

Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

EXPEDIENTE N° : 7255-2018
INTERESADO :
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 29 de noviembre de 2022

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° de 30 de noviembre de 2017, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° que declaró improcedentes las solicitudes de devolución de pagos indebidos y/o en exceso por concepto de Impuesto a la Renta de No Domiciliados de julio 2015.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en su escrito de apelación y escritos ampliatorios que mediante Contrato de 2 de junio de 2015 celebró la compraventa a favor de Enagas Internacional (España) y Habanera GP Inc. (Canadá), en virtud del cual transfirió a estas el 3,94% y 7,25% de acciones del capital social de , respectivamente, habiendo cancelado el 17 de agosto de 2015 el Impuesto a la Renta de no domiciliados por los importes de S/ 76 602,835 y S/ 140 854,882.

Que indica que la Administración denegó su pedido de devolución debido a que le sería aplicable el numeral 4 del artículo 13° del Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI) suscrito entre Perú y Corea, según el cual las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante en la enajenación de acciones en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado Contratante, pueden gravarse en ese otro Estado.

Que señala que la Administración seleccionó los activos Terrenos, Edificios, Sistema de Transporte de GN y LGN, Planta Compresora, Inspección Interna de Ductos, Obras de Estabilización y Obras en Curso, registrados en la Cuenta 33 – Propiedades, Planta y Equipo de los estados financieros de durante los periodos concluidos al 31 de diciembre de los años 2013 y 2014, debido a que de acuerdo con las normas del sector hidrocarburos y el CDI, dichos activos calificaban como bienes inmuebles, habiendo verificado que más del 50% del valor de las acciones de la referida empresa procedía de inmuebles, por lo que correspondía tributar en Perú por la mencionada venta de acciones, conforme con el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que alega que la venta de acciones de no se encuentra regulada en algún supuesto que permita gravar su ganancia en Perú, pues conforme con el numeral 6 del artículo 13° del CDI, las ganancias de capital derivadas de la referida venta solo podrían gravarse en el Estado en el cual reside la entidad enajenante, esto es, en Corea, por lo que los pagos realizados por concepto de Impuesto a la Renta de no domiciliados de julio 2015 devinieron en indebidos.

Que refiere que discrepa de la postura de la Administración, tal como lo expuso en sus solicitudes de devolución y recurso de reclamación, mediante los cuales demostró la inaplicación del numeral 4 del artículo 13 del CDI, dado que menos del 50% del valor de las acciones de procedía de inmuebles.

¹ Cabe indicar que en un extremo de la parte considerativa de la apelada, así como en su parte resolutive, aluden a la Resolución de Intendencia N° sin embargo, ello constituye un error material, debiendo entenderse que se refiere a la Resolución de Intendencia N°



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

Que afirma que carece de sustento que la Administración haya calificado los activos seleccionados de los estados financieros de _____ al 31 de diciembre de 2015 como bienes inmuebles, debido a que la calificación de bienes muebles o inmuebles se encuentra establecida en la ley, la misma que ha sido recogida en el Contrato Boot de Concesión.

Que añade que, dentro del plazo establecido en el artículo 125° del Código Tributario, presentó el Informe Técnico de Desagregación de Activos No Corrientes de _____, el cual acredita la procedencia de las solicitudes de devolución presentadas.

Que manifiesta que presentó un informe legal emitido por un profesional independiente, así como la información pública del inventario de bienes de la concesión de _____ en la cual se detallan los activos seleccionados por la Administración como bienes muebles, los que debían excluirse del cálculo de participación de propiedad inmobiliaria.

Que refiere que el artículo 6 del CDI establece que la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en que los bienes se encuentren situados, por lo que corresponde aplicar las normas sobre bienes muebles e inmuebles vigentes en el Perú, siendo que al no haber previsto la Ley del Impuesto a la Renta ni su Reglamento una definición de tales bienes para efectos fiscales, debe aplicarse, en virtud de dicho artículo así como de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la regulación sobre dichos bienes establecida en el Código Civil, la normativa del sector hidrocarburos y los Contratos BOOT de Concesión para el transporte de gas natural por ductos a favor de _____.

Que alega que los bienes inmuebles son aquellos expresamente establecidos en el artículo 885° del Código Civil, dentro del cuales se encuentran los bienes a los que la ley les ha conferido tal calidad, y que los bienes muebles son aquellos regulados en el artículo 886° del referido código, dentro del cuales se encuentran los bienes que pueden llevarse de un lugar a otro, y los que no se encuentran calificados como inmuebles por ley.

Que añade que mediante Decreto Supremo N° 033-2000-PCM, el Estado otorgó, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4° de la Ley N° 26885, las garantías a los Contratos BOOT de transporte de gas natural y de líquidos de gas de Camisea, en concordancia con lo establecido en los artículos 72° y 89° de la Ley de Hidrocarburos, por lo que dichos contratos calificaban como contratos ley, según lo establecido en el artículo 62° de la Constitución y el artículo 1357° del Código Civil.

Que arguye que en los Contratos BOOT se estableció que la sociedad concesionaria sería responsable del diseño, suministro de bienes y servicios, construcción y operación del sistema de transporte de gas o líquidos, según corresponda, incluyendo su mantenimiento y reparación, así como de la prestación del servicio de transporte de gas o líquidos, en cada caso, de conformidad con las leyes aplicables, siendo que durante el plazo de dichos contratos aquella sería la propietaria de los bienes de la concesión, los cuales debían ser transferidos por esta, al producirse la caducidad de la concesión. Precisa que conforme con la definición de bienes de la concesión establecida en los mencionados contratos, las plantas compresoras, las tuberías o ductos y los equipos son bienes muebles.

Que menciona que el numeral 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por Decreto Supremo N° 081-2007-EM, define al sistema de transporte como un "conjunto de bienes muebles e inmuebles" que el titular de la concesión emplea para realizar el transporte, por lo que no procede considerar dicho sistema como un "bien unitario", como erróneamente indica la Administración.

Que con relación al "Sistema de Transporte de GN y LGN", sostiene que este no califica como un bien inmueble, siendo que la afirmación de la Administración respecto a que el sistema de transporte de hidrocarburos por ductos está conformado por un conjunto de bienes muebles e inmuebles y, en general, por las tuberías, obras, equipos e instalaciones requeridas, que al estar unidos físicamente conforman un bien unitario distinto e independiente, incluyendo los bienes accesorios a dicho sistema, contraviene la normativa del sector hidrocarburos, la cual a su vez fue recogida en el Contrato BOOT de Concesión. Agrega que se debe tener en cuenta que conforme con el diccionario de la RAE, un sistema es un conjunto de bienes relacionados entre sí, lo que no significa que el sistema de transporte constituya un bien unitario,



