



Radicado: 25000-23-37-000-2017-00069-01 [26131]
Demandante: Consorcio Impregilo – OHL y otros

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., once (11) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2017-00069-01 [26131]
Demandante: CONSORCIO IMPREGILO – OHL Y OTROS
Demandado: SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE – SENA

Temas: Motivación de los actos administrativos de determinación de aportes parafiscales

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada¹ contra la sentencia del 29 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que dispuso²:

«**Primero: DECLARAR** la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Resolución n.º 2754 de 23 de mayo de 2016, por medio de la cual, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA determinó el monto de una obligación dineraria por incumplimiento en el pago de aportes parafiscales, y (ii) Resolución n.º 7283 de 26 de octubre de 2016, por medio de la cual, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA repuso parcialmente la Resolución n.º 2754 de 23 de mayo de 2016; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: ORDÉNESE al Servicio Nacional de Aprendizaje SENA – Regional Distrito Capital, devolver al Consorcio IMPREGILO OHL, la suma de DOS MIL CUARENTA Y SEIS MILLONES CUATROSCIENTOS SESENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y UN pesos m/cte (\$2.046.466.491). Dicho valor deberá ser indexado y sobre el mismo se reconocerán intereses, en los términos indicados en la parte motiva.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

Cuarto: [...] **NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE** la presente providencia [...].

Quinto: En firme, archívese el expediente [...].»

ANTECEDENTES

¹ Índice 34 de SAMAI - Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 36 de SAMAI - Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



El 23 de noviembre de 2010, las sociedades Impregilo Colombia SAS y OHL Colombia Ltda., celebraron un convenio de asociación del que surgió el Consorcio Impregilo OHL (en adelante, el consorcio)³.

El 23 de mayo de 2016, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA profirió la Resolución nro. 2754, mediante la cual determinó que el citado consorcio adeuda a esa entidad la suma de \$1.686.951.451, por concepto de aportes parafiscales dejados de pagar durante los períodos comprendidos del 1º de enero de 2011 al 30 de diciembre de 2015, más los intereses de mora que se causen hasta el pago total de la obligación⁴. El citado acto se notificó el 2 de junio de 2016⁵. Decisión contra la cual, el 15 de junio de 2016 el Consorcio Impregilo OHL interpuso recurso de reposición.

El 15 de julio de 2016, el mencionado funcionario expidió auto (sin número) «[p]or el cual se corrige una actuación Administrativa», en el que se ordenó notificar la anterior resolución a las sociedades Impregilo Colombia SAS y OHL Colombia SAS. Actuación que se surtió el 12 de agosto de 2016⁶, por lo que estas interpusieron recurso de reposición el 25 y 26 de agosto de 2016, respectivamente⁷.

El 26 de octubre de 2016, mediante la Resolución nro. 7283, el citado director decidió los recursos de reposición en el sentido de reponer parcialmente la Resolución nro. 2754 del 23 de mayo de 2016, así: «[d]eterminar que las entidades OHL COLOMBIA SAS NIT [...] e IMPREGILO COLOMBIA SAS NIT [...] en su calidad de entidades consorciadas y responsables solidarias por el CONSORCIO IMPREGILO OHL con NIT [...], le adeudan al SENA la suma de [...] (\$1.686.951.451), por concepto de aportes parafiscales dejados de cancelar durante los períodos señalados en la parte considerativa de esta resolución, más los respectivos intereses de mora, que se causen hasta el pago total de la obligación»⁸.

DEMANDA

Las sociedades Impregilo Colombia SAS y OHL Colombia SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones en la reforma a la demanda⁹:

«1º. Que se declare la nulidad de la Resolución 2754 del 23 de Mayo de 2016, proferida por la Dirección General del SENA Distrito Capital “por medio de la cual se determina el monto de una obligación dineraria a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje SENA – por incumplimiento en el pago de aportes parafiscales”.

