**Concepto Nº 070314**

**29 de septiembre de 2005**

Doctor
CARLOS ANTONIO ESPINOSA PÉREZ

De Vivero Espinosa & Asociados S.A.

Calle 70 No. 4-27

Bogotá D.C.

Ref: Consulta radicada bajo el número 62383 de 01/08/2005

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1° de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

**TEMA**Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**DESCRIPTORES** COSTOS DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN PATRIMONIO AJUSTES A LOS ACTIVOS

**FUENTES FORMALES** E.T., arts. 26. 127, 128 y 261

Código Civil, arts. 667, 823 y 825

**PROBLEMA JURÍDICO:**

¿Puede el nudo propietario, continuar depreciando o amortizando los bienes respecto de los cuales enajenó temporalmente el derecho de usufructo, en la medida que ha obtenido ingresos de dicha enajenación, equivalentes al valor actual de los flujos de ingresos que los activos deberían producir en el plazo del usufructo?

**TESIS JURÍDICA:**

El mantenimiento de la nuda propiedad no faculta al contribuyente a continuar depreciando o amortizando el bien respecto del cual se enajenó el derecho de usufructo; empero, es procedente la imputación del costo atribuible al derecho enajenado, el cual puede detraerse de los ingresos obtenidos en la enajenación, siempre y cuando cumpla los requisitos de relación de causalidad, necesidad, proporcionalidad y oportunidad. Acorde con lo anterior, el costo imputado al derecho de usufructo enajenado debe detraerse del costo del bien, para efectos de determinar el valor patrimonial del activo en la declaración de renta del nudo propietario.

**INTERPRETACIÓN JURÍDICA:**

Características del usufructo

El artículo 823 del Código Civil define el usufructo en los siguientes términos:

“El derecho de usufructo es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituiría a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de devolver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor, si la cosa es fungible”.

El usufructo es el derecho real en virtud del cual una persona, el usufructuario, puede gozar temporalmente de la cosa que pertenece a otro, sin alterar su esencia. La propiedad representa un señorío pleno sobre una cosa, y en virtud de ese señorío, el propietario puede gozar de la cosa y disponer libremente de ella. La cesión, a cualquier título, del derecho de usufructo implica que la propiedad se desmembra, pues el usufructuario adquiere la facultad de gozar la cosa, mientras el nudo propietario conserva el derecho de propiedad disminuido en la facultad de gozarla. La propiedad separada del goce de la cosa se llama mera o nuda propiedad.

El usufructo supone la coexistencia de dos derechos reales en una misma cosa, esto es, el derecho del nudo propietario y el del usufructuario. Igualmente supone la coexistencia de dos clases de relaciones posesorias:-la posesión mediata del nudo propietario y la inmediata del usufructuario; la primera es posesión en nombre propio y la segunda en nombre ajeno.

El profesor Arturo Valencia Zea, en su obra "Derecho Civil, Tomo II Derechos Reales", al referirse a la naturaleza del derecho de usufructo, señala que este representa una desmembración de la propiedad, si se mira el valor total de la cosa. Las cosas valen en razón de dos factores: 1) la utilidad o renta actual que suministran y 2) el tiempo durante el cual pueden suministrarla. De ahí que sólo son susceptibles de usufructo las cosas que tienen capacidad de producir reiteradamente una utilidad. El propietario es titular tanto de la utilidad presente como de las utilidades futuras y la constitución del usufructo, desde el punto de vista económico, implica la atribución de una parte de las utilidades presentes y futuras al usufructuario; en tanto que el usufructo es un derecho esencialmente temporal, el nudo propietario puede recobrar en el futuro el goce o las utilidades de la cosa fructuaria.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 825 del Código Civil, el derecho de usufructo se puede constituir de varios modos, a título gratuito u oneroso. La venta es el principal título oneroso e indica que se constituye el usufructo en favor de una persona a quien se enajena el derecho que tiene de gozar del bien, de las utilidades o frutos que la cosa produzca, a cambio de una suma de dinero que percibe el nudo propietario, la cual puede ser global o periódica.

Efectos fiscales del usufructo:

El artículo 261 del Estatuto Tributario señala, que el patrimonio de los contribuyentes, está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del periodo gravable. De acuerdo con el artículo 263 ibídem se entiende por posesión el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente y se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio.

Este despacho, en el Concepto No 080659 del 15 de noviembre de 1995, sostuvo que cuando el derecho de dominio (propiedad) se encuéntrala desmembrado del derecho de usufructo, se configuran dos derechos reales, es decir, dos activos patrimoniales apreciables en dinero susceptibles de ser utilizados para la obtención de una renta, que, perteneciendo a distintos contribuyentes, deben ser declarados por quien posea la titularidad de cada derecho en el último día del año o período gravable y deben ser ajustados por inflación si a ello están obligados los respectivos titulares. Igual situación se da con respecto a los ingresos que de dichos activos deriven el nudo propietario y el usufructuario. En el mismo concepto se concluye que, de conformidad con el artículo 189 del Estatuto Tributario, el nudo propietario no puede excluir de la base del cálculo de la renta presuntiva el bien del cual es titular del derecho de dominio. Se añade que, al tenor del artículo 667 del Código Civil, los derechos, así como las acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse.

Por su parte, el Concepto No 100161 del 28 de diciembre de 1998 señaló que cuando el propietario sólo tiene la nuda propiedad, por cuanto un tercero tiene el goce del bien, ya sea como usufructo por tiempo determinado o usufructo de por vida, la titularidad del bien o derecho de dominio se mantiene en cabeza del dueño que se ha desprendido del goce del mismo. En consecuencia, es este quien debe registrarlo en su patrimonio fiscal, con observancia de las normas previstas sobre la materia. Asimismo, se indicó que la persona que recibe el bien en usufructo no puede registrarlo en el balance general y no lo declara fiscalmente en su patrimonio. No obstante, el usufructuario, como titular de un derecho patrimonial, debe consignar en su contabilidad y en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios este derecho.