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

más aun cuando los ductos de transporte de GN y LGN, que constituyen el componente principal de los sistemas de transporte, pueden ser removidos, calificando legalmente como bienes muebles, tal como también se definió en el mencionado contrato, no constituyendo los mismos parte accesoria de algún componente inmueble de dichos sistemas. Precisa que ninguna norma legal establece que el sistema de transporte constituye un único bien conformado por diversas partes integrantes, siendo que aun cuando en este existan bienes muebles que se encuentren permanentemente afectados a un bien inmueble, los mismos mantienen la condición individual que les corresponde, conforme con el artículo 889° del Código Civil, en concordancia con el artículo 2.48 del Decreto Supremo N° 081-2007-EM, por lo que no podría considerarse que el 100% del valor de dicho sistema califica como bien inmueble en aplicación del numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que en cuanto a la "Planta Compresora" afirma que la Administración describió a esta como una planta compleja cuya función era eliminar los componentes más pesados y valiosos del metano en el flujo del gas, lo cual no permite inferir si el activo califica como un bien mueble o inmueble, más aun cuando no se hace referencia a alguna base legal aplicable o al Contrato BOOT de Concesión a fin de sustentar su calificación. Precisa que se debe tener en cuenta que las plantas compresoras recuperan la presión y uniformizan el flujo de GN y LGN sin reducir la velocidad ni permitir la condensación de componentes, por lo que son equipos que podrían ser trasladados en otros sistemas de transporte, calificando así como bienes muebles según el numeral 9 del artículo 886° Código Civil y el contrato antes mencionado. Agrega que aun cuando se desagreguen los componentes, estos se clasificarían en equipos de compresión y bombeo, los cuales califican, según su naturaleza y el referido contrato, como bienes muebles, siendo que las edificaciones y terrenos para la construcción de plantas compresoras califican, según su naturaleza y el Código Civil, como bienes inmuebles, por lo que no podría considerarse que el 100% del valor de dicha planta calificaba como un bien inmueble para efecto del cálculo realizado por la Administración a fin de aplicar el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que respecto a los activos "Inspección Interna de Ductos" y "Obras en Curso" aduce que la Administración no ha descrito las características de dichos activos, lo cual no permite inferir si se trata de bienes inmuebles, más aun cuando no se hace referencia a alguna norma sectorial o civil o al Contrato BOOT, no resultando suficiente que haya afirmado que al formar parte tales activos del sistema de transporte calificaban como bienes inmuebles. Precisa que se debe tener en cuenta que los equipos de inspección interna son utilizados para recorrer los ductos y comprobar el estado de conservación de los mismos o el deterioro que han sufrido con las operaciones de transporte, por lo que al tratarse de bienes que pueden trasladarse de un lugar a otro, constituyen bienes muebles según el numeral 9 del artículo 886° Código Civil. Asimismo, alega que se debe considerar que las obras en curso están referidas a futuras ampliaciones de la capacidad de ductos y loops con el objeto de cubrir la creciente demanda de GN, constituyendo así proyectos que a la fecha no se inician, por lo que no califican como bienes muebles ni inmuebles, ni debían formar parte del cálculo de propiedad inmobiliaria de

Que manifiesta que ha sustentado su posición mediante la presentación del Informe que contiene la opinión técnica del especialista en materia civil así como con la presentación del Informe denominado "Desagregación del Costo Neto de los Activos No Corrientes de TGP en función de su naturaleza", en los cuales se arribó a las conclusiones de sus argumentos expuestos en los considerandos precedentes, por lo que el valor total de los activos denominados "Sistema de Transporte de GN y LGN", "Planta Compresora", "Inspección Interna de Ductos", "Obras de Estabilización" y "Obras en Curso" o de los bienes muebles que los componen no debían ser considerados por la Administración a fin de aplicar el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que alega que la participación de bienes inmuebles en la totalidad de activos de al 31 de diciembre de 2015 podría representar hasta un máximo de 13.07%, pues dicha participación en el sistema de transporte de GN y LGN no supera el 15.94%, al corresponder a los bienes muebles (ductos) la proporción de 84.06%, según los estudios realizados por Stone & Webster respecto del proyecto Camisea. Precisa además que la planta compresora califica como bien inmueble conforme con el Código Civil y el Contrato Boot de Concesión, y que teniendo en cuenta cada uno de sus componentes corresponde considerar la participación de inmuebles hasta un máximo de 25%. Asimismo, señala que el activo denominado "Inspección Interna de Ductos" se compone de equipos cuyo valor representa en 100% a bienes muebles, siendo que el valor del activo denominado "Obras de Estabilización"



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

representa en 100% a bienes inmuebles, dado que podrían tratarse de construcciones fijas para proteger los ductos del tiempo y de los deslizamientos de tierra. A su vez, reitera que las obras en curso no califican como bienes muebles ni inmuebles, no encontrándose la transferencia de acciones realizada sujeta a gravamen en el Perú bajo la aplicación del numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que en su escrito de alegatos reitera algunos de sus argumentos antes expuestos y afirma que la Administración en contravención del numeral 4 del artículo 13° del CDI, determinó el porcentaje considerando el denominador "valor total de activos de TGP" cuando correspondía considerar el "valor de mercado del total de las acciones de TGP"; indica, además que aquella realizó el análisis en moneda extranjera cuando debió realizar la conversión a moneda nacional, conforme con dicho CDI y las normas tributarias internas a las cuales se remite el mismo. Alega que la Administración se limitó a excluir en el supuesto cálculo realizado las obras en curso e inspección interna de ductos, los cuales califican como bienes muebles, conforme lo reconocido por ella, no habiendo excluido los bienes muebles que conforman el sistema de transporte de gas y la planta compresora, en aplicación de las referidas normas. Agrega que debe reconocerse que los bienes de la concesión son individuales e independientes de la propia concesión, el sistema de transporte no es un bien unitario ni inmueble, sino que constituye un conjunto de bienes muebles e inmuebles individuales e independientes que no califican como una edificación y construcción, al no cumplir con las características de "fijeza y permanencia", entre otros, según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1605-3-2021, y que la planta compresora agrupa un conjunto de bienes de la concesión que tienen la naturaleza en su mayoría de muebles, los cuales no pierden su individualidad ni independencia, por lo que recurre a este Tribunal a fin que se establezca la interpretación de los alcances del referido numeral 4 del artículo 13° del CDI, así como su correcta aplicación respecto de los hechos que motivaron el pedido de devolución.

Que sostiene que en el supuesto negado que se aplicase el test propuesto por la Administración, el valor de la propiedad inmobiliaria de TGP no representa más del 50% del valor de las acciones transferidas de TGP, al corresponder la exclusión del valor de los bienes muebles.

Que alega que corresponde aplicar la cláusula general de reenvío establecida en el numeral 2 del artículo 3° del CDI, según el cual en los casos en que alguna expresión no se encuentre definida en el CDI se deberá recurrir en primer lugar al significado que le atribuya la legislación interna del Estado, prevaleciendo la legislación impositiva sobre las otras ramas del Derecho, siendo que solo en el caso que la expresión no se encuentre definida en la legislación interna del Estado, corresponderá acudir a las reglas previstas en la Convención de Viena, tal como también se ha señalado en el Informe Legal emitido por la abogada Mónica Byrne que adjunta, en el cual a su vez se ha interpretado el artículo 13° del CDI.

Que precisa que para determinar si más del 50% del valor de las acciones transferidas procede de propiedad inmobiliaria, debía compararse el valor de esta última con el valor total de las acciones, siendo que si bien el numeral 4 del artículo 13° no ha señalado la definición de la expresión "valor", corresponde aplicar, vía interpretación sistemática, la cláusula general de reenvío establecida en el numeral 2 del artículo 3° del CDI, en virtud de la cual deberá recurrirse a la definición de dicho término contenida en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece que corresponde considerar el valor de mercado, siendo que en el caso de las acciones se determinará el valor del mercado obteniendo el que resulte mayor entre el valor de transacción y el valor de cotización, valor de participación patrimonial u otro valor establecido en el Reglamento, no considerándose en algún caso el valor total de los activos en los estados financieros, como lo hizo la Administración sin sustento legal alguno. A su vez, refiere que lo expuesto ha sido validado por la abogada antes mencionada; asimismo, señala, a modo de ejemplo, el numeral e) del artículo 10° de la Ley del Impuesto a la Renta y que, en el presente caso, corresponde considerar el valor de transacción.

