

## **INFORME N.º073-2013-SUNAT/4B0000**

### **MATERIA:**

Se formula las siguientes consultas:

1. ¿La “tarifa” por la utilización de infraestructura hidráulica mayor y menor a que se refiere el artículo 93º de la Ley N.º29338 constituye un tributo?
2. ¿El abono que se realiza por concepto de dicha tarifa, que es cobrado de manera delegada por una asociación sin fines de lucro, se encuentra afecto al pago del Impuesto General a las Ventas?

### **BASE LEGAL:**

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º135-99-EF, publicado el 19.8.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Ley N.º29338, Ley de Recursos Hídricos, publicada el 31.3.2009.
- Reglamento de la Ley N.º29338, aprobado por el Decreto Supremo N.º001-2010-AG, publicado el 24.3.2010 (en adelante, Reglamento de la Ley de Recursos Hídricos).
- Reglamento de la Ley N.º 29151, Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales, aprobado por el Decreto Supremo N.º 007-2008-VIVIENDA, publicado el 15.3.2008, y normas modificatorias.

### **ANÁLISIS:**

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que aún cuando nuestro ordenamiento legal no establece una definición general del término tributo, 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

---

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

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 conformidad con lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, el término genérico 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, el artículo 93° de la Ley de Recursos Hídricos establece que la tarifa por la utilización de infraestructura hidráulica mayor y menor es el pago que el titular del derecho<sup>(4)</sup> efectúa a la entidad pública a cargo de la infraestructura o la entidad que lo realice por delegación expresa de la primera, por concepto de operación, mantenimiento, reposición, administración y la recuperación de la inversión pública empleada, conforme a ley.

Como podemos apreciar de la norma antes glosada, la tarifa materia de análisis constituye una obligación jurídica pecuniaria establecida por ley, siendo esta de carácter coactivo (distinta a la sanción), toda vez que debe ser cumplida obligatoriamente por los titulares de derechos de uso de agua que hagan uso de la infraestructura hidráulica mayor y menor, teniendo estos la calidad de sujetos pasivos por voluntad de la ley.

Por otro lado, en cuanto al sujeto activo de la obligación jurídica pecuniaria antes indicada, cabe señalar que el artículo 93° de la Ley de Recursos

---

<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.

<sup>4</sup> Se refiere a los derechos de uso de agua, los cuales, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 44° y 45° de la Ley de Recursos Hídricos, son otorgados por la Autoridad Administrativa del Agua con participación del Consejo de Cuenca Regional o Interregional según corresponda, pudiendo ser estos la licencia de uso, Permiso de uso o la Autorización de uso de agua.

Hídricos otorga la condición de tal a la entidad pública a cargo de la infraestructura hidráulica y establece la posibilidad de que esta pueda delegar en otra entidad la operación y mantenimiento de dicha infraestructura. Es preciso mencionar que si bien la norma no lo señala expresamente, fluye de ella que la delegación puede efectuarse tanto a una entidad pública como a una privada, en tanto no se efectúa distingo alguno al respecto.

Corroboran lo anterior el artículo 33° del Reglamento de la Ley de Recursos Hídricos, según el cual los operadores de infraestructura hidráulica pública son las entidades, públicas o privadas, que prestan alguno o todos los servicios públicos siguientes: Regulación, derivación o trasvase, conducción, distribución o abastecimiento de agua; dicha norma indica además que son responsables de la operación, mantenimiento y desarrollo de la infraestructura hidráulica a su cargo, con arreglo al Reglamento de Operadores de Infraestructura Hidráulica aprobado por la Autoridad Nacional del Agua.

Ahora bien, el hecho que la operación y mantenimiento de la infraestructura hidráulica pública sea delegada por una entidad pública a una entidad privada y que esta última efectúe el cobro de la tarifa por la utilización de dicha infraestructura, no desvirtúa que el sujeto activo sea el Estado, toda vez que es la propia Ley de Recursos Hídricos la que ha establecido la posibilidad de dicha delegación<sup>(5)</sup>, debiendo tenerse en cuenta además, que aunque se trate de una entidad privada, será esta el vehículo a través del cual el Estado desarrollará sus actividades en favor de la población y que el cobro de la tarifa no tendrá otro destino que el de ser utilizado para el mantenimiento, reposición, administración y recuperación de la inversión pública efectuada en la infraestructura hidráulica por cuyo uso se abona la citada tarifa<sup>(6)</sup>.

Finalmente, para efecto de determinar si la tarifa por la utilización de infraestructura hidráulica tiene la naturaleza de tributo, específicamente de una tasa de tipo derecho, nos queda por establecer si el uso de dicha infraestructura puede ser catalogado como uso o aprovechamiento de bienes públicos; para ello debemos definir si constituye un bien público.

