

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

CONCEPTO 042 DE 2002

CONSULTANTE: XXXXXXXXXXXXXXXX

TEMA DE LA CONSULTA: BIENES RECIBIDOS EN COMODATO

PROBLEMA CONSULTADO

“..... Con el fin de desarrollar su objeto social, la Fundación presentó ante la Comisión Nacional de Televisión comunitaria a principios del presente año, un proyecto para un canal regional de televisión comunitaria.

Para el funcionamiento del canal, dos socias fundadoras otorgan el derecho de usufructuar un piso de aproximadamente 230 mts cuadrados, de un edificio de cuatro pisos, que no está en propiedad horizontal, mediante un contrato de comodato, sin que exista por lo tanto contraprestación alguna. El usufructo de este bien tiene un estimativo para la Fundación de trescientos millones de pesos (\$300.000.000) y como tal lo ha presentado así a la Comisión Nacional de Televisión.

En estas condiciones acudimos a ustedes para conocer un concepto si se puede incluir este derecho, dentro del cuerpo del balance, ya que es un derecho cierto, sin que se tome como un aporte de capital, ya que la Fundación no puede aumentar sus aportes y si éste derecho se puede tomar como capital asignado.....”

CONSIDERACIONES

1. COMODATO

1.1. DEL CÓDIGO CIVIL COLOMBIANO.

1.1.1 DEFINICION. En primer lugar el Art. 2200.- define el señalado contrato como aquel donde “una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso. Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.”

En cuanto al bien prestado o entregado en uso el Art. 2201 establece: “El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.” De otra parte sobre quien se beneficia de los bienes el Art. 2202 establece: “El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o a falta de convención en el uso ordinario de las de su clase. En el caso de

contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo.”

1.1.2. OBLIGACION DE RESTITUIR “El comodatario es obligado a restituir la cosa prestada en el tiempo convenido, o a falta de convención, después del uso para que ha sido prestada. Pero podrá exigirse la restitución aún antes del tiempo estipulado en tres casos:

- 1, (...).
2. Si sobreviene al comodante una necesidad imprevista y urgente de la cosa.
3. Si ha terminado o no tiene lugar el servicio para el cual se ha prestado la cosa.”

“La restitución deberá hacerse al comodante o a la persona que tenga derecho para recibirla a su nombre, según las reglas generales. “(...) El comodatario no podrá excusarse de restituir la cosa, reteniéndola para seguridad de lo que le deba el comodante.” (Artículos, 2205, 2206, 2207).

1.1.3. PRECARIEDAD DEL COMODATO “El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo.” “Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución. Constituye también precaria (sic) la tenencia de una cosa ajena, sin previo contrato y por ignorancia o mera tolerancia del dueño.” (Art. 2219, 2220)

1.1.4. DEL REGISTRO DE LOS ACTOS. Al referirnos al registro de los actos que requieren publicidad debemos acudir a la jurisprudencia, cuando señala: “Si se desea saber si un inmueble ha sido enajenado, gravado con servidumbre o hipoteca, bastará buscar el dato en los libros primero y tercero, respectivamente (del código civil), que son los que deben necesariamente contenerlo, y si no se encuentra allí, se puede estar seguro de que no existe la enajenación, la imposición de servidumbre o la hipoteca. Mas si se trata de un contrato de arrendamiento, de mutuo, de depósito, **comodato o de cualquiera otro que por su naturaleza no requiera la inscripción, no basta que no se encuentre en el libro** (segundo del código civil) **o en cualquiera de los otros para concluir que no existe, porque actos o contrato de esa naturaleza no demandan necesariamente la publicidad, que es el objeto principal del registro, y pueden celebrarse de palabra o por documento privado.**” (Corte Suprema de Justicia, Salas Varias, Mayo 6 de 1890, R 0281, Tomo IV-P-341) (negrilla y paréntesis fuera del texto).

