

# La tarifa por uso de aguas subterráneas y el Tribunal Constitucional



**LUIS HERNÁNDEZ BERENGUEL**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
Profesor de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

## SUMARIO:

- I. El presupuesto de hecho que -de ocurrir en la realidad- daría nacimiento a la obligación de pago de la tarifa por uso de aguas subterráneas, dentro de las provincias de Lima y Callao.
- II. La delegación de facultades concedidas por la Ley No. 23230.
- III. En la época en que se creó la tarifa, ¿la legislación peruana establecía que el monto que se cobra por el uso de bienes del Estado representa la obligación del pago de un tributo?
- IV. La posición inicial del Tribunal Fiscal confirmada por la Corte Suprema de la República.
- V. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional:
  1. Plazo de prescripción para interponer la acción de amparo;
  2. El amparo contra normas autoaplicativas;
  3. Inobservancia del principio de reserva de ley;
  4. El Decreto Legislativo sería un acto normativo nulo;
- VI. Conclusiones del Tribunal Constitucional.
- VII. Recientes resoluciones del Tribunal Fiscal:
  1. Voto singular en la sentencia que recayó en el expediente No. 04899-2007-PV/TA;
  2. Comentarios respecto del voto singular.
- VIII. ¿La tarifa por aguas subterráneas ha sido derogada?
- IX. La retribución económica por el uso de aguas subterráneas establecido por la Ley No 29338, Ley de Recursos Hídricos.



## I. EL PRESUPUESTO DE HECHO QUE -DE OCURRIR EN LA REALIDAD- DARÍA NACIMIENTO A LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE LA TARIFA POR USO DE AGUAS SUBTERRÁNEAS, DENTRO DE LAS PROVINCIAS DE LIMA Y CONSTITUCIONAL DEL CALLAO

La Tarifa por Uso de Aguas Subterráneas se creó como un tributo mediante Decreto Legislativo No. 148, dictado en base a la Ley No. 23230, promulgada el 15 de diciembre de 1980, que delegó facultades en el Poder Ejecutivo al amparo de lo dispuesto en el Artículo 188 de la Constitución Política de 1979<sup>1</sup>, con el objeto de asegurar el suministro de agua para Lima Metropolitana, reservando las aguas subterráneas de los acuíferos de las provincias de Lima y Constitucional del Callao, en favor de la Empresa de Saneamiento de Lima (SEDAPAL), encargándole a esta entidad la distribución, manejo y control de dichas aguas y la administración del referido tributo.

Sin duda alguna, el presupuesto de hecho, que de ocurrir en la realidad generaría el nacimiento de la obligación del citado tributo, no se encontraba regulado en el Decreto Legislativo No. 148 de manera completa, como tampoco este dispositivo establecía la tasa o alicuota del tributo. Son las normas reglamentarias del referido decreto legislativo las que completan tales regulaciones.

En efecto, el Decreto Supremo No. 008-82-VI de 16 de febrero de 1982 señaló como base imponible el monto de las tarifas de agua que para estos fines SEDAPAL tenga establecidas para los servicios de agua conectados al sistema que administra, calculándose por metro cúbico de agua consumida y medida cada mes. Asimismo, el decreto supremo fijó la alicuota del tributo en el 20% de la base imponible.

Posteriormente, el Artículo Único del Decreto Supremo N° 060-83-VI, publicado el 27 agosto de 1983, aclaró que la base imponible debía entenderse referida al monto total de la tarifa de agua y alcantarillado vigente para los usuarios conectados a la red pública de abastecimiento de agua potable, en el ámbito jurisdiccional de SEDAPAL, en el rango, clase y categoría tarifaria aplicable en cada caso según se trate de uso doméstico, industrial o comercial, sin perjuicio del cobro del íntegro de la parte que corresponda por concepto de alcantarillado.

## II. LA DELEGACIÓN DE FACULTADES CONCEDIDA POR LA LEY NO. 23230

La delegación de facultades otorgada por la Ley No. 23230 fue amplísima y, en materia tributaria, fue concedida respecto del Código Tributario y de la Legislación Tributaria.

En cuanto al Código Tributario, el marco de la delegación otorgada por la ley autoritativa permitía, dentro de un plazo de ciento ochenta (180) días, "derogar o modificar la legislación expedida a partir del 3 de octubre de 1968". Como quiera que el Código Tributario vigente desde el 17 de octubre de 1966 era el que había sido aprobado por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo No. 263-H, en base a las facultades otorgadas por la Ley No. 16043<sup>2</sup>, dicho Código podía ser modificado únicamente en cuanto a las normas introducidas en él a partir del 3 de octubre de 1968, o en todo caso se podían derogar dichas normas.

