



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL

Consejero Ponente: Álvaro Namén Vargas

Bogotá D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil veinte (2020)

Radicación interna: 11001-03-06-000-2020-00172-00

Número Único: 2451

Referencia: FRISCO. Enajenación de bienes por un valor inferior al avalúo catastral

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público consulta a la Sala sobre la viabilidad jurídica y fiscal de enajenar bienes inmuebles a cargo del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (en adelante FRISCO) por el valor del avalúo comercial, cuando este es inferior al avalúo catastral.

I. ANTECEDENTES

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentó en su escrito las siguientes consideraciones:

1. De acuerdo con el artículo 90 de la Ley 1708 de 2014, Código de Extinción de Dominio, la administración de los bienes del FRISCO se encuentra a cargo de la Sociedad de Activos Especiales SAS (en adelante SAE).
2. El FRISCO administra dos clases de bienes: i) los que por disposición de la autoridad judicial están sujetos a medida cautelar de secuestro dentro de un proceso de extinción de dominio y ii) los que son de propiedad del Estado como resultado de dicha declaratoria.

Estos bienes están ubicados en todo el territorio nacional, pertenecen a diferentes estratos sociales y se encuentran afectados por múltiples «situaciones fácticas que demarcan una diferenciación, por lo general negativa, en relación con el mercado inmobiliario en general»¹.

¹ Folio 3.

3. Como mecanismos de administración de los bienes, el artículo 92 de la Ley 1708 de 2014 establece expresamente los siguientes: i) enajenación, ii) contratación, iii) destinación provisional, iv) depósito provisional, v) destrucción o chatarrización, vi) donación y vii) venta masiva. Estos mecanismos pueden aplicar de forma individual o concurrente, atendiendo el tipo y especialidad del bien.

4. Para la enajenación de los bienes debe cumplirse con una serie de requisitos y etapas (publicación, estrategias de promoción y ventas, visitas de reconocimiento y exhibición comercial, y proceso de venta. Este último incluye las actividades de presentación y evaluación de ofertas, y adjudicación).

5. Con fundamento en el artículo 2.5.5.3.1.6. del Decreto 2136 de 2015, la SAE expidió la Resolución n.º 1360 del 12 de diciembre de 2016, la cual consagra el procedimiento para determinar el precio base de venta (PBV) y precio mínimo de venta (PMV). En dicha determinación se toman en cuenta las siguientes variables: a) avalúo comercial, b) ingresos, c) gastos y costos, d) tiempo de comercialización, e) estado y costos de saneamiento, f) tasa de descuento y g) factor de descuento.

6. Con la venta de los bienes del FRISCO se busca obtener la mayor productividad posible, teniendo como base el avalúo comercial.

7. Los procesos de comercialización de los bienes inmuebles se han visto afectados, pues un porcentaje importante de estos se encuentran valuados catastralmente por un valor mayor al determinado por el avalúo comercial. Lo anterior, en razón a aspectos tales como su ubicación en zonas de alto impacto, sus condiciones físicas y estructurales, su proyección comercial, entre otras.

8. El avalúo comercial es el resultado de analizar distintas variables que permiten, finalmente, determinar el valor promedio de un inmueble específico. Este avalúo constituye el sustento idóneo para la celebración de negocios jurídicos, al estar conforme a la realidad del bien.

Por su parte, el avalúo catastral toma en consideración zonas homogéneas conforme a modelos econométricos, los cuales tienen como propósito determinar la base gravable del impuesto predial por parte de las secretarías de hacienda distritales y municipales, y limitar la tasación de diferentes tributos en el desarrollo de actos jurídicos.

9. Tomar el avalúo catastral como fuente para la determinación del precio de venta de los bienes inmuebles en procesos de extinción de dominio tiende a convertirse en un obstáculo para el desarrollo de ventas en volumen, pues en estos casos se trata de valoraciones sectorizadas que no se concentran en un bien particular, como sí ocurre con el avalúo comercial.

10. Teniendo en cuenta lo anterior, establecer como límite mínimo para la negociación de inmuebles el valor reflejado en el avalúo catastral es contrario a los intereses de las partes involucradas en el negocio jurídico, al verse estas obligadas a realizar una negociación sobre bases no ajustadas a la realidad comercial y económica del bien.

11. El artículo 90 del Estatuto Tributario consagra que el precio de enajenación de un bien es el valor comercial realizado en dinero o especie. Este precio de venta no se puede apartar en más de un 15% de su valor comercial. Asimismo, la norma determina que el valor mínimo de venta, para el caso de los inmuebles, no puede ser inferior a su costo, avalúo catastral ni autoavalúo, sin perjuicio de un valor comercial superior.

Para el Ministerio, el artículo 90 establece el valor de venta para efectos fiscales, pero no delimita la realidad de las operaciones comerciales.

12. Es necesario establecer con certeza si la venta de un inmueble por su avalúo comercial, cuando este es inferior al avalúo catastral, atenta contra el patrimonio público y deriva en actos de detrimento patrimonial. Lo anterior, teniendo en cuenta que no existe norma que los prohíba de manera expresa.

En consecuencia, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público pregunta a la Sala:

¿Es jurídica y fiscalmente viable la venta de bienes inmuebles a cargo del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO por el valor del avalúo comercial cuando este es inferior al avalúo catastral?

II. CONSIDERACIONES

A fin de resolver la pregunta formulada por el ministerio consultante, la Sala estima necesario abordar los siguientes temas: i) el FRISCO y su administración y ii) el concepto y características de los avalúos catastral y comercial

1. El FRISCO y su administración

El FRISCO se encuentra principalmente regulado por las Leyes 1708 de 2014 y 1849 de 2017. Adicionalmente, por las Leyes 1955 y 2010 de 2019. A lo anterior, se suman los Decretos 1068 y 2136 de 2015, y 1760 de 2019.

El FRISCO es una cuenta especial sin personería jurídica que tiene como propósito fortalecer el sector de la justicia, la inversión social, la política de drogas, el desarrollo rural, y la atención y reparación de las víctimas de actividades ilícitas, entre otras finalidades².

Está conformado, en términos generales, por bienes que han sido objeto de extinción de dominio, o que se encuentran sometidos a medidas cautelares en un proceso de dicha naturaleza. Así, el artículo 2.5.5.1.2. del Decreto 1068 de 2015 señala:

3. *Bienes del Frisco.* Son aquellos bienes sobre los cuales se ha declarado extinción de dominio mediante sentencia en firme. También se entenderán como bienes del Frisco aquellos sobre los cuales se hayan adoptado o se adopten medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio, así como, los dineros producto de la enajenación temprana y de los recursos que generen los bienes productivos en procesos de extinción de dominio, al igual que los bienes en comiso entregados y administrados antes de la entrada en vigencia de la Ley 1615 de 2013. Para los fines de este título se hará referencia de los bienes descritos como bienes del Frisco.

Los bienes que integran el FRISCO, así como los recursos derivados de ellos, tienen una destinación específica. En esta dirección, el artículo 91 de la Ley 1708 de 2014 consagra:

Los bienes sobre los que se declare la extinción de dominio, los recursos provenientes de la enajenación temprana y los recursos provenientes de la productividad de los bienes administrados, descontando aquellos destinados para el pago gradual y progresivo de los pasivos de dicho Fondo, los recursos que sean indispensables para el funcionamiento de la entidad encargada de la administración de los bienes, y las destinaciones específicas previstas en la ley, se utilizarán a favor del Estado y serán destinados así: en un veinticinco por ciento (25%) a la Rama Judicial, en un veinticinco por ciento (25%) a la Fiscalía General de la Nación, en un diez por ciento (10%) a la Policía Judicial de la Policía Nacional para el fortalecimiento de su función investigativa y el cuarenta por ciento (40%) restante para el Gobierno nacional, quien

² El Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco) es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. (SAE), sociedad de economía mixta del orden nacional autorizada por la ley, de naturaleza única y sometida al régimen del derecho privado, de acuerdo con las políticas trazadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes o su equivalente, con el objetivo de fortalecer el sector justicia, la inversión social, la política de drogas, el desarrollo rural, la atención y reparación a víctimas de actividades ilícitas, y todo aquello que sea necesario para tal finalidad.

De igual forma, el Presidente de la República expedirá, dentro de los doce (12) meses siguientes a la entrada en vigencia de este Código, el reglamento para la administración de los bienes. Dicho reglamento deberá tener en cuenta las normas previstas en este título. Artículo 90, Ley 1708 de 2014.

reglamentará la distribución de este último porcentaje, destinando una parte a infraestructura penitenciaria y carcelaria³.

La administración del FRISCO se encuentra a cargo de la SAE, una sociedad de economía mixta del orden nacional autorizada por la ley y sometida al régimen del derecho privado⁴.

³ Adicionalmente, la norma consagra: «Se exceptúan de estos porcentajes los predios rurales, los cuales una vez cumplidas las destinaciones previstas en el numeral 1.1.1 del acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera, y agotado lo allí ordenado, deberán ser objeto de enajenación temprana de conformidad con el artículo 93 de esta ley, recursos que en todo caso serán entregados en su totalidad al Gobierno nacional, para ser destinados a los programas de generación de acceso a tierra administrados por el Gobierno nacional.

De igual forma, por razones de seguridad y defensa, se podrán destinar de forma directa y definitiva predios rurales por parte del administrador del Frisco al Ministerio de Defensa Nacional, para el desarrollo de proyectos de infraestructura de la Fuerza Pública y/o para el cumplimiento de sentencias judiciales, para la reubicación, movilización o traslado de las instalaciones destinadas a la Defensa y Seguridad previos estudios técnicos del Ministerio de Defensa. Su régimen de administración y destinación será reglamentado por el Presidente de la República, siempre en acatamiento de lo dispuesto en el inciso anterior.

Los bienes destinados a la Fiscalía General de la Nación serán administrados a través del Fondo Especial para la Administración de Bienes creado mediante Ley 1615 de 2013.

En el caso de las divisas, una vez incautadas, estas serán entregadas al Banco de la República para que las cambien por su equivalente en pesos colombianos, sin que se requiera sentencia que declare la extinción definitiva del dominio sobre las mismas.