Así las cosas el contrato de comodato puede ser verbal o escrito, es un acto que no demanda publicidad, y como tal, tampoco la propiedad se verá disminuida, pues de hecho se mantiene en cabeza de comodante, no obstante conceder gratuitamente el **derecho al uso** de un bien corporal inmueble. Derecho que puede estar

condicionado en los términos del contrato o por el incumplimiento de ciertas obligaciones tanto para uno y otro de los intervinientes

1.1.5. DEL ESTATUTO CONTABLE - Marco conceptual de la contabilidad

Una cuidadosa lectura del decreto 2649 de 1993, a los artículos que a continuación relacionamos, nos permite establecer algunos derroteros del concepto.

Art. 11. Esencia sobre forma. Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

Cuando en virtud de una norma superior, los hechos económicos no puedan ser reconocidos de acuerdo con su esencia, en notas a los estados financieros, se debe indicar el efecto ocasionado por el cumplimiento de aquella disposición sobre la situación financiera y los resultados del ejercicio.

Art. 12. Realización. Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, **el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.**

Art. 97. Realización del ingreso. Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, **cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.**

Art. 17. Prudencia. Cuando quiera que existan dificultades para medir de manera confiable y verificarle un hecho económico realizado, **se debe optar por registrar la alternativa que tenga menos probabilidades de sobrestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos.**

Por ultimo y para efectos de registro contable, el Decreto 2650 de 1993 tiene prevista la dinámica y códigos contables donde habrán de registrarse los bienes y valores recibidos de terceros, dentro de las cuentas de orden acreedoras – Código 911595 – En comodato, con cargo a la cuenta (grupo) correlativa, (94) - Responsabilidades contingentes por contra (db).

2. USUFRUCTO

La consulta y las anteriores consideraciones exigen plantear algunas diferencias entre la institución del “usufructo” y el **contrato de comodato**, para lo cual, los

artículo 825 y 826 del código civil colombiano, preceptua sobre los MODOS DE CONSTITUCION del derecho de usufructo, así:

- 1o.) Por la ley, como el del padre de familia, sobre ciertos bienes del hijo.
- 2o.) Por testamento.
- 3o.) Por donación, venta u otro acto entre vivos.
- 4o.) Se puede también adquirir un usufructo por prescripción.

De otra parte, el USUFRUCTO "(...) que haya de recaer sobre inmuebles por acto entre vivos, no valdrá si no se otorgare por instrumento público inscrito."

2.1. VISION DOCTRINAL DEL USUFRUCTO

CARACTERISTICAS " 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. Por el usufructo 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.

Sólo son susceptibles de usufructo las cosas que tienen capacidad de producir reiteradamente una utilidad, el nudo propietario sólo tiene derecho a recobrar en el futuro el goce o utilidades de la cosa fructuaria, ésta debe producir utilidades sin agotarse, durante tiempo determinado y la duración del usufructo nunca puede ser igual a ese tiempo, pues absorbería toda la propiedad. Por ese motivo, el usufructo es esencialmente temporal y solo la propiedad es derecho perpetuo.

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".¹

2.2. FUENTES O MODOS CONSTITUTIVO "El usufructo propiamente tal recae sobre cosas, especialmente inmuebles, y tiene tres fuentes o modos constitutivos: 1o.) la sucesión testamentaria; 2o.) un negocio jurídico dispositivo por acto entre vivos; 3o.) la prescripción adquisitiva. El art. 825 menciona otra fuente: la ley, pero el único usufructo legal que reconoce el Código Civil, es el del padre de familia sobre los bienes de sus hijos menores de edad."²

2.3. ACCION DE REIVINDICACION.

¹ A. VALENCIA ZEA, Derecho Civil, t. II, págs. 426 y ss., Editorial Temis , Cuarta Edición, 1973

² A. VALENCIA ZEA, Derecho Civil, t. II, pág. 433, Editorial Temis , Cuarta Edición, 1973.