2º. Que se declare la nulidad de la Resolución No 7283 de fecha 26 de Octubre de 2016 mediante la cual la Dirección Regional del SENA Distrito Capital resolvió desfavorablemente

³ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_340TROS-ANEXOSCONTESTACIÓNDEMANDAANTECEDENTESAD MINISTRATIVOS(.pdf) NroActua 2». Págs. 53 a 69.

⁴ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_04ANEXOSDEMANDA(.pdf) NroActua 2». Págs. 2 a 4.

⁵ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_04ANEXOSDEMANDA(.pdf) NroActua 2». Pág. 5.

⁶ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_340TROS-ANEXOSCONTESTACIÓNDEMANDAANTECEDENTESAD MINISTRATIVOS(.pdf) NroActua 2». Págs. 303 a 305, 334 y 432.

⁷ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_340TROS-ANEXOSCONTESTACIÓNDEMANDAANTECEDENTESAD MINISTRATIVOS(.pdf) NroActua 2». Págs. 101 a 115, 336 a 344 y 434 a 440.

⁸ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_04ANEXOSDEMANDA(.pdf) NroActua 2». Págs. 8 a 30.

⁹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_200TROS-REFORMADELADEMANDA(.pdf) NroActua 2». Demanda integrada. Págs. 5 a 6.



para mis poderdantes el recurso de reposición interpuesto por los demandantes, clausurando la vía gubernativa.

3º. Que como consecuencia de la nulidad impetrada de los actos administrativos mencionados, se restituya el derecho quebrantado a las sociedades Impregilo Colombia SAS, OHL Colombia SAS y al Consorcio del que forman parte: Consorcio Impregilo - OHL, para que se les permita ejercer el derecho de obtener el beneficio fiscal de exoneración de aportes parafiscales del 2% al SENA, conforme tal tratamiento tributario especial fue consagrado en el artículo 25 de la ley 1607 de 2012.

4º. Que como consecuencia de la nulidad de los actos demandados e igualmente a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la parte demandada a reintegrar los valores que haya recibido por parte de los demandantes como pago de las obligaciones en ellos contenidos, más los intereses de mora cancelados y calculados a las mismas tasas establecidas para determinar el cobro a mis poderdantes. De igual manera se ordene reintegrar el monto de tales obligaciones con las actualizaciones que correspondan y con los intereses que se causen desde la fecha de pago por la parte demandante hasta la fecha de reintegro, todo de acuerdo con la ley y la jurisprudencia aplicables, en particular por lo ordenado en el artículo 1517 del Código Civil».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes¹⁰:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 44 del Código del Procedimiento Civil
- Artículos 18, 683 y 742 al 745 del Estatuto Tributario
- Artículos 3 y 137 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 25 de la Ley 1607 de 2012
- Artículo 19 de la Ley 1739 de 2014

Como concepto de la violación expuso¹¹:

Aspectos formales

En la Resolución nro. 2754 de 2016 la entidad se limitó a citar las disposiciones legales que crearon el SENA, los aportes del 2%, las facultades que este ejerce, las obligaciones de los empleadores, etc., pero no explicó las causas, motivos o razones de orden legal que motivaron la expedición de la liquidación oficial a cargo del consorcio. Acto que, además no se notificó oportunamente a sus miembros.

Fue con la resolución que resolvió los recursos de reposición que el SENA intentó introducir la motivación o explicación de su actuación, transcribiendo las disposiciones relacionadas con la exoneración de aportes (Leyes 1607 de 2012 y 1739 de 2014), fijando de manera extemporánea una posición con argumentos precarios, insuficientes y confusos en relación con la obligación de los consorcios y las uniones temporales frente al pago de los aportes parafiscales.

Citó sentencias de esta Corporación¹² y de la Corte Constitucional¹³ en relación con la motivación de los actos y concluyó que la actuación de la entidad demandada vulneró el derecho al debido proceso.

¹⁰ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_200TROS-REFORMADE LADEMANDA(.pdf) NroActua 2». Págs. 6 a 7.

¹¹ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_200TROS-REFORMADE LADEMANDA(.pdf) NroActua 2». Págs. 8 a 18.