En lo que se refiere a la legislación tributaria, resultaba discutible establecer los verdaderos alcances de la delegación otorgada, en este caso por el término de noventa (90) días, por la Ley No. 23230. Es decir, surgían diversas interrogantes sobre los alcances de esta de-

1 Ver en la revista de Derecho Administrativo, Año 3, No. 6, editada por el Círculo de Derecho Administrativo de la Pontificia Universidad Católica del Perú, el artículo de mi autoría intitulado: "LA TARIFA POR UTILIZACIÓN DE AGUAS SUBTERRÁNEAS EN LIMA Y CALLAO Y LA TRIBUTACIÓN AMBIENTAL".

2 En esa época estaba vigente la Constitución Política de 1933 que permite también la delegación de facultades por el Congreso a favor del Poder Ejecutivo, pero que éste ejercía a través de decretos supremos.

legación. Así, por ejemplo: ¿se podía derogar cualquier ley tributaria y consecuentemente cualquier tributo vigente? ¿Era correcto entender que podían ser creados nuevos tributos? En fin, ¿se podía modificar cualquier tributo, no sólo en sus aspectos formales sino en los sustanciales?

Hubiera resultado muy discutible sostener con certeza que, al amparo de las facultades delegadas otorgadas por la Ley No. 23230, el Poder Ejecutivo estaba autorizado para establecer una tarifa por el uso de aguas subterráneas que no tuviera la condición de tributo.

El Poder Ejecutivo consideró que la delegación otorgada por la Ley No. 23230, según la cual mediante decretos legislativos se podía modificar la legislación tributaria, le permitía crear nuevos tributos y fue sobre la base de esa certeza que mediante Decreto Legislativo No.148 creó la Tarifa por Uso de Aguas Subterráneas.

El artículo 188 de la Constitución de 1979 señalaba a la letra lo siguiente en su primer párrafo: *"El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia y por el término que especifica la ley autoritativo"*. Luego, en un segundo párrafo agrega: *"Los decretos legislativos están sometidos en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley"*.

De otro lado, el artículo 139 de la Constitución de 1979 estableció lo siguiente: *"Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellos, conforme a ley"*.

### III. EN LA ÉPOCA EN QUE SE CREÓ LA TARIFA, ¿LA LEGISLACIÓN PERUANA ESTABLECÍA QUE EL MONTO QUE SE COBRA POR EL USO DE BIENES DEL ESTADO REPRESENTA LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE UN TRIBUTO?

Para un amplio sector de la doctrina, los importes exigidos por el Estado por el uso o explotación de bienes públicos no califican como tributos, sino que más bien incrementan los ingresos públicos originarios por cuanto constituyen una contraprestación por permitir la utilización o aprovechamiento de bienes de su propiedad.

Es cierto, sin embargo, que las legislaciones en muchos casos suelen apartarse de la doctrina. En la realidad, hay países que expresamente contemplan en sus respectivos derechos positivos que es un tributo lo que se paga por tal utilización o aprovechamiento.

Cabe señalar que, en la fecha en que se promulgó el Decreto Legislativo No.148 y en la fecha en que la tarifa empezó a aplicarse, el derecho positivo peruano no contenía norma legal alguna que calificara como tributo lo que se paga por el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

Fue mucho tiempo después, que el Decreto Legislativo No. 769 incorporó al Código Tributario la clasificación tripartita de tributos en tasas, contribuciones e impuestos, definiendo las tasas como aquellos tributos que se pagan por la prestación de servicios públicos individualizables en el contribuyente, clasificando las tasas en arbitrios, derechos y licencias y definiendo los derechos como el pago por servicios administrativos así como el pago por el uso o aprovechamiento de bienes públicos. El Decreto Legislativo No. 769 entró en vigencia el 01 de abril de 1992.

Así que al momento de la creación de la tarifa y en la fecha en que ésta empezó a aplicarse, la condición de tributo que alcanzó a la citada tarifa no provino de una norma que con carácter general le diera tal naturaleza jurídica a los pagos por el uso o aprovechamiento de bienes públicos sino por una expresa y específica ca-

lificación que le impuso el decreto legislativo de su creación –es decir, el Decreto Legislativo No.148-. Esto ha sido aceptado, sin discutirlo, por el Tribunal Fiscal, por el Poder Judicial y por el Tribunal Constitucional.

#### IV. LA POSICIÓN INICIAL DEL TRIBUNAL FISCAL CONFIRMADA POR LA CORTE SUPREMA DE LA REPÚBLICA

El Tribunal Fiscal ha establecido que la tarifa por uso de aguas subterráneas establecida por el Decreto Legislativo No. 148 constituye una tasa del tipo "derecho" y, por lo tanto, se mantuvo vigente.