Una vez decretada la extinción de dominio de los bienes localizados en el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, estos deberán ser entregados a la Gobernación Departamental, al igual que los rendimientos y frutos que se generen antes de la declaratoria de extinción del dominio.

Estos bienes serán destinados prioritariamente a programas sociales que beneficien a la población raizal.

Cuando la Justicia Premial opere sobre bienes o recursos que puedan ser objeto de una de las destinaciones específicas establecidas en la Ley, en tratándose de la retribución, la sentencia anticipada, la negociación patrimonial por colaboración efectiva y la sentencia anticipada por confesión, a que se refieren los artículos 120, 133, 142A y 189A, de esta ley, el Juez de conocimiento, evaluará, con la eficacia de la colaboración, la afectación a la respectiva destinación específica y podrá retribuir al particular, afectado, titular o interesado, con la titularidad del derecho de propiedad de los bienes, según los porcentajes y límite establecidos en cada mecanismo de justicia premial establecidos en la presente ley. Los bienes de los que trata el presente inciso no estarán condicionados a los criterios previstos para los sujetos de reforma agraria, contemplados en la Ley 160 de 1994 y en sus normas compilatorias».

⁴ Artículo 90 de la Ley 1708 de 2014. Adicionalmente, el artículo 2.5.5.1.2. del Decreto 1068 de 2015 señala: «2. *Administrador del Frisco*. Es la Sociedad de Especiales S.A.S. (SAE)». Asimismo, de acuerdo con el artículo 1.2.2.7 del Decreto 1068 de 2015, la SAE tiene como objeto: «[A]dquirir, administrar, comercializar, intermediar, enajenar y arrendar a cualquier título, bienes muebles, inmuebles, unidades comerciales, empresas, sociedades, acciones, cuotas sociales y partes de interés en sociedades civiles y comerciales, sin distinción de su modalidad de constitución, así como el cobro y recaudo de los frutos producto de los mismos, respecto de los cuales se haya decretado total o parcialmente medidas de incautación, extinción de dominio, comiso, decomiso, embargo, secuestro o cualquier otra que implique la suspensión del poder dispositivo en cabeza de su titular o el traslado de la propiedad del bien a la Nación, por orden de autoridad competente conforme a los procedimientos establecidos por la ley para tales fines» [énfasis fuera de texto].

Como mecanismos para la administración de los bienes del FRISCO, la Ley 1708 de 2014 consagró los siguientes: i) enajenación, ii) contratación, iii) destinación provisional, iv) depósito provisional, v) destrucción o chatarrización y vi) donación entre entidades públicas.

En relación con la enajenación, mecanismo de administración sobre el cual recae la presente consulta, el Código de Extinción de Dominio norma la venta masiva de bienes y su enajenación temprana.

La primera tiene como objeto la adjudicación en bloque de un número plural de bienes⁵. Respecto al precio de venta en esta modalidad, el artículo 92 establece:

PRECIO DE VENTA MASIVA DE BIENES: Para determinar el valor global de la Venta Masiva, se autoriza al administrador del FRISCO para que el precio base de venta individual de los bienes que lo componen sea inferior al avalúo catastral, que para estos efectos no podrá ser menor al setenta por ciento 70% del avalúo comercial, cuando la determinación del precio global se relacione con un costo de oportunidad determinado por la conveniencia de la venta inmediata respecto de los costos y gastos que impliquen a futuro la administración del bloque de bienes, lo que será reflejado en la justificación financiera; sin que lo anterior desconozca derechos notariales y registrales y normas sobre lesión enorme.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014, es posible la enajenación temprana de bienes cuando ello resulte necesario u obligatorio en virtud de su naturaleza. Asimismo, procede en el caso de bienes peligrosos para el medio ambiente o que amenacen ruina, pérdida o deterioro.

También podrá acudir a la enajenación temprana cuando la administración o custodia de los bienes ocasione perjuicios o gastos desproporcionados a su valor o administración. Igualmente, si se trata de muebles sujetos a registro, de género, fungibles, consumibles, perecederos o semovientes, o de bienes cuya ubicación geográfica o condiciones de seguridad hace imposible su administración. Finalmente, la enajenación temprana procede sobre bienes objeto de expropiación por utilidad pública, o servidumbre.

De otra parte, la regulación y procedimiento para la enajenación de los bienes del FRISCO se encuentra también desarrollado en el Decreto 1068 de 2015. En este sentido, el artículo 2.5.5.3.1.3. dispone:

⁵ **VENTA MASIVA DE BIENES:** se llamará Venta Masiva al mecanismo de administración de bienes con el que cuenta el administrador del FRISCO para agrupar conjuntos de bienes de todas las tipologías y adjudicarlos en bloque. Artículo 92. Ley 1708 de 2014. En el mismo sentido: «7. *Venta Masiva.* Procedimiento de enajenación por medio del cual se pretende realizar la venta de un número plural o conjunto de bienes con el fin de adjudicarlos en bloque». Decreto 1068 de 2015, artículo 2.5.5.1.2.

Opciones para la enajenación. El Administrador del FRISCO puede hacer uso de: a) la enajenación temprana de conformidad con lo previsto en el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014, modificado por el artículo 24 de la Ley 1849 de 2017, b) el procedimiento de enajenación de que trata esta sección.

En línea con lo anterior, el Decreto regula asuntos tales como: i) los avalúos y valoraciones, ii) la venta masiva de bienes, iii) el precio base mínimo de venta, iii) las condiciones para la presentación y aprobación de ofertas, iv) el pago del precio de enajenación, la escrituración y la entrega del bien, v) el pago de los costos y gastos de venta, vi) las formas de enajenación, y vii) los mecanismos de enajenación (venta en sobre cerrado y subasta pública), entre otros asuntos.

Una vez expuestos, de manera general, los fundamentos jurídicos que regulan el negocio jurídico de la enajenación de bienes en este contexto particular, es preciso reparar con mayor detenimiento en los elementos específicos que se proponen en esta regulación. La primera pieza que, a juicio de la Sala, debe ser considerada es la distinción entre los avalúos catastral y comercial.

2. Concepto y características de los avalúos catastral y comercial

La definición jurídica de cada uno de estos conceptos se encuentra en el Decreto 148 de 2020, «[p]or el cual se reglamentan parcialmente los artículos 79, 80, 81 y 82 de la Ley 1955 de 2019 y se modifica parcialmente el Título 2 de la Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1170 de 2015, 'Por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Administrativo de Información Estadística». Para mayor claridad, se analizará primero el avalúo catastral, concepto que encuentra su definición normativa en el artículo 2.2.2.1.1. del decreto recién citado:

Artículo 2.2.2.1.1. Definiciones. Para efectos de la aplicación de este decreto, se atenderán las siguientes definiciones:

[...]

Avalúo catastral. Es el valor de un predio, resultante de un ejercicio técnico que, en ningún caso, podrá ser inferior al 60% del valor comercial o superar el valor de este último. Para su determinación no será necesario calcular de manera separada el valor del suelo y el de la construcción.

La norma en cuestión atribuye al avalúo catastral las siguientes tres características: i) es el resultado de una valoración de carácter técnico; ii) guarda relación con el avalúo comercial, pues este último determina los valores mínimo y máximo: el avalúo catastral no podrá exceder el valor comercial, así como tampoco podrá ser inferior al 60% de este último; iii) del mismo modo en que ocurre en el caso del

avalúo comercial⁶, según la norma en comento, no es menester separar el valor del suelo de aquel que tenga la edificación⁷.

La Resolución 0070 de 2011, suscrita por la Dirección General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, ofrece una definición más detallada del concepto que aquí se analiza. Por su importancia para la solución de la consulta planteada a la Sala, se transcribe a continuación el artículo octavo de la resolución:

ARTÍCULO 8.- Avalúo catastral.- El avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario. El avalúo catastral de cada predio se determinará por la adición de los avalúos parciales practicados independientemente para los terrenos y para las edificaciones en él comprendidos.

Las autoridades catastrales realizarán los avalúos para las áreas geoeconómicas, dentro de las cuales determinarán los valores unitarios para edificaciones y para terrenos.

PARÁGRAFO 1: Conforme al artículo 11 de la Ley 14 de 1983, en ningún caso los inmuebles por destinación constituirán base para la determinación del avalúo catastral.

PARÁGRAFO 2: El avalúo catastral es el valor asignado a cada predio por la autoridad catastral en los procesos de formación, actualización de la formación y conservación catastral, tomando como referencia los valores del mercado inmobiliario, sin que en ningún caso los supere. Para el efecto, las autoridades catastrales desarrollarán los modelos que reflejen el valor de los predios en el mercado inmobiliario de acuerdo a sus condiciones y características.

PARÁGRAFO 3: En el avalúo catastral no se tendrá en cuenta el mayor valor por la utilización futura del inmueble en relación con el momento en que se efectúe la identificación predial asociada a los procesos catastrales.

⁶ Al respecto, el artículo 2.2.2.1.1. del Decreto 1170 de 2015 dispone lo siguiente: «**Avalúo comercial.** Es el precio más probable por el cual un predio se transaría en un mercado en donde el comprador y el vendedor actuarían libremente con el conocimiento de las condiciones físicas y jurídicas que afectan el bien. **Para su determinación no será necesario calcular de manera separada el valor del suelo y el de la construcción**» [énfasis fuera de texto].

⁷ Esta definición aplica a la regulación del servicio público de gestión catastral, el cual es definido por el mismo artículo en los siguientes términos: «La gestión catastral es un servicio público que comprende el conjunto de operaciones técnicas y administrativas necesarias para el desarrollo adecuado de los procesos de formación, actualización, conservación y difusión de la información catastral, por medio de los cuales se logra la identificación y mantenimiento permanente de la información física, jurídica y económica de los bienes inmuebles del país. La gestión catastral tiene implícito el enfoque multipropósito, el cual contribuye en la conformación de un sistema catastral integral, completo, actualizado, confiable, consistente con el registro de la propiedad inmueble, digital e interoperable con otros sistemas de información del territorio».

