destrucción de los bienes, debidamente comprobadas, y las producidas por delitos cometidos en perjuicio del contribuyente; por la parte de cualquiera de tales pérdidas no cubiertas por seguros o indemnizaciones, y siempre que no se hayan tomado como gastos deducibles por medio de ajustes en los inventarios.</p> <p>En el caso de delitos, se requiere, para aceptar la deducibilidad del gasto, que el contribuyente haya denunciado el hecho ante la autoridad judicial competente.</p>
Reacondicionamiento de pozo (situación en la que el pozo produce, el árbol de navidad).	o	Los gastos de mantenimiento y los de reparación que conserven los bienes en buen estado de servicio, en tanto no constituyan mejoras permanentes.
Otros contratos relacionados con las actividades de Ingeniería, Geología, Geoquímica y Geofísica (pago de honorarios).	p	Las depreciaciones y amortizaciones necesarias para compensar el desgaste, deterioro o agotamiento de los bienes o derechos, de acuerdo con el régimen que se establece en el Capítulo VII de esta ley.
Mantenimiento a bodegas, casetas	q	Las deudas incobrables, siempre que se originen



instalaciones en general.		<p>en operaciones del giro habitual del negocio y que se justifique tal calificación. Este extremo se prueba mediante la presentación de los requerimientos fehacientes de cobro hechos, o en su caso, de acuerdo con los procedimientos establecidos judicialmente, todo ello antes de que opere la prescripción de la deuda o que la misma sea calificada de incobrable. En caso de que se recupere total o parcialmente una cuenta incobrable que hubiere sido deducida de la renta bruta, su importe debe incluirse como ingreso gravable en el período de imposición en que ocurra la recuperación. Los contribuyentes que no apliquen el sistema de deducción directa de las cuentas incobrables, antes indicado, podrán optar por deducir la provisión para la formación de una reserva de valuación, para imputar las cuentas incobrables que se registren en el período impositivo correspondiente. Dicha reserva no podrá exceder del tres por ciento (3%) de los saldos deudores de cuentas y documentos por cobrar, al cierre de cada uno de los períodos anuales de imposición y siempre que dichos saldos se originen del giro habitual del negocio. Las entidades bancarias y financieras podrán constituir la misma reserva hasta el límite de tres por ciento (3%) de los préstamos concedidos y desembolsos, de cualquier naturaleza. Cuando la reserva exceda el total de los saldos deudores indicados, el exceso deberá incluirse como renta bruta del período de imposición en que se produzca el mismo.</p>
Seguros y Fianzas.	r	<p>Las asignaciones para formar las reservas técnicas computables, establecidas por ley, como previsión de los riesgos derivados de las operaciones ordinarias, de las compañías de seguros y fianzas, de ahorro, de capitalización, ahorro y préstamo y otras similares.</p>
Gastos de alimentación.	s	<p>Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus empresas; a las asociaciones y fundaciones, no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso, a las universidades y partidos políticos, todos debidamente autorizados. La deducción máxima permitida por este concepto en cada período de liquidación definitiva anual, no podrá exceder del cinco por ciento (5%) de la renta neta, ni de un monto máximo de quinientos mil quetzales (Q 500,000.00) anuales.</p> <p>En caso de donación de derechos o bienes, la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado</p>

		o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación. Las ...
Vestuario para trabajadores de campo.	t	Los honorarios, comisiones, reembolsos de gastos deducibles y similares por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole, prestado en el país o desde el exterior. Para estos efectos se entiende como asesoramiento todo dictamen, consejo o recomendación de carácter técnico o científico, presentado por escrito y resultantes del estudio pormenorizado de los hechos o datos disponibles, de una situación o problema planteado, para orientar la acción o el proceder en un sentido determinado, siempre que sea necesario y se destine a la generación de rentas gravadas y se haga y pague la retención correspondiente. ....
Productos metálicos (Ej. Tubería para los pozos, válvulas, etc.)	u	Los gastos generales y de venta, incluidos los de empaque y embalaje.
Productos no metálicos (Ej. Brocas de perforación, cables...)	w	Las regalías pagadas por el uso de marcas y patentes de invención ...
	v	Los viáticos comprobables incurridos dentro o fuera del país, que se asignen o paguen a los dueños únicos de empresas, socios, miembros de directorios, consejos u otros organismos directivos y a funcionarios o empleados del contribuyente. Asimismo, los gastos de transporte de las mismas personas, como también los incurridos por la contratación de técnicos para trabajar en el país, o por el envío de empleados del contribuyente a especializarse al exterior, siempre que tales gastos sean indispensables para obtener rentas gravadas. ...
Productos químicos (Ej. Soda, cloro, ...)	x	Los gastos por concepto de publicidad y propaganda debidamente comprobados.
Productos medicinales ( aspirinas, jarabes, algodón etc. Con lo que tienen equipadas las clínicas en los campamentos).	y	Los gastos de organización, los cuales se amortizarán mediante cinco cuotas anuales, sucesivas e iguales.
Combustibles y lubricantes en general.	z	Las pérdidas cambiarias provenientes de las compras de divisas para operaciones destinadas a la generación de rentas gravadas.
Menaje de casa (casas que se equipan en la ciudad para funcionarios).		
Maquinaria y equipo de explotación y producción (torre de perforación, vehículos, bombas sumergibles, motores, generadores de energía eléctrica, campers, aires acondicionados, camas, ..)		

Equipo de almacenaje y distribución.		
Equipo de laboratorio (este sirve para someter a las diferentes pruebas el crudo).		
Equipo de Transporte.		
Equipo de Computación.		
Gastos Generales Administrativos, incluye entre otros: los honorarios, sueldos, salarios, y demás prestaciones y emolumentos pagados a funcionarios y empleados que integran las oficinas de la Gerencia General y Financiera; los servicios de contabilidad, auditoría interna, computación, consultoría jurídica, relaciones públicas, la adquisición y renta de edificios, mobiliario, equipo, vehículos y otros activos de uso general en la administración; la construcción de instalaciones y su mantenimiento; adquisición de materiales, implementos, utensilios y suministros; contratación de servicios y todo otro egreso similar no atribuible a los demás centros de costos.		

Fuente: Elaboración propia.

## **ANEXO III**

### **EJERCICIO PRACTICO**

- **Procedimiento empleado por el Ministerio de Energía y Minas para la determinación de la Participación Estatal y remuneración del Contratista para los Hidrocarburos Compartibles con base al Procedimiento establecido en el Anexo Contable del contrato respectivo.**
- **Escenario 1, Determinación de Hidrocarburos Compartibles de acuerdo a la legislación vigente.**
- **Escenario 2, Determinación de los Hidrocarburos Compartibles con los cambios propuestos a la Legislación vigente.**
- **Cuadro comparativo del efecto de considerar o no los Costos Recuperables.**
- **Cuadro demostrativo del efecto en los Ingresos Estatales al reconocer al Contratista Costos Recuperables.**

**PROCEDIMIENTO EMPLEADO POR EL MINISTERIO DE ENERGÍA Y MINAS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN ESTATAL Y REMUNERACIÓN DEL CONTRATISTA PARA LOS HIDROCARBUROS COMPARTIBLES CON BASE AL PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ANEXO CONTABLE DEL CONTRATO RESPECTIVO.**

**EJERCICIO PRÁCTICO**

Los datos a ser utilizados corresponden al mes de Noviembre del año 2000; los pasos a seguir son: (1) Cálculo de la regalía; (2) Cálculo para la determinación del Hidrocarburo Compartible y (3) el consolidado de información para la determinación de la participación estatal.

**(1) CALCULO DE LA REGALIA**

El cálculo de la regalía a pagar se hace con base a los grados API del petróleo extraído, en este caso particular es el petróleo extraído de los pozos perforados en el Campo Xan, Contrato 2-85, de acuerdo a información suministrada en el Ministerio de Energía y Minas el API del petróleo que se produce es de 16 grados API.

Conforme a lo normado en el artículo 61 de la Ley de Hidrocarburos, la regalía será de 20% para producción neta de petróleo crudo con una gravedad de 30 grados API, el porcentaje antes indicado se incrementará o decrecerá en 1% por cada grado API mayor o menor a los 30 grados API, respectivamente y en ningún caso, la regalía será inferior al 5%.