En efecto, la Resolución del Tribunal Fiscal No. 796-1-99, basándose en la definición de tributo que Gerald Ataliba menciona en su obra "La Hipótesis de Incidencia Tributaria", no solamente califica como tributo el otorgamiento del derecho de uso de aguas subterráneas, sino que adicionalmente lo califica como una tasa –concretamente, como un derecho por el uso o aprovechamiento de un bien público como es el agua subterránea-.

En la referida resolución el Tribunal Fiscal señala:

*"(...) que si bien doctrinariamente los ingresos que el Estado percibe por el uso de bienes de dominio público constituyen dentro de la clasificación de los recursos públicos, recursos patrimoniales distintos a los tributarios, tal legislación no ha sido adoptada por nuestro legislador quien por el contrario optó por incluirlos dentro de este último grupo", "(...) no pudiéndose exigir en este caso que su rendimiento esté destinado a cubrir el servicio prestado".<sup>3</sup>*

En otras palabras, admite que la doctrina trata a estos recursos como patrimoniales –es decir, no tributarios- pero luego señala que son tribu-

tos –acogiendo la posición doctrinariamente discrepante del profesor Ataliba y la opción seguida, aunque después de la creación de la tarifa, por la legislación peruana por intermedio del Código Tributario-.

En el expediente en que recayó la citada resolución del Tribunal Fiscal el apelante sostenía que la tarifa era un impuesto y que, como tal, había sido derogada a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 769. Al respecto, el Tribunal sostuvo que la tarifa era una tasa y que no había sido derogada por dicho decreto legislativo así como tampoco por el Decreto Ley No. 25988.

La resolución del Tribunal Fiscal a que venimos haciendo referencia fue impugnada a través de la correspondiente demanda contencioso administrativa. La Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de la República resolvió con fecha 26 de abril de 2002 –en esa época como primera instancia-, estableciendo que SEDAPAL no cobraba la tarifa de uso de agua en virtud de una "(...) actuación estatal que se pueda individualizar en beneficio del propio contribuyente, lo que se evidencia al ser dicha extracción una actividad estrictamente particular (a través de los pozos construidos y operados por un particular) y no estatal, lo que determina que su naturaleza jurídica se ajuste a la definición legal del tributo denominado impuesto", declarando INEFICAZ la Resolución del Tribunal Fiscal No. 796-1-99, y ordenando a SEDAPAL dejar sin efecto los recibos puestos en cobranza.

Interpuesta la apelación correspondiente, tanto por el procurador de SUNAT como por el procurador encargado de los asuntos del Ministerio de Economía y Finanzas, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de la República, con fecha 25 de junio de 2003, pronunciándose en segunda y última instancia revocó la resolución de la Sala Civil Permanente y confirmó la plena

3 El Tribunal Fiscal no toma en cuenta que la tarifa fue creada cuando nuestro derecho positivo todavía no había optado por clasificar como tributos –de la especie "tasas" y subespecie "derechos"- los pagos por la utilización o aprovechamiento de bienes públicos.

vigencia de la tarifa de uso de aguas subterráneas por no constituir un impuesto sino un derecho del sub-tipo "tasa" cuyo hecho generador está dado por el uso o aprovechamiento de bienes públicos.

## V. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional ha resuelto de manera definitiva la controversia existente, a través de las sentencias de 16 de junio de 2009 y de 17 de agosto de 2010, recaídas en los Expedientes Nos. 1837-2009-PA/TC y 04899-2007-PA/TC, respectivamente, sobre acciones de amparo<sup>4</sup>.

Los aspectos más importantes que interesa resaltar en estas dos sentencias, que dicho sea de paso son muy similares, son los que se destacan a continuación.

### 1. Plazo de prescripción para interponer la acción de amparo

Ha señalado el Tribunal Constitucional que no es aplicable a las acciones de amparo referidas a la tarifa por uso de aguas subterráneas el plazo de prescripción previsto en el Artículo 44 del Código Procesal Constitucional.

Dicho artículo dispone lo siguiente:

*"El plazo para interponer la demanda de amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda. Si esto no hubiese sido posible, el plazo se computará desde el momento de la remoción del impedimento".*

El Tribunal Constitucional precisa que el mandato de la norma que regula la tarifa, consistente en entregar ciertas cantidades de dinero

a SEDAPAL por el uso de aguas subterráneas, "no agota su efecto con la entrada en vigencia de la norma, sino que se proyecta sin solución de continuidad en el tiempo en tanto la norma no sea derogada o declarada inválida. Es decir, la norma se proyecta en el tiempo sin solución de continuidad lo que permite advertir que la afectación ocasionada es de carácter continuado y, por lo tanto, su impugnación en el proceso de amparo no está sujeta al plazo prescriptorio establecido en el artículo 44 del Código Procesal Constitucional".