PARÁGRAFO 4: En el avalúo catastral no se tendrán en cuenta los valores histórico, artístico, afectivo, "good will" y otros valores intangibles o de paisaje natural que pueda presentar un inmueble.

A fin de profundizar en el alcance de esta regulación, conviene hacer alusión al contexto en que se enmarca la actividad catastral. La Corte Constitucional examinó este asunto en la Sentencia T-377 de 1997. En dicha oportunidad, el tribunal advirtió que la función catastral «constituye una función pública desarrollada por autoridades públicas encargadas de adelantar la formación, actualización y conservación de los catastros del país según la normatividad que para el efecto se expida». Esta definición identifica las tres actuaciones administrativas que lleva a cabo la Administración con el propósito de estructurar y mantener actualizado y vigente el catastro: formación, actualización y conservación catastral. Estas actuaciones suponen el concepto de *catastro*, el cual debe ser esclarecido para avanzar con claridad en el presente análisis. En la providencia en cuestión, la Corte propuso la siguiente explicación: «los catastros vienen a configurarse como los inventarios o censos, debidamente actualizados y clasificados, de los bienes inmuebles pertenecientes al Estado y a los particulares, a fin de obtener su correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica»⁸.

El avalúo catastral, según ha observado la jurisprudencia que se ha ocupado del tema⁹, guarda estrecha relación con el componente económico de los bienes que se identifican en el catastro. Así consta en el apartado que se transcribe a continuación, tomado de la misma Sentencia T-377 de 1997, en el que se explican, además, cada una de las demás facetas de la aludida identificación:

El aspecto físico, se refiere a la identificación de los linderos del terreno y edificaciones del predio sobre documentos gráficos o fotografías aéreas u ortofotografías y la descripción y clasificación del terreno y de las edificaciones. El aspecto jurídico, consiste en indicar y anotar en los documentos catastrales la relación entre el sujeto activo del derecho, o sea el propietario o poseedor, y el objeto o bien inmueble, mediante la identificación ciudadana o tributaria del propietario o poseedor y de la escritura y registro o matrícula inmobiliaria del predio respectivo. El aspecto fiscal, consiste en la preparación y entrega a las Tesorerías Municipales y a las Administraciones de Impuestos Nacionales respectivas, de los avalúos sobre los cuales ha de aplicarse la tasa correspondiente al impuesto predial y demás gravámenes que tengan como base el avalúo catastral, de conformidad con las

⁸ El artículo 2.2.2.1.1. del Decreto 1170 de 2015 acoge esta definición, la cual es planteada en los siguientes términos: «Catastro. Es el inventario o censo de los bienes inmuebles localizados en el territorio nacional, de dominio público o privado, independiente de su tipo de tenencia, el cual debe estar actualizado y clasificado con el fin de lograr su identificación física, jurídica y económica con base en criterios técnicos y objetivos».

⁹ Al respecto, ver Sección Primera del Consejo de Estado, sentencia del 27 de abril de 2016, radicación n.º 11001-03-24-000-2013-00575-00; Sección Cuarta del Consejo de Estado, sentencia del 23 de noviembre de 2017, radicación n.º 25000-23-37-000-2012-00019-01.

disposiciones legales vigentes. Y **el aspecto económico, se refiere a la determinación del avalúo catastral del predio, obtenido de la adición de los avalúos parciales independientes para los terrenos y edificaciones en él comprendidos** [énfasis fuera de texto].

De manera reciente, la Sala de Consulta y Servicio Civil llevó a cabo un detenido análisis del referido componente económico de la identificación de los bienes. Este estudio fue realizado en la decisión del 16 de octubre de 2018 (radicación n.º 11001-03-06-000-2018-00099-00), en la que la Sala resolvió un conflicto de competencias entre autoridades administrativas encargadas del ejercicio de la función catastral. En dicha ocasión, el avalúo catastral fue definido en los siguientes términos:

El avalúo catastral consiste en la determinación del precio de los predios pertenecientes a una «unidad orgánica catastral» o parte de ella, mediante la aplicación de investigaciones y «análisis estadístico del mercado inmobiliario», cuyo fin primordial es conocer la riqueza inmueble del país, facilitando el recaudo de impuestos y su «transferencia o adquisición [...] por parte del Estado y de los particulares»¹⁰.

En cuanto al procedimiento que realizan las autoridades catastrales, una vez establecido dicho valor, aquellas proceden a enviar los listados de los avalúos de los bienes sometidos a su jurisdicción a las secretarías de impuestos municipales o distritales. Desde la óptica tributaria, la importancia de esta actuación consiste en que tales avalúos constituyen la base gravable que habrá de servir luego para el cálculo del impuesto predial. Desde otra perspectiva, conviene señalar que, tal como lo indicó la Sala de Consulta en la decisión que se comenta, tales avalúos son actos administrativos. Esto es así dado que en ellos se consigna un acto de voluntad de la Administración, que, además, se encuentra llamado a crear efectos jurídicos¹¹.

En estos términos, el acto administrativo que determina el avalúo catastral es la actuación que pone fin al procedimiento de *formación catastral*. El Decreto 1170 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Administrativo de Información Estadística», define, en su artículo 2.2.2.2., este último proceso en los siguientes términos: «Proceso de formación catastral. Es el conjunto de actividades destinadas a identificar, por primera vez, la información catastral en la totalidad de los predios que conforman el territorio o en parte de él».

¹⁰ Sobre este mismo asunto, ver Sección Primera del Consejo de Estado, sentencia del 24 de mayo de 2012, radicación n.º 25000-23-27-000-2008-00045-01.

¹¹ En esta misma dirección se encuentra la siguiente consideración, tomada del fallo dictado el 28 de julio de 2016 por la Sección Primera de esta Corporación (radicación n.º 05001-23-31-000-2001-03415-01). En ella se hace énfasis en el deber de motivación suficiente que pesa sobre quienes llevan a cabo la determinación del avalúo catastral: «[E]l avalúo catastral no puede obedecer a una decisión arbitraria y sin motivación, sino que el mismo ha de contener los elementos que permitan al administrado conocer o controvertir a partir de bases ciertas, las razones que conllevaron a fijar el avalúo catastral en un determinado valor y que le permita a éste impetrar su revisión».

En esta misma dirección, en la decisión anteriormente referida, la Sala de Consulta definió el procedimiento de formación catastral como «el proceso por medio del cual se obtiene la información correspondiente a los predios de una unidad orgánica catastral o parte de ella, teniendo como base sus aspectos físico, jurídico, fiscal y económico».

Concluida esta primera fase, el ejercicio de la función catastral continúa con el procedimiento de actualización. Tal como se lee en el Decreto 1170 de 2015, este procedimiento tiene por objeto mantener al día la información que se registra en el catastro, dentro de un lapso de tiempo determinado. La actuación pretende registrar los cambios que hayan afectado alguna de las distintas facetas del bien, así como también introducir las eventuales rectificaciones que fuere necesario incorporar. El artículo en comento anota que es posible emplear mecanismos diferenciados para llevar a cabo la citada actualización catastral. El otorgamiento de dicha facultad a la Administración procura ofrecer un cierto margen de discrecionalidad, de modo que las autoridades puedan elegir las alternativas que resulten más adecuadas, teniendo en cuenta las circunstancias concretas del territorio. Al respecto, el artículo 2.2.2.2. del decreto dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 2.2.2.2. Procesos de la gestión catastral. La gestión catastral comprende los procesos de formación, actualización, conservación y difusión de la información catastral, así como los procedimientos de enfoque multipropósito.

[...]

Proceso de actualización catastral. Conjunto de actividades destinadas a identificar, incorporar o rectificar los cambios o inconsistencias en la información catastral durante un período determinado. Para la actualización catastral podrán emplearse mecanismos diferenciados de intervención en el territorio, tales como métodos directos, indirectos, declarativos y colaborativos, así como el uso e integración de diferentes fuentes de información que den cuenta de los cambios entre la base catastral y la realidad de los inmuebles. En ningún caso, para actualizar la información de un área geográfica, será obligatorio adelantar levantamiento catastral en la totalidad de inmuebles¹².

La conservación catastral, por otra parte, tiene por objeto *mantener vigente* la información consignada en los documentos catastrales. En particular, procura garantizar la anotación de los cambios de los aspectos físico, jurídico, fiscal y

¹² En la Sentencia T-377 de 1997, anteriormente citada, la Corte Constitucional definió en los siguientes términos la actualización catastral: «la etapa de la actualización de la formación catastral cuyo fin es renovar los datos de la formación catastral con base en los cambios en los aspectos físico y jurídico del catastro, eliminando cualquier inconsistencia en el económico por las alteraciones causadas por alteraciones físicas, variaciones de uso o de productividad, obras públicas o condiciones del mercado inmobiliario, y se concreta en el avalúo de la actualización de la formación catastral, el cual se obtiene de las correcciones operadas al avalúo catastral para eliminar las disparidades por esos cambios».

económico de los bienes incluidos en el registro¹³. El apartado correspondiente del Decreto 1170 de 2015 que este procedimiento puede tener origen en la solicitud de un particular o en la decisión autónoma de las autoridades:

Proceso de conservación catastral. Es el conjunto de acciones tendientes a mantener vigente la base catastral de forma permanente, mediante la incorporación de los cambios que sufra la información de un bien inmueble. La conservación catastral podrá realizarse a solicitud de parte o de oficio, para lo cual, los gestores catastrales deberán adoptar los mecanismos de interoperabilidad con las demás entidades productoras de información oficial.

El decreto en comento hace alusión a un último proceso, que clausura el conjunto de procedimientos que conforman la gestión catastral: el proceso de difusión catastral. En él se articulan las actividades que tienen como propósito facilitar el uso, la disposición y el acceso a la información que se deposita en el catastro. Estas actividades, adicionalmente, persiguen otros fines, como la producción de datos que fomenten la planeación y el desarrollo locales¹⁴.