¹² Sentencia del 13 de junio de 2013, exp. 2007-00169, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 23 de enero de 2014, exp. 18522, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Sentencias T-204 de 2012, M.P. Jorge Iván Palacio y C-271 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil.



Aspectos de fondo

Desconocimiento del derecho a la exoneración del pago de aportes parafiscales

Se refirió al artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, a los Decretos Reglamentarios 862 y 1828 de 2013, y concluyó que está exonerado del pago de los aportes parafiscales.

Mencionó que el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014 incorporó al artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 el inciso tercero, con el fin de aclarar que «*los consorcios y uniones temporales empleadoras como mandatarios, si la totalidad de sus miembros cumplieran con los requisitos para estar exonerados de aportes, no tendría que cubrir los aportes*», es decir, ratifica el tratamiento de transparencia fiscal vigente para los consorcios, sin que establezca un nuevo sujeto de exoneración.

Agregó que el consorcio ejecuta un contrato como mandatario, actúa por cuenta y representación de los miembros y partícipes, quienes son los únicos responsables de las obligaciones del contrato, incluyendo las tributarias.

Así las cosas, desde la vigencia de la Ley 1607 de 2012, los partícipes deben cumplir los requisitos para la exoneración de aportes.

Otras disposiciones vulneradas con el desconocimiento de la exoneración de aportes

Al negarse la exoneración de un beneficio tributario a unos partícipes en la ejecución de un contrato bajo la figura de consorcio, aduciendo que es éste y no aquellos los sujetos del beneficio, se establece una distinción no prevista en la ley, lo que deriva en la imposición de una obligación con intereses moratorios altos, que carece de justificación, vulnerándose los principios de equidad y justicia.

El SENA de forma equivocada entiende que los consorcios solo son sujetos de la exoneración de aportes a partir de la Ley 1739 de 2014, por cuanto antes no eran contribuyentes del impuesto de renta y CREE. Sin embargo, la Ley 1607 de 2012, dispuso que todas las personas jurídicas contribuyentes de los citados tributos, sin distinción alguna, quedaban exoneradas de aportes frente al pago de salarios de determinado nivel, y que los consorciados que no cumplieran los requisitos, no pueden acceder al beneficio.

OPOSICIÓN

El SENA se opuso a las pretensiones de la demanda inicial y su reforma, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

La liquidación realizada por el funcionario fiscalizador hace parte integral de la resolución de determinación, tal como se señaló en la parte considerativa del acto, por lo tanto, carece de validez el argumento de la demandante según el cual, el SENA

¹⁴ Índice 2 de SAMAI. Archivos: «ED_CUADERNO2_23CONTESTACIONDEMAND-REFORMADELADEMANDA(.pdf)NroActua 2» y «ED_CUADERNO2_15CONTESTACIONDEMAND(.pdf) NroActua 2».



no incluyó las explicaciones por las cuales se corrigieron y adicionaron los valores de los aportes de los períodos 2013 y 2014.

La entidad garantizó el debido proceso, pues notificó la resolución de determinación y concedió la oportunidad legal para controvertirla, como sucedió con los recursos de reposición interpuestos por el consorcio y los miembros que lo integran.

No se vulneró el espíritu de justicia, pues el SENA no ha hecho más gravosa la situación del consorcio en lo que respecta a las obligaciones parafiscales, sino que está velando por el cumplimiento de las normas sobre la materia.

El hecho de que en los actos administrativos no se haya mencionado todo el material probatorio recaudado, no implica su falta de valoración, por el contrario, el funcionario fiscalizador lo apreció y determinó la deuda a cargo del consorcio y a favor del SENA.

El consorcio no es una persona jurídica, pero es sujeto de derechos, como consta en el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014, que adicionó el inciso tercero del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, al incluir la categoría de «*CONSORCIOS EMPLEADORES*», con lo que se reconoció un hecho notorio, consistente en que estos han sido desde siempre empleadores, en lo que tiene que ver con el desarrollo del contrato celebrado que da origen a su existencia.