Que con relación a la conversión de la moneda menciona que en aplicación de la citada cláusula general de reenvío establecida en el numeral 2 del artículo 3° del CDI, corresponde recurrir a la legislación impositiva interna referida en el numeral 4 del artículo 87° del Código Tributario y el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud de los cuales la conversión a moneda nacional debe realizarse considerando el tipo de cambio vigente a la fecha de la operación, lo que también ha sido validado por la abogada antes mencionada. Asimismo, precisa que en relación al valor de la propiedad inmobiliaria se debió utilizar el tipo de cambio vigente al 31 de diciembre de 2014, fecha de los estados financieros.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

Que en cuanto a las obras en curso agrega que a fin de acreditar que se tratan de planes o proyectos de expansión a futuro, adjunta el Informe Legal emitido por el abogado [] y en relación a la inspección interna de ductos afirma que son equipos utilizados para recorrer los ductos internamente y comprobar el estado de conservación de estos, así como que comprende equipos que por sus propias características califican como bienes muebles.

Que respecto a que la Administración no excluyó los bienes muebles que conforman el sistema de transporte de gas y la planta compresora agrega que si bien el numeral 2 del artículo 6° no define la expresión "accesorios", corresponde aplicar la referida cláusula general de reenvío establecida en el numeral 2 del artículo 3° del CDI, siendo que si bien la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no contienen una definición de dicha expresión, corresponde recurrir a los artículos 885°, 886° y 888° del Código Civil, siendo que lo accesorio resulta aplicable únicamente al caso de bienes tangibles o corpóreos, tal como lo sostiene el abogado []

Que argumenta que los bienes de la concesión son individuales e independientes de la propia concesión, pues en las definiciones de los contratos BOOT y el numeral 2.2 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos se indica que la concesión es un título habilitante que otorga un derecho, tratándose así de un bien incorpóreo, siendo que si bien el numeral 7 del artículo 885° del Código Civil establece que la concesión es un bien inmueble, ello se trata de una ficción legal. Añade que de la definición de los bienes de la concesión de los referidos contratos se evidencia que cada uno de los bienes muebles e inmuebles que los integran mantienen su individualidad e independencia, así como su naturaleza, no pudiendo la concesión como bien incorpóreo e intangible tener "partes accesorias", tal como también lo sostiene el abogado antes mencionado, por lo que la condición de bien inmueble otorgada a la concesión no se extiende a los bienes de la concesión, según se desprende del numeral 3.2.3 de la cláusula tercera de los contratos BOOT.

Que sostiene que el sistema de transporte de gas no es un bien unitario ni inmueble, sino que constituye un conjunto de bienes muebles e inmuebles individuales e independientes, conforme con los artículos 885° y 886° del Código Civil, el numeral 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos y el contrato BOOT, lo que también es sostenido por el abogado antes mencionado, no resultando aplicable la noción de bien accesorio a dichos bienes, al ser utilizados de forma complementaria y no existir un bien principal, tal como también lo ha señalado Freddy Escobar, por lo que corresponde excluir los ductos para el transporte o tuberías, equipos accesorios, entre otros.

Que precisa que el sistema de transporte no califica como una edificación y construcción, pues no se ha cumplido con las características de "fijeza y permanencia", entre otros, según el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01605-3-2021, siendo que la Administración sin sustento legal alguno aplicó el concepto de "edificación y construcción" desarrollado en un informe emitido por ella, lo que, según la cláusula general de reenvío prevista en el numeral 2 del artículo 3° del CDI, no constituye legislación impositiva. Agrega que la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento no han establecido que la expresión "bien inmueble" equivalga a "edificación y construcción", correspondiendo aplicar las normas de vivienda que indica, el diccionario de la Real Academia Española, así como las Resoluciones del Fiscal N° 07649-1-2004, 02653-7-2009, 01815-7-2010 y 03174-7-2013. Agrega que el componente principal del sistema de transporte son los ductos, los cuales pueden llevarse de un lugar a otro o a sistemas de distribución de hidrocarburos distintos al Proyecto Camisea, conforme con lo establecido en los artículos 42° y 69° del Anexo 1 del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, por lo que no tienen las citadas características ni tampoco constituyen estructura habitable, tal como también se ha establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02653-7-2009 y 01815-7-2010.

Que refiere que la actividad de construcción u obra de ingeniería o arquitectura no constituye un parámetro para determinar si un activo fijo califica como edificio y construcción para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta, no resultando equiparables los mismos, tal como lo han establecido las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 400-4-97 y 7724-2-2005, resultando incorrecto asignar la calificación de edificio y construcción por el solo hecho que la elaboración de una estructura constituya una actividad de construcción altamente especializada, siendo que tampoco resulta relevante los materiales utilizados ni la vida útil relativamente larga.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

Que aduce que la planta compresora agrupa un conjunto de bienes de la concesión que tienen la naturaleza en su mayoría de muebles que no pierden su individualidad ni independencia, siendo que pese a que la Administración reconoce ello, no ha excluido el valor de dichos bienes en el cálculo del test del 50%, al no haberse cumplido supuestamente con demostrar el valor de tales bienes.

Que precisa que en el Informe de Desagregación del Costo Neto de Activos No Corrientes de TGP en función a su naturaleza se certificó que el valor de los bienes muebles representaba el 84,06% del valor del sistema de transporte de gas y el 75% del valor total de la planta compresora, siendo que solo el 9,73% del valor de las acciones de TGP procede de propiedad inmobiliaria. Indica que en el supuesto negado que se considere que para determinar el porcentaje corresponde incluir el valor total de los activos de TGP, según estados financieros al 31 de diciembre de 2014, así como los valores en moneda extranjera, se obtiene que solo el 13,07% del valor de las acciones de TGP procede de propiedad inmobiliaria, no cumpliéndose con el supuesto previsto en el numeral 4 del artículo 13° del CDI, por lo que la ganancia de capital obtenida por la venta de dichas acciones no se encuentra sujeta a tributación en el Perú.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente enajenó las acciones emitidas por [redacted] constituida en el Perú, siendo la renta obtenida por dicha enajenación renta de fuente peruana gravada, conforme con lo establecido en el inciso h) del artículo 9° de la Ley del Impuesto a la Renta. Agrega que al ser las adquirentes Enagas Internacional S.L.U. y La Habanera GP Inc. no domiciliadas, correspondía a la recurrente tributar directamente, como efectivamente lo hizo.

Que afirma que mediante la Resolución de Intendencia N° [redacted] declaró improcedentes las solicitudes de devolución, al haber verificado que el valor de venta de las acciones procede en más del 50% de la propiedad inmobiliaria de [redacted], según el Cuadro N° 1 en el que detalla los activos terrenos, edificios, sistema de transporte GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ducto, obras de estabilización y obras en curso, por lo que no correspondía aplicar el numeral 6 del artículo 13° del CDI sino la aplicación del numeral 4 del mismo, siendo que la recurrente debía tributar en el país.

Que refiere que de acuerdo con la información de los estados financieros de [redacted], publicados en la página web de la Superintendencia de Mercado de Valores, durante los años concluidos al 31 de diciembre de 2013 a 2015, que adjuntó la recurrente, la suma del importe total neto de depreciación del Activo No Corriente del Estado de Situación Financiera incluye a los terrenos, edificios, sistema de transporte GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ducto, obras de estabilización, obras en curso, unidades de transporte, muebles y enseres y equipos diversos, y suministros para expansiones, detallados en el Cuadro N° 2 de la apelada.