Al respecto, cabe indicar que ni en la Ley de Recursos Hídricos ni en su Reglamento se ha definido lo que debe entenderse por infraestructura hidráulica; sin embargo, se debe tomar en cuenta que de acuerdo a lo

---

<sup>5</sup> El término Delegación es definido como la acción y efecto de delegar, esto es, de dar una persona a otra la jurisdicción que ella posee por su dignidad u oficio, para que esa otra haga sus veces. En: FERNÁNDEZ VÁSQUEZ, EMILIO, Diccionario de Derecho Público, Editorial Astreda, Buenos Aires, pág. 193.

<sup>6</sup> Cabe señalar que según César García Novoa “*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.

dispuesto por el numeral 2 del artículo 6° de la Ley y en mención se considera como bienes asociados al agua a los bienes naturales<sup>(7)</sup> y los bienes artificiales; en cuanto a estos últimos, la norma indica que son los bienes usados para:

- a. La captación, extracción, desalación, almacenamiento, regulación, conducción, medición, control y uso del agua;
- b. el saneamiento, depuración, tratamiento y reutilización del recurso;
- c. la recarga artificial de acuíferos;
- d. el encauzamiento de ríos y defensa contra inundaciones;
- e. la protección de los bienes que integran el dominio público hidráulico; y
- f. los caminos de vigilancia y mantenimiento que sirven para el uso del agua con arreglo a ley.

Asimismo, debemos señalar que el artículo 8° de la citada Ley establece que son de propiedad del Estado los bienes artificiales asociados al agua, ejecutados con fondos públicos.

Cabe recordar, además, que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 33° del Reglamento de la Ley de Recursos Hídricos, glosado líneas arriba, los operadores de infraestructura hidráulica pública prestan alguno o todos los servicios públicos siguientes: Regulación, derivación o trasvase, conducción, distribución o abastecimiento de agua.

Como puede apreciarse de las normas antes glosadas, si bien no existe una definición de infraestructura hidráulica, se desprende de estas que dicha infraestructura está conformada por bienes artificiales, toda vez que precisamente tales bienes son aquellos que deben ser usados para poder prestar los servicios públicos detallados en el párrafo anterior.

---

<sup>7</sup> Se detalla como tales a los siguientes bienes:

- a. La extensión comprendida entre la baja y la alta marea, más una franja paralela a la línea de la alta marea en la extensión que determine la autoridad competente;
- b. los cauces o álveos, lechos y riberas de los cuerpos de agua, incluyendo las playas, barriales, restingas y bajiales, en el caso de la amazonía, así como la vegetación de protección;
- c. los materiales que acarrea y deposita el agua en los cauces;
- d. las áreas ocupadas por los nevados y los glaciares;
- e. los estratos o depósitos por donde corre o se encuentra el agua subterránea;
- f. las islas existentes y las que se formen en los mares, lagos, lagunas o esteros o en los ríos, siempre que no procedan de una bifurcación del curso del agua al cruzar las tierras de particulares;
- g. los terrenos ganados por causas naturales o por obras artificiales al mar, a los ríos, lagos, lagunas y otros cursos o embalses de agua;
- h. la vegetación ribereña y de las cabeceras de cuenca;
- i. las fajas marginales a que se refiere esta Ley; y
- j. otros que señale la Ley.

En tal sentido, toda vez que los bienes artificiales que conforman la infraestructura hidráulica, ejecutados con fondos públicos, son de propiedad del estado, dicha infraestructura como tal, también lo es.

Adicionalmente a ello, cabe indicar que de acuerdo con la doctrina<sup>(8)</sup> y la jurisprudencia constitucional<sup>(9)</sup>, los bienes del Estado se clasifican en bienes de dominio privado y bienes de dominio público. Los bienes de dominio público son aquellos que se hayan afectos al uso público, mientras que los de dominio privado son definidos en sentido negativo a los de dominio público, es decir aquellos que no están destinados a tal uso.

Dicha clasificación también ha sido recogida por nuestra legislación; así; el numeral 2.2 del artículo 2° del Reglamento de la Ley General del Sistema Nacional de Bienes Estatales distingue a los bienes de dominio público de los bienes de dominio privado del Estado.