A partir del 23 de diciembre de 2014, fecha de promulgación de la Ley 1739, opera la exoneración de aportes, siempre y cuando todos sus consorciados estén exonerados de los aportes parafiscales al SENA, correspondiente a los trabajadores que devenguen hasta 10 SMMLV, en el entendido que las personas jurídicas sean contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios. Si los periodos fiscalizados corresponden a fechas que no estén enmarcadas en la vigencia de la citada ley, mal podría hablarse de dicha exoneración.

Por lo expuesto, el consorcio debió continuar con el pago de los aportes parafiscales con cargo al SENA, independientemente del salario y del número de trabajadores que utilicen en la ejecución del contrato.

La obligación legal de contribuir al SENA le compete a los consorcios, sin embargo, frente a cualquier obligación tributaria derivada del contrato de colaboración empresarial, como es el caso de los consorcios, el pago deberá ser asumido solidariamente por los miembros que lo integran, en este caso, por Impregilo Colombia SAS y OHL Colombia SAS.

AUDIENCIA INICIAL

El 26 de abril de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁵. En la diligencia el Ministerio Público propuso la nulidad por indebida representación (art. 133, num. 4 del CGP), en relación con la falta de capacidad para ser parte del consorcio. Nulidad negada por el *a quo*, porque fueron los consorciados quienes confirieron poder para promover el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, decisión que no fue recurrida.

¹⁵ Índice 2 de SAMAI. Archivo: «ED_CUADERNO2_29AUDIENCIAINICIAL LP(.pdf) NroActua 2».



De otra parte, no se advirtieron excepciones o medidas cautelares que debieran ser declaradas, se fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, en la sentencia apelada: (i) declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, (ii) a título de restablecimiento ordenó la devolución de la suma de \$2.046.466.491, indexada y con intereses moratorios (art. 192 del CPACA) y, (iii) no condenó a costas, con fundamento en lo siguiente¹⁶:

En la liquidación realizada por el funcionario fiscalizador se indicaron unos valores por concepto de «sueldos», con base en ellos se liquidaron las contribuciones parafiscales al SENA, y previa verificación del monto pagado por el consorcio se determinó la obligación a cargo. No obstante, el acto no establece la diferencia con la autoliquidación del aportante, luego, no es claro a qué se debe el monto adicionado y los fundamentos jurídicos que lo sustentan.

En la Resolución nro. 2754 de 2016 se transcribieron normas y se indicó de forma general que se determinó incumplimiento en el pago de aportes parafiscales por los conceptos de sueldos para los periodos en discusión, y se remitió a la liquidación, señalando que forma parte integral del acto, pero no se explicó ni sustentó cómo se determinó la diferencia que se ordena pagar por el citado concepto.

En el acta de visita tampoco se señaló de forma clara, puntual y suficiente las omisiones encontradas en la fiscalización, los montos que debían ser adicionados y el sustento normativo.

Esa falta de motivación dificultó el ejercicio del derecho a la defensa y contradicción de la sociedad aportante, y limitó su actividad probatoria, al no poder conocer el sustento de la decisión del SENA, con lo que se vulneró el debido proceso. Así lo advirtieron el consorcio y sus miembros en los recursos de reposición contra el acto de determinación.

Fue en la resolución que resolvió el citado recurso que la entidad le indicó a la aportante que: (i) los consorcios y uniones temporales debían continuar con el pago de las cotizaciones, porque no fueron previstos en la Ley 1607 de 2012 ni en su decreto reglamentario como sujetos pasivos del CREE, (ii) la exoneración operaba a partir de la entrada en vigor de la Ley 1739 de 2014 y (iii) los consorciados como responsables solidarios del consorcio son los sujetos pasivos de las obligaciones a favor del SENA.

De manera que, el anterior acto es el que indica lo concerniente a los factores adicionados por la entidad demandada en la determinación de los aportes

¹⁶ Índice 34 de SAMAI - Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



parafiscales y el sustento jurídico, lo que evidencia una motivación tardía, circunstancia que vulneró el debido proceso y el derecho de contradicción al no permitírsele a la aportante controvertir los hechos y fundamentos de la liquidación.