Es clara la posibilidad de reivindicar que tiene el titular del inmueble tal como reiteradamente lo ha señalado la Jurisprudencia al decir "El dueño de una cosa singular, de que (Sic) no está en posesión, tiene derecho de obtener que el poseedor sea condenado a restituirla. En esto consiste la reivindicación. Por medio de ella cobra con justicia (vindicatio) cualquier derecho real principal, excepto la herencia, para que el poseedor sea condenado a devolverlo.

El carácter de "dueño", exigido por el artículo 946 del Código Civil, y la noción de "propiedad", prescrita por el 950 de la misma obra, son figuras esencialmente relativas. Aunque el dominio es un derecho sin respecto a determinada persona, suficiente para que su titular goce y disponga de la cosa mientras no atente contra ley o contra derecho ajeno, la existencia del que compete al reivindicador, origen de la acción real de dominio, no se refiere sino al poseedor y se prueba sólo frente a este. La declaración de propiedad, que en juicio reivindicatorio precede a la de entrega, no da ni reconoce al reivindicante un dominio absoluto o erga omnes. Apenas respectivo, es decir, frente al poseedor. Y la sentencia de absolución proferida en juicio de esta clase no constituye título de propiedad para el demandado absuelto. (...)"³.

³ Corte Suprema de Justicia, Salas Varias, Fecha: Febrero 26 de 1936, R 0451, G J 1907-P-339

CONCEPTO

Del contrato de comodato no se desprende el derecho de usufructo, tan solo dimana un beneficio sujeto a las condiciones y obligaciones que estipulan las partes y que habrán de verificarse en el contrato. En consecuencia no es un derecho real, el simple beneficio para el comodatario se materializa a través del tiempo y con relación al mismo.

El concepto de capital asignado, corresponde al monto que las sociedades extranjeras aportan para la constitución de sucursales en nuestro país, no se adecua al caso en mención. En consecuencia, para efectos contables, no corresponde considerar la cuenta 32 - Superávit de Capital.

El monto estimado del beneficio para el comodatario, bien podría registrarse y controlarse a través de cuentas de orden, código 819595 – DERECHOS CONTINGENTES, durante el plazo pactado en el contrato y en la medida en que se cause la alícuota mensual de beneficio estimado; por igual valor y en forma simultánea, revertir o desmontar progresivamente el valor inicialmente registrado. Lo anterior y en virtud de que el hecho principal, bien recibido en comodato, se registra en el código 911525 – BIENES Y VALORES RECIBIDOS DE TERCEROS.

En otros términos, este Consejo se ratifica en el Concepto 207 de noviembre 25 de 1998, al decir que "Los bienes recibidos en comodato deben incluirse en cuentas de orden acreedoras, por responsabilidades contingentes, por parte del comodatario. El comodante ha de mantenerlos en su activo y simultáneamente registrarlos en cuentas de orden deudoras, como derechos contingentes". Pues el no encontrarse bajo su entero dominio, no le resta posibilidades dentro de un proceso reivindicatorio, no en vano es el dueño o titular, máxime si se tiene en cuenta que "El comodato toma el título de precario si el comodante se reserva la facultad de pedir la cosa prestada en cualquier tiempo." Y "Se entiende precario cuando no se presta la cosa para un servicio particular, ni se fija tiempo para su restitución. (...)".

Por lo anteriormente analizado, en concepto de este Consejo, no es viable registrar dentro de los activos de la compañía, por tratarse de un contrato de comodato, donde es claro que "El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario"; reservando para sí el derecho cierto e indiscutible sobre el inmueble en cuestión.

El presente concepto fue aprobado por la Sala Plena del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la sesión realizada el 03 de Septiembre de 2002, actuando como ponente el Consejero Héctor Jaime Correa Pinzón y con los votos positivos de los Consejeros Norma Dolly Castañeda Mesa, María Ofelia Polanco Mayorga,

Jesús María Peña Bermúdez y Luis Antonio Anaya Bernal. Este concepto tiene los alcances previstos en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo.

HÉCTOR JAIME CORREA PINZÓN
Presidente

MYRIAM ALVAREZ ALVAREZ
Secretaria