

INFORME N.º 169-2019-SUNAT/7T0000**MATERIA:**

Se consulta lo siguiente:

1. ¿La cesión de posición contractual a título oneroso en un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos está gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV)?
2. Si de acuerdo con lo regulado en el Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, el ingreso que un contratista pudiera obtener por la cesión de posición contractual en el Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos califica como ingreso atribuible al concepto “Actividades de Contrato” o al de “Otras Actividades” definidos en el referido reglamento.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 042-2005-EM, publicado el 14.10.2005 y normas modificatorias (en adelante, LOH).
- Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 32-95-EF, publicado el 1.3.1995 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de Estabilidad Tributaria de la LOH).
- Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 032-2004-EM, publicado el 21.8.2004 y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. Con relación a la primera consulta, cabe indicar que de acuerdo con el artículo 1º de la Ley del IGV, este impuesto grava, entre otras operaciones, la venta en el país de bienes muebles.

Al respecto, el inciso a) del artículo 3º de la citada ley señala que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Por su parte, el inciso b) del citado artículo considera como bienes muebles, a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Acerca de los intangibles incluidos como bienes muebles en la Ley del IGV (signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares), esta administración tributaria ha señalado que⁽¹⁾:

- a) Son aquellos que tienen naturaleza de bien mueble, vale decir, de acuerdo a su naturaleza civil son considerados como tales.
- b) Así por ejemplo, el numeral 6 del artículo 886 del Código Civil⁽²⁾ señala que son muebles, los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patente, nombres, marcas y otros similares. Adicionalmente, el numeral 10 del referido artículo dispone que también son muebles, los demás bienes no comprendidos, entre otros, en el numeral 6 antes glosado⁽³⁾.
- c) El IGV enmarca dentro de la definición de "bien mueble" a todos los intangibles que comparten características de muebles, lo cual implica que excluye a aquellos considerados como inmuebles para el Código Civil.

Así pues, a efectos de determinar si la cesión de posición contractual a título oneroso en un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos se encuentra gravada o no con el IGV, resulta necesario establecer si califica como bien mueble o inmueble según su naturaleza civil.

Al respecto, cabe señalar que el artículo 1435 del Código Civil establece que, en los contratos con prestaciones no ejecutadas total o parcialmente, cualquiera de las partes puede ceder a un tercero su posición contractual, siendo necesario

¹ En el Informe N.º 094-2002-SUNAT/K00000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2002/oficios/i0942002.htm>).

² Promulgado mediante el Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias.

³ El citado numeral alude exactamente a "los demás bienes no comprendidos en el artículo 885 (artículo que contiene la relación de los bienes considerados inmuebles), lo cual significa que califica como mueble cualquier bien que no sea considerado inmueble para el Código Civil.

El referido artículo 885 del Código Civil señala que son considerados como inmuebles:

1. El suelo, el subsuelo y el sobresuelo.
2. El mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas o estanciales.
3. Las minas, canteras y depósitos de hidrocarburos.
4. Inciso derogado.
5. Los diques y muelles.
6. Inciso derogado.
7. Las concesiones para explotar servicios públicos.
8. Las concesiones mineras obtenidas por particulares.
9. Inciso derogado.
10. Los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro.
11. Los demás bienes a los que la ley les confiere tal calidad.

que la otra parte preste su conformidad antes, simultáneamente o después del acuerdo de cesión.

Asimismo, el artículo 1437 del referido Código dispone que el cedente se aparta de sus derechos y obligaciones y unos y otros son asumidos por el cesionario desde el momento en que se celebre la cesión.

Como se puede apreciar, a través de la cesión de posición contractual se transfiere a un tercero la posición contractual o situación jurídica de una relación obligacional existente, entendida dicha posición como un conjunto de derechos y obligaciones, constituyendo esta, por tanto, un bien intangible.

Ahora bien, siendo que la cesión de posición contractual a título oneroso en un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos no se encuentra considerada como inmueble en el Código Civil, se puede afirmar que califica, para efectos tributarios, como bien mueble, por lo que se encuentra gravada con el IGV⁽⁴⁾.

2. En cuanto a la segunda consulta, de acuerdo con el inciso a) del artículo 10° de la LOH, el Contrato de Licencia es el celebrado por PERUPETRO S.A. con el Contratista y por el cual éste obtiene la autorización de explorar y explotar o explotar Hidrocarburos en el área de Contrato; en mérito del cual PERUPETRO S.A. transfiere el derecho de propiedad de los Hidrocarburos extraídos al Contratista, quien debe pagar una regalía al Estado.

Por su parte, el artículo 17° de la referida ley establece que el Contratista o cualquiera de las personas naturales o jurídicas que lo conformen, podrá ceder su posición contractual o asociarse con terceros previa aprobación por Decreto Supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Energía y Minas. Las cesiones conllevarán el mantenimiento de las mismas responsabilidades en lo concerniente a las garantías y obligaciones otorgadas y asumidas en el Contrato por el Contratista.

Ahora bien, tal como se ha indicado en el ítem anterior, en la cesión de posición contractual se transfiere a un tercero la posición contractual o situación jurídica derivada de una relación obligacional existente, entendida dicha posición como un conjunto de derechos y obligaciones; la cual califica, para efectos tributarios, dentro de la definición de bien mueble, por lo que se encuentra gravada con el IGV.

