

## Contenido

INFORME ESPECIAL	¿Cuál es el tratamiento tributario del derecho de superficie?	I-1
	Créditos contra los pagos a cuenta por rentas de tercera categoría	I-7
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Zonas afectadas por desastres naturales: prórrogas de las obligaciones tributarias - 2023	I-11
	Aspectos relevantes en los gastos por vehículos automotores	I-15
	Donaciones en estado de emergencia: a propósito de las recientes declaratorias	I-19
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Prórrogas aplicables a las zonas afectadas por desastres naturales a causa de las lluvias en el país	I-23
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28

## ¿Cuál es el tratamiento tributario del derecho de superficie?

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción - 2. Algunos alcances ofrecidos por la doctrina sobre los Derechos Reales - 3. Orígenes del derecho de superficie - 4. El derecho de superficie en la doctrina - 5. La regulación del derecho de superficie en el Código Civil peruano - 6. La utilidad actual del derecho de superficie - 7. Incidencia tributaria sobre el derecho de superficie

#### RESUMEN

El derecho de superficie constituye una institución jurídica, cuyo uso viene desde la antigua Roma, y permite que sobre un terreno pueda existir un derecho de explotación a cargo de una persona distinta al propietario del terreno. Esta figura ha venido siendo utilizada en los últimos años, generando en cierto modo un dinamismo en el mercado inmobiliario. El presente estudio analizará esta figura jurídica y sus implicancias tributarias.

**Palabras clave:** derecho real / derecho de superficie / terrenos / suelo / subsuelo / edificación

**Recibido:** 22-03-2023

**Aprobado:** 23-03-2023

**Publicado en línea:** 04-04-2023

#### ABSTRACT

*The right of surface constitutes a legal institution, whose use comes from ancient Rome, and allows that on a land there may be a right of exploitation by a person other than the owner of the land. This figure has been used in recent years, generating a certain dynamism in the real estate market. The present study will analyze this legal concept and its tax implications.*

**Keywords:** real right / surface right / land / soil / subsoil / building

**Title:** What is the tax treatment of the surface right?

### 1. Introducción

En los últimos tiempos hemos sido testigos del avance empresarial, representado por la construcción de centros comerciales en distintas partes del país. Muchos de los cuales se han levantado en terrenos que pertenecen a clubes deportivos, universidades, instituciones militares y/o policiales, instituciones públicas, entidades religiosas, entre otros.

Sobre dichos terrenos, se han edificado estructuras cuyo destino principalmente han sido centros de entretenimiento, almacenes, tiendas por departamento, centros comerciales, playas de estacionamiento, hoteles, restaurantes, entre otros.

Para lograr dicho cometido, se ha utilizado la figura jurídica del derecho de superficie, el cual será materia de análisis del

presente informe, procurando revisar la doctrina imperante en el medio jurídico, al igual que su tratamiento tributario con respecto a distintos tributos.

### 2. Algunos alcances ofrecidos por la doctrina sobre los Derechos Reales

Respecto a los Derechos Reales, veamos la opinión de ROMERO ROMANA, quien nos indica que dicha expresión *no se remonta al derecho romano. En él no existía una voz que comprendiera todas las instituciones jurídicas que hoy se agrupan bajo esta denominación. Fue creado por los comentaristas del derecho romano y ha sido adoptada por los tratadistas y las legislaciones modernas*<sup>1</sup>.

Por su parte, el tratadista GARCÍA MAYNEZ dice lo siguiente: *El derecho real es el que ejercitamos en forma inmediata sobre una cosa. Es*

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

<sup>1</sup> Romero Romana, Eleodoro, *Derecho Civil: Los derechos reales*. Lima: Editorial PTCM, 1947, p. 10.

una facultad en virtud de la cual la cosa nos pertenece, ya sea en su totalidad o en ciertos aspectos, según el derecho de propiedad que tengamos o por tener derecho a alguno de sus desmembramientos, como son las servidumbres o el usufructo<sup>2</sup>.

En esa misma línea, MUÑOZ ROCHA indica, con respecto al derecho real, lo siguiente: *Es el poder jurídico que ejerce directa o indirectamente una persona sobre una cosa sobre el fin de obtener de ella el aprovechamiento parcial o total para el cual está facultado y que puede ser oponible universalmente*<sup>3</sup>.

Cabe mencionar que dentro de la categoría “Derechos Reales” encontramos, entre otros, a los siguientes:

- Posesión<sup>4</sup>
- Propiedad
- Servidumbre<sup>5</sup>
- Usufructo
- Superficie
- Habitación
- Prenda (derecho real de garantía)
- Hipoteca (derecho real de garantía)
- Anticresis (derecho real de garantía)

### 3. Orígenes del derecho de superficie

El derecho de superficie constituye una institución jurídica que tiene su origen en el Derecho Romano, y se encuentra en casi todas las legislaciones del mundo en la actualidad, incluida en la legislación civil<sup>6</sup> del Perú.