Que precisa que de los bienes señalados en el considerando precedente se consideró que los edificios, terrenos, la construcción del sistema de transporte GN y LGN, la construcción de la planta compresora, así como la inspección interna de ducto, obras de estabilización y obras en curso, calificaban como bienes inmuebles.

Que con relación al Sistema de Transporte, indica que en las Notas de los Estados Financieros se consignó que dicho activo es requerido para el transporte de gas natural por ductos; en cuanto a las obras de estabilización afirma que corresponden a trabajos orientados a estabilizar el terreno de ciertas áreas por las que se desplazan los ductos de gas natural y de líquidos de gas natural, que a su vez incluye el trabajo de movimiento de tierras, la protección márgenes y el control de erosión, entre otras labores; respecto a las obras en curso menciona que estas están orientadas a ampliar la capacidad del ducto de acuerdo con lo establecido en los contratos BOOT de concesión y sus adendas respectivas, habiéndose observado que dichas obras están relacionadas al activo denominado planta compresora de gas natural y ampliación de ductos de gas natural y otros, siendo que, tal como se indicó en las referidas notas, la suscripción de una nueva adenda al Contrato BOOT de concesión de transporte de gas por ductos redefinió las obras para la ampliación de la capacidad del sistema de transporte de gas natural, considerando la extinción de la obligación de realizar el proyecto Loop Sur y generando cargos a resultados por supervisión medioambiental, asistencia y supervisión de construcción, alquiler de equipos, entre otros.

Que sobre la planta compresora arguye que si bien en los estados financieros auditados no existe una descripción detallada del tipo de activo fijo, de las verificaciones efectuadas se ha establecido que dicho



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

activo corresponde a la construcción de una planta compleja diseñada para eliminar los componentes más pesados y valiosos del metano en el flujo del gas.

Que anota que el sistema de transporte se compone de bienes muebles e inmuebles, tal como señala la norma del sector, siendo que los activos denominados inspección interna de ductos, obras en curso y obras de estabilización forman parte de dicho sistema y sin ellos no podría existir el mismo, más aun cuando la ampliación de su capacidad implica la ampliación de los ductos y de la planta compresora, constituyendo así un conjunto indesligable.

Que afirma que aún en el supuesto que correspondiera excluir los activos denominados inspección interna de ductos y/o obras en curso de la participación de inmuebles, el valor de las acciones resulta en más del 50% de dicha participación, según el detalle consignado en el Cuadro N° 3, por lo que el valor de venta de las mismas procede en más del 50% de la propiedad inmobiliaria de tal como se determinó en la verificación realizada, no resultando aplicable el numeral 6 del artículo 13° del CDI.

Que alega que el numeral 2 del artículo 3° del CDI ha recogido la "clausula general de remisión" al derecho interno, la cual se diferencia de las cláusulas que tienen carácter específico, así como de las remisiones concretas que establece el CDI, como es el caso del numeral 2 de su artículo 6°, en el cual se establece el marco genérico de un concepto remitiéndose al derecho nacional dentro de dicho marco regulatorio, razón por la cual a efectos de definir el término "bienes inmuebles" corresponde aplicar las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario, las cuales a su vez remiten a la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, en las cuales si bien no se indica la definición expresa de dicho término, corresponde tener en cuenta los artículos 39° y 40° de la referida ley y el artículo 22° del citado reglamento que describen los tipos de activos de fijo para la aplicación de las tasas de depreciación, lo que concuerda con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 y el Informe N°

Que precisa que en el informe mencionado en el considerando precedente se concluyó, al amparo de los numerales 1 y 2 del artículo 20° de la Ley del Impuesto a la Renta, así como de los párrafos 16 y 17 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N° 16 – Propiedad, Planta y Equipo, que todos los bienes y materiales que son necesarios para el funcionamiento, uso o aprovechamiento económico del edificio o construcción, así como los aditamentos de carácter permanente con vida útil relativamente larga, como es el caso de la obra, forman parte de las edificaciones y construcciones.

Que sostiene que si bien la Ley del Impuesto a la Renta no establece una definición de bienes inmuebles, la misma reconoce los tipos de activos fijos sujetos a depreciación por el desgaste que sufren por su uso en la actividad del negocio, como es el caso de las edificaciones y construcciones, los cuales constituyen propiedad inmobiliaria, tal como también acepta la recurrente.

Que aduce que mediante las Resoluciones Supremas N° 101-2000-EM y 102-2000-EM se otorgó la concesión a Transportadora de Gas del Perú S.A. para el transporte de gas natural por ductos de Camisea al City Gate en Lima y para el transporte de líquidos de gas natural por ductos de Camisea a la Costa, según los términos y condiciones detallados en los contratos de concesión que fueron aprobados mediante dichas resoluciones. Agrega que Osinergmin señaló que la concesión del sistema de transporte de gas natural que obtuvo el consorcio TGP en febrero del año 2000 implicaba principalmente el diseño, la construcción y la operación del gasoducto conocido como Red Principal del Transporte de Gas Natural de Camisea, con una vigencia de 33 años con posibilidad de prórroga por un máximo de 10 años, sin exceder un plazo máximo de 60 años, precisando además que el sistema de transporte comprendía un ducto que transporta gas natural seco y otro ducto que transporta los líquidos del gas natural, habiendo Transportadora de Gas del Perú S.A. con el Estado Peruano suscrito dos contratos BOOT para la construcción de los ductos, cuyo recorrido se describe en dichos contratos, lo cual a su vez implicó la realización de distintas actividades según detalle que indica.

Que manifiesta que en los contratos BOOT se ha establecido que los bienes de la concesión son el conjunto de bienes muebles e inmuebles, tales como derechos (incluyendo la concesión para operar el servicio de transporte de líquidos otorgada a la sociedad concesionaria), tuberías, equipos, accesorios y, en general, todas las obras, equipos e instalaciones provistos por TGP bajo los términos del reglamento y del contrato para prestar el servicio de transporte de líquidos, precisando que, conforme a su naturaleza, las tuberías y



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

equipos y accesorios de las estaciones de compresión y regulación son bienes muebles, según el artículo 886° del Código Civil.

Que arguye que conforme con los artículos 2° y 45° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por Decreto Supremo N° 081-2007-EM, se adjudicó la concesión a TGP para el transporte de gas natural y de líquidos de gas natural, cuyo contrato no solo comprende la prestación del servicio de transporte, sino también el derecho a utilizar los bienes de la concesión para la prestación de tal servicio, siendo que dichos bienes incluyen el sistema de transporte, el cual a su vez comprende el conjunto de bienes muebles e inmuebles y, en general, las tuberías, obras, equipos e instalaciones requeridas y utilizadas por el concesionario.

Que arguye que el sistema de transporte objeto de la concesión a TGP constituye un activo fijo altamente especializado, cuya construcción se efectúa en base a un contrato especializado, teniendo en cuenta además los estándares internacionales y los requisitos previstos en el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, lo cual evidencia un trabajo de ingeniería de alta especialización y una construcción de obra de gran envergadura.