La regalía aplicable a la producción a favor del Estado, para el presente ejercicio práctico se muestra en el siguiente cuadro:

GRAVEDAD API	REGALIA (%)
30	20
29	19
28	18
27	17
26	16
25	15
24	14
23	13
22	12
21	11
20	10
19	9
18	8
17	7
16	6

**Fuente: Elaboración Propia.**

Como se puede apreciar en el cuadro anterior, para un petróleo de 16 grados API el porcentaje de regalía que le corresponde es de 6%. A continuación se hace una relación del total de la producción valuada (este dato fue proporcionado en dólares por lo que el tipo de cambio utilizado fue de Q 7.77 quetzales por dólar) entre los barriles producidos, para obtener el precio por barril, así:

$$\begin{array}{r}
 \text{Q 82, 647, 129.24} \\
 \text{-----} \\
 \text{barriles 495,249.24}
 \end{array}
 =
 \text{Q 166.87 Precio por Barril}$$

Ahora se procede al cálculo de la regalía de la siguiente manera:

$$\begin{array}{l}
 495,249.24 \text{ Barriles} \times 6\% \text{ de acuerdo al API} \times \text{Q 166.87 Precio de barril} = \\
 \text{Q 4, 958, 533.70 Valor de las Regalías pagadas provisionalmente.}
 \end{array}$$

## (2) CALCULOS PARA LA DETERMINACIÓN DE HIDROCARBUROS COMPARTIBLES

Primero se determina la producción diaria de barriles, de la siguiente manera:

$$\begin{array}{r} 495,249.24 \text{ Producción total del mes en barriles} \\ \hline = 16,508.308 \text{ Producción/diaria} \\ \text{30 días que tiene el mes de Noviembre} \end{array}$$

La producción diaria de barriles de petróleo es de 16,508.308, este dato sirve para determinar el porcentaje que de acuerdo al Anexo Contable le corresponde al Estado por su participación en la producción; para el ejercicio se toma como base lo establecido en la Sección XII, inciso 12.7.1 del Anexo Contable del Contrato 2-85, Acuerdo Gubernativo No. 675-85, en donde se establece que los primeros 10,000 barriles pagarán una regalía del 40.50% y los segundos 10,000 barriles pagarán el 42%, por lo que aplicado a la producción diaria determinada en el ejercicio, se obtiene:

10,000 barriles	x 40.50%	= 4,050	barriles
6,508.308 barriles	x 42.00%	= 2,733.49	barriles
-----		-----	
16,508.38 barriles/diarios		6,783.49	barriles/reconocidos diariamente

Con los datos obtenidos, se procede a calcular el porcentaje que le corresponde al Estado por la participación en la producción, así:

$$\begin{array}{r} 6,783.49 \text{ barriles a reconocer dentro de la producción diaria} \\ \hline = 41\% \\ 16,508.308 \text{ barriles producidos diariamente} \end{array}$$

Al valor total de la producción sujeta al cálculo de Hidrocarburos Compartibles que es de Q 66, 235, 447 por el 41% anteriormente determinado resulta que en el mes de Noviembre del año 2,000 la participación estatal por hidrocarburos compartibles es de Q 27, 216, 145

**(3) CONSOLIDADO DE INFORMACIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA PARTICIPACIÓN ESTATAL EN LA PRODUCCIÓN DE HIDROCARBUROS**

	TOTAL	
Valor Producción neta	Q 82, 647, 129	US\$ 10,635,696 *
(-) Valor de la regalía pagada provisionalmente (1)	4, 958, 533	638,200
Total disponibilidad	77, 688, 595	9,997,496
(-) Gastos recuperables reportados en el mes de Noviembre de 2000.	11, 453, 148	1,474,022
Valor de la producción sujeta al cálculo De Hidrocarburos Compartibles.	66, 235, 447	8,523,474
Porcentaje del 41.09% determinado en el (2) como la Participación Estatal en los Hidrocarburos, aplicado sobre el valor de la producción sujeta a cálculo.	Q 27, 216, 145	US\$ 3,502,296

\*Tipo de cambio promedio del mes Q 7.77 por dólar.



## ESCENARIO 1

### DETERMINACIÓN DE HIDROCARBUROS COMPARTIBLES DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN VIGENTE

Los hidrocarburos compartibles son parte de la compensación económica que el Estado de Guatemala percibe por la explotación de sus recursos no renovables.

Analizar el procedimiento para la determinación de la Participación Estatal y remuneración del Contratista en la producción petrolera, es importante porque es ahí donde se le acepta a la Contratista la deducción de los costos recuperables.

Para efectos ilustrativos se tomaron los datos correspondientes al año 2000, los cuales fueron publicados por el Ministerio de Energía y Minas; los datos de la producción, regalías y participación estatal en la producción fueron tomados de la Revista Energía y Minas correspondiente al mes de diciembre 2002 y el dato que corresponde a los Costos Recuperables se obtuvo por diferencia ya que con los datos publicados es posible inferirlo, pues este dato no pudo ser obtenido en el Ministerio de Energía y Minas aduciendo el artículo 56 de la Ley de Hidrocarburos que se refiere a la confidencialidad de documentos.

El dato de la producción se encuentra expresado en barriles por lo que hay que valorarlo al precio promedio durante el año 2000 del crudo nacional utilizando el tipo de cambio promedio del mes de Q 7.75457, de la siguiente forma:

Producción año 2000 = 7, 571,160.66 barriles x Q 164.70 precio promedio para  
Año s/ Petróleo  
Crudo Nacional.

Producción año 2000 = Q 1,246, 970, 161

## DETERMINACIÓN DE LOS HIDROCARBUROS COMPARTIBLES

Valor de la Producción Neta año Q 2000	1,246, 970, 161	U\$\$ 160, 811,452
(-) Pago de Regalías	70, 949, 276	9, 149,350
-----		
Total de disponibilidad	1,176, 020, 885	151, 662,102
(-) Costos Recuperables reportados durante el año 2000	343, 290, 945	44, 269, 501
-----		
(dato estimado).		
Valor de la Producción sujeta al cálculo de Hidrocarburos Compartibles.	832, 729, 940	107, 392,601
El 42% es el porcentaje estimado promedio anual aplicado a la producción de petróleo crudo durante el año 2,000, para determinar la participación estatal en los hidrocarburos.	Q 349, 746, 575	US\$ 45, 104,892
	=====	=====

Los costos recuperables reconocidos por el Estado de Guatemala a la contratista fue de U\$\$ 44, 269,501 a un tipo de cambio promedio para el año 2000 de Q 7.75457 por dólar a lo que equivale a Q 343, 290,945

## PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS INGRESOS A SER DECLARADOS Y PRESENTACIÓN EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El Contratista en su declaración jurada de Impuesto Sobre la Renta para el año 2,000 determinará sus ingresos sin tomar en cuenta lo pagado en concepto de regalías y lo correspondiente a la participación estatal en los hidrocarburos, conforme a lo normado en el Acuerdo Gubernativo 412-84, por lo que el contratista prepara su declaración de la siguiente forma:

Declaración de Impuesto Sobre la Renta  
Por el período del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2000

Valor de la producción	Q 1,246, 970, 161	U\$\$ 160, 811,452.42
(-) Pago de Regalías	70, 949, 276	9, 149,350.19
	-----	-----
Sub- total	1,176, 020, 885	151, 662,102.23
(-) Participación Estatal en los Hidrocarburos	349, 746, 575	45, 104,892.47
	-----	-----
Total a ser declarado como ingreso por la Contratista conforme al artículo 6, 2do. párrafo del Acuerdo Gubernativo 412-84.		
Renta bruta	Q 826, 274, 310	U\$\$ 106, 557,209.76
 (-) Gastos Deducibles:		
Costos y gastos aprobados como costo recuperable Artículo 7, literal a) Acuerdo Gubernativo número 412-84 y el artículo 219 del Acuerdo Gubernativo 1034-83, Reglamento de la Ley de Hidrocarburos.	343, 290, 945	44, 269,201.11
(-) 33% sobre inversión en obras de beneficio social art. 34 inciso b) de la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83.	250, 000	32,239.05
(-) Cualquiera otros costos y gastos relacionados con operaciones petroleras aunque no estén aprobados como recuperables por el Ministerio, ( <b>Gastos Deducibles</b> ) conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, Art. 7 literal c), Acuerdo Gubernativo 412-84	--	--
 Renta Imponible	 Q 482, 733, 365	 U\$\$ 62, 287,708.65
	=====	=====

En el artículo 34. Pago de Impuesto Sobre la Renta de la Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 en el tercer párrafo, últimas 2 líneas, establece que “ ... cuando excedan los costos y gastos incurridos como resultado de las operaciones petroleras , ... tales excedentes acumulados serán deducidos de los ingresos o en los períodos de imposición subsiguientes hasta su completa utilización.”

Esto contraviene lo dispuesto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta pues en el artículo 24 con relación a la pérdida de empresas nuevas “Durante los 5 años primeros podrán deducirlo de su renta neta y ... dichas pérdidas sólo podrán compensarse contra la renta neta obtenida en el período de liquidación definitiva anual inmediato siguiente a aquel en que ocurrió la pérdida y limitado exclusivamente al quinquenio de su constitución.”

Lo que nos lleva concluir que además de aceptarle los Costos Recuperables que ya fueron reconocidos por el Estado de Guatemala en la participación estatal de hidrocarburos, adicionalmente se le reconocen como Gastos Deducibles del Impuesto Sobre la Renta y no bastando esto, los excedentes de los costos no tienen prescripción alguna ya que pueden ser utilizados hasta agotarlos.

## ESCENARIO 2

### DETERMINACIÓN DE LOS HIDROCARBUROS COMPARTIBLES CON LOS CAMBIOS PROPUESTOS A LA LEGISLACIÓN VIGENTE

Este escenario muestra el efecto que tendría en los ingresos del Estado de Guatemala, la eliminación de los Costos Recuperables de la actual Ley de Hidrocarburos, para lo cual se utilizara la misma información del escenario 1.