En cuando al significado del término superficie, consideramos adecuada la opinión de los autores DOMÍNGUEZ y FERNÁNDEZ cuando señalan al respecto: **El término Superficie deriva de los vocablos latinos “Super” y “Facies”, en su acepción más amplia designa la parte superior de un objeto, su cara posterior o más propiamente todo lo que se eleva o las construcciones que se elevan por encima del suelo**<sup>7</sup>.

Como antecedente remoto, podemos encontrar información sobre el derecho de superficie en el Digesto Romano<sup>8</sup>, específicamente en la cita D.43.18.2. cuando precisa lo siguiente: **Llamamos cosas superficiarias a las que se levantaron en solar tomado en arrendamiento; cuya propiedad es por derecho civil y natural de aquel de quien también es el suelo**<sup>9</sup>.

El derecho de superficie surge como una solución frente a la escasez de terrenos donde se pueda edificar, conforme lo analiza ZAERA GARCÍA al mencionar lo siguiente: **El problema de la vivienda en Roma y la escasez de terreno para construir desde comienzos de la República impulsan la cesión de suelo, en principio**

**público y posteriormente privado, para que el titular de la concesión edifique en él**<sup>10</sup>.

En la doctrina nacional, apreciamos la opinión de ROMERO cuando realizaba un comentario de las instituciones contenidas en el Código Civil de 1936. Dicho autor precisaba con respecto al derecho de superficie lo siguiente:

*A pesar de no contemplar el Código anterior el derecho de superficie, en la práctica ha funcionado entre nosotros, en forma indirecta, bajo el nombre de concesiones administrativas. Así lo comprueban algunos ejemplos: El Teatro Segura, construido sobre terreno de la Municipalidad de Lima, en virtud de haber solicitado un concesionario el aprovechamiento de un terreno, por cierto plazo, a cambio de la obligación de construir un edificio con determinadas características, el mismo que —al vencimiento del plazo— debía pasar a ser propiedad municipal. (El actual Teatro Segura ya es hoy día de propiedad municipal). El plazo variaba, siendo el más usado el de 25 años. Como se ve por el ejemplo, la concesión funcionaba como un verdadero derecho de superficie, desde el momento que la institución concedía el uso del suelo por determinado número de años a cambio de obligaciones del tercero. Con el Restaurante La Cabaña<sup>11</sup>, que —al vencimiento del plazo— pasará a ser también propiedad municipal<sup>12</sup>.*

La mención a las concesiones administrativas también las indica CARDENAS QUIRÓS al precisar lo siguiente: *Como consecuencia del sistema aludido, se construyó el Teatro Manuel A. Segura sobre un terreno del Concejo Provincial de Lima, o el Restaurante “El Zoológico” del ya desaparecido Parque Zoológico o del antiguo Restaurante La Cabaña, que hoy es un teatro y que es propiedad municipal*<sup>13</sup>.

### 4. El derecho de superficie en la doctrina

FERNÁNDEZ SALAS comenta al respecto:

*[...] el derecho de superficie se constituye como un derecho real independiente del derecho de propiedad y de cualquier otro derecho real, porque en su configuración está compuesto no solo de un tipo de propiedad, sino de dos elementos: i) El derecho de a construir en un terreno ajeno (derecho real sobre bien ajeno), y ii) el derecho de propiedad sobre lo construido (propiedad superficiaria)*<sup>14</sup>.

Es pertinente citar algunos considerandos de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 13679-8-2014, de fecha 12 de noviembre del 2014, en donde se expone una explicación acerca del derecho de superficie. Los considerandos precisan lo siguiente:

*Que sobre el particular, Max Arias-Schreiber y Carlos Cárdenas Quirós<sup>15</sup> señalan que el derecho de superficie constituye propiamente una derogación del principio de accesión, en cuya virtud existe, de un lado, el dominis soli o dueño del suelo, y del otro, el superficiario, titular del derecho de superficie y propietario de lo que se edifique. En esta línea, definen el derecho de superficie como aquel en virtud del cual “el propietario del suelo o dominus soli constituye sobre este un derecho a favor de un tercero que lo faculta al tener y mantener construcciones sobre la misma o por debajo de ella. Se trata de un derecho de natu-*

2 **García Máñez, Eduardo**, Introducción a la ciencia del derecho, México D. F.: editorial Porrúa, 2007, p 117.

3 **Muñoz Rocha, Carlos I**, Bienes y Derechos Reales, Primera, México: Oxford University Press, 2010, p. 31.

4 Sobre el tema de la posesión y la propiedad recomendamos revisar un trabajo elaborado que se encuentra publicado en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2015/03/03/la-posesi-n-y-la-propiedad-en-el-impuesto-predial-alcan-ces-y-dificultades/>>.