Por otro lado, el artículo 1° del Reglamento de Estabilidad Tributaria de la LOH señala que, para efectos de este, se define como:

⁴ Adicionalmente, es del caso indicar que la licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos, tampoco tiene la naturaleza civil de bien inmueble, calificando por tanto como bien mueble, por lo que cualquier derecho que se inscriba respecto de este no se encontrara dentro de los alcances de lo dispuesto por el numeral 10 del artículo 885° del Código Civil que considera como inmuebles a los derechos sobre inmuebles inscribibles en el registro.

- **Actividades del Contrato:** Las actividades de exploración y explotación, o explotación de hidrocarburos realizadas en ejecución de un Contrato, tal como se encuentran definidas en el Artículo 3° del Reglamento aprobado por Decreto Supremo N.º 055-93-EM⁽⁵⁾. También se incluyen las actividades complementarias a las de exploración y explotación o explotación, requeridas para llevar a cabo la ejecución del Contrato, en tanto no generen ingresos para el Contratista, así como los ingresos de carácter eventual, los cuales deberán ser calificados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (inciso c)).
- **Actividades Relacionadas:** actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados, y las actividades energéticas conexas a las de Hidrocarburos que no se lleven a cabo en la ejecución del Contrato (inciso d)).
- **Otras Actividades:** Las demás actividades distintas a las incluidas en c) y d) (inciso e)).

Por su parte, el artículo 3 del Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos señala que las actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos comprenden, las actividades propias de la búsqueda y descubrimiento de Hidrocarburos, incluyendo trabajos de geología de campo, perforación de Pozos Exploratorios y de Desarrollo⁽⁶⁾, así como las Actividades de Producción de Hidrocarburos.

Como puede apreciarse, las Actividades del Contrato a que se refiere el inciso c) del artículo 1 del Reglamento de Estabilidad Tributaria de la LOH, son todas aquellas actividades que tienen por objeto la búsqueda y producción de hidrocarburos⁽⁷⁾.

Ahora bien, la cesión de posición contractual en un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos tiene por objeto únicamente transferir a un tercero la posición contractual de una de las partes de dicho contrato.

⁵ Derogado por el artículo 2 del Reglamento de las Actividades de Exploración y Explotación de Hidrocarburos.

⁶ De acuerdo al "Glosario, Siglas y Abreviaturas del Subsector Hidrocarburos", aprobado por Decreto Supremo N.º 032-2002-EM, publicado el 23.10.2002, se define como "DESARROLLO", en la Explotación de Hidrocarburos, a la ejecución de cualesquiera o de todas las actividades necesarias para la Producción de Hidrocarburos tales como: Perforación, Profundización, Reacondicionamiento y Completación de Pozos, así como el diseño, construcción e instalación de equipos, tuberías, Tanques de Almacenamiento, incluyendo la utilización de sistemas de recuperación primaria y mejorada.

⁷ Tal como se indica en la Cláusula Segunda del Modelo de Contrato de Licencia para la Exploración y Explotación de Hidrocarburos (disponible en www.perupetro.com.pe), OBJETO DEL CONTRATO: 2.1 PERUPETRO autoriza al Contratista la realización de las Operaciones, de acuerdo con lo establecido en la Ley N.º 26221, la legislación pertinente y las estipulaciones del Contrato, con el objeto común de descubrir y producir Hidrocarburos en el Área de Contrato (el subrayado es nuestro).

Cabe mencionar que el término Operaciones, en el numeral 1.38 del mencionado Modelo de Contrato, se define como toda actividad de Exploración y Explotación y todas las demás actividades materia del Contrato o relacionadas con la ejecución del mismo (el subrayado es nuestro).

En ese sentido, siendo que la referida cesión de posición contractual no constituye, en sí misma, una actividad que tenga por objeto la búsqueda y producción de hidrocarburos, el ingreso obtenido por esta no califica como ingreso atribuible al concepto “Actividades de Contrato”, ni tampoco al concepto “Actividades Relacionadas”, toda vez que no es generado por la realización de actividades relacionadas con petróleo, gas natural y condensados, ni por actividades energéticas conexas a las de Hidrocarburos no llevadas a cabo en la ejecución del Contrato.

En consecuencia, se puede afirmar que para efectos del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la LOH, el ingreso que un contratista pudiera obtener por la cesión de posición contractual en el Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos califica como ingreso atribuible al concepto “Otras Actividades” definido en dicho reglamento.

CONCLUSIONES:

1. La cesión de posición contractual a título oneroso en un Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos está gravada con el IGV,
2. De acuerdo con lo regulado por el Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la LOH, el ingreso que un contratista pudiera obtener por la cesión de posición contractual en el Contrato de Licencia para la exploración y explotación de hidrocarburos califica como ingreso atribuible al concepto “Otras Actividades” definido en dicho reglamento.

Lima, 30 OCT. 2019

Original firmado por:

ENRIQUE PINTADO ESPINOZA
Intendente Nacional
Intendencia Nacional Jurídico Tributario
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE TRIBUTOS INTERNOS