

## **INFORME N.º006-2013-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Se consulta si se encuentra afecto al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, la Tarifa por Uso de Aguas Subterráneas a que se refiere la Ley N.º 24516.

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas 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, TUO de la Ley del IGV).
- Ley N.º 29338, Ley de Recursos Hídricos, publicada el 31.3.2009.
- Reglamento de la Ley N.º 29338, aprobado por el Decreto Supremo N.º 001-2010-AG, publicado el 24.3.2010.
- Ley N.º 24516, Ley que reserva las aguas subterráneas de las cuencas de los ríos de las provincias de Chepén, Ascope, Pacasmayo y Trujillo a favor de SEDAPAT, publicada el 6.6.1986.
- Decreto Supremo N.º 033-86-VC, mediante el cual se aprueba la tarifa para las personas que con fines de consumo doméstico comercial o industrial, utilicen agua extraída del subsuelo en la jurisdicción comprendida dentro de las cuencas de los ríos de las provincias de Chepén, Ascope, Pacasmayo y Trujillo, publicado el 25.11.1986.

### **ANÁLISIS:**

La consulta formulada se encuentra orientada a determinar si la Tarifa por Uso de Aguas Subterráneas a que se refiere la Ley N.º 24516 se encuentra afectada al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta, siendo que para efecto de ello resulta necesario establecer si dicho concepto constituye tributo.

Al respecto, cabe indicar lo siguiente:

1. En cuanto al término tributo si bien nuestro ordenamiento no establece una definición general, debemos señalar que de acuerdo con la doctrina “tributo” es *la obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de ley*<sup>(1)</sup>. Adicionalmente, el Tribunal Constitucional ha señalado que los elementos esenciales de un tributo son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito<sup>(2)</sup>.

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, el tributo comprende al impuesto, la contribución y la tasa, siendo ésta última definida como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Agrega la citada Norma II que entre las subespecies de tasa se encuentra el derecho, el cual se paga por la prestación de un servicio administrativo público o por el uso o aprovechamiento de bienes públicos<sup>(3)</sup>.

De las normas expuestas, se tiene que el tributo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo (distinta a la sanción) fijada expresamente por ley, de cargo de un sujeto pasivo a favor del Estado; siendo el derecho una subespecie de la tasa, que se paga por el uso o aprovechamiento de bienes del Estado.

2. Ahora bien, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2° de la Ley de Recursos Hídricos, el agua constituye patrimonio de la Nación, el dominio sobre ella es inalienable e imprescriptible, siendo un bien de uso público cuya administración solo puede ser otorgada y ejercida en armonía con el bien común, la protección ambiental y el interés de la Nación.

Asimismo, el artículo 19° del Reglamento de la mencionada Ley señala que entre las entidades públicas vinculadas con la gestión de recursos hídricos

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Gerardo. Hipótesis de incidencia tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT, Lima, 1987, pág. 37.

<sup>2</sup> En Sentencia recaída en el Expediente N.º 3303-2 003-AA/TC.

<sup>3</sup> Cabe indicar que en diversa jurisprudencia, como es el caso de las Resoluciones N.ºs 796-1-99, 01438-5-2002, 04144-7-2008 y 09715-4-2008, el Tribunal Fiscal ha señalado que si bien cierto sector de la doctrina califica los ingresos que el Estado percibe por el uso de bienes de dominio público como recursos patrimoniales distintos a los tributarios, nuestro Código Tributario ha optado por considerar como recursos tributarios a las sumas que se pagan por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

que articulan sus acciones con la Autoridad Nacional del Agua, se encuentran las entidades prestadoras de servicios de saneamiento.

Por su parte, la Octava Disposición Complementaria Final de la Ley de Recursos Hídricos indica que las aguas subterráneas reservadas a favor de las entidades prestadoras de saneamiento se rigen en cada caso por la ley que autoriza la reserva correspondiente.

Al respecto, cabe tener en cuenta que mediante el artículo 1° de la Ley N.° 24516 se dispuso la reserva, con excepción de las dedicadas o por dedicarse a la producción agropecuaria, de las aguas subterráneas de las cuencas de los ríos de las Provincias de Chepén, Ascope, Pacasmayo<sup>(4)</sup> y Trujillo, a favor de la Empresa Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Trujillo, SEDAPAT<sup>(5)</sup><sup>(6)</sup>, cuya jurisdicción es el ámbito del Departamento de La Libertad y quien las controlará, manejará y distribuirá, dedicándolas al abastecimiento de agua potable de la población y de la industria establecida en esas circunscripciones.