#### DETERMINACIÓN DE LOS HIDROCARBUROS COMPARTIBLES SIN TOMAR EN CUENTA LOS COSTOS RECUPERABLES:

Valor de la Producción Neta año 2000	Q 1,246, 970, 161	U\$\$ 160, 811,452
(-) Pago de Regalías	70, 949, 276	9, 149,350
	-----	-----
Valor de la Producción sujeta al cálculo de Hidrocarburos Compartibles.	1,176, 020, 885	151, 662,102
El 42% es el porcentaje estimado promedio aplicado a la producción de petróleo crudo durante el año 2,000, para determinar la participación estatal en los hidrocarburos.	Q 493, 928, 772	U\$\$ 63, 698,082
	=====	=====

La participación estatal en la producción para el año 2000 ascendió a U\$\$ 45, 104,892.47 según lo publicado por el Ministerio de Energía y Minas en su revista del mes de diciembre 2002, por lo que al establecer una diferencia entre lo que se obtendría al no reconocerle a la contratista costos recuperables y lo efectivamente percibido por el Estado de Guatemala para el año 2000, se tiene que se dejaron de percibir U\$\$ 18, 593,191 lo que representa a un tipo de cambio promedio de Q 7.75457 aproximadamente Q 144, 182,201.

Como se ha demostrado la eliminación de los costos recuperables representaría un incremento del 71% de incremento en los ingresos por concepto de la participación estatal en la producción.

PROPUESTA PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON LA ELIMINACIÓN DE LOS COSTOS RECUPERABLES

Para efectos de Impuesto Sobre la Renta, la propuesta es que la contratista continúe con el procedimiento en el que determina sus ingresos deduciendo lo pagado en concepto de regalías y lo correspondiente a la participación estatal en los hidrocarburos, conforme a lo normado en el Acuerdo Gubernativo 412-84, por lo que la contratista prepara su declaración de la siguiente forma:

Declaración de Impuesto Sobre la Renta  
Por el período del 1 de Enero al 31 de Diciembre de 2000

Valor de la producción	Q	1,246, 970, 161	U\$\$	160, 811,452
(-) Pago de Regalías		70, 949, 276		9, 149,350
Sub- total		1,176, 020, 885		151, 662,102
(-) Participación Estatal en los Hidrocarburos		493, 928, 772		63, 698,082
Total a ser declarado como ingreso por la Contratista conforme al artículo 6, 2do. párrafo del Acuerdo Gubernativo 412-84.		682, 092, 113		87, 964,019
(-) Gastos Deducibles:		343, 540, 945		44, 269,501
Renta imponible	Q	338, 551, 168	U\$\$	43, 694,518

Al efectuar una comparación entre la renta imponible del escenario 1 contra la del escenario 2 se aprecia que la renta imponible de esta última sufrió una rebaja del 70% en relación a la renta imponible del escenario 1.

Dentro de la propuesta se plantea la eliminación de los costos recuperables y a la vez que el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del

Régimen Tributario de la Ley de Hidrocarburos se derogue y que las contratistas se rijan por las leyes específicas en el ámbito tributario.

Es por eso que en el modelo de Declaración Jurada de Impuesto sobre la Renta de este escenario, muestra que después de la determinación de los ingresos a ser declarados por la contratista seguidamente se deducen los Gastos Deducibles y ya no los costos recuperables como actualmente se hace.

## CUADRO COMPARATIVO DEL EFECTO DE CONSIDERAR O NO LOS COSTOS RECUPERABLES

La comparación de los ingresos que percibe el Estado de Guatemala proveniente de la exploración petrolera para el año 2,000.

Escenario 1: Conforme la legislación vigente.

Escenario 2: Con los cambios sugeridos a la legislación vigente derivado de esta investigación, donde no se admiten costos recuperables para determinar la participación estatal en hidrocarburos compartibles.

Para determinar Hidrocarburos Compartibles	Para determinar el Impuesto Sobre la Renta.	Total de ingresos percibidos por el Estado
Escenario 1: Admitiendo Costos Recuperables.  Regalías: Q 70, 949, 276 Hidrocarburos Compartibles: Q 349, 746, 575 ----- Total Ingresos Q 420, 695, 851	Escenario 1: Impacto en el cálculo de Impuesto Sobre la Renta con la Ley vigente, sobre una renta imponible de Q 482, 733, 365 (ver escenario 1) con una tarifa de Impuesto Sobre la Renta para el año 2,000 de 25%.  Q 120, 683, 341	Escenario 1: Admitiendo los mismos Costos Recuperables como Gastos Deducibles (doble beneficio fiscal).  Q 541, 379, 192



Escenario 2: No admitiendo Costos Recuperables.	Escenario 2: Admitiendo únicamente los Gastos Deducibles que la Ley del Impuesto Sobre la Renta permite, sobre una renta imponible de Q 338, 551, 168 (ver escenario 2) con una tarifa de Impuesto para el año 2,000 de 25%.	Escenario 2: Admitiendo los Gastos Deducibles que la ley del Impuesto Sobre la Renta.
Regalías: Q 70, 949, 276		
Hidrocarburos Compartibles: Q 493, 928, 772		
-----		
Total Ingresos Q 564, 878, 048	Q 84, 637, 792	Q 649, 515, 840

Como se puede apreciar en la columna titulada para “Para determinar hidrocarburos compartibles” el admitirle costos recuperables a las contratistas tiene incidencia directa en el cálculo de los hidrocarburos compartibles, por lo que al efectuar una comparación entre el escenario 1 y 2 por este concepto, se establece una diferencia de Q 144, 182,197.

**Cuadro Demostrativo del Efecto en los Ingresos Estatales  
Al reconocer al Contratista Costos Recuperables**

<b>Período</b>	<b>Ingresos Estatales del período en U\$\$ Reconociendo Costos Recuperables</b>	<b>(a) Costos Recuperables reconocidos en el período por el Estado = Ingresos no percibidos, en U\$\$ (cifras aproximadas)</b>	<b>(b) Tipo de Cambio Promedio del período</b>	<b>(axb) Ingresos No Percibidos por el Estado de Guatemala en quetzales</b>
1990-1996	35,317,073.45	25,453,119.20	5.39875	137,415,027.28
1997-2002	177,934,319.67	247,004,288.63	7.19394	1,776,934,032.15
<b>Total</b>	<b>213,251,393.12</b>	<b>272,457,407.83</b>		<b>1,914,349,059.43</b>

Fuente: Elaboración propia con datos publicados por el Ministerio de Energía y Minas con relación a los Ingresos Estatales, las cifras de los Costos Recuperables no fue posible obtener un dato exacto de todos los períodos y el tipo de cambio se calculó con base a los datos publicados por el Banco de Guatemala.

## **ANEXO IV**

- **Resultados de la encuesta realizada.**

## ANALISIS DE RESULTADOS DE LA ENCUESTA REALIZADA

CUADRO No. 1

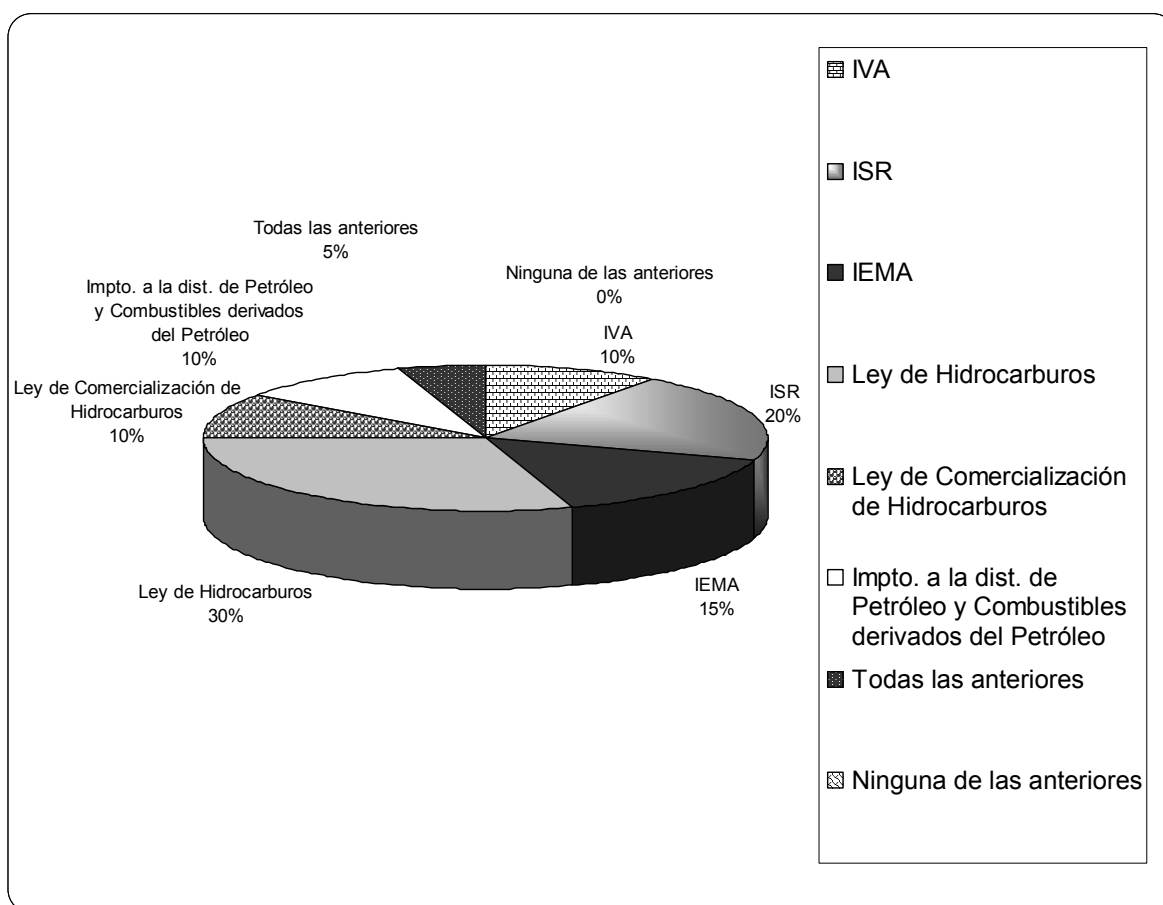
¿Marque con una "X" las Leyes que afectan la extracción de Petróleo Crudo en Guatemala?