Lo anterior configura la causal de nulidad de expedición irregular de los actos administrativos por falta de motivación del acto definitivo, por lo que no se analizaron los demás cargos de violación propuestos en la demanda.

Como los actos administrativos demandados son nulos, procede la devolución del pago realizado por la actora en cuantía de \$2.046.466.491, junto con los intereses previstos en el artículo 192 del CPACA, por derivarse de la ejecución de una sentencia.

No se condenó en costas, por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló la sentencia de primera instancia y expuso lo siguiente¹⁷:

La resolución de determinación, los documentos que forman parte integral de la misma (acta de visita de fiscalización y liquidación), las pruebas del expediente administrativo y el ejercicio del derecho de defensa con la interposición de los recursos de reposición, desvirtúan la configuración de la causal de nulidad por falta de motivación.

Relacionó las actuaciones surtidas en el curso del trámite administrativo y destacó que en el acta de visita de fiscalización del 28 de marzo de 2016 se indicó que «[...] la base parafiscal SENA 2% se consolida en el renglón de SUELDOS ya que la liquidación se efectuó realizando una comparación y aplicando una proporcionalidad con el pago realizado a la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DONDE SE CANCELA EL 4%»¹⁸ [negrilla y subraya original] y que el 5 de mayo siguiente el contador del consorcio informó que se estaba estudiando la posibilidad de interponer un recurso, por lo que no se haría pago a la liquidación de aportes.

La demandante realizó maniobras para evitar las obligaciones parafiscales dejadas de pagar por los periodos en cuestión, de las que tenía pleno conocimiento, tanto es así que realizó el pago a la caja de compensación familiar, pero omitió hacerlos a favor del SENA.

Contrario a lo asegurado por el tribunal, los actos administrativos contienen los requisitos y elementos para predicar su validez y eficacia, pues describen los sujetos, la competencia, la voluntad, el objeto, el motivo, el mérito y la forma, aspectos que no tuvo en cuenta el *a quo*, quien centró la decisión en el contenido de la Resolución nro. 2754 de 2016, sin analizar de forma íntegra el expediente.

Identificó cada uno de esos elementos en los actos enjuiciados y frente al motivo señaló que es aquél que tiene relación con las razones fácticas y jurídicas que dieron

¹⁷ Índice 36 de SAMAI - Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹⁸ Página 4 del recurso de apelación de la parte demandada.



lugar a la decisión de la autoridad, para el caso concreto, el incumplimiento en el pago de los aportes parafiscales por conceptos de sueldos para los periodos en discusión, derivada de la fiscalización y la liquidación del 28 de marzo de 2016, los que hacen parte integral de la actuación demandada.

Concluyó que los actos acusados de ilegalidad exteriorizan las razones de la liquidación de los aportes parafiscales a cargo de la aportante y, teniendo en cuenta que esta pudo ejercer el derecho de defensa y contradicción, queda desvirtuada la causal de nulidad alegada.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la UGPP se admitió mediante auto del 16 de mayo del 2022¹⁹, y dentro del término de su ejecutoria la parte demandante se pronunció, insistiendo en que los actos administrativos enjuiciados carecen de explicación y fundamentos jurídicos en relación con las razones que soportaron la determinación oficial, en particular la cuantificación de las bases salariales sobre las cuales se configuró la omisión del pago de las contribuciones. Agregó que el *a quo* concluyó en forma acertada que los actos demandados no contienen la información en relación con las diferencias encontradas respecto de la autoliquidación, tampoco explican de forma concreta el concepto al que estas corresponden. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (num. 5, art. 247 del CPACA)²⁰. El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de la resolución de determinación de los aportes parafiscales con destino al SENA y a cargo de la parte demandante, por los periodos 2013 y 2014²¹, y de la resolución que resolvió el recurso de reposición.

En los términos del recurso de apelación del SENA, se deberá determinar si los actos administrativos están debidamente motivados.