En cuanto a los bienes de dominio público, estos son definidos por el inciso a) del numeral 2.2 del artículo 2° del Reglamento citado en el párrafo anterior como aquellos bienes estatales, destinados al uso público como playas, plazas, parques, infraestructura vial, vías férreas, caminos y otros, cuya administración, conservación y mantenimiento corresponde a una entidad; aquellos que sirven de soporte para la prestación de cualquier servicio público como los palacios, sedes gubernativas e institucionales, escuelas, hospitales, estadios, aportes reglamentarios, bienes reservados y afectados en uso a la defensa nacional, establecimientos penitenciarios, museos, cementerios, puertos, aeropuertos y otros destinados al cumplimiento de los fines de responsabilidad estatal, o cuya concesión compete al Estado; indica además que tienen el carácter de inalienables e imprescriptibles y que sobre ellos, el Estado ejerce su potestad administrativa, reglamentaria y de tutela conforme a ley.

Por su parte, el inciso b) del numeral 2.2 del artículo 2° del Reglamento en mención define a los bienes de dominio privado del Estado como aquellos bienes estatales que siendo de propiedad del Estado o de alguna entidad, no

---

<sup>8</sup> Al respecto, para Mejorada, se entiende por bienes del dominio público a aquéllos que pertenecen al Estado y que están asignados al cumplimiento de un fin público, es decir, un fin especialmente relevante para los objetivos naturales y funciones constitucionales del Estado, y por oposición los bienes de propiedad del Estado que no están asignados a estos fines pertenecen a la esfera del dominio privado del Estado. En: MEJORADA CHAUCA, Martín. El Dominio Público vs. El Dominio Privado: ¿Quién Decide? En: Diálogo con la Jurisprudencia, Año 9, N°67, Gaceta Jurídica, Abril 2004, Pág. 18.

Asimismo, Villegas al referirse a los bienes de dominio público, afirma que el Estado posee bienes destinados al disfrute de toda comunidad, y que son utilizables por sus componentes en forma directa y general, siendo que éstos surgen por causas naturales (ríos y sus riberas, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, mares navegables, mares interiores, etc.) o artificiales (calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, museos, bibliotecas y toda obra construida para utilidad o comodidad común). En: VILLEGAS, Héctor B. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 9ª Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, Pág. 68.

<sup>9</sup> Sentencia recaída en el Expediente N.º006-96-I/TC del 3.1.1997.

están destinados al uso público ni afectados a algún servicio público, y respecto de los cuales sus titulares ejercen el derecho de propiedad con todos sus atributos.

Ahora bien, dado que el artículo 3° de la Ley de Recursos Hídricos ha declarado de interés nacional y necesidad pública la gestión integrada de los recursos hídricos con el propósito de lograr eficiencia y sostenibilidad en el manejo de las cuencas hidrográficas y los acuíferos para la conservación e incremento del agua, así como asegurar su calidad fomentando una nueva cultura del agua, para garantizar la satisfacción de la demanda de las actuales y futuras generaciones; y que además, el numeral 7 del artículo III del Título Preliminar de la Ley en mención establece como uno de los principios que rigen el uso y gestión integrada de los recursos hídricos el de descentralización de la gestión pública del agua y autoridad única, según el cual, la gestión pública del agua comprende también la de sus bienes asociados, naturales o artificiales; resulta claro que la infraestructura hidráulica ejecutada con fondos públicos es un bien de propiedad del estado cuyo uso se encuentra destinado al cumplimiento de los fines de responsabilidad estatal antes señalados, constituyendo, por tanto, un bien de dominio público.

En consecuencia, toda vez que la tarifa por la utilización de infraestructura hidráulica 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 el uso o aprovechamiento de un bien público, como es la infraestructura hidráulica en mención, dicha tarifa tiene la naturaleza de tributo del tipo "derecho", según la definición establecida por la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

4. Definido lo anterior, a efecto de brindar respuesta a la segunda consulta, corresponde ahora determinar si el concepto en mención se encuentra afecto al Impuesto General a las Ventas.

Sobre el particular, cabe indicar de acuerdo con el artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, este Impuesto grava la venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios en 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 utilización de infraestructura hidráulica mayor y menor califica como tasa (derecho), 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. La tarifa por la utilización de infraestructura hidráulica mayor y menor a que se refiere el artículo 93° de la Ley N.° 29338 constituye un tributo del tipo “derecho”.
2. El ingreso por concepto de la tarifa en mención, que es cobrado de manera delegada por una asociación civil sin fines de lucro, no se encuentra afecto al pago del Impuesto General a las Ventas.

Lima, 12 ABR. 2013

ORIGINAL FIRMADO POR  
**Liliana Consuelo Chipoco Saldías**  
Intendente Nacional Jurídico (e)

ere  
A0218-D13  
OTROS – Naturaleza jurídica de la tarifa por la utilización de infraestructura hidráulica mayor y menor.