	No. Personas	%
IVA	2	10
ISR	4	20
IEMA	3	15
Ley de Hidrocarburos	6	30
Ley de Comercialización de Hidrocarburos	2	10
Impuesto a la Distribución de Petróleo y Combustibles derivados del Petróleo	2	10
Todas las anteriores	1	5
Ninguna de las anteriores	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>20</b>	<b>100</b>

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoría y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoría y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 1

¿Marque con una "X" las Leyes que afectan la extracción de Petróleo Crudo en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoría y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoría y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El propósito de la respuesta a esta pregunta fue contextualizar al entrevistado sobre el tema abordado.

Efectivamente la mayoría de los entrevistados, que tienen la categoría de personal especializado, coinciden en señalar que la Ley de Hidrocarburos es la que afecta la extracción de petróleo crudo en Guatemala.

#### CUADRO No. 2

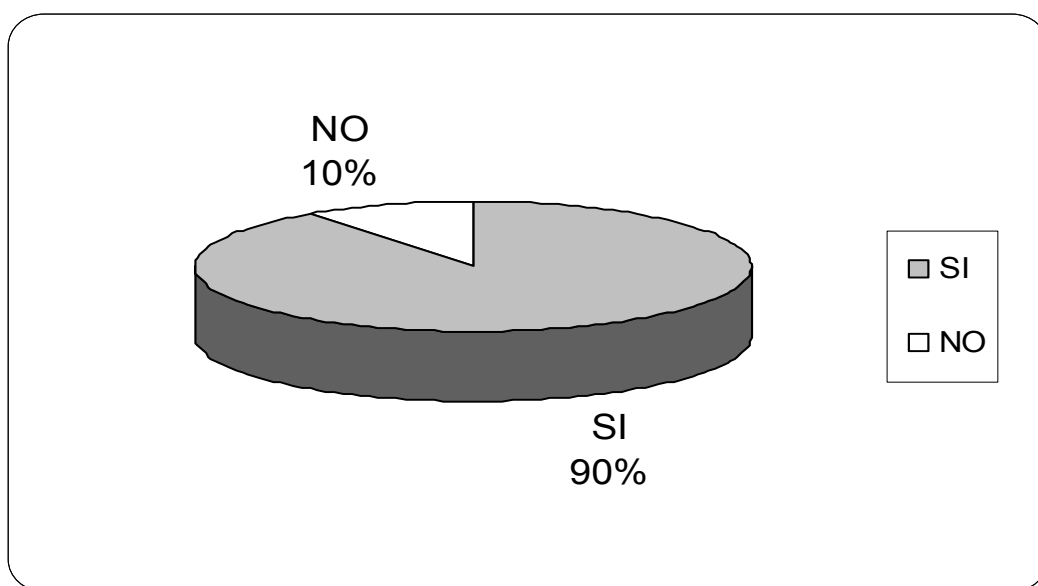
¿Sabe usted, cuáles son los impuestos que deben pagar las Empresas Petroleras por la extracción de Petróleo Crudo, en Guatemala?

SI	18	NO	2	TOTAL	20
	90%		10%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 2

¿Sabe usted, cuáles son los impuestos que deben pagar las Empresas Petroleras por la extracción de Petróleo Crudo, en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Ante el hecho que la Ley de Hidrocarburos tiene su propio régimen tributario, contenido en el Decreto 412-84, se consideró necesario hacer esta pregunta para situar al entrevistado en el contexto sobre el cual girarían las siguientes preguntas.

El 90% de personas entrevistadas indicaron sí saber cuales son los impuestos que deben pagar las Empresas Petroleras por la extracción de Petróleo Crudo.

CUADRO No. 3

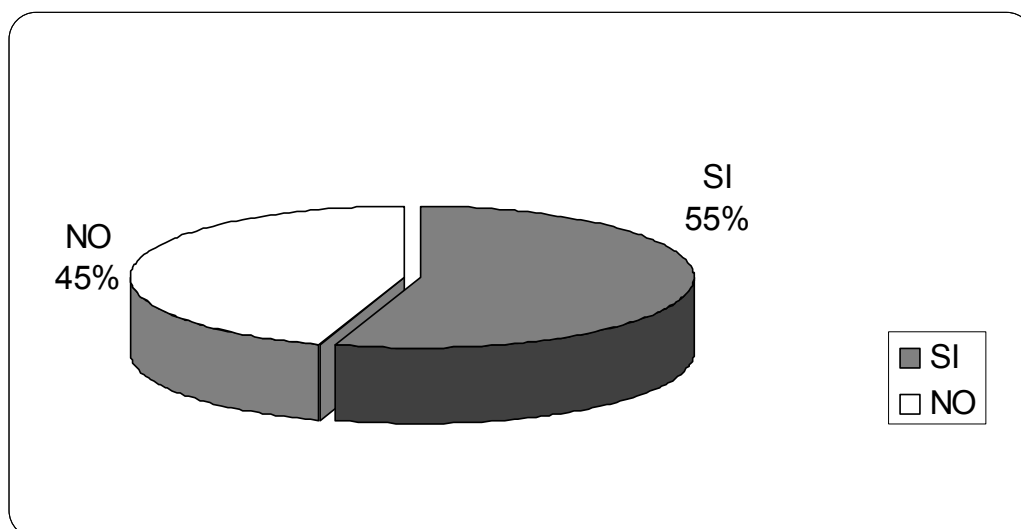
¿ Sabe usted que las empresas petroleras que operan en Guatemala, deben pagar el IEMA?

SI	11	NO	9	TOTAL	20
	55%		45%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 3

¿ Sabe usted que las empresas petroleras que operan en Guatemala, deben pagar el IEMA?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.



El objetivo de esta pregunta era conocer la opinión de los especialistas respecto de si los contratistas que suscriben contratos de operaciones petroleras en Guatemala debían de pagar o no el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias y a la vez obtener insumos para el planteamiento de reforma legal como producto del presente estudio.

El 55% de encuestados indicó que sí saben que las empresas de ese tipo que operan en Guatemala deben pagar el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias (IEMA); el 45% consideran que no.

La respuesta casi pareja entre el si y el no, más que referirse a si las empresas deben o no pagar el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, se refieren a dos criterios diferentes, uno por parte del contratista y otro por parte de la Administración Tributaria –SAT- los cuales fueran comentados en el Capítulo IV de esta tesis.

CUADRO No. 4

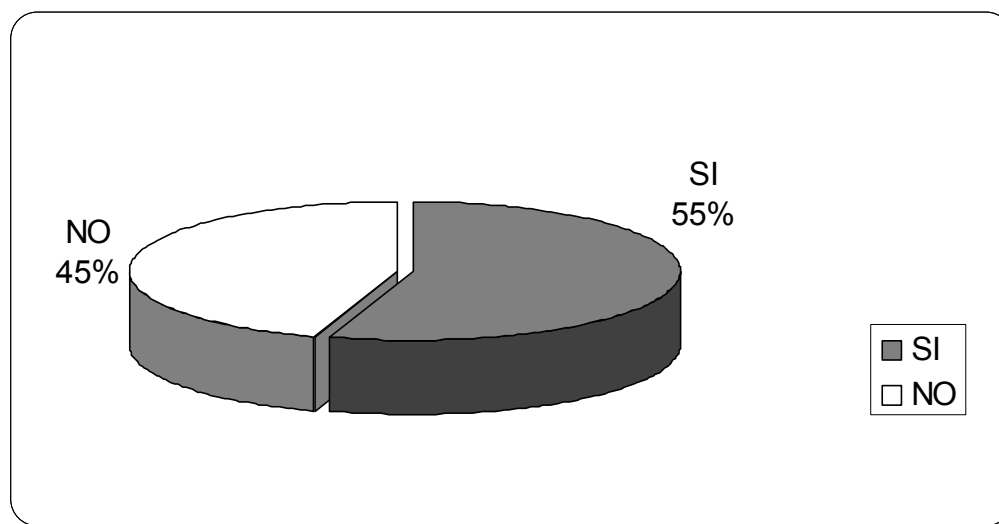
¿Sabe usted que las empresas petroleras que operan en Guatemala, deben pagar el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo (Decreto 38-92 y sus reformas)?