Concluido el análisis de la naturaleza del avalúo catastral y de los procesos que dan forma a la gestión catastral, la Sala procede a revisar, de manera sucinta, el concepto del avalúo comercial. Este término también encuentra desarrollo normativo en el artículo 2.2.2.1.1. del Decreto 1170 de 2015, el cual dispone lo siguiente:

Avalúo comercial. Es el precio más probable por el cual un predio se transaría en un mercado en donde el comprador y el vendedor actuarían libremente con el conocimiento de las condiciones físicas y jurídicas que afectan el bien. Para su determinación no será necesario calcular de manera separada el valor del suelo y el de la construcción.

¹³ Sobre el particular, en la decisión del 16 de octubre de 2018, anteriormente citada, la Sala manifestó lo siguiente:

La conservación del catastro tiene los siguientes objetivos:

- i) Mantener al día los documentos catastrales de acuerdo con los cambios que experimente la propiedad inmueble;
- ii) Asegurar la debida conexión entre el Notariado, el Registro y el Catastro;
- iii) Designar de manera técnica los inmuebles en los documentos públicos y en los actos y contratos en general;
- iv) Establecer la base para la liquidación del impuesto predial, y de otros gravámenes y tasas que tengan su fundamento en el avalúo catastral;
- v) Actualizar la carta catastral y otras cartas temáticas; y
- vi) Proporcionar la información que sobre los recursos básicos se posea, para la promoción del desarrollo económico y social del país.

¹⁴ El artículo 2.2.2.2.2. del decreto en comento define el concepto del siguiente modo: «**Proceso de difusión catastral.** Son las actividades tendientes al uso, disposición y acceso a la información catastral, así como la generación de insumos que contribuyan a la planeación y gestión de los territorios. En todo caso, se deberá garantizar la protección y custodia de la información conforme a las disposiciones de protección de datos».

Con arreglo a esta caracterización, el avalúo comercial es un cálculo de probabilidad que se realiza presumiendo unas condiciones óptimas de mercado. Tales condiciones consisten en un escenario de libertad plena entre las partes y el conocimiento adecuado que aquellas tendrían sobre las características físicas y jurídicas del bien que se pretende enajenar. A diferencia del avalúo catastral, el precepto advierte que dicha estimación no exige la separación entre el valor del suelo y el de la edificación. Sobre el alcance de este concepto se pronunció la Sección Quinta de esta Corporación, en fallo del 22 de marzo de 2018 (radicación n.º 25000-23-24-000-2010-00177-02), al que pertenece el siguiente extracto:

Es así como el avalúo del inmueble debe ser el reflejo de la realidad de las condiciones físicas y normativas del terreno al momento de la negociación, dirigido a que el precio establecido no ocasione un menoscabo o desmedro económico del patrimonio del titular del derecho de dominio ni tampoco que el valor obtenido constituya un instrumento de enriquecimiento sin causa, en clara afectación de los intereses de la administración y, por supuesto, del erario.

En estos términos, la Sala de Consulta concluye el análisis de estos dos conceptos señalando que, pese a que presentan visibles zonas de encuentro y a que están estrechamente vinculados, cada uno de ellos tiene un método de estructuración y un alcance diferentes. Se reitera, entonces, que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2.2.2.1.1. del Decreto 1170 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Reglamentario Único del Sector Administrativo de Información Estadística», el avalúo catastral es el resultado de un ejercicio técnico en el que se toma como referencia el valor comercial del inmueble. El avalúo comercial, por su parte, responde al cálculo del valor que tendría un inmueble en condiciones óptimas de libre mercado. En cualquier caso, es preciso tener en cuenta que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2.2.2.2.1. del decreto en cuestión, «el avalúo catastral deberá guardar relación con los valores de mercado». Ello confirma que el avalúo catastral también debe reflejar las fluctuaciones del mercado y, de esta forma, la situación real del inmueble.

3. El caso concreto

Concluida la anterior precisión conceptual, procede la Sala a analizar la viabilidad jurídica de la enajenación de los bienes inmuebles a cargo del FRISCO por un avalúo comercial que esté por debajo del avalúo catastral.

3.1. Análisis de la viabilidad jurídica de la enajenación de bienes inmuebles del FRISCO por un valor inferior al avalúo catastral

Según se indicó en el primer apartado de este concepto, los bienes que forman parte del FRISCO son de dos tipos: (i) bienes cuya administración ha sido confiada

a la SAE como consecuencia de la aprobación de una sentencia de extinción de dominio y (ii) bienes que han sido sometidos a medidas cautelares, en el curso de uno de estos procesos, en los términos previstos en el Código de Extinción de Dominio¹⁵.

El análisis que se lleva a cabo en este apartado tiene como punto de partida los mecanismos de administración que la ley brinda a la SAE, a los que se hizo mención en el primer apartado de este concepto. Según se dijo, el artículo 92 de la Ley 1708 de 2014 enlista seis instrumentos a través de los cuales se cumple el cometido encargado al FRISCO: enajenación, contratación, destinación provisional, depósito provisional, destrucción o chatarrización y donación entre entidades públicas. En cualquier caso, el Legislador dejó abierto el catálogo de opciones que pueden ser empleadas para la destinación de estos bienes. Así fue dispuesto en el artículo 94 de la ley en cuestión:

ARTÍCULO 94. CONTRATACIÓN. Con el fin de garantizar que los bienes sean o continúen siendo productivos y generadores de empleo, y evitar que su conservación y custodia genere erogaciones para el presupuesto público, la entidad encargada de la administración podrá celebrar cualquier acto y/o contrato que permita una eficiente administración de los bienes y recursos. El régimen jurídico será de derecho privado con sujeción a los principios de la función pública.

Dentro de los procesos de contratación, se exigirán las garantías a que haya lugar de acuerdo con la naturaleza propia de cada contrato y tipo de bien.

En estos términos, las entidades responsables de la administración de estos bienes se encuentran autorizadas a hacer uso de otras formas contractuales, siempre que

¹⁵ En la Sentencia C-357 de 2019, la Corte Constitucional realizó un estudio sobre la validez de la posibilidad de enajenar de manera anticipada bienes respecto de los cuales no se había dictado fallo de primera instancia. En concreto, se demandó el artículo 24 de la Ley 1849 de 2017, que modificó el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014. Frente a la acusación de infringir los derechos a la propiedad y al debido proceso, el tribunal manifestó que la restricción de estos derechos cumple las exigencias establecidas por el principio de proporcionalidad: «[L]a Sala constata que la enajenación temprana sin autorización judicial y antes de que exista sentencia es una medida razonable y proporcional, porque cumple con un fin legítimo e importante, es adecuada y necesaria para garantizar la meta planteada. La finalidad del medio se encuentra en la protección del patrimonio público, la eficiencia y eficacia administrativa, así como la vigencia principio de justicia.

La medida seleccionada por el legislador es adecuada, por cuanto transferir el derecho de dominio sobre los bienes objeto de medidas cautelares evita el desgaste de la administración y que ésta asuma cuantiosas erogaciones. Así mismo es necesaria, toda vez que es la alternativa menos lesiva para los derechos a la propiedad y al debido proceso que a la par garantiza el fin pretendido por la norma y protege los principios que éste entraña. El legislador probó ese medio a lo largo de 20 años y fue ajustando su alcance para aumentar su eficacia». En la misma decisión, la Corte indicó que el Legislador dispuso varios medios de control para garantizar la mínima afectación de los derechos al debido proceso y a la propiedad. La presencia de estos instrumentos en el curso del proceso de extinción de dominio contribuiría a alivianar el rigor de la restricción. Con base en estas razones, la Corte declaró la exequibilidad de la disposición en cuestión.

de este modo se asegure el mejor agenciamiento de los intereses del Estado y de la comunidad.

Ahora bien, a fin de establecer si el ordenamiento jurídico establece un tope mínimo para la enajenación de los bienes inmuebles del FRISCO, es menester analizar la regulación que se ocupa del tema. La regla general que resulta aplicable se encuentra consignada en el artículo 2.5.5.3.1.6 del Decreto 1068 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público». En él se establece el método que debe emplearse para determinar el «precio base mínimo de venta». Dada su relevancia para la solución de la consulta formulada a la Sala, se transcribe a continuación la norma en comento:

Artículo 2.5.5.3.1.6. Precio Base mínimo de venta. La venta de los bienes del Frisco se realizará por un precio base mínimo que será determinado mediante la metodología de administración que resulte de aplicar el avalúo comercial vigente, y las variables que se describen a continuación:

1. Los ingresos que recibe el Administrador del Frisco por el uso del bien, si a ello hay lugar.
2. Los gastos y obligaciones asociados al mantenimiento, custodia y administración del bien, incluidos sus impuestos y seguros. En el caso de los bienes improductivos, las obligaciones a que hace referencia el artículo 110 de la Ley 1708 de 2014.
3. El tiempo y los costos requeridos para la enajenación del bien.
4. Estado y costos del saneamiento de los activos.
5. Tasa de descuento.

Cuando existan deudas asociadas al bien que se pretende enajenar, que superen el valor del mismo, el Administrador del Frisco puede llegar a acuerdos con los acreedores para poder disponer del bien con el fin de cancelar estas obligaciones, hasta la concurrencia del avalúo del bien.

El Administrador del Frisco debe publicar el precio base de venta, de conformidad con los mecanismos de publicación que establezca en la metodología de administración.

Parágrafo. Para la enajenación temprana, el Administrador del Frisco deberá atender las reglas contenidas en el presente artículo.

Los pasivos asociados a los bienes objeto de enajenación temprana serán pagados con cargo a la venta.

Según se sigue de la norma transcrita, la enajenación de los bienes del FRISCO parte de la determinación de un precio base mínimo de venta. Dado que la norma no limita su aplicación a un cierto tipo de bienes o a una determinada modalidad de

enajenación, se infiere que esta regla aplica para todos los negocios de venta que tengan como objeto la transferencia del derecho de propiedad de bienes del FRISCO. Se observa, igualmente, que el aludido precio base mínimo de venta es el resultado de una operación de cálculo en la que el avalúo comercial del bien se somete a varias operaciones aritméticas con las variables que se enlistan en la disposición.