Es decir, para que el plazo se cuente desde la afectación deberá cumplirse, acumulativamente, con los siguientes tres requisitos: i) que la afectación no sea de carácter continuado; ii) que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo desde que se produjo la afectación; iii) que el afectado esté en posibilidad de interponer la demanda.

Mientras la afectación sea de carácter continuado, o el afectado no tome conocimiento del acto lesivo, o el afectado no pueda interponer la demanda –es decir, mientras se esté en cualquiera de estas tres situaciones–, no empezará a computarse el plazo de prescripción.

### 2. El amparo contra normas autoaplicativas

¿Cabe el amparo contra normas autoaplicativas? ¿En el caso de normas autoaplicativas es necesario que exista algún acto administrativo de afectación? ¿Si tiene que existir un acto administrativo, la interposición de la demanda de amparo tendrá que esperar a que se agote la vía administrativa?

El Tribunal Constitucional ha señalado en los fundamentos jurídicos 1 y 2 de la primera sentencia y en los fundamentos jurídicos 4 y 5 de la segunda sentencia que no cabe el amparo contra normas heteroaplicativas pero sí respecto de las normas autoaplicativas –calidad que tienen las que regulan la tarifa por uso de aguas

4 En la primera de dichas sentencias hubo unanimidad de los integrantes que resolvieron, pero en la segunda sentencia el fallo fue aprobado por mayoría (dos votos a favor y uno en contra).

subterráneas-, definiendo estas últimas como aquellas "normas creadoras de situaciones jurídicas inmediatas sin la necesidad de actos concretos de aplicación", agregando que "la normativa cuestionada es directa e inmediata por cuanto dicha normatividad genera una obligación al sujeto pasivo de la misma, la cual consiste en entregar cada mes un monto dinerario a la agencia administrativa encargada. Por consiguiente, se trata de una norma autoaplicativa, la misma que, desde su entrada en vigencia, o mejor dicha, desde que la entidad encargada (sic) incurrió en el hecho generador, esto es, utilizar el agua subterránea, generó una situación jurídica de desventaja activa a favor del Estado".

En efecto, desde que entró en vigencia la tarifa por uso de aguas subterráneas, quien las estuviera utilizando quedó obligado a su pago. Igualmente, quien no usaba dichas aguas al entrar en vigencia la tarifa, de incurrir posteriormente en su utilización se sometía a la obligación de pago de la tarifa sin que para ello fuera necesaria la existencia de un acto administrativo dirigido contra él. La sola utilización de las aguas subterráneas generaba la obligación de pago de la tarifa. Estamos, pues, frente a una norma autoaplicativa, lo que en materia tributaria equivale a las normas que exigen una autodeterminación inicial del contribuyente –éste debe cumplir con la obligación tributaria sin esperar acto administrativo alguno, dentro de los plazos que la respectiva norma señale–.

En síntesis, si las normas que regulan la tarifa por uso de aguas subterráneas atentan contra derechos fundamentales protegidos por la Constitución, procede la acción de amparo, sin que se aplique el plazo de sesenta (60) días para interponerla y sin que sea necesario esperar a que se produzca un acto concreto de SEDAPAL que amenace con cobrar dicha tarifa.

No está demás señalar que el Tribunal Constitucional comete un error al referirse a que "la entidad encargada incurrió en el hecho generador". La entidad encargada de la tarifa por uso de aguas subterráneas es SEDAPAL, pero ella no es la que incurre en el hecho generador. Habida cuenta de que finalmente ha quedado establecido que

la citada tarifa es un tributo de la especie "tasa", el hecho generador es la prestación del servicio estatal –servicio que de existir consistiría en que la entidad encargada permite el uso de las aguas subterráneas–, incurriendo en ese hecho generador aquél respecto del cual se produce el mencionado hecho. En otras palabras, incurre en el hecho generador quien usa las aguas subterráneas, porque es respecto de él que se realiza el hecho generador.

### 3. Inobservancia del principio de reserva de ley

El Tribunal Constitucional se refiere luego a la inobservancia del principio de reserva de ley en la regulación de la tarifa por uso de aguas subterráneas.

Al efecto analiza si es que la ley autoritativa realmente facultaba a crear tributos y si al permitirlo cumplía de manera cabal con lo dispuesto por el artículo 188 de la Constitución de 1979.

Así, en el fundamento 18 de la primera sentencia y en el fundamento 20 de la segunda sentencia, el Tribunal Constitucional señala que "(...) la creación de un tributo en cualquiera de sus especies es una delegación que requiere el máximo de formalidad".

