

Bogotá, D.C.,

Señor (a)

No. del Radicado	1-2024-035550
Fecha de Radicado	20 de septiembre de 2024
Nº de Radicación CTCP	2024-0369
Tema	Tratamiento contable de usufructo y contrato de mandato

CONSULTA (TEXTUAL)

"(...) Agradezco me colaboren con la respuesta a la siguiente consulta:

Actualmente la **sociedad A** es dueña de un terreno que no está construido, en agosto de este año celebra un usufructo a título gratuito con las personas naturales X, W, T, en el que se transfiere el goce o usufructo por un tiempo fijo (determinado por la vida de cada usufructuario) de un porcentaje de las cabañas que previamente obtuvieron las licencias de construcción. El nudo propietario a su vez tiene un contrato de mandato con las **personas naturales X, W, T** que le permite efectuar toda la construcción y los usufructuarios harán el reintegro de los costos y gastos de la construcción.

1. ¿Las construcciones que se van a hacer se deben reconocer contable y tributariamente como activos de la sociedad A, es decir, inicialmente como construcciones en curso y posteriormente como construcciones y edificaciones? De ser así, ¿En qué proporcionalidad y tiempo lo debe reconocer la **sociedad A**?
2. La respuesta anterior es afirmativa, ¿cuál sería el registro contable de esta construcción teniendo en cuenta que los costos de la construcción serán reintegros por los usufructuarios. O se debe reconocer al terminar la construcción como activo con el costo determinado por un evaluador?
3. Mensualmente, la **sociedad A** le cobrará a cada usufructuario según su porcentaje el valor del reintegro de costos y gastos de construcción, estos reintegros se deben llevar en cuentas de orden al igual que la construcción en curso, cual es la manera correcta de registrar estas operaciones? Y las facturas que se reciben a nombre de la sociedad A por concepto de la construcción se deben registrar en una cuenta por cobrar a los usufructuarios? (...)"

Calle 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co

RESUMEN:

El usufructuario no reconocerá la propiedad (inmueble recibido en usufructo) como un activo.

CONSIDERACIONES Y CONCEPTO

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su calidad de organismo permanente de normalización técnica de Normas de Contabilidad, Información Financiera y Aseguramiento de la Información, adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y conforme a las disposiciones legales vigentes, principalmente las contempladas en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009 y los decretos que las desarrollan, procede a dar respuesta a la consulta de manera general, sin pretender resolver casos particulares, en los siguientes términos:

En referencia a la consulta y de acuerdo con el párrafo anterior, es importante señalar que el CTCP no tiene competencia para abordar asuntos tributarios ni jurídicos relacionados con las sociedades, como los planteados por el peticionario. Las inquietudes en materia tributaria deben ser dirigidas a la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (U.A.E. DIAN), y las de índole jurídica, a un profesional del derecho.

De acuerdo con la solicitud del peticionario, el CTCP ha emitido varios pronunciamientos sobre el derecho de usufructo. Recomendamos revisar, entre otros, el concepto [2020-0120](#), del cual destacamos lo siguiente:

*"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 restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible**". (Artículo 823 del Código Civil).*

"(...) El tratamiento contable del contrato de usufructo bajo los marcos de información financiera corresponderá con lo siguiente:

Tratamiento contable del nudo propietario

El nudo propietario es la persona que conserva la propiedad legal del activo, por lo que conserva los beneficios económicos que subyacen el activo relacionados con la venta del mismo y las apreciaciones de capital (los cambios en el valor razonable de la propiedad).

Según los marcos de información financiera, para efectos contables el nudo propietario debe evaluar si ha transferido el control, o si conserva riesgos y beneficios significativos sobre el activo, para determinar si se cumplen los criterios de baja en cuenta. Si no se cumplen estos criterios, el nudo propietario continúa reconociendo el activo en sus estados financieros.

Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados (párrafo 4.3 del Marco Conceptual¹). El siguiente es un análisis relacionado con la definición de activo:

Criterio	Comentario del CTCP
Derechos	El propietario legal puede vender el activo (pero no el usufructo), puede ser utilizado como garantía frente a terceros. La propiedad legal genera derechos para el nudo propietario.
Potencial de producir beneficios económicos	Derivados de la venta de la propiedad al finalizar el contrato de usufructo, o antes (aunque la existencia del contrato de usufructo puede afectar el precio de venta). Derivados de las apreciaciones de capital sobre la propiedad.
Control - Dominio ²	El nudo propietario controla la propiedad a través de la escritura pública que protege los derechos legales. El nudo propietario dirige el uso del recurso económico, debido que es quién puede entregarlo en usufructo por un tiempo limitado por toda la vida del usufructuario.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir lo siguiente:

- El nudo propietario es quien reconoce la propiedad (inmueble entregado en usufructo) como un activo;
- Si el usufructo se ha entregado a título gratuito a una parte relacionada, deberá revelarse dicha transacción de conformidad con la NIC 24 o sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas. En este caso la propiedad no se presentará como un elemento de propiedad, planta y equipo (debido que no se mantiene para ser usado por el propietario), ni como una propiedad de inversión (no se mantiene para arrendar a terceros o para obtener apreciaciones de capital). Por lo que podría tratarse como otro activo no financiero y deberá elaborarse una política contable para dicho tipo de activos.