Que indica que en la resolución reclamada se ha señalado que los bienes pueden clasificarse en singulares simples y compuestos, siendo una cosa singular simple cuando la misma sea única y su vida real o jurídica no dependa de otra y una cosa singular compuesta cuando exista una conjunción de cosas que constituyendo singulares simples se encuentren unidas por un fin funcional o social que otorga a cada una de ellas un carácter "unitario o universal", como ocurre en el caso de las aeronaves, por lo que si bien, conforme con lo establecido en el numeral 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, el sistema de transporte está conformado por el conjunto de bienes muebles e inmuebles y, en general por las tuberías, obras, equipos e instalaciones, ellos al encontrarse físicamente unidos conforman un bien unitario, distinto e independiente, cuya función es el servicio de transporte de hidrocarburos por ductos, correspondiendo al término de la concesión su transferencia al Estado Peruano sin desmembramiento alguno a fin de continuar el servicio de transporte de gas y líquidos, según lo establecido en la cláusula 21 de los contratos de concesión suscritos con la empresa concesionaria TGP. Añade que respecto al concepto de unicidad resulta aplicable el Informe N°

Que señala que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 6° del CDI, la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en el que los bienes estén situados y que dicha expresión en todo caso comprende los bienes accesorios a los bienes inmuebles, como es el caso de los bienes muebles conectados o relacionados para su funcionamiento, por lo que no corresponde excluir los bienes muebles que señala la recurrente, en la medida que se trata de bienes que se encuentran conectados a la edificación y construcción, formando parte del sistema de transporte.

Que alega que si bien la recurrente ha presentado una lista de inventario de bienes, no ha precisado cuál es el valor o costo de dichos bienes, ni ha demostrado a cuál rubro de los bienes del activo fijo están relacionados, siendo que únicamente se ha detallado datos respecto de la descripción del bien, marca, estado de conservación, funcionamiento, rendimiento y ubicación física, por lo que dicho documento no constituye un elemento de prueba para recalificar la calidad de propiedad inmobiliaria de los bienes establecida en la resolución reclamada.

Que indica que aún en el supuesto que los artículos 885° y 886° de Código Civil resultaran aplicables de forma directa a efectos de la interpretación del CDI, el numeral 11 del artículo 885° de dicho código establece que son bienes inmuebles los demás bienes a los que la ley les confiere tal calidad, siendo que de la interpretación sistemática de las normas del sector hidrocarburos y del CDI, se concluye que los bienes en concesión, como es el caso del sistema de transporte, califican como bienes inmuebles, los cuales a su vez podrían incluir bienes muebles accesorios a estos que, según el CDI aplicable, califican en su totalidad como bien inmueble, tal como también se desprende de la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento y de la Resolución del Tribunal Fiscal antes mencionada. Precisa además que del artículo 886° del referido código no puede inferirse que por el hecho que el sistema de transporte de gas no esté comprendido expresamente en el artículo 885° de dicho código, el mismo califique como bien mueble.

Que aduce que los artículos 887° a 889° del Código Civil citados por la recurrente, así como el informe profesional independiente, en el cual se ha invocado este último artículo y el numeral 2.49 del artículo 2°



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, reconocen que las partes integrantes y accesorias de un bien forman parte de este, tal como se indicó en la resolución reclamada. Precisa que el único caso en el que se distingue la calificación de bienes muebles según el contrato BOOT es la estación de compresión, pues conforme con su naturaleza, las tuberías, los equipos y accesorios a este califican como bienes muebles según el referido código, siendo que al no haber demostrado la recurrente cuál es el valor de dichos bienes, no es posible determinar su diferenciación.

Que menciona que la calificación de bienes inmuebles realizada en la resolución reclamada no se ha basado en la forma de contabilización de los bienes, sino en las normas del sector hidrocarburo y del CDI, así como en la propia naturaleza de dichos bienes, siendo que el sistema de transporte de gas natural y líquidos de gas natural comprende edificios y construcciones en cumplimiento del contrato de Concesión, calificando así como propiedad inmueble según el numeral 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos y el numeral 2 del artículo 6° del CDI. Precisa que los bienes muebles que lo componen al formar parte del sistema de transporte convierten a este en un bien de carácter unitario, no existiendo contradicción con la legislación del Impuesto a la Renta y su reglamento, por lo que al proceder el valor de las acciones en más del 50% de propiedad inmueble, corresponde a la recurrente no domiciliada tributar en Perú, conforme con el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que en sus escritos ampliatorios solicita que se considere el Informe emitido por el [REDACTED] de 14 de febrero de 2019 que adjunta, indicando, a su vez, que el concepto "propiedad inmobiliaria" referido en el numeral 4 del artículo 13° del CDI comprende a los inmuebles, así como a ciertos bienes muebles accesorios, de modo tal que estos últimos califican como inmuebles, por lo que en dicho concepto se encontraría incluido el sistema de transporte de gas por ducto regulado por el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos. Menciona que conforme con la interpretación finalista, los objetos corpóreos movilizables que forman parte de dicho sistema deben ser evaluados en función a la finalidad de tal sistema, lo que conlleva a considerarlos como bienes inmuebles.

Que asimismo, solicita que se considere el Informe N° [REDACTED] de 18 de marzo de 2019 que adjunta, afirmando que el sistema de transporte de gas es una obra de construcción e ingeniería de alta especialización compuesta por el conjunto de bienes de la concesión, en una ruta generalmente fija o permanente y que no puede ser alterada o modificada, siendo que al ser esta parte integrante y/o accesoria al suelo, subsuelo y sobresuelo, comparte la naturaleza de inmueble de estos últimos. Precisa que al ser la concesión un servicio público para el transporte de gas, esta califica como bien inmueble, siendo que debido a que el sistema de transporte de gas o los bienes que conforman esta son integrantes o accesorios a dicha concesión, corresponde a estos la condición de inmueble, resultando correcta la calificación del sistema de transporte de gas como bien inmueble, conforme con el numeral 2 del artículo 6° y el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

Que de acuerdo con el artículo 163° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, las resoluciones que resuelven las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, serán apelables ante el Tribunal Fiscal, con excepción de las que resuelvan las solicitudes de devolución, las mismas que serán reclamables.

Que de conformidad con el inciso b) del artículo 92° del citado código, los administrados tienen derecho, entre otros, a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes.

Que el artículo 38° del mencionado código dispone que las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva.

Que según el segundo párrafo del artículo 6° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en caso de contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana.

Que el inciso h) del artículo 9° de la aludida norma prevé que en general, y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

los contratos, se consideran rentas de fuente peruana a *"las obtenidas por la enajenación, redención o rescate de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones al portador u otros valores al portador y otros valores mobiliarios cuando las empresas, sociedades, Fondos de Inversión, Fondos Mutuos de Inversión en Valores o Patrimonios Fideicometidos que los hayan emitido estén constituidos o establecidos en el Perú"*.

Que por Resolución Legislativa N° 30140 y Decreto Supremo N° 004-2014-RE, se aprobó y ratificó, respectivamente, el Convenio entre la República de Corea y la República del Perú para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta² y su Protocolo, en adelante, el convenio².

Que el numeral 2 del artículo 3° del Convenio establece que para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Que respecto de las Ganancias de Capital, el artículo 13° del Convenio señala lo siguiente: 1. Las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, tal como se definen en el artículo 6, situados en el otro Estado Contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado; 2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de este establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de esta base fija, pueden someterse a imposición en ese otro Estado; 3. Las ganancias derivadas por una empresa de un Estado Contratante por la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado; 4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante en la enajenación de acciones en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado Contratante, pueden gravarse en ese otro Estado; 5. Adicionalmente a las ganancias gravables de conformidad con lo dispuesto en los párrafos anteriores, las ganancias que un residente de un Estado Contratante obtenga de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, valores u otro tipo de derechos en el capital de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado, siempre que el receptor de la ganancia, en cualquier momento durante el periodo de 12 meses anterior a dicha enajenación, haya tenido una participación de al menos 20% en el capital de dicha sociedad; y 6. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5, sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida el enajenante.