Agrega:

*"Pues bien, la norma autoritativa debió de prever de manera expresa la facultad otorgada para crear nuevos tributos ya que este poder no simplemente obedece a un ánimo o uso de facultades del legislativo ya que al tratarse de la intervención en la propiedad de los ciudadanos-usuarios se debe pedir la máxima rigurosidad en la regulación. Así también resulta oportuno hacer referencia a que la creación de un tributo como el que nos ocupa debió obedecer a un estudio o previsión –por lo menos mínima– de la política fiscal del sector economía y no a una regulación mínima, escueta y limitada".*

De manera que, tratándose de una ley autoritativa que delega en el Poder Ejecutivo la facultad

de crear tributos mediante decreto legislativo, el Tribunal Constitucional exige como formalidad esencial que la ley autoritativa debe indicar de manera expresa que contiene la facultad de crear tributos. Además, exige el Tribunal Constitucional que la creación del tributo obedezca a un estudio o previsión mínima de la política fiscal del sector economía.

Recordemos lo que anteriormente se ha dicho en este trabajo. La ley autoritativa No. 23230 no otorgaba de manera expresa al Poder Ejecutivo la facultad de crear tributos, limitándose en materia tributaria a permitir que se aprobaran decretos legislativos relacionados con el Código Tributario y con la legislación tributaria.

Es por el fundamento 18 de la primera sentencia y el fundamento 20 de la segunda sentencia, que el Tribunal Constitucional considera fundada la demanda de amparo interpuesta contra SEDAPAL, por la que se solicitaba la inaplicación del Decreto Legislativo No. 148 y el Decreto Supremo No. 008-82-VI.

El Tribunal Constitucional afirma en los fundamentos 20 y 21 de la primera sentencia y 22 y 23 de la segunda sentencia, que:

*"(...) de la lectura y análisis de la norma legal se puede inferir que no se cumple, siquiera de manera mínima, la consigna del principio de reserva de ley, dejando todos y cada uno de los elementos esenciales del tributo, tales como los sujetos, el hecho imponible y la alícuota a la norma reglamentaria en sus artículos 1 y 2 (Decreto Supremo Nº 008-82-VI). Por consiguiente, no se ha respetado en ninguna medida el principio constitucional tributario de reserva de ley".*

Como conclusión, el Tribunal Constitucional agrega que *"la inconstitucionalidad de la tarifa es incontestable al constatar que los elementos esenciales del tributo, esto es, los sujetos pasivos, la base y la alícuota, entre otros, fueron establecidos en el Decreto Supremo Nº 008-82-VI. En este sentido, habiéndose establecido que la infracción al principio de reserva de la Ley se produce desde la expedición del Decreto Legislativo Nº 148, es me-*

*nester concluir que la protección de los derechos constitucionales de los actores deben retrotraerse a la fecha del inicio de su vulneración".*

El Tribunal Constitucional deja en claro que la vulneración constitucional consistente en la regulación de elementos esenciales de la tarifa por parte del reglamento, exige la protección de los derechos constitucionales desde que se inició la vulneración.

Ahora bien, en los fundamentos 20 y 21 de la primera sentencia y en los fundamentos 22 y 23 de la segunda sentencia el Tribunal Constitucional alude a que el reglamento regula lo concerniente a *"los sujetos, el hecho imponible y la alícuota"*. Empero, a continuación, concluye el Tribunal Constitucional señalando que los elementos esenciales del tributo inconstitucionalmente regulados por el reglamento son *"los sujetos pasivos, la base y la alícuota"*. Es decir, parece existir una confusión por parte del Tribunal Constitucional cuando primero alude al *"hecho imponible"* y luego, como si fuera lo mismo, a la *"base imponible"*, siendo así que la base imponible es solamente un aspecto del presupuesto de hecho y que cuando éste, compuesto de múltiples aspectos, se da en la realidad se produce el hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible. Adicionalmente, al inicio el Tribunal Constitucional incluye entre los aspectos inconstitucionales la regulación por reglamento de los sujetos –se entiende activos y pasivos–, para después precisar –precisión que encontramos pertinente– que la regulación inconstitucional atañe sólo a los sujetos pasivos.