5 Sobre el tema de la servidumbre recomendamos revisar un trabajo elaborado que se encuentra publicado en la siguiente dirección web: <<http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2016/03/01/cual-es-el-tratamiento-tributario-de-las-servidumbres-prediales/>>, (consultado el 04-04-2018).

6 Nos referimos al Código Civil.

7 **Domínguez, Marisa y Graciela Fernández**, El Derecho real de superficie en Roma. Su influencia en nuestro Código Civil. Ponencia presentada en las XXV Jornadas nacionales de Derecho Civil, Bahía Blanca, Argentina: 1, 2 y 3 de octubre del 2015. Recuperado de <[http://jndcbahia-blanca2015.com/wp-content/uploads/2015/09/Dominguez-y-otro\\_EL-DERECHO-ROMANO.pdf](http://jndcbahia-blanca2015.com/wp-content/uploads/2015/09/Dominguez-y-otro_EL-DERECHO-ROMANO.pdf)>.

8 “El Digesto, cuyo significado es en latín: “distribuido en forma sistemática”, es una de las partes más importantes de la compilación efectuada por el emperador Justiniano en el Corpus Iuris Civilis. Allí reunió los iura o sea, las opiniones de los jurisconsultos, sin darles a los juristas ningún orden de prelación, como sí había hecho la Ley de Citas, aunque las opiniones de los juristas incluidos en ella, fueron los más consultados”. Recuperado de <<https://derecho.laguia2000.com/derecho-romano/el-digesto-de-justiniano>>.

9 **Domínguez, Marisa y Graciela Fernández**, ob. cit.

10 **Zaera García, Ana Belén**, Las Superficies en Derecho Romano, Madrid: Editorial Dykinson SL, 2017, p. 86.

11 El restaurante La Cabaña actualmente no existe. Sin embargo, es importante conocer la siguiente información relacionada de Juan José Pacheco en Parque de la Exposición: El jardín de Lima: “El nuevo restaurante del Parque de la Exposición fue diseñado por el arquitecto Ricardo de la Jaxa Malachowsky. Se dijo que estuvo inspirado en la casa donde nació el escritor europeo William Shakespeare, por su estilo arquitectónico nórdico europeo. El restaurante La Cabaña fue inaugurado el 21 de diciembre de 1934 y estuvo administrado por la firma de Leon’s de Mozart. Fue el restaurante más grande de la época, con capacidad para 1,200 personas.

Allí se llevó a cabo bailes y banquetes y se convirtió en el lugar preferido para las reuniones de empresarios y asociaciones como el Rotary Club del Perú. En la parte baja de La Cabaña se ubicaron los estudios de radio Victoria, famosa por sus radio-novelas y programas musicales. El restaurante funcionó hasta 1957, cuando el local fue asignado a la Escuela Nacional Superior de Arte Dramático, gracias a un convenio entre la Municipalidad de Lima y el Ministerio de Educación”. Recuperado de <<https://issuu.com/proyectolimalee/docs/munilibro5>>.

12 **Romero Romaña, Eleodoro**, Derecho Civil: Los derechos reales, Lima: Editorial PTCM, 1947, p. 274.

13 **Cárdenas Quirós, Carlos**, “El Derecho Real de Superficie” en Derecho PUCP, n.º 37, Lima: 1983, p. 27.

14 **Fernández Salas, José Carlos**, El derecho de superficie. Artículo publicado en la revista Themis - Revista de Derecho N.º 62. PUCP. Lima, 2012. Página 241.

15 **Arias Schreiber Pezet, Max y Carlos Cárdenas Quirós**, Exégesis del Código Civil peruano de 1984, t. V, Derechos reales, Gaceta Jurídica, 3.a ed., 2001: mayo, pp. 202-225.

raleza real, merced al cual cobra virtualidad jurídica la así denominada propiedad superficiaria”.

Que asimismo, los citados autores afirman que el objeto básico del derecho de superficie es “tener y mantener una edificación de propiedad del superficiario (propiedad superficiaria) en terreno ajeno, sobre o bajo la superficie del mismo, temporalmente”, y que la naturaleza real de dicho derecho se evidencia en el hecho que por efecto del establecimiento del mismo, “el dominus soli ha perdido temporalmente todo derecho, ya sea encima del suelo o debajo de él”. Además, precisan que “el superficiario se encuentra en aptitud de exigir el dominus soli que se inhiba de realizar acto alguno que suponga perturbar o dificultar el ejercicio de su derecho”, y que “en el mismo orden de ideas, el superficiario deberá hacer uso de su derecho enmarcándolo dentro de los términos condiciones contenidos en el título constitutivo respectivo”.

Que conforme con lo expuesto, en caso se constituya un derecho de superficie existirán dos propietarios distintos, por un lado, el propietario del terreno y, por otro, el propietario de la construcción. En ese sentido, por efecto de este derecho real, el predio en cuestión se divide en forma ideal en dos partes, el terreno y la construcción, teniendo cada una un propietario distinto<sup>16</sup>.