Agrega dicha Ley, en su artículo 3°, que la Empresa queda facultada a cobrar el importe de las tarifas por uso de aguas subterráneas a terceros, las que serán aprobadas por Decreto Supremo; señalando que los recursos así conformados constituyen ingresos propios de SEDALIB<sup>(7)</sup>.

---

<sup>4</sup> El artículo 1° de la Ley N.° 29004, publicada el 2 0.4.2007, excluye las aguas subterráneas de las cuencas de los ríos de la provincia de Pacasmayo de la Región La Libertad, de los alcances de la Ley N.° 24516.

<sup>5</sup> Cabe indicar que SEDAPAT se constituyó como empresa filial del Servicio Nacional de Abastecimiento de Agua Potable (SENAPA), empresa que -según lo dispuesto en el artículo 5° del Decreto Legislativo N.° 150 (publicado el 15.6.1981)- estaba encargada de ejecutar la política del Estado en el desarrollo, control, operaciones y mantenimiento de los servicios de agua potable y alcantarillado urbanos a nivel nacional, con funciones específicas para este fin, en los aspectos de planeamiento, programación, financiamiento, normatividad, preparación de proyectos, ejecución de obras, asesoría y asistencia técnica, supervisión de financiamiento y evaluación de resultados; con la facultad de fijar y actualizar cánones y tarifas por los servicios que preste y celebrar todos los actos y contratos necesarios para el cumplimiento de sus objetivos.

Conforme a la Primera Disposición del Título VII del mencionado Decreto Legislativo, SEDAPAT se constituía como empresa filial de SENAPA y actuaba en el ámbito de la jurisdicción de Trujillo con autonomía económica, financiera y administrativa con las facultades establecidas en el artículo 5° del Decreto y con arreglo a la política del Ministerio de Vivienda.

<sup>6</sup> Conforme a lo señalado en el artículo 4° de la Ley N.° 29004, toda referencia a SEDAPAT se entiende que es a la Empresa de Saneamiento de Agua Potable y Alcantarillado de La Libertad - SEDALIB.

De acuerdo con lo establecido en la Ley General de Saneamiento, Ley N.° 26338 (publicada el 24.7.1994), en concordancia con el numeral 11 del artículo 4° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.° 023-2005-VIVIENDA (publicado el 1.12.2005), SEDALIB S.A. es una entidad prestadora pública que se encuentra en el ámbito de la actividad empresarial del Estado.

<sup>7</sup> Adicionalmente, es preciso considerar que según el artículo 4° de la Ley N.° 24516, las sanciones que prevé la legislación de aguas por transgresiones a la misma serán impuestas por SEDALIB, debiendo ser resueltas en última instancia por el Tribunal Fiscal, con arreglo al Código Tributario.

En concordancia con ello, el artículo 1° del Decreto Supremo N.° 033-86-VC establece que las personas naturales o jurídicas que con fines de consumo doméstico, comercial o industrial, utilicen agua extraída del subsuelo en la jurisdicción comprendida dentro de las cuencas de los ríos de las Provincias de Chepén, Ascope, Pacasmayo<sup>(4)</sup> y Trujillo, abonarán por este concepto, un monto equivalente al 20% de las tarifas de agua que, para estos fines, SEDALIB tenga establecidas para los servicios de agua conectados al Sistema que administra.

En cuanto al monto de la tarifa, el artículo 2° del citado Decreto establece que se calculará por metro cúbico de agua consumida y medida cada mes, para lo cual SEDALIB instalará medidores en los Pozos Tubulares que se exploten.

De las normas anteriormente glosadas se tiene que SEDALIB se encuentra facultada a cobrar el importe de las tarifas por uso de aguas subterráneas a terceros, las cuales se calculan en base al metro cúbico de agua consumida y cuya recaudación - según lo señalado por la citada Ley - constituye ingreso propio de dicha entidad; sin perjuicio de mencionar que el referido concepto tiene carácter coactivo toda vez que su origen no depende de la voluntad del obligado.

Siendo ello así, dado que la tarifa por uso de agua subterránea a que se refiere la consulta es un ingreso cuyo hecho generador se vincula con el uso o aprovechamiento de un bien público, como es el agua subterránea, dicho concepto califica como un “derecho” conforme a la definición contenida en la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario<sup>(8)</sup>.