#### **4. El Decreto Legislativo sería un acto normativo nulo**

Sostiene el Tribunal Constitucional en el fundamento 24 de la primera sentencia y en el fundamento 26 de la segunda sentencia, que *"la producción de una ley tributaria, como la que ha sido objeto de análisis, desde nuestro punto de vista, es un acto jurídico normativo, pues de su aplicación se van a generar un cúmulo de obligaciones para todas aquellas personas a las que se dirige la norma, por ello es que la propia Constitución Política requiere la observancia*

*Irrestricta de las formalidades allí establecidas, de lo contrario el acto productor de las normas es nulo e inexistente”.*

Por ello, agrega el Tribunal Constitucional en el fundamento 25 de la primera sentencia y en el fundamento 27 de la segunda sentencia que “(...) los efectos que una norma tributaria, como la que (es) objeto de análisis, haya generado no son exigibles pues lleva aparejada la sanción de nulidad, es decir, no surte ningún tipo de efecto jurídico, por lo que los requerimientos de pago, en cualquiera de sus formas son inexigibles por inconstitucionales, caso contrario se estaría afectando el contenido esencial del derecho de propiedad de los recurrentes, pues se les pretendería exigir el cumplimiento de una obligación que está vinculada desde sus orígenes ya que tenía como su sustento una norma que quebrantaba el principio de reserva de ley y por ende se contraponía a los valores superiores contemplados en nuestra Constitución Política del Estado, siendo amparable dicho extremo de la petición” (el resaltado es nuestro).

Es decir, para el Tribunal Constitucional el Decreto Legislativo No. 148 es un acto normativo que lleva aparejada la sanción de nulidad, por lo que no puede surtir ningún tipo de efecto jurídico. Consecuentemente, cualquier requerimiento de pago de la tarifa es inexigible.

## VI. CONCLUSIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Tribunal Constitucional concluye en consecuencia, en las sentencias analizadas:

- a) Declarando fundadas las demandas de amparo interpuestas en relación a la vulneración, por las normas que regulan la tarifa de aguas subterráneas, del principio constitucional de reserva de ley.
- b) Declarando inaplicable a los demandantes el Decreto Legislativo No. 148, en cuanto al recurso tributario creado como tarifa de uso de agua subterránea, así como el Decreto Supremo No. 008-82-VI y demás normas relacionadas a este tributo.

c) Declarando además que SEDAPAL está impedida de realizar cualquier acto o medida destinada a efectivizar el cumplimiento de la obligación, sin importar la fecha en que se haya generado, siempre y cuando sea como consecuencia de la aplicación del Decreto Legislativo No. 148 así como del Decreto Supremo No. 008-82-VI (esta declaración sólo está contenida en la primera de las sentencias mencionadas).

d) Declarando que SEDAPAL está impedida y debe abstenerse de realizar cualquier tipo de acto que implique restricción de agua potable o agua subterránea a los recurrentes y que sea consecuencia de una deuda generada por la aplicación del Decreto Legislativo No. 148 así como del Decreto Supremo No. 008-82-VI.

## VII. RECIENTES RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Como tenía que acontecer, el Tribunal Fiscal ya ha inaplicado el Decreto Legislativo No. 148 y su Reglamento, basándose en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en las Resoluciones Nos. 14591-5-2010, 14592-5-2010, 14612-5-2010 y 14597-5-2010, todas a favor del mismo contribuyente y todas del 18 de noviembre de 2010.

### 1. Voto singular en la sentencia que recayó en el expediente No. 04899-2007-PA/TA

El voto singular es en el sentido que se declare infundada la demanda de amparo y se apoya en los siguientes argumentos:

- a) El Estado, en el caso de la tarifa por uso de aguas subterráneas, calificada como un tributo de la especie “tasa”, subespecie “derecho”, “(...) no estaría dando ninguna prestación. Por consiguiente, la determinación de la tasa en este caso no depende del costo de la prestación sino de otros elementos. La determinación de tales elementos debe ser establecida a partir de los principios establecidos en la ley especial y la Ley para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales (Ley No. 26821).

*Esto se explica debido a la especial esencia de los recursos naturales cuya explotación no puede (SIC) regulada con los elementos tradicionales de la tasa – derecho”.*

- b) La norma de la cual emana la obligación de pago es la Ley General de Aguas (Decreto Ley No. 17752 de 25 de julio de 1969). Esta Ley ha sido derogada por la Ley de Recursos Hídricos No. 29338 de 31 de marzo de 2009, pero estuvo vigente durante los periodos respecto de los cuáles se ha planteado la acción de amparo.
- c) El Estado está facultado para exigir un cobro por la explotación de un recurso natural, cómo es el agua subterránea, de conformidad con el Artículo 66 de la Constitución. Más aún si el Artículo 20 de la Ley No. 26821 establece que: *“Todo aprovechamiento de recursos naturales por parte de los particulares da lugar a una retribución económica que se determina por criterios económicos, sociales y ambientales”.*
- d) El artículo 12 de la Ley General de Aduanas señala que: *“Los usuarios de cada Distrito de Riego abonarán tarifas que serán fijadas por unidad y volumen para cada uso. Dichas tarifas servirán de base para los costos de explotación y distribución de los recursos de agua, incluyendo los del subsuelo, así como para la financiación de estudios y obras hidráulicas necesarios para el desarrollo de la zona”.* De allí se colige que en virtud de esta norma queda establecido el hecho que genera la obligación de pago así como los sujetos de la obligación.
- e) Es el Decreto Supremo No. 008-82-VI el que establece el monto a pagar, fijándolo en el 20% de las tarifas de agua que para estos servicios tenga establecidas SEDA-PAL por los servicios de agua conectados al sistema que administra, por lo que el reglamento citado no ha creado o variado la determinación del hecho imponible o los sujetos activos o pasivos del tributo.