SI	11	NO	9	TOTAL	20
	55%		45%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 4

¿Sabe usted que las empresas petroleras que operan en Guatemala, deben pagar el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo (Decreto 38-92 y sus reformas)?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El contratista en Guatemala se dedica a las actividades de exploración y explotación de petróleo crudo, el cual se exporta, y su relación con el Decreto 38-92, Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados de Petróleo, se establece cuando el contratista quiere vender el crudo en el territorio nacional, ya que está sujeto a una tarifa específica. (ver anexo II, cuadro 1)

La respuesta a esta pregunta es satisfactoria ya que la mayor parte de los encuestados indicaron sí saber que las empresas que operan en Guatemala deben pagar el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo.

CUADRO No. 5

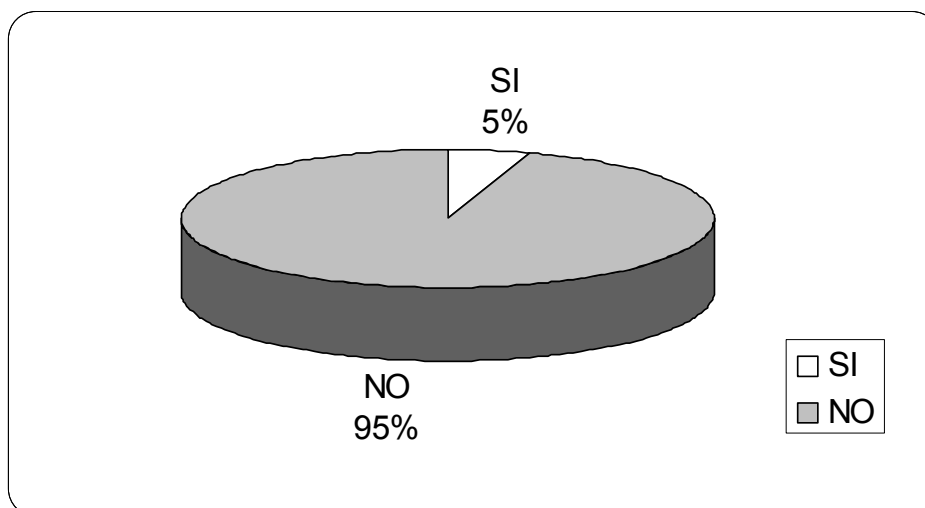
¿Está usted de acuerdo con lo que actualmente pagan las empresas extractoras de petróleo en concepto de regalías y tributos al Estado de Guatemala?

SI	1	NO	19	TOTAL	20
	5%		95%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 5

¿Está usted de acuerdo con lo que actualmente pagan las empresas extractoras de petróleo en concepto de regalías y tributos al Estado de Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La respuesta de esta pregunta era de esperarse, pues el 95% de los encuestados no están de acuerdo con lo que estas empresas pagan por concepto de regalía, hidrocarburos compartibles y demás tributos que fueran descritos en el apartado 1.4 Capítulo I, Planteamiento del Problema.

Esto se explica, por un lado, por la experiencia del personal encuestado tanto de los auditores que practican auditorías a los contratistas, como los abogados del Ministerio de Energía y Minas que conocen las impugnaciones que realiza el contratista con motivo de fijación de precios del crudo, costos no recuperables, hidrocarburos compartibles, regalías a favor del contratista, por mencionar algunos, entre tantas impugnaciones que se presentan y por otro la experiencia del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT- al conocer los reclamos que el contratista hace del crédito fiscal por sus compras en general y la revisión a las declaraciones de Impuesto Sobre la Renta que el contratista efectúa.

CUADRO No. 6

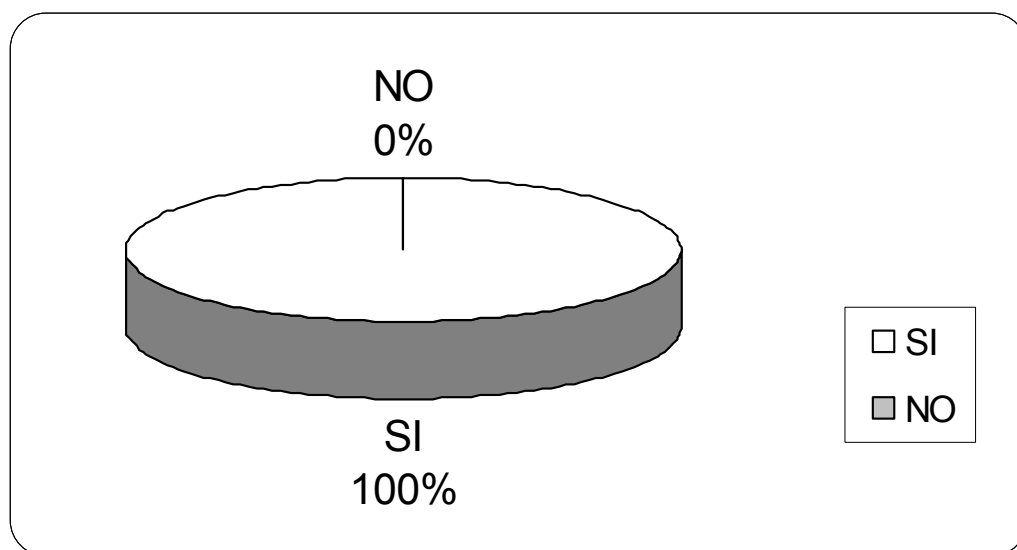
¿Considera que la actual Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 otorga muchos beneficios fiscales a las Empresas Petroleras, en menoscabo de los intereses tributarios del Estado guatemalteco?

SI	20	NO	0	TOTAL	20
	100%		0%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 6

¿Considera que la actual Ley de Hidrocarburos, Decreto Ley 109-83 otorga muchos beneficios fiscales a las Empresas Petroleras, en menoscabo de los intereses tributarios del Estado guatemalteco?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El total de encuestados está de acuerdo con que la actual Ley de Hidrocarburos otorga muchos beneficios fiscales a las empresas operadoras de contratos petroleros en Guatemala.

Esta pregunta valida el presente estudio de investigación, ya que la opinión de personal especializado en el tema, es sumamente valiosa y a la vez confirma el objetivo general de la investigación.

CUADRO No. 7

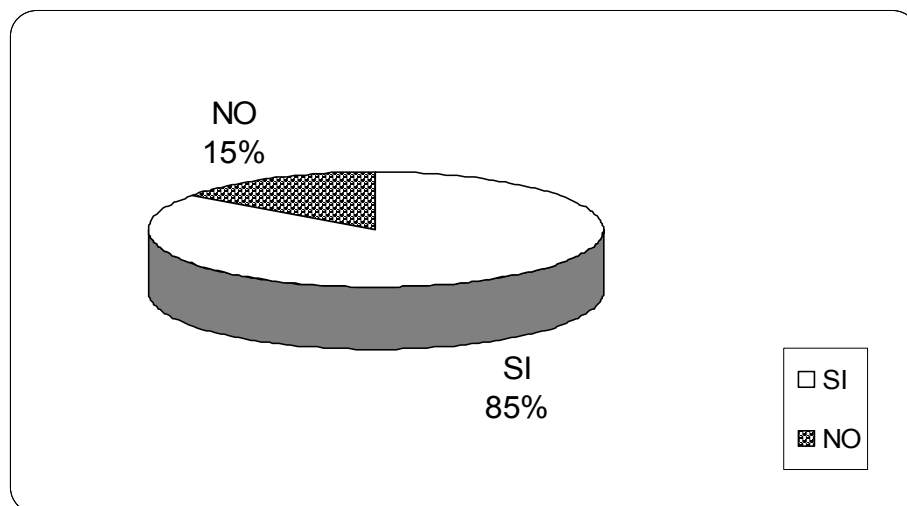
¿En su opinión estima usted que la participación estatal en la producción por hidrocarburos compartibles, que indica el Decreto Ley No. 109-83, no responde ni compensa al Estado guatemalteco el valor de este recurso no renovable?

SI	17	NO	3	TOTAL	20
	15%		85%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 7

¿En su opinión estima usted que la participación estatal en la producción por hidrocarburos compartibles, que indica el Decreto Ley No. 109-83, no responde ni compensa al Estado guatemalteco el valor de este recurso no renovable?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La formulación de esta pregunta fue necesaria para conocer el punto de vista de los profesionales que se ven involucrados directamente en el cálculo de los hidrocarburos compartibles, el 85% de los encuestados respondió que los hidrocarburos compartibles que actualmente se perciben conforme a la Ley no compensan al Estado de Guatemala.