Que el párrafo 2 del artículo 6° del referido Convenio indica que la expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado Contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, el ganado y el equipo utilizado en explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho general relativas a la propiedad inmueble, el usufructo de bienes inmuebles y el derecho a percibir pagos variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

Que de otro lado, el artículo 885° del Código Civil³ establece que son inmuebles el suelo, el subsuelo y el sobresuelo; el mar, los lagos, los ríos, los manantiales, las corrientes de agua y las aguas vivas o estanciales; las minas, canteras y depósitos de hidrocarburos; los diques y muelles; las concesiones para explotar servicios públicos; las concesiones mineras obtenidas por particulares; los derechos sobre

² Dicho convenio entró en vigencia el 3 de marzo de 2014.

³ Cuyos numerales 4, 6 y 9 fueron derogados por la Sexta Disposición Final de la Ley N° 28677, publicada el 01 marzo 2006, vigente a los noventa días de la publicación de la citada Ley. Posteriormente, el numeral 4 fue incorporado por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1400, publicado el 10 septiembre 2018.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

inmuebles inscribibles en el registro; y los demás bienes a los que la ley les confiere tal calidad.

Que según el artículo 886° del anotado código⁴, son muebles los vehículos terrestres de cualquier clase; las fuerzas naturales susceptibles de apropiación; las construcciones en terreno ajeno, hechas para un fin temporal; los materiales de construcción o procedentes de una demolición si no están unidos al suelo; los títulos valores de cualquier clase o los instrumentos donde conste la adquisición de créditos o de derechos personales; los derechos patrimoniales de autor, de inventor, de patentes, nombres, marcas y otros similares; las rentas o pensiones de cualquier clase; las acciones o participaciones que cada socio tenga en sociedades o asociaciones, aunque a éstas pertenezcan bienes inmuebles; los demás bienes que puedan llevarse de un lugar a otro; y los demás bienes no comprendidos en el artículo 885 del mismo código

Que conforme con el artículo 887° del mencionado código, es parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar o alterar el bien, siendo que las partes integrantes no pueden ser objeto de derechos singulares.

Que el artículo 888° del referido código preceptúa que son accesorios los bienes que, sin perder su individualidad, están permanentemente afectados a un fin económico u ornamental con respecto a otro bien, siendo que los accesorios pueden ser materia de derechos singulares. Asimismo, indica que el aprovechamiento pasajero de un bien para la finalidad económica de otro no le otorga la calidad de accesorio y que la separación provisional del accesorio para servir a la finalidad económica de otro bien, no le suprime su calidad.

Que el artículo 889° del mismo código prescribe que las partes integrantes de un bien y sus accesorios siguen la condición de éste, salvo que la ley o el contrato permita su diferenciación o separación.

Que en el presente caso se tiene que mediante las solicitudes devolución con Formularios 4949 N° [redacted] presentados el 25 de noviembre de 2015 (fojas 259 a 270, 274 y 275), la recurrente solicitó la devolución de los pagos indebidos y/o en exceso por concepto del Impuesto a la Renta – No Domiciliados de julio 2015, por los montos de S/ 76 602,835 y S/ 140 854,882, respectivamente, alegando que la Administración en la auditoría en la que verificó la certificación de acciones autorizada, le solicitó el pago de dicho tributo, siendo que si bien transfirió a favor de Enagas Internacional SL y La Habanera LP el 11,19% de las acciones de [redacted], lo cual motivó el pago de dicho tributo, en aplicación del numeral 6 del artículo 13° del Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal suscrito entre la República de Corea del Sur y la República del Perú, la ganancia de capital obtenida por tal enajenación únicamente se encontraba gravada en Corea, habiendo acreditado su residencia así como la aplicación del citado convenio con el Certificado de Residencia emitido por la autoridad competente respectiva, el cual fue validado en el resultado de dicha auditoría, por lo que la Administración reconoció que no debía tributar en Perú en aplicación del citado convenio.

Que de la documentación que obra en autos se advierte a fojas 514 a 519 que la Administración verificó los datos del Sistema de Recaudación y Control de la SUNAT con motivo de las solicitudes de devolución presentadas, indicando que el sistema de transporte de gas natural y líquidos de gas natural, contabilizado en los estados financieros de TGP, constituye un bien independiente, el cual, conforme con el numeral 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, califica como bien inmueble; asimismo, señaló que los bienes muebles que lo componen al formar parte del sistema de transporte convierten a este en un bien de carácter unitario con propia funcionalidad, pues, de lo contrario, no cumpliría con el fin de la concesión respecto del servicio de transporte desde los puntos de recepción hasta los puntos de entrega, agregando que según los estados financieros de TGP al 31 de diciembre de 2014 y 2013, publicados en la página web de la Superintendencia de Mercado de Valores, el valor de las acciones de TGP procede en más del 50% del valor de los bienes inmuebles referidos a terrenos, edificios, sistema de transporte de GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ductos, obras de estabilización y obras en curso, por lo que correspondía a la recurrente no domiciliada tributar en el Perú, de conformidad con el numeral 4 del artículo 13° del CDI.

⁴ Cuyo numeral 6 fue modificado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1400, publicado el 10 setiembre 2018.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

Que a través de la Resolución de Intendencia N° _____ de 17 de marzo de 2016, la Administración declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas, sobre la base de los mismos argumentos indicados en el párrafo precedente.

Que el 24 de abril de 2017 (fojas 491 a 503) la recurrente interpuso reclamación contra la Resolución de Intendencia N° _____, la cual fue declarada infundada mediante la resolución apelada, indicándose que se verificó que los activos referidos, entre otros⁵, al sistema de transporte GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ducto, obras de estabilización y obras en curso constituyen bienes inmuebles, pues el sistema de transporte es requerido para el transporte de gas natural por ductos, componiéndose de bienes muebles e inmuebles, como edificios y construcciones y, en general, por las tuberías, obras, equipos e instalaciones requeridas y utilizadas por el concesionario, los cuales al encontrarse físicamente unidos conforman un bien unitario, distinto e independiente, en una ruta generalmente fija o permanente que no puede ser alterada o modificada, y que al ser dicho sistema parte integrante y/o accesoria al suelo, subsuelo y sobresuelo, así como a la concesión, comparte la naturaleza de inmueble de estos últimos; las obras de estabilización corresponden a trabajos orientados a estabilizar el terreno de ciertas áreas por las que se desplazan los ductos de gas natural y de líquidos de gas natural, que a su vez incluye el trabajo de movimiento de tierras, la protección márgenes y el control de erosión, entre otras labores; las obras en curso están orientadas a ampliar la capacidad del ducto, de acuerdo con lo establecido en los contratos BOOT de concesión y sus adendas respectivas, encontrándose relacionadas al activo denominado planta compresora de gas natural y ampliación de ductos de gas natural y otros; la planta compresora corresponde a la construcción de una planta compleja diseñada para eliminar los componentes más pesados y valiosos del metano en el flujo del gas; siendo que la inspección interna de ductos, obras en curso y obras de estabilización al formar parte del sistema de transporte, este no podría existir sin ellas, constituyendo así un conjunto indisoluble, por lo que el valor de venta de las acciones de _____ procede en más del 50% de propiedad inmobiliaria, tal como se determinó en la verificación realizada, no correspondiendo la aplicación del numeral 6 del artículo 13° del CDI, sino la aplicación del numeral 4 del mismo; en consecuencia, la recurrente debía tributar en el país.