Coincidimos con CARDENAS QUIROS, cuando indica lo siguiente:

Definimos al derecho de superficie, como un derecho real, enajenable y transmisible por sucesión, que confiere a su titular, durante un plazo determinado que no puede exceder al máximo fijado por la ley (se trata de un derecho temporal), la facultad de tener y mantener en terreno ajeno, sobre o bajo la superficie del suelo, una edificación en propiedad separada, obtenida mediante el ejercicio del derecho anexo de edificar (concesión ad aedificandum) o por medio de un acto adquisitivo de la edificación preexistente, o por contrato accesorio al de arrendamiento de un terreno<sup>17</sup>.

En la doctrina nacional, observamos que MEJORADA CHAUCA precisa que la superficie es un régimen legal cuya justificación se halla en la temporalidad de la separación entre suelo y edificación<sup>18</sup>.

Finalmente, apreciamos que NORTHCOTE SANDOVAL indica lo siguiente:

[...] la regla general es que el propietario de un bien inmueble consistente en un predio o terreno sin construir es propietario también de las construcciones que se realicen en el predio. Sin embargo, a través del derecho de superficie se crea un régimen especial, en virtud del cual el titular del derecho, es decir, el superficiario, tiene la propiedad de las construcciones que realice por encima o por debajo del suelo, según lo pactado con el propietario.

La particularidad de este régimen es que la propiedad de la que goza el superficiario sobre las construcciones hechas en el predio es de naturaleza temporal. Al término del plazo de vigencia del derecho de superficie, el propietario del predio adquiere la propiedad de las construcciones efectuando el pago del valor de tales construcciones, salvo pacto distinto con el superficiario<sup>19</sup>.

## 5. La regulación del derecho de superficie en el Código Civil peruano

### 5.1. Antecedentes legislativos en el Código Civil de 1852

En el Perú, la legislación civil está representada por el Código Civil. Al efectuar una revisión del texto del Código Civil peruano de 1852, se aprecia que no se encontraba regulado el concepto del derecho de superficie.

Sin embargo, como se indicó en líneas anteriores, el derecho de superficie indirectamente se aplicaba bajo la figura de las concesiones administrativas. Ejemplo de ello fueron los casos del Teatro Segura y los restaurantes El Zoológico y la Cabaña.

16 Recuperado de <[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/8/2014\\_8\\_13679.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/8/2014_8_13679.pdf)>.

17 Cardenas Quiros, Carlos, ob. cit., p. 10.

18 Mejorada Chauca, Martín, “La superficie a la luz de la accesión y los integrantes”, en *Ius et veritas*, n.º 44, Lima: 2012, p. 96.

19 Northcote Sandoval, Cristhian, “Alcances sobre el Derecho de Superficie”, en *Actualidad Empresarial*, n.º 176, Lima: febrero del 2009, p. VII-1.

### 5.2. Antecedentes legislativos en el Código Civil de 1936

En el Código Civil de 1936 no se indicaba de manera expresa el reconocimiento del derecho de superficie, el legislador lo hizo de manera indirecta dentro de la regulación del usufructo.

Ello puede apreciarse en la redacción del texto del artículo 958 del Código Civil, que si bien se encuentra insertado dentro de la regulación del usufructo, indirectamente alude al derecho de superficie, como se aprecia a continuación:

#### Artículo 958

Por actos entre vivos puede constituirse usufructo sobre tierras edificables, a efecto de que el usufructuario tenga derecho de propiedad sobre los edificios que levante.

FERNANDEZ SALAS cita a MAISCH VON HUMBOLDT precisando lo siguiente:

El antecedente legislativo de este derecho en nuestro país es el artículo 958 del Código Civil de 1936, que, a pesar de no delimitar completamente esta figura del derecho de usufructo, constituye el primer cuerpo de normas que recoge esta institución en nuestro país, señalando que “por acto entre vivos puede constituirse usufructo sobre tierras edificables, a efecto de que el usufructuario tenga derecho de propiedad sobre los edificios que levante”<sup>20</sup>.

### 5.3. Regulación en el Código Civil de 1984

La regulación del derecho de superficie se encuentra consignada en el Título V del Código Civil Peruano de 1984, específicamente en los artículos 1030 a 1034, conforme se aprecia a continuación.

#### 5.3.1. Noción y plazo del derecho de superficie

Conforme lo indica el texto del artículo 1030 del Código Civil de 1984, se precisa lo siguiente:

Puede constituirse el derecho de superficie por el cual el superficiario goza de la facultad de tener temporalmente una construcción en propiedad separada sobre o bajo la superficie del suelo.

Este derecho no puede durar más de noventa y nueve años. A su vencimiento, el propietario del suelo adquiere la propiedad de lo construido reembolsando su valor, salvo pacto distinto.

