

**INFORME N.º 145-2020-SUNAT/7T0000****MATERIA:**

¿Los recibos únicos que emiten las juntas de usuarios por el uso del agua, en los que se detallan los costos por tal uso que están obligados a pagar los usuarios, incluyendo los aportes voluntarios que pudieran aprobarse por otros servicios, se consideran documentos válidos para que los agricultores puedan sustentar costo o gasto para efecto tributario?

**BASE LEGAL:**

- Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, que aprueba el Reglamento de Comprobantes de Pago, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias (en adelante, RCP).
- Decreto Ley N.º 25632, Decreto que establece la obligación de emitir comprobantes de pago en las transferencias de bienes, en propiedad o en uso, o en prestaciones de servicios de cualquier naturaleza, publicado el 24.7.1992 y normas modificatorias.
- Ley N.º 26821, Ley Orgánica para el aprovechamiento de sostenible de los recursos naturales, publicada el 26.6.1997.
- Ley N.º 29338, Ley de Recursos Hídricos, publicada el 31.3.2009 y normas modificatorias.
- Decreto Supremo N.º 001-2010-AG, que aprueba el Reglamento de la Ley N.º 29338, Ley de Recursos Hídricos, publicado el 24.3.2010 y normas modificatorias (en adelante, el Reglamento de la LRH)
- Decreto Supremo N.º 005-2015-MINAGRI, Aprueba el Reglamento de la Ley N.º 30157 – Ley de las Organizaciones de Usuarios de Agua, publicada el 3.4.2015 y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013 y normas modificatorias (en adelante, el 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, la LIR).

**ANÁLISIS:**

1. El primer párrafo del artículo 1 del Decreto Ley N.º 25632 señala que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas que transfieran bienes, en propiedad o en uso, o presten servicios de cualquier naturaleza; lo cual rige aun cuando la transferencia o prestación no se encuentre afecta a tributos.



Por su parte, el artículo 1 del RCP establece que el comprobante de pago es un documento que acredita la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios.

Asimismo, el párrafo 1.1 del numeral 1 del artículo 6 del RCP dispone que están obligados a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que realicen transferencia de bienes a título gratuito u oneroso:

- a) Derivadas de actos y/o contratos de compraventa, permuta, donación, dación en pago y, en general, de todas aquellas operaciones que supongan la entrega de un bien en propiedad.
- b) Derivadas de actos y/o contratos de cesión en uso, arrendamiento, usufructo, arrendamiento financiero, asociación en participación, comodato y, en general, de todas aquellas operaciones en las que el transferente otorgue el derecho a usar un bien.

Además, el párrafo 1.2 del citado numeral 1 establece que también están obligadas a emitir comprobantes de pago las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso. Agrega que en esta definición no se incluye a los servicios prestados por las entidades del Sector Público Nacional que generen ingresos que constituyan tasas.



Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, se encuentran obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que transfieran bienes en propiedad, otorguen el derecho a usar un bien o presten servicios a terceros, ya sea a título gratuito u oneroso; excluyéndose a los servicios prestados por las entidades del Sector Público Nacional cuyos ingresos constituyan tasas.

2. Por otro lado, el numeral 190.3 del artículo 190 del Reglamento de la LRH señala que la Autoridad Nacional del Agua aprueba el formato del recibo único por el uso de agua en el que se detallan los costos por uso del agua a que está obligado el usuario, incluyendo los aportes voluntarios que pudieran aprobarse por otros servicios; y el numeral 190.4 del referido artículo establece que el incumplimiento del pago de este recibo faculta a que se efectúe el corte del servicio del agua.

Por su parte, el artículo 90 de la Ley de Recursos Hídricos dispone que los titulares de los derechos de uso de agua están obligados a contribuir al uso sostenible y eficiente del recurso mediante el pago de, entre otros conceptos:

- a) La retribución económica por el uso del agua.
- b) La tarifa por la utilización de la infraestructura hidráulica mayor y menor.
- c) La tarifa por monitoreo y gestión de uso de aguas subterráneas.

3. En cuanto a la “retribución económica por el uso del agua”, conforme a lo establecido por el artículo 91 de la mencionada ley y el numeral 176.1 del artículo 176 del Reglamento de la LRH, esta constituye el pago que en forma obligatoria deben abonar al Estado todos los usuarios de agua como contraprestación por el uso consuntivo o no consuntivo de tal recurso natural, por ser este patrimonio de la nación, no constituyendo tributo.

Sobre el particular, cabe indicar que el primer párrafo del artículo 20 de la Ley N.º 26821 señala que todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales; agrega que, la mencionada retribución económica, incluye todo concepto que deba aportarse al Estado por el recurso natural, pudiendo denominarse, entre otros, contraprestación<sup>(1)</sup>.