Cabe señalar que el hecho que se haya dispuesto que la recaudación por el mencionado concepto constituya ingreso propio de la entidad no desvirtúa el carácter tributario de la aludida tarifa, teniendo en cuenta que al calificar dicha entidad como una empresa pública que se encuentra dentro del ámbito de la actividad empresarial del Estado, constituye el vehículo a través del cual el Estado desarrolla sus actividades en favor de la población<sup>(9)</sup>. Así pues, en ese contexto, la consideración del referido concepto como ingreso propio de la entidad lleva implícita el destino de este a las funciones y actividades que el Estado realiza a través de aquella.

---

<sup>8</sup> En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 04144-7-2008.

<sup>9</sup> César García Novoa afirma que “se puede hablar de ingresos tributarios percibidos por entidades privadas siempre que exista una dirección pública en el servicio que se presta y los ingresos se destinen a satisfacer gastos públicos”. En: GARCIA NOVOA, César, El concepto de tributo, Tax Editor, 2009, Lima, pág. 263 y ss.

En similar sentido, Mauricio Plazas Vega afirma que particulares que desempeñan actividades de tipo público pueden ser sujetos activos tributarios como acreedores de obligaciones tributarias pero nunca titulares de poder tributario. Así, un tributo no pierde su condición de tal por el hecho de que lo perciba un particular como ingreso propio. En: PLAZAS VEGA, , Mauricio, Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Temis, 2000, Santa Fe de Bogotá, pág. 875.

Definido lo anterior, corresponde ahora determinar si el concepto en mención se encuentra afecto al Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas.

3. En relación con el Impuesto a la Renta, cabe indicar que conforme a lo dispuesto por el artículo 1° del TUO de la Ley que regula dicho Impuesto, este grava:
  - a) Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.
  - b) Las ganancias de capital<sup>(10)</sup>.
  - c) Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley<sup>(11)</sup>.
  - d) Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley.

Pues bien, como quiera que los ingresos correspondientes a la Tarifa por uso de aguas subterráneas a que se refiere la Ley N.º 24516 tienen carácter tributario y son recaudados por mandato de una ley según lo expuesto precedentemente, dichos ingresos no califican como renta gravada con el Impuesto a la Renta al no encontrarse comprendidos en ninguno de los supuestos antes mencionados.

En efecto, dichos ingresos no provienen de la explotación de una fuente ni de terceros (criterios de renta producto y de flujo de riqueza recogidos en los incisos a) y c) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta antes citado), ni constituyen ganancias de capital ni rentas imputadas. En ese sentido, los referidos ingresos no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

4. Finalmente, en lo que corresponde al Impuesto General a las Ventas, de acuerdo con el artículo 1° del TUO de la Ley del IG V, este Impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en

---

<sup>10</sup> Según lo dispuesto en el artículo 2° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, para efectos de esta Ley, constituye ganancia de capital cualquier ingreso que provenga de la enajenación de bienes de capital. Se entiende por bienes de capital a aquellos que no están destinados a ser comercializados en el ámbito de un giro de negocio o de empresa.

<sup>11</sup> De acuerdo con lo señalado en el último párrafo del artículo 3° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, en concordancia con el inciso g) del artículo 1° de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N.º 122-94-EF (publicado el 21.9.1994, y normas modificatorias), constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros, considerándose como tal a la obtenida en el devenir de la actividad de la empresa en sus relaciones con otros particulares, en las que los intervinientes participan en igualdad de condiciones y consienten el nacimiento de obligaciones. En consecuencia, constituye ganancia o ingreso para una empresa, la proveniente de actividades accidentales, los ingresos eventuales y la proveniente de transferencias a título gratuito que realice un particular a su favor.

el país, los contratos de construcción, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, así como la importación de bienes.

Pues bien, como quiera que los ingresos obtenidos por la tarifa por uso de aguas subterráneas califican como tasas (derechos), aquellos no corresponden a la realización de ninguna operación comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

En ese sentido, no corresponde la aplicación del IGV respecto de los referidos ingresos.

### **CONCLUSIONES:**

1. Los ingresos por concepto de la tarifa por uso de aguas subterráneas a que se refiere la Ley N.º 24516 no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.
2. No corresponde la aplicación del IGV respecto de los referidos ingresos.

Lima, 16 de enero de 2013.

Original firmado por  
**LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS**  
Intendente Nacional Jurídico (e)

jcg  
A0799-D12  
IGV/ IMPUESTO A LA RENTA: Afectación de la tarifa por uso de aguas subterráneas.