CUADRO No. 8

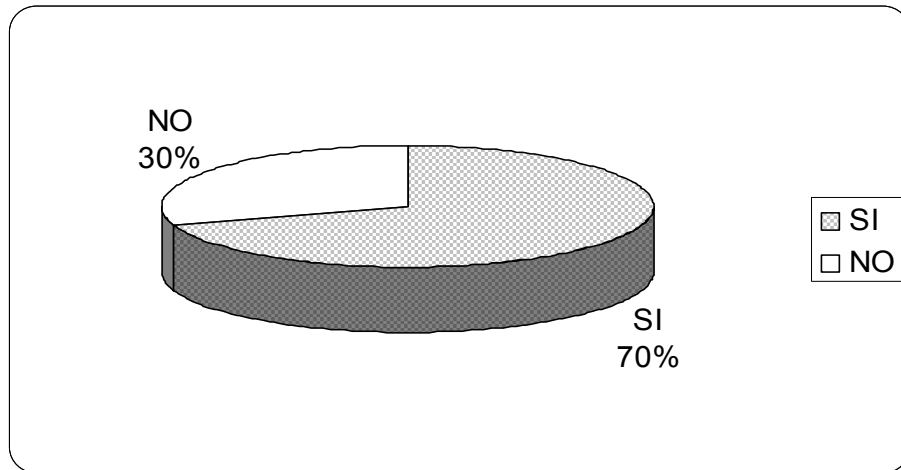
¿Considera que las empresas Petroleras deberían pagar otros impuestos adicionales a los que actualmente pagan?

SI	14	NO	6	TOTAL	20
	70%		30%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 8

¿Considera que las empresas Petroleras deberían pagar otros impuestos adicionales a los que actualmente pagan?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Con esta pregunta se pretendió ampliar las posibilidades del planteamiento de reforma legal que se pretende obtener como producto de la investigación y no solo circunscribirla al Decreto Ley 109-83, Ley de Hidrocarburos y su Reglamento, sino provocar la visualización de una legislación complementaria vinculada a las operaciones petroleras.

Para obtener un porcentaje de 70/30 denota que los profesionales encuestados tienen una visión futurista y perciben la necesidad de hacer un cambio estructural a la legislación vigente.



CUADRO No. 9

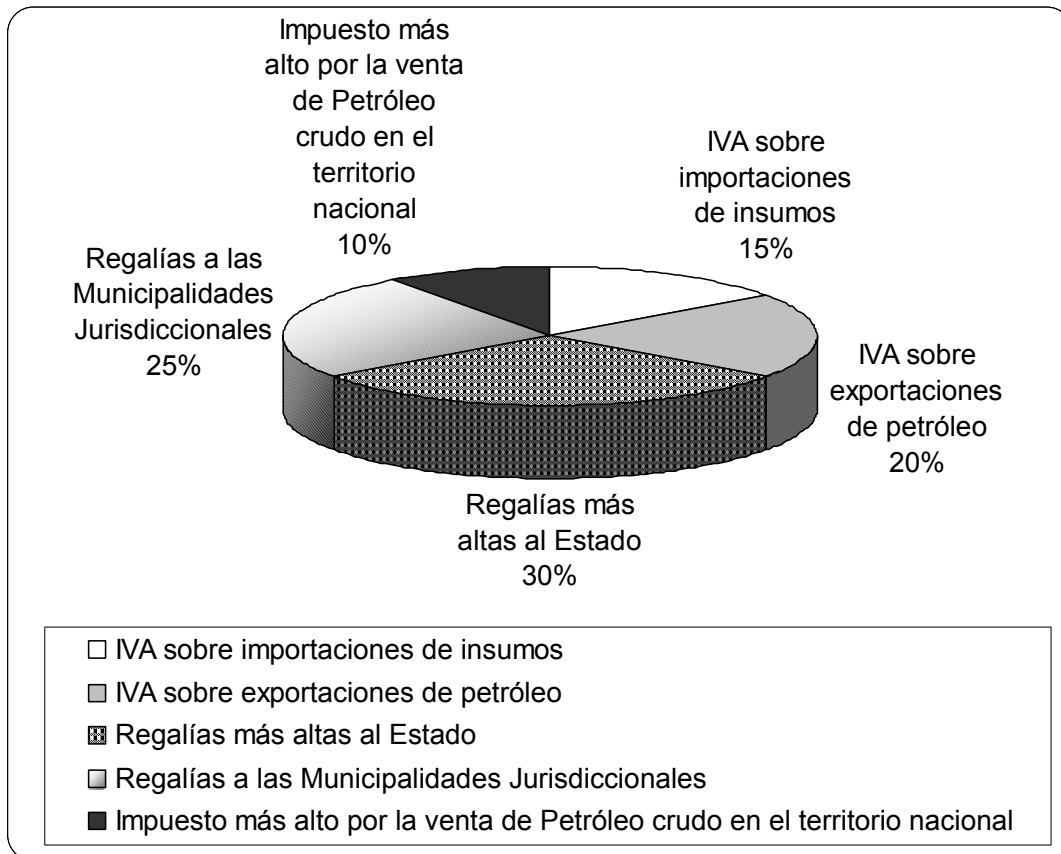
Si su respuesta fue afirmativa, favor indicar cuáles impuestos.

	No. Respuestas	%
IVA sobre importaciones de insumos	3	15
IVA sobre exportaciones de petróleo	4	20
Regalías más altas al Estado	6	30
Regalías a las Municipalidades Jurisdiccionales	5	25
Impuesto más alto por la venta de Petróleo crudo en el territorio nacional	2	10
TOTAL	20	100

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 9

Si su respuesta fue afirmativa, favor indicar cuáles impuestos.



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

El sentido fue captado perfectamente por los entrevistados, ya que el 30% indicó que estaban de acuerdo con que las empresas petroleras paguen regalías más altas al Estado, lo que significaría que es deseable y justificada, una reforma directa a la Ley de Hidrocarburos vigente.

El 25% de los entrevistados opinan que el pago de Regalías a las Municipalidades Jurisdiccionales, sería uno de los impuestos adicionales que deberían pagar las Empresas Petroleras. Es una propuesta viable, ya que actualmente la Industria Minera en Guatemala hace pagos de este tipo a la municipalidad en donde se explota un determinado mineral. (las empresas portuarias deben entregar a las municipalidades de su entorno parte de las utilidades).

Cuando se refiere a un Impuesto al Valor Agregado sobre exportaciones de petróleo, el planteamiento concreto es no reconocer el crédito fiscal que actualmente se les reconoce; el 20% de los encuestados considera conveniente.

#### CUADRO No. 10

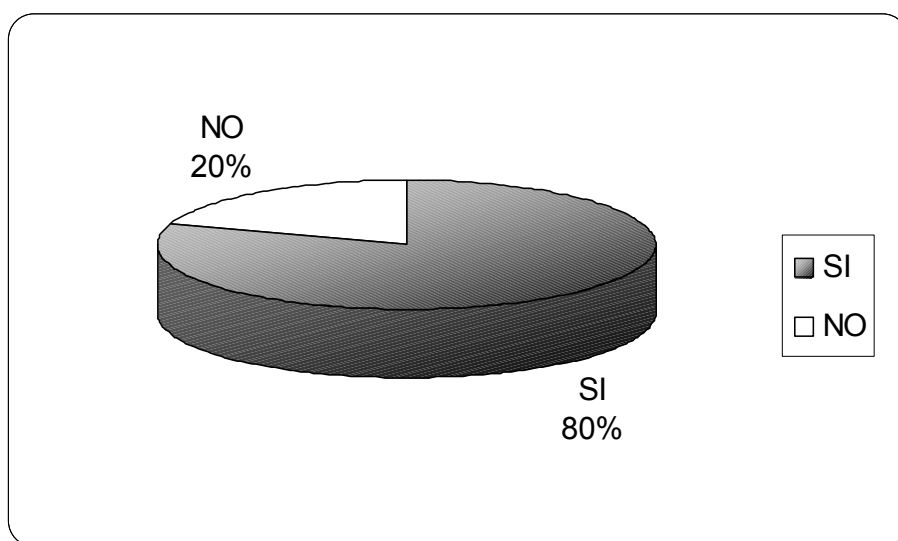
¿Considera que las empresas operadoras de contratos petroleros, en Guatemala, no deberían tener exenciones del Impuesto al Valor Agregado por ningún motivo en las importaciones y exportaciones?

SI	16	NO	4	TOTAL	20
	80%		20%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 10

¿Considera que las empresas operadoras de contratos petroleros, en Guatemala, no deberían tener exenciones del Impuesto al Valor Agregado por ningún motivo en las importaciones y exportaciones?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Esta pregunta se formuló como insumo para la propuesta de reforma legal que se obtendrá como producto del estudio.

La mayor parte de los entrevistados ratifican su opinión que las empresas operadoras de contratos petroleros no deberían tener exenciones del Impuesto al Valor Agregado por sus importaciones y exportaciones.

CUADRO No. 11

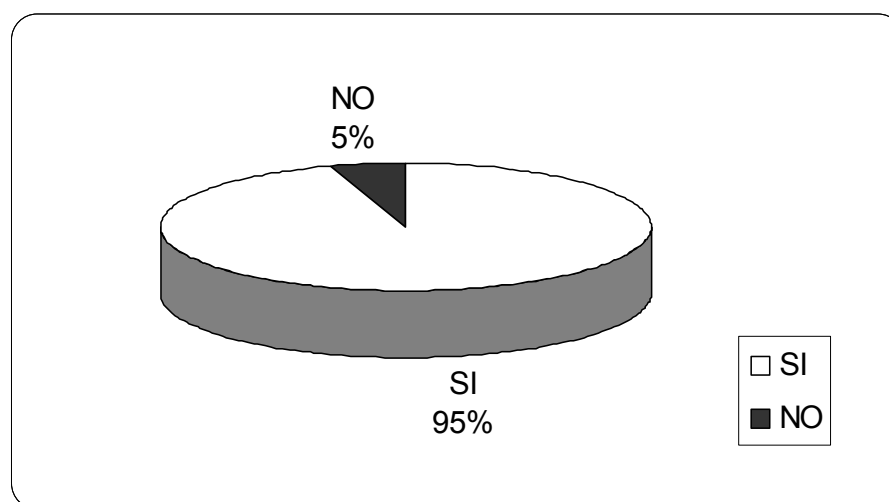
¿Estima usted que debería hacerse una reforma al Decreto No. 109-83 Ley de Hidrocarburos para cambiar su actual régimen especial tributario y con ello obtener mayores ingresos por la explotación de petróleo en Guatemala?

