

CONCEPTO 55120 DE 10 DE SEPTIEMBRE DE 2014
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Señor
EDGAR GRANADOS TRIANA
CU 127 C Bis No. 89-51, P3
edgargranadost@yahoo.com
Bogotá

Ref.: Radicado 46882 del 25/07/2014

Tema Impuesto sobre la Renta y Complementarios
Descriptor Valor Patrimonial de los Activos Ingreso Gravable
Fuentes formales Estatuto Tributario artículos 261, 263 Código Civil,
artículos 669, 823, 825 Concepto 080659 del 15 de noviembre de 1995
Concepto 100161 del 28 de diciembre de 1998 Concepto 070314 del 29 de
septiembre de 2005 Concepto 885 del 31 de julio de 2014 punto 6

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el radicado de la referencia se pregunta por la forma de declarar el derecho de usufructo de un bien inmueble, por parte de un usufructuario.

Al respecto, el Despacho hace las siguientes consideraciones:

En los términos del artículo 669 del Código Civil el derecho de propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, siempre y cuando no esté contra el derecho ajeno o contra la ley. Cuando la propiedad está separada del goce o uso de la cosa, se habla de mera o nuda propiedad.

En ese sentido, la nuda propiedad se da en la figura del usufructo, definida en el artículo 823 ibídem en los siguientes términos:

Es un derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia y de restituir 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.

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.

El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes:

- El del nudo propietario: conserva el derecho de propiedad disminuido en la facultad de gozarlo.
- El del usufructuario: adquiere la facultad de gozar de la cosa.

Es de recordar que 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 el último día del periodo gravable, entendiéndose por posesión el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente.

La anterior precisión resulta importante en la medida que los dos derechos que supone el usufructo constituyen un activo para quien los posee, aspecto sobre el cual el artículo 263 del Estatuto Tributario ha señalado en el caso del usufructo que se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su propio beneficio.

En concordancia con lo anterior, este despacho, en el Concepto 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, que deben ser declarados por quien posea la titularidad de cada derecho en el último día del año o período gravable.

En ese sentido el Concepto 070314 del 29 de septiembre de 2005 señaló, con fundamento en el Concepto 100161 del 28 de diciembre de 1998, que la desmembración de la propiedad en dos derechos (dominio y usufructo), la enajenación del derecho de usufructo no exonera al nudo propietario de la obligación de declarar el bien para efectos fiscales. En este caso no

podrá sustraerse de declarar por presuntiva, cuando no se encuentre dentro de los parámetros para declarar por el sistema ordinario, punto respecto del cual es preciso atender a lo señalado en el punto 6 del concepto 885 del 31 de julio de 2014.

Por su parte el usufructuario, de acuerdo con la doctrina citada, como titular de un derecho patrimonial tiene las facultades de administración y de disposición del bien que en general tiene el titular de cualquier derecho, en consecuencia fiscalmente deberá consignar en su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios éste derecho. Si de este usufructo se derivan ingresos, este debe ser reflejado fiscalmente como una renta producida por la explotación del mismo en el respectivo año gravable, en la declaración de renta del usufructuario.

Las anteriores precisiones resultan importantes, en la medida que la principal consecuencia que trae la operación puesta a consideración mediante la consulta es que el derecho de propiedad sobre un bien inmueble se desmembró, para dar paso a la nuda propiedad que ostentan en un 50% dos personas y el derecho de usufructo por parte de una persona diferentes a las mencionadas.

En consecuencia, tenemos que los dos nudos propietarios y el usufructuario deberán observar lo anteriormente señalado, así como la interpretación expuesta en el concepto Nro. 070314 del 29 de septiembre de 2005, que precisó el tratamiento tributario en este caso y del cual se citan los siguientes apartes:

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 (...)

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 detrarse 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. (...)

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 el caso materia de análisis vale la pena precisar que al constituirse el usufructo a título oneroso; hay un ingreso susceptible de producir un incremento del patrimonio para el nudo propietario según lo establece el artículo 26 de Estatuto Tributario, que se debe declarar en los términos anteriormente señalados.

En los anteriores términos se resuelve su consulta.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

(Fdo.) ÓSCAR FERRER MARÍN, Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (A).