Asimismo, el numeral 177.2 del artículo 177 del Reglamento de la LRH prevé que el valor de la retribución económica que se establezca se destina para la formulación de los planes de gestión de recursos hídricos en la cuenca, desarrollar la gestión y administración de los recursos hídricos en las fuentes naturales del agua, así como para financiar las medidas de control y vigilancia destinadas a lograr: la protección de la calidad, el incremento de la disponibilidad de los recursos hídricos y la conservación de las fuentes productoras de agua; así como para la gestión integrada del agua en las cuencas menos favorecidas y la preservación del recurso hídrico en las cabeceras de cuencas.

Conforme fluye de las normas glosadas, la retribución económica por el uso del agua constituye una contraprestación económica que se paga por su aprovechamiento y que no constituye tributo; habiéndose establecido por ley que debe ser pagado de manera obligatoria por los usuarios del agua para ser destinado a los fines indicados en el párrafo precedente, no teniendo, por tanto, su pago, como origen, la transferencia de propiedad o la cesión del derecho a usar un bien, ni la prestación de un servicio individualizado en el usuario de agua.

4. Con relación a la “tarifa por la utilización de la infraestructura hidráulica mayor y menor”, regulada en el artículo 93 de la Ley de Recursos Hídricos, en el Informe N.º 073-2013-SUNAT/4B0000<sup>(2)</sup> se ha señalado que dicha tarifa tiene la naturaleza de tributo del tipo “derecho”, que es una subespecie de la tasa, el cual es definido en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario como el pago por la prestación de un servicio administrativo público o por uso o aprovechamiento de bienes públicos.

De otro lado, en lo que respecta a la “tarifa por monitoreo y gestión de las aguas subterráneas”, el artículo 94 de la Ley de Recursos Hídricos establece que es la tarifa por el servicio que pagan los usuarios de aguas subterráneas con fines productivos y cuyos fondos se destinan a monitorear el uso de esta agua y el

---

<sup>1</sup> Según también se explica en el Informe Legal N.º 122-2020-ANA-OAJ de la Autoridad Nacional del Agua.

<sup>2</sup> Disponible en el Portal SUNAT(<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i073-2013.pdf>).

nivel freático, así como para gestionar el uso de la misma para hacer sostenible su disponibilidad.

Por su parte, el numeral 189.1 del artículo 189 del Reglamento de la LRH prevé que el pago de esta tarifa se realiza a un tercero por el servicio de lecturas periódicas de niveles freáticos, operación y mantenimiento de los sistemas de medición y otros relacionados con la gestión de las aguas subterráneas de un acuífero en particular, mientras que los numerales 189.2 y 189.3 del mismo artículo señalan, respectivamente, que la Autoridad Nacional del Agua (ANA) aprueba el valor de esta tarifa y que debe cubrir el costo del servicio otorgado.

Cabe señalar que este servicio puede ser prestado por las organizaciones de usuarios del agua que, en el artículo 13 del Reglamento de la Ley de las Organizaciones de Usuarios del Agua, se definen como organizaciones estables de personas naturales o jurídicas sin fines de lucro que prestan un servicio público y que las actividades que desarrollan en la gestión de la infraestructura hidráulica y de los recursos hídricos son de interés público.



Asimismo, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20 del citado reglamento, el Estado es propietario de la infraestructura hidráulica de carácter público y ejerce, a través de la Autoridad Nacional del Agua, la titularidad sobre la infraestructura hidráulica menor; siendo esta la que otorga el reconocimiento administrativo a las organizaciones de usuarios de agua mediante resolución administrativa, previa evaluación técnica de los requisitos que debe cumplir, con la finalidad de garantizar una gestión eficiente y sostenible de los recursos hídricos, que son patrimonio de la Nación. Agrega que, para el caso de las juntas de usuarios, el reconocimiento administrativo comprende la autorización del Estado para brindar un servicio público, administrar la infraestructura pública de un sector hidráulico, así como para operarla y mantenerla, cobrar las tarifas de agua y efectuar la distribución del recurso hídrico.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, la “tarifa por el servicio de monitoreo y gestión de las aguas subterráneas” tiene el carácter de una obligación jurídica pecuniaria establecida por ley, la cual es de carácter coactivo (distinta a la sanción) toda vez que debe ser cumplida obligatoriamente por usuarios de aguas subterráneas con fines productivos, siendo estos los sujetos pasivos de acuerdo con lo señalado por la ley, teniendo el carácter de sujetos activos de la referida obligación jurídica pecuniaria, las juntas de usuarios que prestan el referido servicio público y cuya tarifa, aprobada por la Autoridad Nacional del Agua, debe cubrir el costo del servicio otorgado.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el término genérico tributo comprende al impuesto, la contribución y la tasa, siendo esta 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.

En ese sentido, toda vez que la “tarifa por monitoreo y gestión de las aguas subterráneas”, constituye un ingreso a favor del Estado, de carácter coactivo porque su origen no depende de la voluntad del obligado, y cuyo hecho generador se vincula con la prestación de un servicio administrativo público, se puede afirmar que dicha tarifa tiene la naturaleza de tributo del tipo “derecho”.

5. De otro lado, respecto a los “aportes voluntarios”, el numeral 94.2 del artículo 94 del Reglamento de Organizaciones de Usuarios, establece que estos aportes son recursos económicos distintos a las tarifas de uso del agua y que son destinados a solventar los gastos que acuerde la organización de usuarios de agua.

