**OFICIO N° 075199**

**01-12-2012**

**DIAN**

**Tema** Impuesto sobre la Renta y Complementarios

**Descriptores** Valor Patrimonial de los Activos

**Fuentes formales** Código Civil Arts. 793 y ss. Arts. [267](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342), [271-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=348) y [277](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=354) del Estatuto Tributario.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 000006 de 2009, es función de este despacho absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

Reitera su consulta sobre cuál es el valor patrimonial del derecho de usufructo cuyo origen es un fideicomiso civil constituido sobre un inmueble cuando ha sido cedido a título gratuito y el valor patrimonial de dicho bien el tiene por objeto la limitación del dominio mediante el fideicomiso civil y, cuál el de un bien inmueble que ha sido objeto de limitación del dominio mediante la constitución de un fideicomiso cuando se ha cedido el derecho de usufructo a un tercero.

Conviene precisar en primer lugar que las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario aplicables al caso consultado establecen lo siguiente:

**VALOR PATRIMONIAL DE LOS ACTIVOS:**

**"**[**Artículo 267**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342) **. Regla general.** El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero, incluidos los semovientes y vehículos automotores de uso personal, poseídos en el último día del año o período gravable, está constituido por su precio de costo, de conformidad con lo dispuesto en las normas del título I de este libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.

**VALOR PATRIMONIAL DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS**

[**Artículo 271-1**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=348)

**"El valor patrimonial de los derechos fiduciarios se establecerá de acuerdo con las siguientes reglas:**

1. Los derechos sobre el patrimonio deben ser declarados por el contribuyente que tenga la explotación económica de los respectivos bienes, en armonía con lo dispuesto en el [artículo 263](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=338) de este Estatuto.

2. El valor patrimonial de los derechos fiduciarios, para los respectivos beneficiarios, es el que les corresponda de acuerdo con su participación en el patrimonio líquido del fideicomiso al final del ejercicio o en la fecha de la declaración. Los bienes conservarán para los beneficiarios la condición de movilizados o inmovilizados, monetarios o no monetarios\* que tengan en el patrimonio autónomo.

**PARÁGRAFO.** Para fines de la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, los fiduciarios deberán expedir cada año, a cada uno de los beneficiarios de los fideicomisos a su cargo, un certificado indicando el valor de sus derechos, los rendimientos acumulados hasta el 31 de diciembre del respectivo ejercicio, aunque no hayan sido liquidados en forma definitiva y los rendimientos del último ejercicio gravable. En caso de que las cifras incorporen ajustes por inflación de conformidad con las normas vigentes hasta el año gravable 2006, se deberán hacer las aclaraciones de rigor."

**VALOR PATRIMONIAL DE LOS INMUEBLES**

**"**[**Artículo 277**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=354) **. Valor patrimonial de los inmuebles.** Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III del Título II del Libro I de este Estatuto y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986.

Los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el auto avalúo o el avalúo catastral actualizado al final del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos [72](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=113) y [73](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=114) de este Estatuto. Las construcciones o mejoras no incorporadas para efectos del avalúo o el costo fiscal del respectivo inmueble deben ser declaradas por separado.

Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el [artículo 90-2](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=136) de este Estatuto".

De otra parte, la Doctrina oficial vigente al respecto y contenida en el concepto jurídico 070314 de 2005 dispone que:

**Extracto.**

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**

Este despacho, en el Concepto Nº 080659 del 15 de noviembre de 1995, sostuvo que cuando el derecho de dominio (propiedad) se encuentra 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 .....

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 éste 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187) 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.

…

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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187) y [128](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=189) 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 complementarios del nudo propietario. El costo fiscal así determinado será base de depreciación, de conformidad con los artículos [127](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187) 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 dé 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.

…..

Atentamente,

**LEONOR EUGENIA RUIZ DE VILLALOBOS**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (E)

**OFICINA JURÍDICA.**