Atendiendo las variables previstas en la norma, la Sala advierte que la mayoría de ellas tiende a disminuir el monto del precio base mínimo de venta. Lo anterior ocurre en el caso de los «gastos y obligaciones asociados al mantenimiento, custodia y administración del bien», así como también en el de los costos relacionados con su enajenación y saneamiento, entre otros. De ahí que no sea infrecuente que el precio base mínimo de venta resulte inferior al avalúo comercial de los bienes, que constituye, como se ha dicho, la línea de base a partir de la cual se hacen los cálculos matemáticos ordenados por la disposición.

A juicio de la Sala, el correcto entendimiento de esta disposición exige tener en cuenta que ella en modo alguno obliga a la Administración a enajenar los bienes del FRISCO por encima del avalúo catastral. Esto es así dado que el precepto no prescribe que dicho valor constituya el tope del precio base mínimo de venta. Esta omisión normativa es llamativa si se tiene en cuenta que buena parte de las normas que han regulado este mismo asunto sí establecían una restricción expresa en ese sentido. Muestra de ello se encuentra en la Resolución 022 de 2008, expedida por el Consejo Nacional de Estupeficientes, «[p]or medio de la cual se modifica el numeral 8.1.2.1 del literal a) capítulo I del instructivo expedido mediante la Resolución 23 de 2006, cuyo artículo segundo disponía lo siguiente:

ART. 2º— El valor base de venta se calculará como la diferencia entre el valor actualizado de los ingresos sumado el valor del avalúo comercial del bien y el valor actualizado de los egresos para una tasa de descuento dada.

La justificación de calcular esta relación es la de establecer el precio de referencia por el cual se puede enajenar el bien teniendo en cuenta los ingresos que le genera a la Nación, así como los costos en los que incurre por ser la propietaria del activo.

Para el primer período de comercialización de los bienes, cuando el valor resultante de aplicar la fórmula establecida en el numeral 8.1.2.1.1 arroje un descuento superior al veinticinco por ciento (25%) del avalúo comercial, se tomará como valor base de venta el setenta y cinco por ciento (75%) de dicho avalúo comercial. Si transcurridos los primeros seis meses de comercialización el bien no ha sido enajenado, se procederá a calcular de nuevo el precio base con el siguiente rango y así sucesivamente.

En ningún caso el valor base de venta podrá ser inferior al avalúo catastral vigente [énfasis fuera de texto].

La aludida restricción se encontraba igualmente consignada en el Decreto 1170 de 2008, «[p]or medio del cual se reglamenta parcialmente el literal e) del numeral 2 del artículo 2° de la Ley 1150 de 2007, en lo relacionado con la enajenación de bienes que formen parte del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado, FRISCO». En el decreto en cuestión se determinó que, en el caso particular de los bienes inmuebles, su enajenación debía ser realizada por encima del avalúo catastral. Así constaba en el artículo noveno, el cual fue derogado, junto con la totalidad del texto reglamentario, por el Decreto 734 de 2012¹⁶.

Artículo 9º. Precio base de enajenación de bienes. Los bienes a enajenar tendrán un precio base mínimo que será determinado mediante la metodología que resulte de aplicar al avalúo comercial, variables tales como gastos asociados al tiempo de comercialización esperada, administración, impuestos, servicios públicos y mantenimiento, ingresos del bien, tasa de descuento de la comercialización, y categorización de los bienes según su grado de comercialización, alta, media o baja; el estado jurídico del bien.

Las variables y la metodología de aplicación de dichas variables serán las adoptadas por el Consejo Nacional de Estupefacientes.

En el caso de los bienes inmuebles, el valor base de venta en ningún caso será inferior al avalúo catastral [énfasis fuera de texto].

A su vez, el Decreto 734 de 2012, «[p]or el cual se reglamenta el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y se dictan otras disposiciones», que derogó el contenido normativo que acaba de ser transcrito, reiteró una prohibición idéntica en su artículo 3.8.3.2.

Artículo 3.8.3.2. Precio base de enajenación de bienes. Los bienes a enajenar tendrán un precio base mínimo que será determinado mediante la metodología que resulte de aplicar al avalúo comercial, variables tales como gastos asociados al tiempo de comercialización esperada, administración, impuestos, servicios públicos y mantenimiento, ingresos del bien, tasa de descuento de la comercialización, y

¹⁶ La derogación del Decreto 1170 de 2008 fue dispuesta en el artículo 9.2. del Decreto 734 de 2012: «**Artículo 9.2. Vigencia, subrogatorias y derogatorias.** El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación, y deroga en su integridad las disposiciones vigentes de los Decretos números 679 de 1994, 287 de 1996, 2170 de 2002, 1896 de 2004, 2166 de 2004, 066 de 2008, **1170 de 2008**, 2474 de 2008, 3460 de 2008, 4828 de 2008, 4444 de 2008, 4533 de 2008, 127 de 2009, 490 de 2009, 931 de 2009, 2025 de 2009, 2493 de 2009, 3806 de 2009, 3576 de 2009, 1039 de 2010, 1430 de 2010, 1464 de 2010, 2473 de 2010, 3844 de 2010, 4266 de 2010, 2516 de 2011, 3485 de 2011, así como las demás normas que le sean contrarias, y subroga aquellas reproducidas expresamente en el presente decreto» [énfasis fuera de texto].

categorización de los bienes según su grado de comercialización, alta, media o baja; el estado jurídico del bien.

Las variables y la metodología de aplicación de dichas variables serán las adoptadas por el Consejo Nacional de Estupecientes.

En el caso de los bienes inmuebles, el valor base de venta en ningún caso será inferior al avalúo catastral [énfasis fuera de texto].

El Decreto 734 de 2012 fue derogado de manera expresa por el Decreto 1510 de 2013, «por el cual se reglamenta el sistema de compras y contratación pública»¹⁷. Este decreto no estableció, sin embargo, ninguna regulación aplicable al tema. En lugar de ello, en el artículo 89, determinó que el Gobierno nacional expediría un reglamento de enajenación de bienes a cargo del FRISCO, para lo cual fijó como término el 31 de octubre de 2014. De manera provisional, prescribió que, hasta tanto fuese promulgada dicha reglamentación, la enajenación continuaría estando reglada por el Decreto 734 de 2012¹⁸.

En este contexto, se expidió el Decreto 2136 de 2015, por medio del cual se adicionó un nuevo título al Decreto 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público»¹⁹. El artículo 2.5.5.3.1.6. del citado Decreto 1068, por medio del cual se regula el «precio base mínimo de venta» de los bienes del FRISCO, eliminó la prohibición de enajenar los bienes por debajo del avalúo catastral. Esta restricción, como se ha expuesto, sí se encontraba incluida en la Resolución 022 de 2008, el Decreto 1170 de 2008 y el Decreto 734 de 2012. La prohibición tampoco fue restablecida en el Decreto 1760 de 2019, por medio del cual se modificó el aludido artículo 2.5.5.3.1.6 del Decreto 1068 de 2015²⁰.

El anterior recuento sobre la evolución reciente de esta regulación permite concluir que, hasta la expedición del Decreto 2136 de 2015, se mantuvo vigente la obligación de enajenar los bienes inmuebles del FRISCO por encima del avalúo catastral.

¹⁷ La derogación en cuestión fue dispuesta en los siguientes términos: «Artículo 163. *Derogatorias*. El presente decreto deroga el **Decreto número 734 de 2012** y el Decreto número 1397 de 2012» [énfasis fuera de texto].

¹⁸ El Decreto 3054 de 2013 prorrogó por un año el término fijado en el artículo 89 del Decreto 1510 de 2013.

¹⁹ El artículo 1 del Decreto 2136 de 2015 dispone lo siguiente: «Artículo 1º. La Parte 5 del Libro 2 del decreto número 1068 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, tendrá un nuevo Título 5 con el siguiente texto: TÍTULO 5 ADMINISTRACIÓN DE LOS BIENES DEL FRISCO [...]».

²⁰ El artículo 10 del Decreto 1760 de 2019 establece lo siguiente:

Adicionar un párrafo al artículo 2.5.5.3.1.6. de la Sección 1 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 5 del Libro 2 del Decreto 1068 de 2015, con el siguiente tenor: Párrafo. Para la enajenación temprana, el Administrador del FRISCO deberá atender las reglas contenidas en el presente artículo. Los pasivos asociados a los bienes objeto de enajenación temprana serán pagados con cargo a la venta.

Desde la expedición de dicho texto, tal mandato ha sido eliminado, por lo que el deber que este imponía es actualmente inexistente. Una conclusión contraria implicaría desconocer la evidente voluntad normativa que se encuentra consignada en el Decreto 2136 de 2015, texto compilado en el Decreto 1068 de 2015.

Esta conclusión encuentra respaldo adicional en la Sentencia C-750 de 2015. En dicha providencia, la Corte resolvió una acción de inconstitucionalidad contra varias disposiciones, entre las que interesa destacar la acusación dirigida al artículo 37 de la Ley 1682 de 2013, «[p]or la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte y se conceden facultades extraordinarias». La norma establece cuál es el valor que debe pagar la Administración cuando, dentro del marco de la adquisición de bienes para la realización de proyectos de infraestructura, no sea posible llegar a acuerdos de enajenación voluntaria con los propietarios. En concreto, dispone que, en tales supuestos, «el pago del predio será cancelado de forma previa teniendo en cuenta el avalúo catastral y la indemnización calculada al momento de la oferta de compra, en la etapa de expropiación judicial o administrativa». La Corte negó la demanda del ciudadano, quien acusaba a este precepto de infringir el derecho a la propiedad privada, reconocido en el artículo 58 superior, dado que partía de una errada interpretación de la norma demandada. A juicio del ciudadano, la norma restringía el valor de los bienes a su valor catastral, lectura que fue descartada de manera directa por el tribunal. En criterio de la Corte, y es este el argumento que desea resaltar en este punto la Sala, una restricción semejante hubiera requerido una expresa determinación legal sobre el particular:

En caso de que el legislador hubiese querido circunscribir el precio del predio a ese avalúo [esto es, al avalúo catastral], él hubiese realizado una restricción en ese sentido, cosa que no hizo de manera expresa.