Asimismo, cabe indicar que la Autoridad Nacional del Agua ha señalado<sup>(3)</sup> que tales aportes constituyen abonos que en forma voluntaria realizan los usuarios, siempre que el objeto para el cual se apruebe sean distintos a los fines que financian las tarifas de uso del agua, y que además se encuentre aprobado en asamblea general para los fines propuestos por el consejo directivo de la organización de usuarios de agua, previa aprobación por asamblea general que se constituye en el órgano máximo de la organización.

De lo antes señalado se tiene que el aporte voluntario es un pago que los usuarios del agua pertenecientes a las organizaciones de usuarios deben pagar para financiar gastos distintos a las tarifas de uso del agua, siendo este aprobado por la asamblea general de la organización.

Así pues, se puede afirmar que dicho aporte no constituye una contraprestación por la transferencia o por el derecho a usar un bien, ni por un servicio individualizado en el usuario de agua.

6. De lo señalado en los numerales precedentes, se puede concluir que la “retribución por el uso del agua” y los “aportes voluntarios” no son pagos que se deben efectuar por la transferencia en propiedad o el derecho a usar un bien, ni la prestación de un servicio individualizado en el usuario del agua; por lo que no existe la obligación de emitir comprobante de pago por las operaciones que originan su pago.

Asimismo, con relación a la “tarifa por la utilización de la infraestructura hidráulica mayor y menor” y la “tarifa por monitoreo y gestión de las aguas subterráneas”, dado que estas constituyen tasas, del tipo derecho, no corresponde emitir comprobante de pago por las operaciones que generan su pago, conforme al criterio establecido al respecto en la cuarta conclusión del Informe N.º 099-2019-SUNAT/7T0000<sup>(4)</sup>.

7. Por otro lado, el artículo 37 de la LIR señala que a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para

---

<sup>3</sup> En el citado el Informe Legal N.º 122-2020-ANA-OAJ.

<sup>4</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2019/informe-oficios/i099-2019-7T0000.pdf>).

producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Por su parte, el último párrafo del citado artículo dispone que, para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir los criterios tales como razonabilidad y generalidad en relación con los ingresos del contribuyente, entre otros.

Como se ha indicado en el Informe N.º 107-2007-SUNAT/2B0000<sup>(5)</sup>, en la norma citada se consagra el “principio de causalidad”, por el cual todos los gastos necesarios para la generación y mantenimiento de rentas de tercera categoría son deducibles de la renta bruta, salvo cuando se disponga poner límites a la deducibilidad o se prohíba expresamente. Se agrega en el mencionado informe que este principio tiene implícito que los gastos sean necesarios, entendiéndose al mismo bajo los criterios, entre otros, de normalidad, razonabilidad y generalidad.

De lo señalado, fluye que los gastos deducibles para determinar la renta de tercera categoría son aquellos que sean necesarios para producirla y mantener su fuente, es decir, que cumplan con los criterios de normalidad, razonabilidad y generalidad<sup>(6)</sup>.

Ahora bien, como lo hemos indicado en el ítem anterior del presente informe, no corresponde la emisión de comprobantes de pago por los conceptos por los cuales se emiten los denominados recibos únicos por el uso del agua; siendo que tales recibos tampoco se encuentran considerados por el RCP como documentos autorizados que deban cumplir con lo señalado por el numeral 6 del artículo 4 de dicho reglamento a efectos de permitir sustentar gasto o costo para efecto tributario.

De acuerdo a ello, al no existir la obligación de emitir comprobantes de pago por los conceptos analizados, para sustentar costo y gasto para efecto tributario será necesario acreditar los mismos mediante los medios probatorios fehacientes, lo que se establecerá en cada caso concreto<sup>(7)</sup>.

## CONCLUSIÓN:

La deducción, como costo o gasto para efecto tributario, de los conceptos por los cuales se emiten los denominados recibos únicos por el uso del agua debe ser

<sup>5</sup> Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2007/oficios/i1072007.htm>).

<sup>6</sup> Como se ha indicado en la Carta N.º 044-2004-SUNAT/2B0000, disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2004/oficios/c0442004.htm>), “...son deducibles para efectos tributarios los gastos necesarios y normales de acuerdo al giro del negocio, considerándose como tales no solo a los típicos incurridos en el desarrollo ordinario de las actividades empresariales, sino también aquellos que, directa o indirectamente, tengan por objeto la obtención de beneficios para la empresa”.

<sup>7</sup> Tal como se ha señalado en el Oficio N.º 015-2000-K00000 del 7.2.2000, a efecto de que proceda la deducción del gasto para propósito impositivo, resulta indispensable analizar cada caso en particular.



sustentada con cualquier medio probatorio fehaciente, lo que debe establecerse en cada caso concreto.

Lima, 23 de diciembre de 2020



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

eai  
CT 00575-2018  
CT 00698-2018  
Comprobantes de Pago – Recibo único por uso del agua.