Que ahora bien, tal como se ha indicado anteriormente, los importes materia de devolución corresponden a los pagos realizados por la recurrente no domiciliada con motivo de las ganancias de capital obtenidas por la enajenación realizada por esta a favor de las empresas antes mencionadas de las acciones de _____ quien obtuvo la concesión del sistema de transporte de gas natural, la cual implicaba principalmente el diseño, la construcción y la operación del gasoducto, para cuyo efecto se suscribió con el Estado Peruano dos contratos BOOT, en los cuales se definió el término "bienes de la concesión", según lo establecido en el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, en el cual a su vez se define el término "Sistema de Transporte".

Que obra en autos el Contrato BOOT para la Concesión de Transporte de Líquidos de Gas Natural por ductos de Camisea a la Costa y el Contrato BOOT para la Concesión de Transporte de Gas Natural por ductos de Camisea al City Gate⁶, en cuyos antecedentes se señala que mediante sesión de Junta General de Accionistas de 27 de noviembre de 2000 de _____ se acordó de manera expresa que esta empresa actuaría en la condición de sociedad concesionaria, adjudicataria y responsable de, entre otro, las concesiones antes mencionadas, siendo que mediante Resolución Suprema N° 102-2000-EM, el Estado Peruano, a través del Ministerio de Energía y Minas, otorgó a aquella la concesión para el diseño, suministro de bienes y servicios y construcción del sistema de transporte de líquidos por ductos desde Camisea a la costa y la explotación de los bienes de la concesión, y mediante Resolución Suprema N° 101-2000-EM, se otorgó la concesión de transporte de gas natural por ductos de Camisea a la costa a favor de aquella.

Que en las definiciones de los citados contratos se establecieron, entre otros, que el término "Bienes de la Concesión" significa lo siguiente⁷: es el conjunto de bienes muebles e inmuebles tales como: derechos

⁵ Cabe anotar que a foja 739 la recurrente indica que no discrepa respecto de la calificación como propiedad inmueble de los activos terrenos y edificios.

⁶ Textos actualizados al mes de setiembre de 2011, según se indica en la nota al pie N° 1 de dichos contratos.

⁷ Definición según la modificación por Resolución Suprema N° 041-2004-EM publicada el 27 de agosto de 2004 y Escritura Pública del 27/8/2004, así como por Resolución Suprema N° 042-2004-EM publicada el 2 de agosto de 2004, tal como se indica en los citados contratos.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

(incluyendo la concesión para operar el servicio de transporte de líquidos o de gas otorgada a la Sociedad Concesionaria), tuberías, equipos, accesorios, y, en general, todas las obras, equipos e instalaciones provistos por la Sociedad Concesionaria bajo los términos del Reglamento⁸ y del Contrato para prestar el Servicio de Transporte de Líquidos o de Transporte de Gas. Conforme a su naturaleza, las tuberías, y los equipos y accesorios de las estaciones de compresión y regulación son bienes muebles, de conformidad con el artículo 886° del Código Civil. Dentro de los bienes de la concesión se consideran incluidos todos los derechos sobre sistemas operativos, software, *know-how* y sus respectivas licencias y sublicencias utilizados por la sociedad concesionaria en la explotación de los bienes de la concesión. Los bienes de la concesión se sujetan a lo dispuesto por el artículo 30° del TUO⁹, modificado por el artículo 1° del Decreto Supremo N° 054-97-PCM.

Que asimismo, en las definiciones de los mencionados contratos se señaló que el término " Sistema de Transporte de Líquidos" significa lo siguiente: es la parte de los bienes de la concesión que está conformada por los ductos para el transporte, estaciones de bombeo, estaciones reguladores, equipos y accesorios, y demás instalaciones a ser utilizadas y explotados por la sociedad concesionaria bajo los términos de este contrato, el TUO y las leyes aplicables y que son utilizados para la prestación del servicio de transporte de líquidos, y el término "Sistema de Transporte de Gas" significa lo siguiente: es la parte de los bienes de la concesión que está conformada por los ductos para para el transporte, estaciones de compresión, estaciones reguladoras, sistemas de entrega, equipos y accesorios, y demás instalaciones que son operadas y explotadas por la sociedad concesionaria bajo los términos del Contrato, el TUO y las leyes aplicables y que son utilizados para la prestación del servicio de transporte de gas.

Que la cláusula 2 de los citados contratos estableció, entre otros, que durante el plazo del contrato¹⁰ la Sociedad Concesionaria será la propietaria de los bienes de la concesión. Al Producirse la caducidad de la concesión, la sociedad concesionaria transferirá los bienes de la concesión, conforme a lo establecido en la cláusula 21, el artículo 22° del TUO y el artículo 45° del reglamento.

Que el artículo 30° del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por Decreto Supremo N° 059-96-PCM^{11,12}, establecía que los bienes que devengan en partes integrantes o accesorios de la concesión, no podrían ser transferidos separadamente de ésta, hipotecados, prendados o sometidos a gravámenes de ningún tipo, durante el plazo de vigencia, sin la aprobación del sector u organismo correspondiente del Estado. Al término de la concesión pasarían al dominio del Estado (artículo 21° del Decreto Legislativo N° 758, modificado de conformidad con el Decreto Legislativo N° 758, modificado de conformidad con el Decreto Legislativo N° 839).

Que de conformidad con los numerales 2.2 y 2.34 del artículo 2° del Reglamento de Transportes de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por Decreto Supremo N° 041-99-EM¹³, por el término "Bienes de la Concesión" se entendía el sistema de transporte y los derechos, que son indispensables para el servicio de transporte, y que serán transferidos o devueltos, según sea el caso, por el concesionario al Estado a la terminación de la concesión, y que, a su vez, serán entregados en concesión por el Estado al nuevo concesionario, y por el término "Sistema de Transporte" se entendía el conjunto de bienes muebles e inmuebles, y en general todas las tuberías, obras, equipos e instalaciones requeridas para el transporte de hidrocarburos. Serán utilizados por el concesionario bajo los términos del contrato.

⁸ El cual, según las definiciones de los referidos contratos, significa lo siguiente: Es el Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos aprobado por el Decreto Supremo N° 041-99-EM y normas modificatorias, complementarias o sustitutorias.

⁹ El cual, según las definiciones de los referidos contratos, significa lo siguiente: Es el Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos aprobado por D.S. N° 059-96-PCM y bajo cuyo ámbito se ha suscrito el contrato.

¹⁰ Según la cláusula 4 de los referidos contratos, el plazo del contrato es de 33 años, contado a partir de la fecha de cierre de acuerdo con lo establecido en las Bases y la Cláusula 6.4.

¹¹ Modificado por el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 054-97-PCM, publicado el 31.10.97.

¹² Dicho Texto Único Ordenado quedó derogado por la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo N° 1224, publicado el 25 septiembre 2015, excepto el primer y segundo párrafo del artículo 19 y el artículo 22, el mismo que entró en vigencia al día siguiente de publicado el Reglamento.