La aplicación analógica de este argumento al presente caso lleva a concluir que las normas aplicables a la fijación del precio mínimo de venta no exigen que la enajenación de bienes inmuebles deba hacerse por encima del avalúo catastral. Si en la ley o el reglamento se hubiese querido dejar consignado un deber de esta índole, se «hubiese realizado una restricción en ese sentido, cosa que no hizo de manera expresa». Con fundamento en estas razones, la Sala de Consulta concluye que el cálculo del precio base mínimo de venta de los bienes del FRISCO, si bien debe partir del avalúo comercial vigente, no está sometido a la obligación de fijar un precio que esté por encima del avalúo catastral.

Otro argumento que evidencia y sustenta la posibilidad de enajenar los bienes del FRISCO por un valor inferior al avalúo catastral se encuentra en la modalidad de venta masiva de bienes. Al respecto, el artículo 92 del Código de Extinción de Dominio, modificado por el artículo 116 de la Ley 1943 de 2018, permite de manera expresa que el precio base mínimo de los inmuebles sometidos a venta masiva sea

inferior al avalúo catastral. La norma en cuestión, a la que ya se hizo referencia con antelación, dispone lo siguiente:

Venta masiva de bienes: se llamará Venta Masiva al mecanismo de administración de bienes con el que cuenta el administrador del FRISCO para agrupar conjuntos de bienes de todas las tipologías y adjudicarlos en bloque. Para ello, contará con la participación del estructurador experto en el negocio de origen nacional o internacional que será el encargado de la determinación del conjunto de bienes, de la estimación del valor global de los mismos, mecanismos de valoración, el precio mínimo de venta y los descuentos procedentes de conformidad con el estado físico, jurídico y el entorno de los activos el cual se estimará mediante una metodología técnica, que tenga como punto de partida el avalúo de los bienes individualmente considerados.

Precio de venta masiva de bienes: Para determinar el valor global de la Venta Masiva, se autoriza al administrador del Frisco para que el precio base de venta individual de los bienes que lo componen sea inferior al avalúo catastral, que para estos efectos no podrá ser menor al setenta por ciento 70% del avalúo comercial, cuando la determinación del precio global se relacione con un costo de oportunidad determinado por la conveniencia de la venta inmediata respecto de los costos y gastos que impliquen a futuro la administración del bloque de bienes, lo que será reflejado en la justificación financiera; sin que lo anterior desconozca derechos notariales y registrales y normas sobre lesión enorme [énfasis fuera de texto].

De manera congruente con la conclusión general que acaba de ser propuesta, el Legislador advirtió expresamente que los inmuebles incluidos en este mecanismo de administración pueden ser vendidos por debajo del avalúo catastral. Empero, la disposición —demostrando, de este modo, que la imposición de un tope mínimo requiere una determinación normativa explícita— instauró un límite por debajo del cual no puede ser fijado el valor mínimo de venta. La restricción, según se lee en la norma, equivale al 70% del avalúo comercial del bien.

Otra clara manifestación de la posibilidad de enajenar un inmueble sometido a extinción de dominio por debajo del avalúo catastral se encuentra en la reglamentación del artículo 22 de la Ley 1558 de 2012, norma que regula la administración de los bienes inmuebles con vocación turística que hayan sido incautados o que les fuere extinguido el dominio²¹.

²¹ La norma en cuestión dispone lo siguiente: «**ARTÍCULO 22.** Los bienes inmuebles con vocación turística incautados o que les fuere extinguido el dominio debido a su vinculación con procesos por delitos de narcotráfico, enriquecimiento ilícito, testaferrato y conexos, y los que fueron de propiedad de la antigua Corporación Nacional de Turismo, hoy del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, serán administrados o enajenados por el Fondo Nacional de Turismo o la entidad pública que este contrate. Para efectos de la administración y enajenación de los bienes, el Fondo o la entidad administradora, se regirá por las normas del derecho privado. Los recursos de su explotación estarán

Dicho precepto fue desarrollado por el Decreto 2503 de 2012²². El artículo sexto establece los criterios que deben ser empleados para determinar, en el caso específico de los bienes inmuebles con vocación turística, su precio de venta. Así mismo, regula el procedimiento que ha de seguirse cuando el avalúo comercial de los bienes sea inferior al avalúo catastral. El citado artículo 6 fue compilado en el artículo 2.2.4.2.8.6. del Decreto 1074 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo», norma que dispone lo siguiente:

Artículo 2.2.4.2.8.6. Criterios para determinar el precio de venta de bienes extintos. Para determinar el precio base de venta de los bienes con extinción de dominio de que trata el presente decreto se deberá tener en cuenta los siguientes criterios:

El precio base de venta de los inmuebles será como mínimo el avalúo comercial vigente al momento de la venta, vigencia que es de un (1) año contado a partir de la elaboración del mismo. Dicho avalúo comercial podrá ser elaborado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi o por cualquier persona natural o jurídica de carácter privado, que se encuentre inscrita en el Registro Nacional de Avaluadores vigente, quienes responderán por los avalúos practicados. **Si el avalúo comercial es inferior al avalúo catastral vigente al momento de la venta, se deberá solicitar ante la autoridad catastral competente, la revisión del mismo, a efectos de poder efectuar la venta del bien [...]** [énfasis fuera de texto].

Esta disposición corrobora que, tal como se indicó antes, el ordenamiento jurídico no proscribe la enajenación de los bienes sometidos a extinción de dominio por debajo del avalúo catastral. En ese sentido, indica que, en el caso específico de los bienes inmuebles con vocación turística, es preciso *solicitar* la revisión del avalúo catastral correspondiente, sin que la enajenación del bien quede sujeta a la aprobación de dicha solicitud.

Por último, la posibilidad de vender bienes según el valor comercial, cuando este se encuentre por debajo del avalúo catastral, también encuentra respaldo en el artículo 2.5.5.3.1.2. del Decreto 1068 de 2015:

Artículo 2.5.5.3.1.2. Régimen general para la enajenación. El Administrador del Frisco debe observar y atender en todos sus procesos los regímenes de inhabilidades, incompatibilidades y de conflictos de interés consagrados en la ley, haciendo prevalecer el interés general y a los principios de la función administrativa.

destinados a la administración, mantenimiento y mejoramiento de estos bienes y el remanente a lo que dispongan las leyes vigentes».

²² «[P]or el cual se reglamenta parcialmente el artículo 22 de la Ley 1558 de 2012».

En la enajenación de los bienes del Frisco se deberá permitir el acceso de los potenciales compradores y garantizar la libre concurrencia y **el mejor precio dentro de las condiciones de mercado**, por lo que el Administrador del Frisco publicará en su página web los bienes a enajenar y la determinación del precio base [énfasis fuera de texto].

La norma pone en evidencia la necesidad de que la enajenación de los referidos bienes se realice por el mejor precio, dentro de las condiciones de mercado. Ello quiere decir que se deberán tener en cuentas las restricciones impuestas por la realidad comercial del mercado. De tal suerte, el precio de la enajenación no solo debe reconocer tales limitaciones, sino que, por fuerza de la realidad económica, se encuentra sometido a ellas. Ello puede traducirse en que el valor del negocio sea inferior al avalúo catastral, circunstancia que, como se ha dicho, no ha sido descartada por la normativa aplicable en este campo.

En suma, es dable concluir que el ordenamiento jurídico no ordena en modo alguno que la enajenación de los inmuebles del FRISCO deba hacerse por encima del avalúo catastral. Esta conclusión encuentra asidero en las siguientes razones: i) no existe, en la actualidad, una norma que instaure una obligación de este tipo, como sí ocurría en el caso de las disposiciones que regulaban anteriormente la materia; ii) algunas normas permiten, de manera expresa, que el valor de venta de los bienes sea inferior al avalúo catastral. Tal es el caso de los artículos 92 del Código de Extinción de Dominio (venta masiva de bienes) y 6 del Decreto 2503 de 2012 (bienes inmuebles con vocación turística); y iii) el artículo 2.5.5.3.1.2. del Decreto 1068 de 2015 autoriza este tipo de operaciones al establecer que la enajenación de los bienes del FRISCO debe hacerse por «el mejor precio dentro de las condiciones de mercado».

Si bien la venta de estos inmuebles por un valor superior al avalúo catastral conllevaría una más eficaz satisfacción del interés general, la normativa que regula este tema reconoce que la venta de tales bienes suele ser más complicada que la comercialización de bienes que se encuentran condiciones ordinarias. Así pues, con los propósitos de conseguir un mayor número de oferentes y obtener el valor más alto posible posible por la venta de tales bienes, el ordenamiento ha establecido algunas reglas que limitan la facultad de establecer precios económicos para la enajenación de los inmuebles.

De tal suerte, el Decreto 2503 de 2012 exige, en el caso específico de los bienes inmuebles con vocación turística, la actualización del avalúo catastral del bien, cuando este último sea inferior al comercial. Igualmente, el artículo 92 del Código de Extinción de Dominio establece como tope mínimo, para las ventas masivas de bienes, el valor correspondiente al 70% de su valor comercial. Tales restricciones procuran conseguir valores atractivos para la enajenación de los bienes, que, en

cualquier caso, no dejen de satisfacer los intereses que se encuentran comprometidos en la gestión de los bienes del FRISCO.

En esta misma dirección, aunque es posible la enajenación de bienes del FRISCO por un valor inferior al avalúo catastral, esta debe, en todo caso, realizarse teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 1947 del Código Civil, disposición relativa a la lesión enorme. Igualmente, deben tomarse en consideración los principios de la función administrativa, especialmente los de eficiencia, transparencia y moralidad. Lo anterior, con miras a salvaguardar el patrimonio público.

Establecida, en estos términos, la viabilidad jurídica de la enajenación de los inmuebles del FRISCO por debajo del avalúo catastral, procede la Sala a analizar las implicaciones tributarias de tales negocios jurídicos.