Motivación de los actos administrativos que determinan los aportes parafiscales al SENA

Frente a la motivación de los actos de determinación de aportes parafiscales, la Sección se ha pronunciado en las sentencias del 26 de julio de 2018²² y del 18 de julio de 2019²³, en particular, respecto de los aportes al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, dada su similitud con los que se sufragan a favor del SENA, pues se liquidan sobre la misma base gravable, esto es, la nómina mensual de salario (art. 17 de la Ley 21 de 1982), y que según se observa en el expediente administrativo que reposa como prueba, se ejecutan a partir de un procedimiento similar (visitas de fiscalización, liquidación de aportes como acto previo a la resolución de

¹⁹ Índice 4 de SAMAI.

²⁰ Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

²¹ En el acto de liquidación se calcularon también los aportes de los años 2011, 2012 y 2015, y se constató que la sociedad los pagó.

²² Exp. 22074, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²³ Exp. 21026, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



determinación, que al tiempo hace parte integral de la misma, etc.), por lo anterior, se reiterará en lo pertinente el criterio de decisión de los citados fallos.

La Sala²⁴ ha expuesto que el acto administrativo, como expresión de la voluntad administrativa unilateral encaminada a producir efectos jurídicos a nivel general y/o particular y concreto, se forma por la concurrencia de elementos de tipo subjetivo (órgano competente), objetivo (presupuestos de hecho a partir de un contenido en el que se identifique objeto, causa, motivo y finalidad, y elementos esenciales referidos a la efectiva expresión de una voluntad unilateral emitida en ejercicio de la función administrativa) y formal (procedimiento de expedición).

También ha precisado que, ante la falta de los elementos estructurales señalados, el acto administrativo adolecería de vicios de formación generadores de invalidez, que afectan su legalidad.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 42 del CPACA, vigente para la época de los hechos, los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente.

Así pues, la motivación constituye un elemento necesario para la validez de los actos administrativos y se concreta en las «*circunstancias o razones de hecho y de derecho que determinan la expedición del acto y el contenido o sentido de la respectiva decisión*»²⁵.

En la misma línea, la doctrina ha indicado que los motivos consisten «*en el soporte fáctico y jurídico del sentido y alcance de la declaración o contenido del acto administrativo, así como lo que hace necesaria su expedición; y cuando por disposición de la ley los fines deben ponerse de manifiesto, aparecen en la parte motiva o considerativa del mismo*»²⁶.

La necesidad de motivación de los actos administrativos «*no se reduce a un simple requisito formal de introducir cualquier argumentación*»²⁷. Por eso la Sala ha acudido al concepto de «*razón suficiente*» para indicar que la motivación «*deberá contener, no obstante que sea sumaria, argumentos puntuales que describan de manera clara, detallada y precisa las razones de la decisión*»²⁸.

Tratándose particularmente de la motivación de los actos administrativos que determinan los aportes parafiscales, como los que se destinan al SENA e ICBF, la Sección ha considerado que «*cuando el acto administrativo se dirige a calificar supuestos de hecho, como en efecto ocurre en la liquidación de obligaciones parafiscales, la motivación es insuficiente si el acto se limita a indicar la apreciación acogida por la Administración, pero sin exponer la razones que propiciaron esa conclusión. Si ello sucede, se obstaculiza la defensa del interesado, porque no habría certidumbre sobre el fundamento que da lugar a la determinación adoptada por la autoridad; al tiempo que se impediría, por falta de elementos*

²⁴ Sentencia del 24 de junio de 2021, exp. 25467, en la que se reiteran las sentencias del 12 de octubre de 2017, exp. 19950 y del 27 de agosto de 2020, exp. 24533, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección B, sentencia del 5 de julio de 2018, exp. 0685-2010, C.P. Gabriel Valbuena Hernández.

²⁶ BERROCAL GUERRERO Luis Enrique, Manual del Acto Administrativo – Sexta edición, Librería Ediciones El Profesional Ltda. Págs. 97 y 98.