#### 5.3.2. Constitución o transmisibilidad del derecho de superficie

El artículo 1031 del Código Civil de 1984 menciona que el derecho de superficie puede constituirse por acto entre vivos o por testamento. Este derecho es transmisible, salvo prohibición expresa.

#### 5.3.3. Extensión del derecho de superficie

El artículo 1032 del Código Civil de 1984 regula la extensión del derecho de superficie del siguiente modo: *El derecho de superficie puede extenderse al aprovechamiento de una parte del suelo, no necesaria para la construcción, si dicha parte ofrece ventaja para su mejor utilización.*

#### 5.3.4. Pervivencia del derecho de superficie

De acuerdo con lo indicado por el artículo 1033 del Código Civil de 1984, se regula la pervivencia del derecho de superficie, precisando que *el derecho de superficie no se extingue por la destrucción de lo construido.*

Ello implica que si la edificación, que se levantó en un terreno sobre el cual se cuenta con el derecho de superficie, se destruye por un hecho de la naturaleza, como puede ser un terremoto, el titular de la edificación no pierde el derecho de superficie, motivo por el cual puede edificar nuevamente sobre el mismo terreno.

20 Maisch von Humboldt, Lucrecia, *Los derechos reales*, 3.a ed., Lima: Librería Studium, 1984, p. 107.

### 5.3.5. Extinción del derecho de superficie

Según lo consigna el artículo 1033 del Código Civil de 1984, se indica que *la extinción del derecho de superficie importa la terminación de los derechos concedidos por el superficiario en favor de tercero.*

## 6. La utilidad actual del derecho de superficie

Hoy en día encontramos que el derecho de superficie tiene como utilidad principal otorgar un mejoramiento comercial en el uso del terreno, ya sea por su utilización por encima del mismo al igual que debajo del terreno.

Ello implica que sobre un mismo espacio de terreno pueden existir dos unidades inmobiliarias con distintos propietarios.

Estamos de acuerdo con BORJA MARTÍNEZ cuando precisa lo siguiente:

*Creemos que el uso de este derecho reporta beneficios para la industria, el comercio y la habitación. Pensemos en aquel que no teniendo el dinero suficiente o que no queriendo invertirlo en la adquisición de un terreno para establecer su industria, comercio, o, habitación, puede contratar el uso de un terreno ajeno con facultad de construir y de hacer suyas esas obras por cierto tiempo (calculando la amortización de dichas construcciones realizadas), al transcurso del cual, dicha edificación, unas veces simplemente operando la accesión, otras veces mediando el pago del valor de las obras, según se hubiere estipulado, pasarán a ser propiedad del superficiante<sup>21</sup>.*

## 7. Incidencia tributaria sobre el derecho de superficie

A continuación, se analizará la legislación tributaria buscando relacionarla con el tema del derecho de superficie, a efectos de verificar si la misma le es aplicable o no.

### 7.1. El derecho de superficie y el impuesto a la renta

Un primer punto que debemos revisar es el relacionado con la generación de la renta de fuente peruana, por lo que corresponde observar lo señalado por el artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta. Allí se precisa que en general, y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de la celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana una serie de supuestos, dentro de los cuales se pueden mencionar a los predios y a los bienes o derechos.

#### 7.1.1. Los predios y derechos relativos a los mismos

En el literal a) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta apreciamos que se considera renta de fuente peruana las producidas por **predios y derechos relativos a los mismos**, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los predios estén situados en el territorio de la república.

##### a) Los predios

El supuesto antes indicado se presentaría cuando se produzca la transferencia de propiedad de un inmueble, el cual podría estar representado por lo siguiente:

- Un terreno
- Un departamento
- Una casa
- Una parcela agrícola
- Un estacionamiento vehicular
- Otros inmuebles

- Una edificación construida sobre otro predio por medio de un contrato de superficie

En todos los supuestos antes señalados, debe existir a cambio una retribución económica de por medio cuando se realice la transferencia de propiedad de alguno de ellos, o se realice algún proceso de enajenación<sup>22</sup>.

Si se revisa el texto del numeral 1 del literal a) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, observamos que allí se define el término **“predios”, considerando como tales** a los siguientes:

*predios urbanos y rústicos. Comprende los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, los ríos y otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separados sin alterar, deteriorar o destruir la edificación<sup>23</sup>.*

En ese caso, si el titular del derecho de superficie edifica un predio sobre un terreno, su enajenación generaría una ganancia de capital afecta a la renta de segunda categoría, siempre y cuando quien edifique, y posteriormente transfiera la edificación, sea una persona natural sin negocio.

Si el titular del derecho de superficie es un generador de rentas empresariales, edifica un predio y posteriormente lo vende, la ganancia de capital obtenida sería renta empresarial como generador de rentas de tercera categoría.