¹ Incorporado en el anexo 1 del DUR 2420 de 2015.

² **Aclaración CTCP al concepto 2020-0120: Dominio:** La propiedad solo puede probarse, determinarse o evidenciarse mediante el certificado de tradición, que es el documento que demuestra quién tiene el dominio de la propiedad. Esto se debe a que la escritura, aunque es un instrumento público, debe ser presentada en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, donde se validan sus requisitos y se realiza el pago de los impuestos correspondientes, antes de que se registre la anotación en el certificado de tradición. Por lo tanto, es el certificado de tradición, y no la escritura, el documento que acredita el dominio de la propiedad. Cabe destacar que el término correcto desde el punto de vista legal es 'dominio' y no 'control'.

- Si el usufructo se ha entregado a título oneroso a cambio de una suma única de efectivo, este se tratará como un anticipo recibido (pasivo) por el valor presente de los flujos de efectivo durante el tiempo del usufructo, de forma similar como si fuera un contrato de arrendamiento.

Tratamiento contable del usufructuario

Para el adecuado reconocimiento contable es fundamental que se establezca si se trata de una transacción con o sin contraprestación (o si tiene substancia económica), o si sobre ella existen condiciones o restricciones, estas condiciones pueden ser revisadas en el contrato y podrían generar formas distintas de reconocimiento, por ello, el CTCP solo puede emitir directrices generales para la contabilización de la transacción parcialmente descrita en su consulta. El usufructuario es la persona que tiene el derecho de explotar económicamente la propiedad a través de la suscripción de contratos de arrendamiento, o usarlo de otra manera. Del mismo modo también es el encargado de los gastos relacionados con impuestos sobre la propiedad, mantenimiento, gastos de administración, servicios públicos, etc.

El siguiente es un análisis relacionado con la definición de activo:

Criterio	Comentario del CTCP
Derechos	El usufructuario obtiene los ingresos derivados del contrato de arrendamiento, menos los gastos y costos asociados con la actividad. El contrato de usufructo y contrato de arrendamiento con terceros, genera el derecho a recibir los flujos de efectivo del inmueble.
Potencial de producir beneficios económicos	Derivados del contrato de arrendamiento con terceras personas.
Control	La entidad no controla la propiedad, pero si controla el activo generado por el contrato de arrendamiento en calidad de arrendador.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir lo siguiente:

- El usufructuario no reconocería la propiedad (inmueble recibido en usufructo) como un activo;
- Si el usufructo se ha recibido a título gratuito de una parte relacionada, deberá revelarse dicha transacción de conformidad con la NIC 24 o sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas.
- Si el usufructo se ha recibido a cambio de una suma única de efectivo, este se tratará como un anticipo entregado o como un activo por derecho de uso por el valor presente de los flujos de efectivo durante el tiempo del usufructo, de forma similar como si fuera un contrato de arrendamiento en calidad de arrendatario. (...). Destacado fuera de texto.

Con base en la información proporcionada por la peticionaria, no queda clara la relación existente entre la sociedad y las personas naturales con las cuales se celebra el usufructo a título gratuito, ni la intención del contrato de mandato entre los mismos participantes. Por lo tanto, este Consejo no puede establecer el tratamiento contable correspondiente.

En todo caso, sobre el mandato como contrato independiente, el CTCP también se ha pronunciado en diversas ocasiones, como en el concepto [2023-0491](#), en la cual manifestó:

"(...) Normalmente en un contrato de mandato, el mandatario actúa en calidad de agente y el mandante en calidad de principal.

Cuando el mandatario actúa en calidad de agente, los ingresos recibidos por parte de este se deben reconocer como un pasivo (ingresos recibidos en contratos de mandato, o ingresos recibidos para terceros), y la remuneración pactada entre las partes se reconoce como un ingreso por comisión o por los servicios de administración de contratos de mandato.

Cuando el mandato consiste en realizar una actividad o pagar en nombre del mandatario, el reconocimiento contable de la transacción debe realizarse de acuerdo con lo pactado contractualmente, de tal manera que en el estado de situación financiera debe identificarse claramente las cuentas por cobrar o por pagar derivadas de contratos de mandato y los ingresos recibidos por concepto de comisión o servicios de administración del mandato". Subrayado fuera de texto. (...)

En los términos expuestos, se absuelve la consulta, señalando que este organismo se ha basado exclusivamente en la información proporcionada por el peticionario. Los efectos de este concepto se encuentran enunciados en el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011.

Cordialmente,



JAIRO ENRIQUE CERVERA RODRÍGUEZ
Consejero - CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez
Consejero Ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez
Revisó y aprobó: Sandra Consuelo Muñoz Moreno / Jimmy Jay Bolaño Tarrá / Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Calle 13 N° 28 – 01 Piso 6 / Bogotá, Colombia
Código Postal 110311
Conmutador (601) 606 7676 – Línea Gratuita 01 8000 958283
Email: consultasctcp@mincit.gov.co
www.ctcp.gov.co