- f) En lo que se refiere a la alícuota, *“(…) si bien ésta no se encuentra íntegramente desarrollada en el Decreto Ley No. 17752, sí se han dado criterios generales que establecen la determinación del monto de dicho tributo, como por ejemplo cubrir los costos de explotación y distribución de los recursos de agua (art. 12) o en general los criterios económicos, sociales y ambientales establecidos en el artículo 20 de la Ley No. 26821. Ello resulta necesario debido a la propia naturaleza del recurso hídrico, cuya cantidad es variable, dependiendo de la época o del lugar”.*

Por las consideraciones que anteceden, y atendiendo a que *“(…) dentro de la lógica de la explotación responsable de los recursos naturales y con la política de preservación de las reservas de recursos hídricos que previo tratamiento pueden ser transformadas en agua potable”* procede el cobro de la contraprestación por el uso de aguas subterráneas, el autor del voto singular concluye que *“(…) el principio de reserva de ley en este caso no ha sido vulnerado por cuanto, como ya ha quedado establecido por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley”*, por lo que la demanda debe de ser declarada infundada.

## **2. Comentarios respecto del voto singular**

En primer término, es preciso señalar que de haberse dado la sentencia sobre la base de los argumentos ofrecidos en el voto singular, una de las conclusiones sería que la tarifa fue derogada con la entrada en vigencia de la Ley de Recursos Hídricos, puesto que con esta última quedó derogada la Ley General de Aguas cuyas normas, a tenor del referido voto singular, habrían creado la tarifa, regulado los aspectos material y personal del presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, y establecido los parámetros en base a los cuales el Decreto Supremo No. 008-82-VI señaló la alícuota del tributo.

En segundo lugar, resulta discutible concluir, como se afirma en los fundamentos del voto singular, que la alícuota fijada por el Decreto Supremo No. 008-82-VI respeta el principio de reserva de Ley. Tal afirmación se basa en que la propia Ley General de Aguas ha dispuesto para ello parámetros claramente establecidos al haberse dado, en su artículo 12, criterios generales que establecen la determinación del monto de dicho tributo, señalando que los usuarios de cada distrito de Riego abonarán tarifas que serán fijadas por unidad y volumen para cada uso y que éstas servirán de base para cubrir los costos de explotación y distribución de los recursos de agua.

### VIII. ¿LA TARIFA POR AGUAS SUBTERRÁNEAS HA SIDO DEROGADA?

La Ley No. 29338, publicada el 31 de marzo de 2009, en su Única Disposición Complementaria Derogatoria, deroga el Decreto Ley No. 17752, la Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo No. 1007, el Decreto Legislativo No. 1081, así como todas las demás disposiciones que se opongan a la Ley No. 29338.

El Decreto Ley No. 17752 constituía la antigua Ley General de Aguas. El Tribunal Constitucional, salvo el voto singular recaído en la segunda de sus sentencias mencionadas en el punto 5 precedente, no considera que dicho decreto ley constituya la verdadera norma –sino más bien, la verdadera norma sería el Decreto Legislativo No. 148–, que estableció la tarifa por uso de aguas subterráneas. Dentro de este orden de ideas, la derogatoria del Decreto Ley No. 17752 no afecta la vigencia de dicha tarifa, al revés de lo que habría que concluir si hubieran primado los fundamentos del voto singular.

La Tercera Disposición Complementaria y Transitoria del Decreto Legislativo No. 1007, que ha sido derogada, se refería a la desalinización de aguas y, por lo tanto, nada tiene que ver con la tarifa por uso de aguas subterráneas.

A su vez, la derogatoria del Decreto Legislativo No. 1083 tampoco tiene relación directa con la tarifa por utilización de aguas subterráneas creada por el Decreto Legislativo No. 148.

Por lo demás, en estricto, ninguna de las disposiciones contenidas en el Decreto Legislativo No. 148 se opone a lo establecido en la Ley No. 29338, Ley de Recursos Hídricos. La circunstancia de que esta última ley establezca el pago de una retribución económica por el uso de aguas subterráneas, duplicando en teoría de alguna manera la carga económica que significaría pagar de un lado dicha retribución y de otro lado la tarifa, generando una doble imposición económica, no permite sin embargo accionar contra esto último por cuanto nuestro derecho positivo carece de una regulación que prohíba la doble imposición económica y que, en este caso, pueda ser invocada para aducir que la tarifa ha sido derogada.