3.2. El artículo 90 del Estatuto Tributario y la enajenación de los bienes del FRISCO

La consulta realizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público exige analizar el artículo 90 del Estatuto Tributario, con miras a establecer si esta disposición impide la enajenación de bienes inmuebles por un valor inferior al establecido en el avalúo catastral. Frente a este punto, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público señaló en su escrito que dicha disposición:

[D]etermina el valor de venta para efectos fiscales pero en caso alguno delimita la realidad de las operaciones comerciales en las que se puede presentar pérdida fiscal en venta de inmuebles, aunque esta no se pueda imputar fiscalmente.

El artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 2010 de 2019, consagra:

DETERMINACIÓN DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACIÓN DE ACTIVOS Y VALOR COMERCIAL EN OPERACIONES SOBRE BIENES Y SERVICIOS. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será parte del precio el valor comercial de las especies recibidas. Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Esta previsión también resulta aplicable a los servicios.

En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto.

En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para determinar el valor real de la transacción.

Los inmuebles adquiridos a través de fondos, fiducias, esquemas de promoción inmobiliaria o semejantes, quedarán sometidos a lo previsto en esta disposición. Para el efecto, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias serán considerados como adquirentes de los bienes raíces, en relación con los cuales deberá declararse su valor de mercado.

No serán constitutivos de costo de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado a través de entidades financieras.

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes o servicios de la misma especie y calidad.

en la fecha de enajenación o prestación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y servicios.

Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Lo anterior sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en virtud de la cual podrá acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA.

El mismo tratamiento previsto en el inciso anterior será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) [énfasis fuera de texto].

Como aspectos a destacar de esta norma, pueden señalarse los siguientes:

- i) La pérdida originada en la enajenación de activos corresponde a la diferencia entre el precio de enajenación y el costo del activo o activos enajenados.
- ii) El precio de enajenación será al valor comercial, entendido este como el señalado por las partes.

En todo caso, el valor comercial debe corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de la enajenación. Asimismo, respecto de bienes inmuebles, el precio comercial no puede ser inferior al costo, al autoavalúo o al avalúo catastral.

- iii) El artículo 90 impone a las partes la obligación de declarar bajo la gravedad del juramento en la escritura pública de enajenación o en la declaración de construcción, que el precio es real y que no existen pactos privados en los que se haya establecido un valor diferente. Si estos últimos existen, las partes deben informar el precio señalado en ellos.

Igualmente, en la escritura se debe declarar la no existencia de sumas que hayan sido convenidas o facturadas por fuera de ella. De ser así, deberá indicarse su valor.

- iv) La no realización de las declaraciones anteriores genera como consecuencia que los impuestos de renta, ganancia ocasional y registro, así como los derechos notariales, sean liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura. Adicionalmente, el notario tiene la obligación de reportar la

irregularidad a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para que esta determine el valor real de la transacción.

v) Establece también la norma que en el caso en que el valor acordado por las partes difiera notoriamente del valor comercial que los bienes tengan al momento de su enajenación, el funcionario que adelante el proceso de fiscalización correspondiente puede rechazarlo para efectos impositivos y determinar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, las condiciones y el estado de los activos.

El mismo artículo 90 determina que el valor señalado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparta en más de un 15% de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie o calidad, al momento de la enajenación, teniendo en cuenta su naturaleza, estado y servicios.

Señalado lo anterior, a juicio de la Sala, lo dispuesto en el artículo 90 del Estatuto Tributario no imposibilita la celebración de un negocio jurídico de enajenación de un inmueble por un valor inferior al avalúo catastral, pues los efectos de dicha norma se limitan al ámbito fiscal.

En efecto, en primer lugar, la citada disposición forma parte del Estatuto Tributario.

En segundo lugar, el artículo 90 corresponde a una cláusula antielusiva²³, naturaleza que fue reconocida en la propia exposición de motivos de la ley:

²³ Ensayando una definición, podríamos decir que éstas constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita. En el Derecho comparado las cláusulas antielusivas se clasifican en generales y especiales. Estas últimas son manifestaciones del Poder Legislativo, quien frente a un "hoyo de elusión", dicta una norma que tiene como objetivo tapanlo, vale decir, se trata de una legislación que se va dictando en la medida que el órgano administrativo (el Servicio de Impuestos Internos en Chile) va detectando conductas desarrolladas por los contribuyentes, a través de las que se genera elusión tributaria. Pueden adoptar las formas de hechos imposables complementarios, presunciones o ficciones tributarias. Jaime García Escobar. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Revista de Derecho. Número 13. Junio de 2005. Consejo de Defensa del Estado. Véase igualmente: Las cláusulas antielusión, siguiendo a César García Novoa, pueden clasificarse "según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto de hecho" en generales ("General anti-avoidance rule", en adelante "GAAR") o en particulares ("Specific anti-avoidance rules", en adelante "SAAR"). Las primeras, de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARs otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito/s es generar el derecho al citado beneficio fiscal. EY Abogados. Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica. Junio de 2015. Fundación Impuestos y Competitividad.

Uno de los pilares fundamentales del proyecto de ley, como se indicó, consiste en reducir, mitigar, combatir y penalizar prácticas que busquen disminuir, de forma injustificada, la carga impositiva en materia de renta. Por lo tanto, se incluyen cláusulas anti elusivas respecto de ciertas transacciones que involucran la enajenación de bienes inmuebles y acciones en sociedades colombianas, así como la prestación de servicios.

En particular, se hace referencia a las modificaciones introducidas al artículo 90 del Estatuto Tributario, que establece reglas especiales en la enajenación de inmuebles para exigir a los intervinientes realizar las transacciones por sus valores reales. Así, dispone que no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni el autoevalúo y, que los intervinientes deben declarar en la escritura pública, bajo la gravedad de juramento, que el valor por el cual se efectuó [sic] la operación es real, so pena de un incremento del impuesto sobre la renta y complementarios, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales²⁴ [énfasis fuera de texto].

²⁴ Gaceta del Congreso número 1055 del 24 de octubre de 2019. Proyecto de ley número 278 de 2019 Cámara, por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. Atendiendo a los criterios establecidos por la doctrina, el artículo 90 se dirige a combatir la elusión de la base gravable: «La elusión se puede clasificar, al menos, desde el objeto que se alude; elusión de hecho gravado y base imponible. [...] 10.2 Elusión de base imponible [...] Tal como su nombre lo indica, en esta elusión no se intenta disimular que el hecho gravado existió, sino que se intenta mostrar que fue por una suma distinta a la real. De esta manera, las normas antielusivas de base imponible buscan determinar la cuantificación económica del hecho gravado». Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo. Elusión tributaria. Revista de Estudios Tributarios, número 17, 2017, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

Las normas antielusivas, como lo es el precitado artículo 90, tienen como propósito evitar la elusión tributaria²⁵, con miras a asegurar que los sujetos obligados cumplan correctamente con la obligación fiscal²⁶.

En tercer lugar, limitar los efectos del artículo 90 del Estatuto Tributario al ámbito fiscal es concordante, igualmente, con la Circular Conjunta 3579 de 2019 de la Superintendencia de Notariado y Registro y 7 de 2019 de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) del 6 de noviembre de 2019, circular por medio de la cual se realizó una interpretación general del artículo 90 por las referidas autoridades.

En dicha circular se estableció que la no realización de las declaraciones indicadas por la norma por parte de los contratantes, no afectaba la validez del negocio jurídico, pues estas solamente tienen incidencia en la determinación de los servicios notariales y registrales, así como en la valoración que hace la DIAN en el ejercicio

²⁵ «En una primera aproximación al tema se podría definir elusión como la actuación por parte del contribuyente en miras de evitar que sea aparente el nacimiento de un hecho gravado, o intentar mostrar que este ocurrió en un momento distinto al real o pretender aparentar que fue por una cuantía distinta a la efectiva, realizada por medios ilícitos». Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo. Elusión tributaria. Revista de Estudios Tributarios, número 17, 2017, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile. «Cabe consignar que, a pesar de la constatación anterior, pareciera ser, en el derecho comparado, mayoritaria la doctrina que estima que la elusión es lícita. Dentro de la primera postura, por ejemplo Amorós, define a la elusión como: "Es la abstención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuir a una persona el hecho imponible". Según el Carter Commission Report de Canadá, citado por Leticia Barrera, la elusión describe todo intento de prevenir a través de medios legales el nacimiento o de reducir la obligación tributaria que de otro modo tendría efectos tributarios, basándose en la ventaja que proporciona alguna disposición normativa o bien la ausencia de ella. Fonrouge estima que existe elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley. Por su parte, Vicente Oscar Díaz la define como la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo. El tratadista Dino Jarach sostiene que la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables. En Chile, Valenzuela estima que la elusión se puede conceptualizar como un medio jurídico de resistencia frente al impuesto, por el cual el sujeto pasivo pretende evitar la generación de un hecho gravado impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria, o bien lograr una menor tributación a través de maniobras lícitas no contempladas en la ley como alternativa y que sirvan al resultado que se pretende». Jaime García Escobar. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. Revista de Derecho. Número 13. Junio de 2005. Consejo de Defensa del Estado.

²⁶ De acuerdo con la doctrina extranjera: «el objeto de las normas antielusivas no es sancionar, sino el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, no pagada o subpagada mediante elusión. [...] "Por tanto, las normas anti elusivas (tanto la general como las particulares) en sí mismas no son una sanción para el contribuyente, sino una herramienta de fiscalización del tributo"». Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo. Elusión tributaria. Revista de Estudios Tributarios, número 17, 2017, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

de su función de fiscalización del impuesto sobre la renta y complementario de ganancia ocasional. En este sentido, la circular indicó:

¿La ausencia de las declaraciones [vicia] el acto de nulidad?

La declaración juramentada señalada en el artículo 90 del estatuto tributario, modificado por el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018, incide en la determinación del costo del servicio notarial, registral y en la valoración que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales realiza en su función de fiscalización para efectos de la declaración del impuesto sobre la renta o complementario de ganancia ocasional de los otorgantes de la escritura pública.