SI	19	NO	1	TOTAL	20
	95%		5%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 11

¿Estima usted que debería hacerse una reforma al Decreto No. 109-83 Ley de Hidrocarburos para cambiar su actual régimen especial tributario y con ello obtener mayores ingresos por la explotación de petróleo en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Como se observa en la grafica la mayoría de los entrevistados opinan que es necesaria una reforma al Decreto Ley 109-83 para cambiar el actual Régimen Especial Tributario, este régimen establece una vinculación directa con el Acuerdo Gubernativo 412-84, Reglamento para la Aplicación del Régimen Tributario.

Esta pregunta se considera un insumo importante para la propuesta de reforma legal y su respuesta aún más valiosa ya que fundamenta la hipótesis planteada para este estudio.

#### CUADRO No. 12

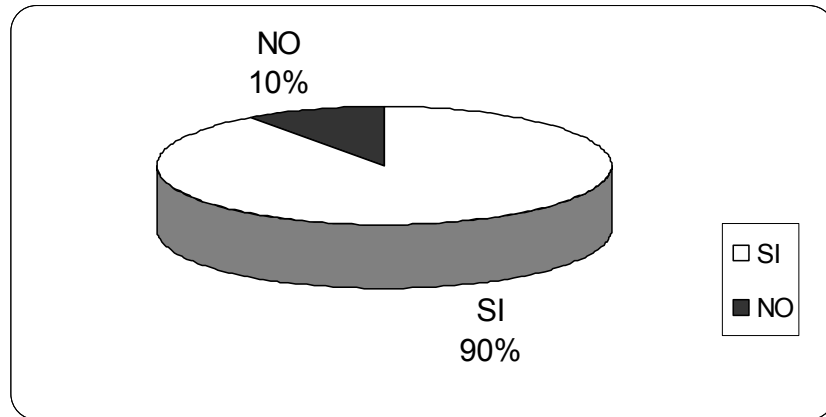
¿Cree usted que debe incrementarse la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles?

SI	18	NO	2	TOTAL	20
	90%		10%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 12

¿Cree usted que debe incrementarse la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Nuevamente la respuesta es contundente, la mayoría que está representada por el 90% de los encuestados afirma que la participación estatal en la producción de los hidrocarburos compartibles debe ser mayor a la que actualmente se percibe.

CUADRO No. 13

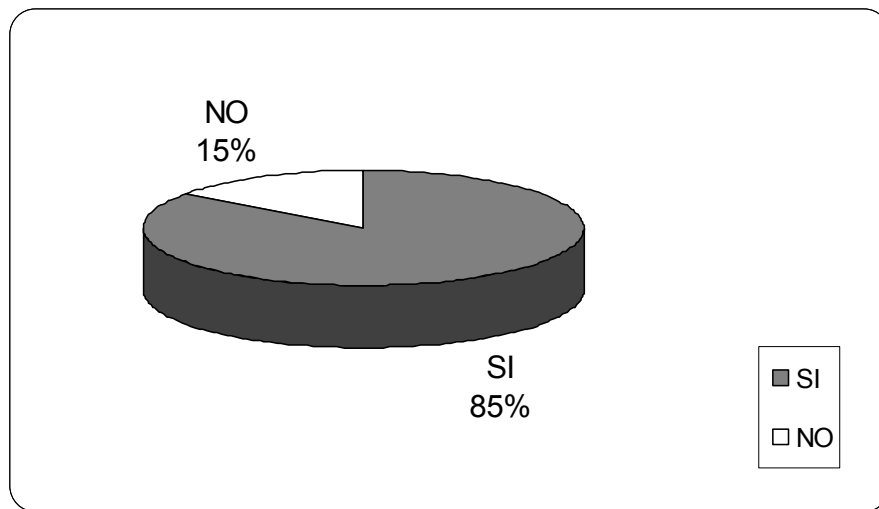
¿Considera que deben eliminarse los Costos Recuperables de la actual legislación petrolera en Guatemala?

SI	17	NO	3	TOTAL	20
	85%		15%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 13

¿Considera que deben eliminarse los Costos Recuperables de la actual legislación petrolera en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La respuesta sustenta la hipótesis planteada en el presente estudio de investigación, pues el 85% de los entrevistados tienen el mismo criterio de la investigadora, en el sentido que es necesario eliminar los costos recuperables de la legislación vigente.



CUADRO 14

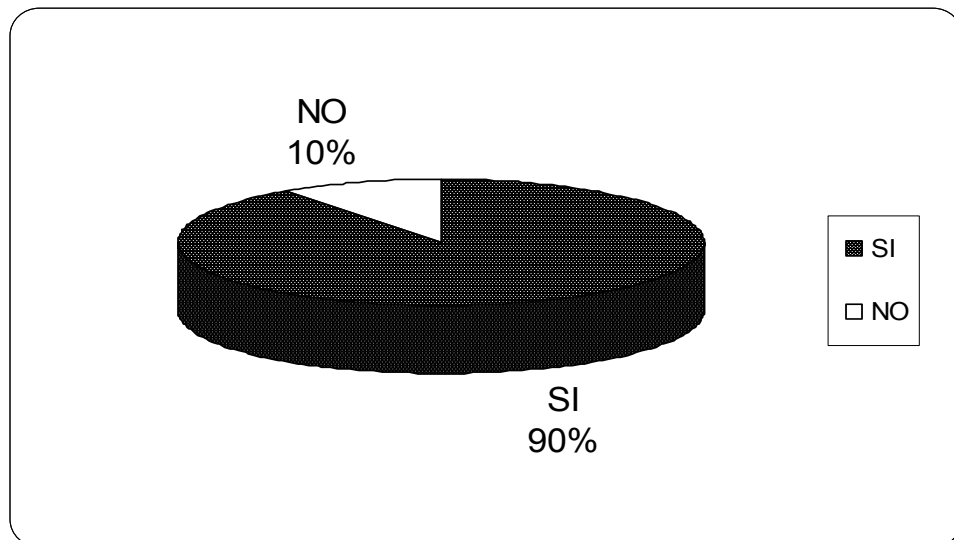
¿Estima que deberían plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a incrementar los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?

SI	18	NO	2	TOTAL	20
	90%		10%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 14

¿Estima que deberían plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a incrementar los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Esta pregunta está orientada a conocer la opinión de los especialistas, en el sentido de saber cual sería el planteamiento de reforma legal que debería proponerse a la legislación vigente, el 90% de los especialistas opinan que debe plantearse un incremento a los impuestos por la extracción de petróleo crudo en el país.

CUADRO No. 15

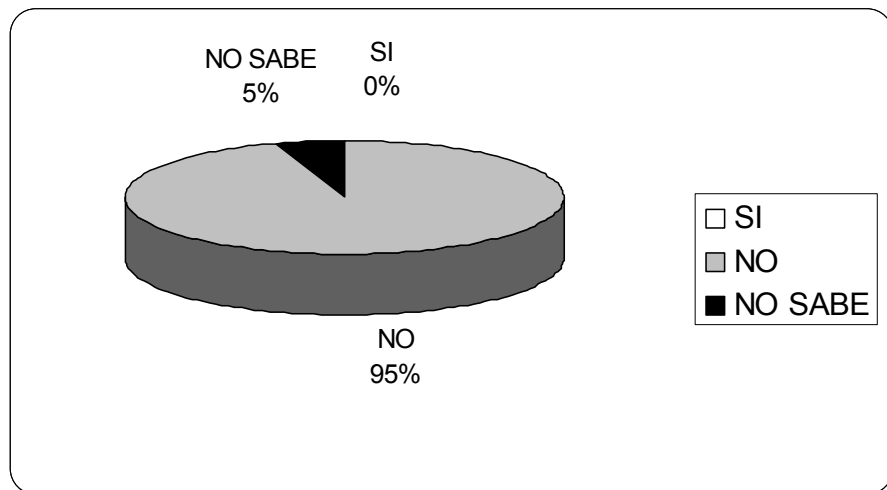
¿Cree que deben plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a disminuir los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?

SI	0	NO	19	NO SABE	1	TOTAL	20
	0%		95%		5%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 15

¿Cree que deben plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a disminuir los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Esta pregunta aun cuando no fue diseñada para presentar más de dos respuestas que no fueran si ó no, dos de los entrevistados difirieron del criterio planteado por la investigadora, razón por la cual dieron una respuesta adicional a la solicitada.

El 95% de los entrevistados consideran que no debe plantearse una reforma al Decreto No. 109-83 en el sentido de disminuir los impuestos, el 5% restante fue tabulado como No Sabe debido a que no consideran las regalías como un impuesto, pero para el presente trabajo de tesis se considera un impuesto.