##### b) Los derechos relativos a los predios

En lo que respecta a los derechos relativos a los predios, indicamos que ello se encuentra definido en el texto del numeral 2 del literal a) del artículo 4-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando precisa que se considera dentro de esta categoría a lo siguiente: **Todo derecho sobre un predio que surja de la posesión, coposesión, propiedad, copropiedad, usufructo, uso, habitación, Superficie, servidumbre y otros regulados por leyes especiales.** En esta parte, sí observamos que se menciona a la superficie como un derecho relativo a un predio. Por lo que en aplicación de lo señalado en el literal b) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, se considera rentas de fuente peruana **las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes estén situados físicamente o los derechos son utilizados económicamente en el país.**

Este primer párrafo es el que actualmente está vigente, producto de la modificación realizada por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1120, el cual fuera publicado en el diario oficial *El Peruano* el 18-07-12 y vigente desde del 01-01-13.

En este sentido, si una persona natural domiciliada sin negocio, propietaria de un predio, otorga un derecho de superficie a favor de otra persona, para que edifique sobre su predio una construcción y ello se plasma en un acuerdo, generando alguna retribución de tipo oneroso por el derecho de superficie, ello calificaría como una renta de primera categoría, en aplicación de lo dispuesto por el literal b) del artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser la cesión temporal de derechos sobre los inmuebles. La renta de la persona natural se devengará en todo el periodo que dure el derecho de superficie.

En el caso de que el propietario del predio, sobre el cual se cede la superficie, sea una persona jurídica domiciliada y perciba una ganancia producto de la constitución del derecho superficie a favor de un predio dominante, la ganancia obtenida producto

<sup>22</sup> Conforme lo señala el texto del artículo 5 de la Ley del Impuesto a la Renta, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades, y en general, todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso.

<sup>23</sup> Es pertinente indicar que esta definición de predios se ha tomado como referencia de lo señalado en el texto del artículo 8 de la Ley de Tributación Municipal, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 156-2004-EF, el cual tiene un texto idéntico.

<sup>21</sup> Borja Martínez, Ignacio, *Derecho de superficie*, en *Revista de Derecho Notarial Mexicano*, n.º 55, México: Asociación Nacional de Derecho Mexicano, 1974, p. 86.

del citado derecho califica como renta de tercera categoría, al amparo de lo señalado por el artículo 28 de la Ley del Impuesto a la Renta y devengada en el periodo que dure la misma, acordada previamente con un contrato.

Por último, si el propietario del predio sirviente es una persona no domiciliada y otorga un derecho de superficie a favor de un predio que califica como dominante, la ganancia obtenida por ella califica como renta de fuente peruana, por lo que se encontrará sujeta a la retención respectiva en la fuente; es decir, por parte del pagador de la misma.

### c) ¿El pago del derecho de superficie es un gasto deducible?

Si un contribuyente que es generador de rentas de tercera categoría es titular de un derecho de superficie, y se encuentra obligado por contrato a desembolsar una determinada cantidad mensual por el lapso de tiempo que dure el contrato a favor del titular del predio, sobre el cual se ha cedido el derecho de superficie, ello determina que el monto por pagar al mencionado titular califica como gasto deducible, a efectos de la determinación de la renta neta de tercera categoría por existir causalidad.

Lo antes mencionado determina que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el monto por desembolso periódico por derecho de superficie es un gasto deducible.

El citado artículo señala que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

GARCÍA MULLÍN comenta al respecto:

*En forma genérica, se puede afirmar que todas las deducciones están en principio regidas por el principio de causalidad, o sea que solo son admisibles aquellas que guarden una relación causal directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.<sup>24</sup>*

En esta misma línea, apreciamos la opinión de FERNANDEZ SALAS, quien precisa con respecto al derecho de superficie y el impuesto a la renta lo siguiente:

*Respecto al aspecto tributario, en relación al impuesto a la renta, el pago que el propietario superficiario realice por su derecho constituiría un gasto deducible en la medida que cumpla con el requisito de causalidad, esto es, que contribuya con su fuente generadora de renta como sería en este caso el negocio a través del cual se vaya a explotar económicamente el bien. Asimismo, el propietario del terreno tendría un ingreso que sería gravable como renta de primera categoría según el artículo 23 de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto podría considerarse como una cesión de un derecho sobre un inmueble. Ahora bien, es importante mencionar que la circunstancia de que la superficie conceda al fin y al cabo un derecho de propiedad, también puede motivar la interpretación de que en este caso se da un supuesto de ganancia de capital.<sup>25</sup>*

## 7.2. El derecho de superficie y el impuesto general a las ventas

En lo que respecta al impuesto general a las ventas, es menester indicar que conforme lo indica el literal b) del artículo 1 de la Ley del IGV, se considera una operación gravada con dicho tributo la prestación de servicios.