Tratamiento para el usufructuario

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, es claro que el usufructuario debe declarar el derecho por su costo de adquisición, ajustado por inflación, cuando sea el caso, y denunciar los ingresos que se deriven del usufructo, con el correlativo descuento de la deducción por depreciación en los términos de los artículos 127 y siguientes del Estatuto Tributario, cuando se trate de usufructo relativo a bienes susceptibles de depreciar.

Con respecto al costo de adquisición, el Concepto No 077176 del 2 de diciembre de 2003 precisa que para el usufructuario constituye costo el valor cancelado por el derecho de goce. En relación con la deducción de la depreciación, los artículos 127 y 128 del Estatuto Tributario, establecen;

"Artículo 127. Beneficiarios de la deducción. El contribuyente beneficiario de la deducción por depreciación es el propietario o usufructuario del bien, salvo que se trate de venta con pacto de reserva de dominio, en cuyo caso el beneficiario es el comprador. El arrendatario no puede deducir suma alguna por concepto de depreciación del bien arrendado. Sin embargo, cuando el arrendatario de un inmueble le haga mejoras cuya propiedad se transfiera al arrendador sin compensación, el arrendatario puede depreciar el costo de la mejora, conforme a la vida útil de ésta, sin atender al término de duración del contrato.

Si quedare un saldo pendiente por depreciar, al enajenar definitivamente la mejora, el arrendatario tiene derecho a deducirlo como pérdida, siempre que no utilice la mejora posteriormente."

"Artículo 128. Deducción por depredación. Son deducibles cantidades razonables porta depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable da que se trate."

En términos fiscales la depreciación es el reconocimiento del desgaste, deterioro u obsolescencia de los bienes productores de renta, en una proporción que se distribuye hasta amortizar el costo de los mismos durante su vida útil. Para que la depreciación sea deducible fiscalmente es indispensable que los bienes respecto de los cuales se solicita se destinen a la generación de renta en cabeza del contribuyente.

Como quiera que el nudo propietario ha enajenado el derecho a usufructuar el bien, es decir, a explotarlo económicamente, no puede existir para él una renta asociada a la depreciación del activo durante el tiempo del usufructo- Por el contrario, el usufructuario, que es quien explota el bien, sí obtiene una renta vinculada a la depreciación mientras está vigente el usufructo. Por eso, el gasto por depreciación no es deducible, en los términos de los artículos 127 y 128 del Estatuto Tributario, para el nudo propietario sino para el usufructuario.

Tratamiento para el nudo propietario:

Como se indicó inicialmente, la enajenación del derecho de usufructo no exonera al nudo propietario de la obligación de declarar el bien para efectos fiscales. Sin embargo, dado que la propiedad sufre una desagregación de la parte que corresponde al usufructo, el costo imputable al derecho enajenado debe detraerse del costo del bien, para efectos de determinar el costo fiscal, los ajustes por inflación y el valor patrimonial, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario? del nudo propietario. El costo fiscal así determinado será base de depreciación, de conformidad, con los artículos 127 y siguientes del Estatuto Tributario, a partir del momento en que el usufructo se integre nuevamente con la propiedad de donde se ha desmembrado.

En estas condiciones y teniendo en cuenta que al terminar el usufructo el bien habrá sufrido un desgaste o deterioro, no es necesario, como lo plantea el consultante, que el nudo propietario continúe amortizando el costo del bien según su vida útil, o que constituya una provisión que de cobertura a la pérdida del valor del activo (por un importe igual a la depreciación prevista en el período en el que mantenga la nuda propiedad), pues la disminución del valor del activo para el nudo propietario tiene lugar con la enajenación del usufructo, en la parte que corresponde al costo de este derecho.

Por otra parte, si el usufructo se constituye a título oneroso, es claro que el enajenante (nudo propietario) obtiene un ingreso susceptible de producir un incremento del patrimonio, del cual es posible restar el costo realizado imputable al derecho, a fin de obtener la utilidad o renta derivada de la enajenación. En otras palabras, dado que la constitución del usufructo conlleva la desmembración de la propiedad en dos derechos (dominio y usufructo) y que al momento de la enajenación del derecho de usufructo a título oneroso, el nudo propietario obtiene un ingreso constitutivo de renta a cambio de la pérdida de la facultad de goce, es procedente la imputación del costo atribuible al derecho enajenado, el cual puede detraerse de los ingresos obtenidos por la enajenación en el período fiscal en que estos se perciban, siempre y cuando aquel cumpla los requisitos de relación de causalidad, necesidad, proporcionalidad y oportunidad.

Una conclusión diferente iría en contra del principio según el cual, salvo taxativas excepciones de ley, toda renta supone la existencia de un costo, pues llevaría a considerar como renta gravable la totalidad del ingreso percibido en la enajenación del usufructo, sin posibilidad de reconocer la pérdida del valor del activo objeto del mismo, ni su desgaste o deterioro durante el respectivo plazo (depreciación).

En mérito de lo expuesto se aclaran los conceptos No 080659 del 15 de noviembre de 1995 y No 100161 del 28 de diciembre de 1998, y se revoca el Concepto No 080510 del 24 de agosto de 2000, en cuanto señala que cuando se constituye un derecho de usufructo por venta no hay costo para el enajenante.

Atentamente,

JUAN JOSE FUENTES BERNAL

Jefe División Normativa y Doctrina Tributaria

Oficina Jurídica DIAN.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_