¹³ Derogado por el Artículo 2 del Decreto Supremo N° 081-2007-EM, publicado el 22 noviembre 2007.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

Que conforme con los numerales 2.2 y 2.49 del artículo 2° del Reglamento de Transporte de Hidrocarburos por Ductos, aprobado por Decreto Supremo N° 081-2007-EM, por el término "Bienes de la Concesión se entiende el Sistema de Transporte y los derechos, que son indispensables para el servicio de transporte, y que según sea el caso, serán transferidos o devueltos, por el concesionario al Estado a la terminación de la concesión, y por el término "Sistema de Transporte" se entiende el conjunto de bienes muebles e inmuebles, y en general las tuberías, obras, equipos e instalaciones requeridas y utilizados por el concesionario bajo los términos del Contrato de Concesión para el Transporte de Hidrocarburos por Ductos.

Que en el caso de autos, la Administración sustenta la improcedencia de las solicitudes de devolución presentadas en que verificó que los activos referidos, entre otros¹⁴, al sistema de transporte GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ducto, obras de estabilización y obras en curso calificaban como bienes inmuebles y no como bienes muebles, por lo que el valor de venta de las acciones de

procedía en más del 50% de la propiedad inmobiliaria de esta, no correspondiendo la aplicación del numeral 6 del artículo 13° del CDI sino la aplicación del numeral 4 del mismo, por lo que la recurrente debía tributar en el país¹⁵; sin embargo, no se observa que la Administración haya realizado un análisis detallado de las características y uso específico de los bienes antes citados con la finalidad de establecer la naturaleza de dichos bienes conforme con los supuestos establecidos en el artículo 885° a 889° del Código Civil¹⁶, que establecen la calificación de bienes muebles e inmuebles y de las partes integrantes y accesorias¹⁷, aplicables para efecto de determinar que el valor de las acciones enajenadas por la recurrente procedía en más del 50% de propiedad inmobiliaria según el numeral 4 del artículo 13° del citado CDI alegado por la Administración, y que por tanto le correspondía tributar en el país, no siendo suficiente con señalar las definiciones de los Contratos BOOT para la Concesión de Transporte de Líquidos de Gas Natural por Ductos de Camisea a la Costa y para la Concesión de Transporte de Gas Natural por ductos de Camisea al City Gate ni la referencia a las resoluciones supremas que los aprobaron, ni a los estados financieros de TGP, así como tampoco a las normas del sector hidrocarburo, a la Ley del Impuesto a la Renta y su reglamento, lo que no permite a esta instancia hacer un análisis respecto a la procedencia o no de la inclusión de dichos activos como propiedad inmobiliaria o si constituyen bienes muebles o partes accesorias¹⁸, siendo que la Administración no ha precisado documentación adicional a la antes mencionada que sustente la calificación de dichos activos como bienes inmuebles para el cálculo de participación porcentual de inmuebles de realizado por ella, no habiendo tampoco señalado cómo ha generado tal participación porcentual de inmuebles a la que alude¹⁹, por lo que no se encuentra adecuadamente fundamentada la observación realizada por la Administración al respecto²⁰, correspondiendo levantarla.

Que cabe anotar que en el presente caso se ha efectuado un análisis conjunto de todos los medios probatorios que obran en el expediente, en virtud de los cuales se ha concluido que no se encuentra fundamentada la observación producto de la verificación efectuada por la Administración²¹.

Que cabe indicar que el hecho que se registren contablemente los mencionados bienes dentro de un determinado rubro contable no desvirtúa lo concluido en los párrafos precedentes, pues como se ha señalado, debe contarse con las características de los bienes, las cuales no cambian o se pierden por la

¹⁴ Cabe señalar que a foja 739 la recurrente indica que no discrepa respecto de la calificación como propiedad inmueble de los activos terrenos y edificios.

¹⁵ Cabe indicar que de autos no se advierte que la Administración haya reconocido que la ganancia de capital no debía tributar en Perú en aplicación del citado CDI, como indica la recurrente.

¹⁶ Normas aplicables, siendo que de las demás normas invocadas no se advierte las características y uso de los bienes controvertidos en autos.

¹⁷ Como un bien unitario, como alega la Administración.

¹⁸ No resultando aplicables la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07724-2-2005 y el Informe N° ni se ha obtenido el Informe N° alegados por la Administración. Además, debe precisarse que conforme con el artículo 94° del Código Tributario, el pronunciamiento que se emita con motivo de las consultas por escrito que se presentan ante la Administración Tributaria competente, será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria, por lo que no resultan vinculantes para esta instancia.

¹⁹ Lo que resulta necesario, más aún si se tiene en cuenta que la recurrente cuestiona precisamente la falta de descripción de los bienes que permita establecer su naturaleza.

²⁰ A quien le correspondía sustentar debidamente la naturaleza de los bienes, según su verificación realizada.

²¹ No apreciándose que la Administración haya excluido las obras en curso e inspección interna de ductos por haber reconocido su calidad de bienes muebles.



Tribunal Fiscal

N° 08646-12-2022

forma de contabilización. Además, cabe precisar que al no estar la concesión conformada únicamente por bienes inmuebles, la misma puede comprender tanto a dichos bienes como a bienes muebles, siendo que a efecto de determinar la existencia de bienes accesorios a los bienes inmuebles, debe tenerse en cuenta sus características.

Que adicionalmente, cabe mencionar que en la Resolución N° 00452-5-2009, entre otras, respecto de [redacted], este Tribunal ha establecido que si bien el artículo 9° de la Ley de Tributación Municipal dispone que excepcionalmente se considerará como sujeto pasivo del Impuesto Predial, a los titulares de concesiones otorgadas al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM, hace la precisión de que ello únicamente ocurrirá *“respecto de los predios que se les hubiesen entregado en concesión”* durante el tiempo de vigencia del contrato, dejando claro que el Impuesto Predial no grava las concesiones en sí mismas, sino únicamente los bienes que califiquen como *“predios”* que se hubiesen entregado en virtud de dichas concesiones, quedando descartada la posición de la Administración en cuanto a la atribución de predio afecto al Impuesto Predial a la concesión como tal, otorgada a la recurrente; siendo que el análisis en dicha oportunidad se debía centrar en determinar si los gasoductos y líneas de fibra óptica instaladas por ella en virtud del contrato de concesión celebrado con el Estado, constituían *“predios”* de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 8° de la Ley de Tributación Municipal.

Que carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por las partes al respecto.

Que en consecuencia, de conformidad con lo expuesto y considerando además que la Administración no ha planteado ningún cuestionamiento adicional sobre los hechos y situaciones bajo examen, corresponde revocar la resolución apelada, debiendo la Administración verificar el impacto en la obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta de No Domiciliados del período julio 2015 que generaría la exclusión de los activos sistema de transporte GN y LGN, planta compresora, inspección interna de ducto, obras de estabilización y obras en curso en el cálculo de la participación porcentual de inmuebles, considerando lo ya expuesto y, seguidamente, proceder a la devolución de los pagos en indebidos o en exceso realizados por tal tributo, de ser el caso, previa verificación de los pagos que la recurrente alega haber efectuado, así como liquidar los intereses correspondientes en aplicación del artículo 38° del Código Tributario.

Que finalmente, el informe oral solicitado se llevó a cabo con la participación de los representantes de ambas partes, conforme se acredita en autos.

Con los vocales Rivadeneira Barrientos y Flores Quispe, e interviniendo como ponente la vocal Ruíz Abarca.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 30 de noviembre de 2017, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

RUIZ ABARCA
VOCAL PRESIDENTA

RIVADENEIRA BARRIENTOS
VOCAL

FLORES QUISPE
VOCAL

Quintana Aquehua
Secretaria Relatora
RA/QA/FC/vu

NOTA: Documento firmado digitalmente