En concordancia con lo antes indicado, en el literal c) del artículo 3 de la Ley del IGV se indica que se considera servicio a lo siguiente:

*Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del impuesto a la renta, aún cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.*

Al revisar el texto del tercer párrafo del numeral 3 del artículo 3 del Reglamento de la Ley del IGV, observamos que se precisa que en los casos de prestación o utilización de servicios la obligación tributaria nace en el momento y por el monto que se percibe.

En los casos de servicios, la obligación tributaria nacerá con la percepción del ingreso, inclusive cuando este tenga la calidad de arras, depósito o garantía siempre que estas superen, de forma conjunta, el tres por ciento (3 %) del valor de la prestación o utilización del servicio.

En este contexto, si se presenta la figura del otorgamiento de derecho de superficie, ello determinaría una especie de servicio. Por lo que si el propietario del predio sobre el cual se otorga el derecho a superficie es una persona natural sin negocio, dicho derecho no tendría naturaleza de servicio gravado con el IGV, sino más bien calificaría como una renta de primera categoría a efectos del impuesto a la renta.

Situación distinta se presenta en el caso de que el titular del predio sirviente, respecto del cual existe una carga a favor del predio dominante, fuera una persona que genere rentas empresariales, toda vez que en ese caso sí le es aplicable la calificación de servicio mencionada en párrafos anteriores; y por ende, afecta al pago del IGV, por el monto que le fuera entregado por el derecho de superficie.

FERNANDEZ SALAS precisa con respecto al derecho de superficie y al impuesto general a las ventas lo siguiente:

*En cuanto al impuesto general a las ventas, corresponde citar el literal a) del artículo 2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, según el cual están inafectos al impuesto las cesiones de uso de inmuebles, siempre que el ingreso constituya renta de primera o de segunda categorías gravadas con el impuesto a la renta. Conviene señalar que paralelamente se tendría que analizar las implicancias en el impuesto general a las ventas de la construcción a realizarse sobre el inmueble dado en superficie, los servicios contratados para la realización de la obra y, por último, la transferencia del propietario superficiario al propietario del terreno una vez vencido el plazo de vigencia de la superficie.<sup>26</sup>*

## 7.3. El derecho de superficie y el impuesto predial

Al efectuar una revisión de la legislación que regula el impuesto predial, observamos la existencia de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N.º 776, el cual fuera publicado en el diario oficial *El Peruano* el 31 de diciembre de 1993 y se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1994. Existe un Texto Único Ordenado (TUO) de dicha norma, que fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004-EF.

En el artículo 8 de la Ley de Tributación Municipal, se precisa que el impuesto predial grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Dicho artículo también determina que se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar deteriorar o destruir la edificación.

### 7.3.1. ¿Quién es el obligado al pago del impuesto predial?

Los derechos de posesión y propiedad califican como derechos reales, los cuales vienen desde la tradición romana y el Dere-

<sup>24</sup> García Mullín, Juan Roque. *Manual del impuesto a la renta*, Santo Domingo: 1980, p. 122.  
<sup>25</sup> Fernández Salas, José Carlos, *El Derecho de Superficie*, en *Themis*, n.º 62, Año 2012, p. 250.

<sup>26</sup> Fernández Salas, José Carlos, *ob. cit.*, p. 250.

cho que se formó en aquellos años de la antigüedad y se han mantenido hasta la fecha con algunas variantes.

Ambos derechos tienen particularidades que determinan una relación de atributos que detenta una persona respecto de un bien, por naturaleza mueble o inmueble (si mantenemos la tradicional clasificación romana hasta nuestros días).

En la aplicación del impuesto predial resulta de importancia determinar quién es el obligado al pago de dicho tributo, habida cuenta que el mismo grava la calidad de propietario de los inmuebles ubicados en una determinada jurisdicción municipal.

En muchos casos será el propietario quien cumpla con efectuar el pago del impuesto predial, en cumplimiento de lo indicado por la Ley de Tributación Municipal.

Coincidimos con lo expresado por RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN Y ROBLES MORENO cuando precisan que **el impuesto predial-IP constituye una modalidad de imposición al patrimonio. Más exactamente el IP grava un elemento del patrimonio: el predio**<sup>27</sup>.

De acuerdo con lo indicado por el texto del artículo 9 de la Ley de Tributación Municipal, se indica que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza.

Excepcionalmente, se considerará como sujetos pasivos del impuesto a los titulares de concesiones otorgadas al amparo del Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, 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, sus normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias, respecto de los predios que se les hubiesen entregado en concesión, durante el tiempo de vigencia del contrato.

Los predios sujetos a condominio se consideran como pertenecientes a un solo dueño, salvo que se comunique a la respectiva municipalidad el nombre de los condóminos y la participación que a cada uno corresponda. Los condóminos son responsables solidarios del pago del impuesto que recaiga sobre el predio, pudiendo exigirse a cualquiera de ellos el pago total.