CUADRO No. 16

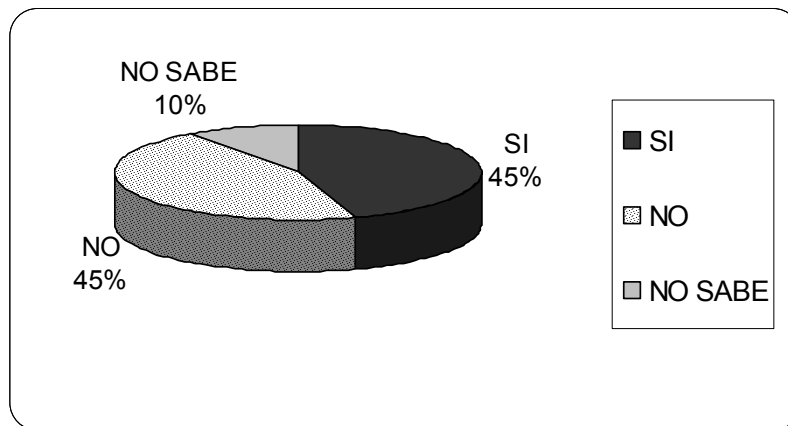
¿Estima que deberían plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a modificar parcialmente los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?

SI	9	NO	9	NO SABE	2	TOTAL	20
	45%		45%		10%		100%

**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

GRAFICA No. 16

¿Estima que deberían plantearse reformas al Decreto Ley No. 109-83, orientadas a modificar parcialmente los impuestos por la extracción de petróleo en Guatemala?



**FUENTE:** Datos obtenidos de cuestionarios realizados a Jefes del Departamento de Auditoria y Fiscalización, Auditores de Campo del Departamento de Auditoria y Abogados del Departamento Jurídico, todos del Ministerio de Energía y Minas. Jefatura de Contribuyentes Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Esta pregunta presentó la misma dinámica que la anterior, por lo que la interpretación de los datos se realizó de la siguiente forma.

Del 100% de entrevistados, el 45% de las opiniones vertidas considera que la reforma si debe plantearse como una modificación parcial a las tarifas de los impuestos por extracción de petróleo crudo; otro 45% considera que no debe haber una modificación parcial y el restante 10% opina que la regalía no es un impuesto y que si debería ser parcial la reforma a ser planteada al Decreto Ley No. 109-83.

## **GLOSARIO**

### **AREA DE CONTRATO**

Es la extensión territorial que se destina a las actividades de exploración y explotación, menos las áreas que son devueltas.

### **AREA DE EXPLORACIÓN**

Es el área que en el contrato se estipula para la exploración, menos la que sea adecuada para la explotación.

### **AREA DE EXPLOTACIÓN**

Es el área que se considera con yacimientos comerciales y que se reserva para la explotación.

### **APROBACIÓN DE COSTOS RECUPERABLES**

El Reglamento General de la Ley de Hidrocarburos en el artículo 220 textualmente dice: "...el contratista podrá recobrar únicamente aquellos costos recuperables que hayan sido aprobados previamente en base a los programas de exploración, explotación o ambas operaciones petroleras previstos en los capítulos III y V del Título II de este reglamento, salvo las inversiones incurridas en casos de emergencia previstos en el artículo 115 de este reglamento y que posteriormente sean justificados y aprobados por el Ministerio como costos recuperables, para el área de contrato correspondiente..."

### **ANEXO CONTABLE**

"Es el documento que forma parte de un contrato de operaciones petroleras en donde se establecen las reglas, principios y procedimientos a observarse durante la vigencia del mismo para la presentación y contenido de presupuestos,

adquisiciones de bienes y servicios, inventarios, auditorías y revisiones de los costos, gastos e inversiones; y los procedimientos de aprobación Ministerial.”<sup>39</sup>

El Ministerio de Energía y Minas proporciona al contratista el modelo de contrato aprobado por el Presidente en Consejo de Ministros, dentro de ese modelo se incluye el del Anexo Contable.

## **BLOQUE**

El área podrá contener uno o más bloques cuyas medidas deben ser:

- En zona terrestre los bloques tendrán una extensión máxima de 50,000 hectáreas
- En la plataforma continental y en su zona económica exclusiva los bloques tendrán una extensión no mayor de 80,000 hectáreas.

Una empresa contratista podrá obtener áreas en los contratos de la siguiente forma:

- a) *“Área terrestre para la exploración hasta 300,000 hectáreas*
- b) *Plataforma continental para la exploración hasta 480,000 hectáreas*
- c) *Aplicable para incisos a y b para la explotación hasta un máximo de 150,000 hectáreas”*.<sup>40</sup>

## **BARRIL**

Unidad de medida equivalente a 158.987 litros que equivale a 42 galones americanos.

## **CAMPO PETROLERO**

“Área superficial delimitada por la proyección vertical por parte de uno o varios yacimientos”<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, artículo 3, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

<sup>40</sup> Ley de Hidrocarburos, artículo 60, 1983. Diario Oficial, 16 de septiembre de 1983.

<sup>41</sup> Ley de Hidrocarburos, artículo 1, 1983. Diario Oficial, 16 de septiembre de 1983.

## **CLASES DE REGALIAS**

Se establecen dos en función del producto que gravan, siendo ellas:

- Regalía al petróleo crudo
- Regalía al gas natural y condensados

## **DESCUBRIMIENTO DE HIDROCARBUROS COMERCIALMENTE EXPLOTABLES, DESCUBRIMIENTO COMERCIAL O YACIMIENTO COMERCIAL**

“ Un descubrimiento de hidrocarburos en cantidades comerciales que habiendo sido verificado por lo menos en un pozo y sobre la base de principios geológicos, técnicos y económicos generalmente aceptados en la industria petrolera internacional, haga posible la producción comercial de hidrocarburos.”<sup>42</sup>

## **OPERACIONES PETROLERAS**

Son todas aquellas “actividades que tienen por objeto la exploración explotación, desarrollo, producción, separación, compresión, transformación, transporte y comercialización de hidrocarburos y productos petroleros”.<sup>43</sup>

## **PETRÓLEO**

La palabra petróleo viene del latín PETROLEUM (petra = piedra y oleum, aceite), que significa ACEITE DE PIEDRA.

El petróleo en su presentación más común es un líquido más o menos denso, debido a los compuestos sulfurados que contiene, tiene un olor nauseabundo y su color varía del amarillo parduzco al negro, arde con suma facilidad, desprende gran calor y humo muy espeso.

---

<sup>42</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos, artículo 3, 1983. Diario Oficial, 16 de diciembre de 1983.

<sup>43</sup> Ley de Hidrocarburos, OP. CIT. Pág. 145.



“Es un compuesto químico de hidrocarburos que se presenta en los tres estados naturales: gaseoso, líquido y sólido; conformado de una mezcla molecular de carbono © en un porcentaje del 76 al 86% y de hidrógeno (H) en proporción del 10 al 14%, estando formada la diferencia por otros elementos e impurezas tales como: oxígeno, azufre, nitrógeno, hierro, níquel, vanadio y otros metales en cantidades mínimas.”<sup>44</sup>

### **PROSPECCIÓN PETROLERA**

Es la técnica que busca indicios de la existencia de petróleo, de la cual depende que se encuentre crudo en cantidades comerciales.

La prospección es decisiva desde el punto de vista económico, pues influye en alto grado en el precio de venta del crudo o sus derivados, debido a los métodos sofisticados utilizados para la búsqueda de hidrocarburos.

### **PRESUPUESTO**

“Es el plan financiero anual de costos, gastos e inversiones destinado al cumplimiento de un programa de trabajo conforme al Reglamento de la Ley de Hidrocarburos”.<sup>45</sup>

### **REGALIA**

Hay quienes consideran que la regalía no es un impuesto sino una compensación.

El Diccionario Jurídico ofrece el siguiente concepto: “ Privilegio, prerrogativa preeminencia./ Excepción, exención./ En especial, facultad privativa del soberano; ..... ”<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> Orellana de Portillo, Ricarda. OP. CIT. Pág. 1

<sup>45</sup> Reglamento de la Ley de Hidrocarburos. OP. CIT. Pág.146.

<sup>46</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. “Diccionario Jurídico elemental”, Decimocuarta edición, 2000, Pag. 344

Las características de la regalía en Guatemala coinciden con las que doctrinariamente tienen los impuestos, es decir la Regalía tienen que pagarse quiera o no, pues de acuerdo a lo que dice el artículo 61 de la Ley de Hidrocarburos es con prioridad a cualquier recuperación de costo y además si esta regalía no es pagada en tiempo está sujeta a la multa respectiva.

El artículo 61 precitado en el último párrafo señala que la regalía no constituye pago a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, lo que permite inferir que para el legislador lo considera un impuesto aunque no lo diga explícitamente.

Para efectos de la presente tesis la Regalía será conceptualizada como un impuesto.

#### **REGALIA MINIMA**

Es del 5% y este mínimo se aplica además al gas natural comerciable y condensados.

#### **REGALIA ESPECIAL**

Esta regalía es del 35% y se aplica al petróleo crudo que proviene de yacimientos que no han sido declarados comerciales.