Consideramos, pues, que la Ley No. 29338, Ley de Recursos Hídricos, no ha derogado expresamente la tarifa por uso de aguas subterráneas creada por el Decreto Legislativo No. 148.

Finalmente resulta secundaria la discusión sobre si la tarifa por uso de aguas subterráneas creada por el Decreto Legislativo No. 148 ha sido o no derogada por la Ley No. 29338, Ley de Recursos Hídricos, en razón de las sentencias ya analizadas del Tribunal Constitucional. En efecto, como ya se ha dicho, de estas sentencias recaídas en sendas acciones de amparo, surge claramente que las normas contenidas en el Decreto Legislativo No. 148 y en el Decreto Supremo No. 008-82-VI, sobre la tarifa de aguas subterráneas, vulneran el principio constitucional de reserva de ley y en tal virtud resultan inaplicables. Es decir, bastaría que quien usa aguas subterráneas interponga la correspondiente acción de amparo para que se le inapliquen las normas relativas a la citada tarifa, sin necesidad de esperar un acto de cobranza por parte de SEDAPAL ni de impugnar previamente en la vía administrativa, hasta

agotarla, cualquier resolución de determinación que al efecto le notifique SEDAPAL.

#### **IX. LA RETRIBUCIÓN ECONÓMICA POR EL USO DE AGUAS SUBTERRÁNEAS ESTABLECIDA EN LA LEY NO. 29338, LEY DE RECURSOS HÍDRICOS**

El artículo 91 de la Ley No. 29338, Ley de Recursos Hídricos, ha establecido que los titulares de derechos de uso de agua deben abonar al Estado una retribución económica como contraprestación por el uso del recurso, sea cual fuere su origen, fijándose por metro cúbico de agua utilizada cualquiera sea la forma del derecho de uso otorgado, siendo establecida por la Autoridad Nacional en función de criterios sociales, ambientales y económicos.

Los valores a pagar por estas retribuciones económicas han quedado establecidos mediante el Decreto Supremo No. 018-2010-AG de 30 de diciembre de 2010. A su vez, mediante Resolución Jefatural No. 52-2011-ANA de 08 de febrero de 2011, la Autoridad Nacional del Agua ha aprobado las formas o modalidades de pago y los plazos para el pago de las retribuciones económicas, señalando en su artículo 2.2 que se realizarán en forma anual los pagos de las retribuciones económicas por el uso de agua superficial con fines no agrarios –industriales, mineros y poblacionales–, según los volúmenes de agua utilizados en el año 2010 e informados a las respectivas Autoridades Locales de Agua, efectuándose los abonos correspondientes dentro de los treinta días hábiles de notificados los recibos por dichas autoridades, estableciendo además en su Segunda Disposición Complementaria Final que el pago de las retribuciones económicas por el uso de aguas subterráneas se realizará en la forma y modo previsto para

el uso de agua superficial con fines no agrarios. Ahora bien, de manera expresa la Ley No. 29338 en su artículo 22 establece que el Tribunal Nacional de Resolución de Controversias Hídricas es el órgano de la Autoridad Nacional que, con autonomía funcional, conoce y resuelve en última instancia administrativa las reclamaciones y recursos administrativos contra las resoluciones emitidas por la Autoridad Administrativa del Agua y la Autoridad Nacional, según sea el caso, pudiendo ser impugnadas sus decisiones sólo en la vía judicial.

En consecuencia, la Ley No. 29338 de manera expresa le ha quitado competencia al Tribunal Fiscal para pronunciarse en última instancia administrativa, lo que concuerda con el hecho de que el artículo 176.1 de su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo No. 001-2010-AG, específicamente señala que las retribuciones económicas por el uso del agua son contraprestaciones económicas que los usuarios deben pagar por el uso consuntivo o no consuntivo del agua, por ser dicho recurso natural patrimonio de la nación, no constituyendo tributo.

En nuestra opinión, la Ley No. 29338 expresamente se ha apartado de las disposiciones contenidas en el Código Tributario, lo cual finalmente resulta válido debido a que este Código ha sido aprobado por el Decreto Legislativo No. 816, esto es, por una norma del mismo rango. Es decir, la Ley No. 29338 no ha querido que se aplique el concepto de derechos por el uso o explotación de bienes públicos previsto en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, en cuanto tales derechos, según este Código, son "tasas" y, por lo tanto "tributos", apoyándose más bien en la doctrina para la cual estas retribuciones económicas constituyen un recurso originario del Estado.