Cuando la existencia del propietario no pudiera ser determinada, son sujetos obligados al pago del impuesto, en calidad de responsables, los poseedores o tenedores, a cualquier título, de los predios afectos, sin perjuicio de su derecho a reclamar el pago a los respectivos contribuyentes.

Nótese que solo el último párrafo del artículo 9 de la Ley de Tributación Municipal es el que reconoce la posibilidad de afectar con el pago del impuesto predial, al ocupante que tiene la calidad de poseedor del predio ubicado en una determinada jurisdicción municipal.

Sin embargo, debemos indicar que en el caso del derecho de superficie, apreciamos que pueden coexistir el propietario del terreno sobre el cual se otorgó el derecho de superficie, que es un obligado al pago del impuesto predial en calidad de propietario del suelo; y por otro lado, apreciamos la existencia del titular del derecho de superficie que realizó una edificación sobre el terreno que le otorgó el derecho de superficie, por lo que también se encontraría obligado al pago del impuesto predial con relación a la edificación que hubiera construido sobre el mismo.

Ello puede apreciarse en el caso de los centros comerciales que fueron edificados sobre terrenos que pertenecen a las instituciones militares. Un caso emblemático puede ser el complejo comercial edificado sobre el terreno que pertenece al Ejército peruano, en donde funcionaba hace algunos años atrás el Bazar

Central del Ejército ubicado en Chorrillos, donde actualmente se ha edificado un complejo de tiendas del grupo Cencosud<sup>28</sup>.

FERNANDEZ SALAS menciona sobre el tema:

*el impuesto predial corresponde al propietario de los terrenos y también de las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de los predios. En ese sentido, al estar estas dos partes del predio bajo la titularidad de dos propietarios diferentes, existe la posibilidad que tanto el dueño del terreno como el propietario superficiario estén obligados a pagar el impuesto predial por la parte del inmueble que le corresponde a cada uno*<sup>29</sup>.

Cabe indicar que hace algunos años hubo un intento del Ejército peruano de dar por terminado el referido contrato por cuestiones económicas, en perjuicio del Estado peruano<sup>30</sup>.

#### 7.4. El derecho de superficie y el impuesto de alcabala

Como un supuesto normativo para afectar este tributo, se indica que el impuesto de alcabala grava las transferencias de propiedad de los bienes inmuebles, urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio.

Si se observa, el universo de las formas de transferencia de la propiedad son variadas, incluso pueden tener diferentes combinaciones y nombres, pero si todas están orientadas a realizar la transferencia de las atribuciones inherentes del propietario al comprador o adquirente, ello determina que se afecta con el pago del impuesto de alcabala.

Para profundizar más en el tema, cuando la norma se refiera a las transferencias de propiedad, ello alude de manera general a cualquier mecanismo por el cual se realiza la transferencia de los derechos de propiedad que se tienen respecto de los bienes inmuebles materia de la operación, por lo que allí pueden estar incluidas distintas figuras jurídicas como:

- Compraventa
- Permuta
- Dación en pago
- Transacción
- Prescripción adquisitiva de propiedad
- Aporte a sociedades
- Entre otras formas

Es pertinente mencionar que en la Ley de Tributación Municipal no se ha establecido una lista de las operaciones que pueden determinar cuándo existe o no transferencia de propiedad, además que desde su vigencia no existe aprobación de algún reglamento del impuesto de alcabala, por lo que algunas entidades ligadas a la aplicación de la normatividad municipal han intentado regular este aspecto, lo cual consideramos que no es posible, ya que las municipalidades no tendrían competencia para poder reglamentar una norma de carácter general.

Este tributo afecta la transferencia de propiedad inmueble de predios, ubicados tanto en la zona urbana como en el medio del agro.

FERNANDEZ SALAS menciona lo siguiente:

*Por el lado del impuesto de alcabala, su tasa de 3 % sobre el valor de transferencia podría ser aplicable a la operación de constitución de superficie, si es que se entiende que por ella se produce la transferencia de un bien inmueble a favor del propietario superficiario.*

<sup>27</sup> Ruiz de Castilla Ponce León, Francisco Javier y Carmen del Pilar Robles Moreno, Impuesto predial: Ámbito de aplicación. Recuperado de <<http://blog.pucp.edu.pe/item/119681/impuesto-predial-ambito-de-aplicacion>>.

<sup>28</sup> Es el complejo comercial Lima Plaza Sur. El contrato de Superficie que celebró el Ejército del Perú con la empresa Cencosud es del año 1992 y expira en el año 2035. Adicionalmente se celebraron convenios de explotación comercial bajo la figura de un contrato de usufructo también entre las partes antes mencionadas.

<sup>29</sup> Fernandez Salas, José Carlos, ob. cit., p. 250.

<sup>30</sup> Sobre el tema, recomendamos la revisión del siguiente enlace web: <<http://worldofficeforum.com/plaza-lima-sur-peru-chile/>>.