Así pues, las declaraciones del precitado artículo 90 del estatuto tributario son circunstancias accesorias para el logro del acto o negocio jurídico encomendado y de las cuales no depende su efectiva realización, por lo que su ausencia no vicia de nulidad el acto principal.

Sin perjuicio de lo anterior, es menester resaltar que el párrafo del artículo 401 del estatuto tributario, establece como requisito previo a la escrituración, elemento esencial para el perfeccionamiento de la transferencia de dominio, la presentación del comprobante de pago de la respectiva retención en la fuente [énfasis fuera de texto].

En cuarto lugar, limitar los efectos del artículo 90 al ámbito fiscal permite entender el por qué la citada disposición no sanciona con nulidad la enajenación del inmueble por un precio inferior al valor catastral, sino que establece una consecuencia de tipo fiscal, como lo es, la posibilidad de que la autoridad de fiscalización rechace el valor del bien «para efectos impositivos», y establezca un precio de enajenación distinto.

Finalmente, en quinto lugar, la Corte Constitucional, al estudiar en la sentencia C-245 de 2006, la expresión «[s]i se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo» que consagraba el artículo 90 vigente para la época²⁷, pero que se mantiene en términos similares en la norma

²⁷ ARTICULO 90. DETERMINACION DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

Inciso 4°. Modificado por la Ley 863 de 2003 artículo 57. Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto.

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y

actual, reconoció que el efecto de la disposición estaba circunscrito al campo tributario:

Siendo ello así, la norma acusada establece unos límites al contribuyente para fijar libremente el precio de venta de un bien inmueble, sin distinción ni discriminación, afirmando que para efectos tributarios se tiene como valor comercial del bien, el costo fiscal, el avalúo catastral o el autoavalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado.

Es decir, para controlar la evasión, el contribuyente debe someterse a un precio mínimo fijado por el legislador, que consulta los principios constitucionales del derecho tributario.

[...]

Dentro de este contexto, la norma busca evitar que los contribuyentes enajenen sus bienes raíces por valores inferiores al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo, pues en la mayoría de los casos los valores o precios de enajenación son superiores a estos. En caso contrario, puede el contribuyente, en cualquier tiempo solicitar la revisión del avalúo catastral o del autoavalúo, sin que por esto pueda decirse que la norma es inconstitucional.

En este orden de ideas, la expresión que ahora se acusa como inconstitucional, establece una situación específica para la enajenación de bienes inmuebles que no parece desproporcionada ni mucho menos inequitativa, simplemente, el legislador en uso de sus amplias facultades en materia tributaria determinó unos criterios a seguir para fijar el valor comercial de bienes raíces, señalando finalmente unos valores de referencia para efectos fiscales.

La expresión demandada no limita en ningún momento al contribuyente en su declaración de renta, el inciso 4 dispone que tratándose de la enajenación de bienes raíces no se podrá enajenarlos por un valor inferior a su costo fiscal, constituido en este caso por el valor comercial del inmueble. Es decir, contrario a lo manifestado por el actor, la norma no establece una base gravable mínima, sino que fija un precio mínimo de venta.

El señalamiento de términos precisos para la enajenación de bienes obedece a la necesidad de que todos los contribuyentes tengan unos valores de referencia, fijados por el legislador sin discriminación alguna [énfasis fuera de texto].

señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se harán dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos.

Aunque la Corte Constitucional afirmó en su decisión que el artículo 90 establece un precio mínimo de venta, al enjuiciar el contenido de la norma advirtió que esta únicamente tiene efectos tributarios. Ello quiere decir que, en contra de lo que parece sugerir una lectura literal de la sentencia, la norma no establece un tope para el valor de la enajenación de los inmuebles: únicamente impone una obligación de carácter tributario para quienes participan en este negocio jurídico.

Un último argumento a favor de la postura que se ha defendido en este concepto se encuentra en el párrafo quinto del artículo 90 del Estatuto Tributario. El apartado ordena que en la escritura pública se declare el precio real del negocio jurídico, por lo que quedan prohibidos los pactos privados que impliquen un valor distinto. En cualquier caso, la norma precisa enseguida que «en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos». La disposición reconoce, entonces, que en casos excepcionales, como el que se presenta en el asunto que analiza la Sala, es posible que el precio real del negocio sea distinto al que se declara formalmente para efectos tributarios. La norma exige que esta situación, que es legal por las razones que se indicaron anteriormente, sea puesta de presente al momento de elaborar la escritura pública, para que quede constancia de la razón de la diferencia entre el precio real y el precio declarado del negocio.

A la luz de las consideraciones anteriores, es dable afirmar que el precio mínimo establecido por el artículo 90 del Estatuto Tributario se circunscribe al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En consecuencia, la SAE puede enajenar los bienes inmuebles del FRISCO por un valor inferior al avalúo catastral. Con todo, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se deriven del negocio jurídico de enajenación, la entidad deberá declarar y tomar como valor de referencia el valor mínimo consagrado por el artículo 90, es decir, el correspondiente al costo, avalúo catastral o autoavalúo.

Esta interpretación del artículo 90 permite, además de respetar la voluntad de las partes en la celebración del negocio jurídico, de acuerdo con las condiciones que resultan del mercado, garantizar que las obligaciones tributarias derivadas del negocio sean satisfechas por el valor mínimo considerado como aceptable por el legislador, evitándose de esta manera una conducta elusiva, fin último que persigue la citada norma.

4. Conclusiones

De conformidad con las razones expuestas en este concepto, se concluye que la venta de inmuebles a cargo del FRISCO por debajo del avalúo catastral es jurídica y fiscalmente posible.

Desde la perspectiva jurídica, esta conclusión encuentra fundamento en las siguientes razones: i) el ordenamiento jurídico no exige que la enajenación de estos bienes deba hacerse por encima del avalúo catastral, como sí lo exigían las normas derogadas que regulaban anteriormente la materia; ii) algunas normas permiten, de manera expresa, que el valor de venta de los bienes sea inferior al avalúo catastral. Tal es el caso de los artículos 92 del Código de Extinción de Dominio (venta masiva de bienes) y 2.2.4.2.8.6. del Decreto 1074 de 2015 (bienes inmuebles con vocación turística); y iii) el artículo 2.5.5.3.1.2. del Decreto 1068 de 2015 autoriza que este tipo de operaciones sean realizadas, al establecer que la enajenación de los bienes del FRISCO debe hacerse por «el mejor precio dentro de las condiciones de mercado».

En cuanto a la viabilidad fiscal de la enajenación de los bienes por debajo del avalúo catastral, la Sala encuentra fundada esta posibilidad en el hecho de que el artículo 90 del Estatuto Tributario se circunscribe al cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, por lo que no pretende establecer un precio mínimo en el ámbito civil o comercial. Lo anterior se corrobora teniendo en cuenta i) la ubicación, contenido y finalidad antielusiva de la norma; ii) la jurisprudencia de la Corte Constitucional y iii) la señalada Circular Conjunta de la DIAN y la Superintendencia de Notariado y Registro.

En cualquier caso, la posibilidad de enajenar los bienes del FRISCO está sujeta a importantes límites. Tal es el caso de i) el artículo 2.2.4.2.8.6. del Decreto 1074 de 2015, «por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo», que exige, en el caso específico de los bienes inmuebles con vocación turística, la *solicitud* de actualización del avalúo catastral del bien, cuando este último sea inferior al valor comercial; ii) el artículo 92 del Código de Extinción de Dominio, que establece como tope mínimo, para las ventas masivas de bienes, el valor correspondiente al 70% de su valor comercial; iii) el artículo 1947 del Código Civil, sobre lesión enorme; y iv) los principios constitucionales de la función administrativa, especialmente los de eficiencia, transparencia y moralidad.

Con base en las consideraciones expuestas en el presente concepto

III. A SALA RESPONDE:

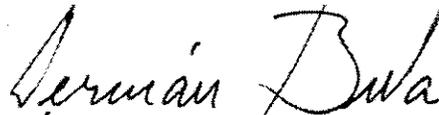
¿Es jurídica y fiscalmente viable la venta de bienes inmuebles a cargo del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO por el valor del avalúo comercial cuando este es inferior al avalúo catastral?

Sí, es posible jurídica y fiscalmente que los bienes del FRISCO sean enajenados por su valor comercial cuando este sea inferior al avalúo catastral.

Desde la perspectiva jurídica, esta conclusión encuentra fundamento en las siguientes razones: i) el ordenamiento jurídico no exige que la enajenación de estos bienes deba hacerse por encima del avalúo catastral, como sí lo exigían las normas derogadas que regulaban anteriormente la materia; ii) algunas normas permiten, de manera expresa, que el valor de venta de los bienes sea inferior al avalúo catastral. Tal es el caso de los artículos 92 del Código de Extinción de Dominio y el artículo 2.2.4.2.8.6. del Decreto 1074 de 2015; y iii) el artículo 2.5.5.3.1.2. del Decreto 1068 de 2015 autoriza este tipo de operaciones, al establecer que la enajenación de los bienes del FRISCO debe hacerse por «el mejor precio dentro de las condiciones de mercado».

En cuanto al ámbito fiscal, la aludida enajenación es posible habida cuenta de que el precio mínimo establecido en el artículo 90 del Estatuto Tributario se circunscribe al cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal, por lo que no pretende establecer un precio mínimo en el ámbito civil o comercial.

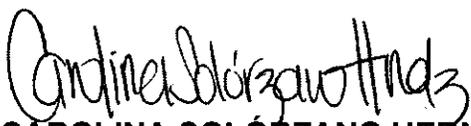
Remítase al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y envíese copia a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República


GERMÁN ALBERTO BULA ESCOBAR
Presidente de la Sala


ÓSCAR DARÍO AMAYA NAVAS
Consejero de Estado


ÉDGAR GONZÁLEZ LÓPEZ
Consejero de Estado


ÁLVARO NAMÉN VARGAS
Consejero de Estado


REINA CAROLINA SOLÓRZANO HERNÁNDEZ
Secretaria de la Sala

27 ENE 2021

LEVANTAMIENTO DE LA RESERVA LEGAL MEDIANTE OFICIO 2-2021-001475 DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.