²⁷ Sentencia T-204 de 2012, citada en la sentencia del 8 de agosto de 2019, exp. 22247, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁸ Sentencia del 8 de agosto de 2019, exp. 22247, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que reitera la sentencia del 8 de octubre de 2009, exp. 17145, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



de juicio, el control de legalidad que el juez debe ejercer sobre los actos acusados (sentencia del 26 de julio de 2018, exp. 22074, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)²⁹.

También ha puntualizado que «una pauta adecuada para determinar si la motivación de las liquidaciones tributarias resulta ser suficiente, consiste en verificar si de la lectura de la decisión y de los fundamentos fácticos y jurídicos, el destinatario del acto y quien ejerce el control de legalidad pueden extraer las razones precisas y concretas por las cuales se determinó oficiosamente la deuda y todas las circunstancias esenciales que permitan entender tal decisión y su alcance (sentencia del 23 de enero de 2014, dictada en el expediente 18522, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)³⁰».

En el presente asunto, la parte demandante afirmó que los actos administrativos carecen de motivación, porque no explican siquiera sumariamente las razones que tuvo el SENA para modificar la liquidación privada de los aportes correspondientes a los ejercicios fiscales 2013 y 2014, además, que fue solo en la resolución que decidió el recurso de reposición que se justificó la determinación oficial.

Luego de revisar el acto definitivo, el tribunal evidenció que en este se indicaron unos valores por el concepto de «sueldos», sobre los cuales se liquidaron las contribuciones parafiscales al SENA, y previa verificación de lo pagado por el aportante, la entidad determinó la obligación. Así mismo, advirtió que el acto no detalla la diferencia que se generó con la autoliquidación, por lo que no es claro a qué se debe el monto adicionado y los fundamentos jurídicos que lo sustentan. A igual conclusión llegó, luego de verificar el contenido de las actas de visita de fiscalización y de la resolución de determinación.

Lo anterior, a juicio del *a quo*, dificultó el ejercicio de la defensa del aportante y limitó su actividad probatoria, al no poder conocer el sustento de la decisión, con lo que se vulneró el debido proceso, como lo había señalado el consorcio y sus miembros en los recursos de reposición contra el acto de determinación.

El SENA disiente de la posición del tribunal, porque a su parecer, la resolución de determinación, los documentos que forman parte integral de la misma (acta de visita de fiscalización y liquidación), las pruebas del expediente administrativo y el ejercicio del derecho de defensa con la interposición de los recursos de reposición, desvirtúan la configuración de la causal de nulidad por falta de motivación. Sumado al hecho que los actos contienen los requisitos y elementos para predicar su validez y eficacia, pues describen los sujetos, la competencia, la voluntad, el objeto, el motivo, el mérito y la forma.

Teniendo en cuenta lo anterior, procede la Sala a verificar si los actos administrativos están o no motivados.

La motivación de la Resolución nro. 2754 del 23 de mayo de 2016, se compone del acápite «CONSIDERANDO», en el que se indican los artículos 7, 14 y 17 de la Ley 21 de 1982, 30 (num. 4) de la Ley 119 de 1994, 4 del Decreto 562 de 1990 y 29 de la Resolución nro. 770 del 11 de julio de 2011, que en su orden establecen lo relativo a la obligación de pagar aportes al SENA, qué se entiende por empleador, los pagos que conforman la base gravable (nómina mensual), la tarifa (2%), la facultad de la

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 18 de julio de 2019, exp. 21026, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁰ *Ibidem*.



entidad para fiscalizar y la delegación al Director Regional de la entidad para adelantar las acciones.

A renglón seguido, se indica que «en virtud de la visita de fiscalización practicada a su empresa el día **28 de marzo de 2016**, por la Regional Distrito Capital, se determinó un incumplimiento en el pago de aportes parafiscales por los conceptos de Sueldos, para los períodos comprendidos entre **01 de enero de 2011 y el 30 de diciembre de 2015**»³¹ [negrilla original].

Así mismo, se lee que el 28 de marzo de 2016 se practicó la Liquidación nro. 112016-103001, que hace parte integral del acto definitivo, en la que se determinaron los valores a pagar por aportes e intereses en cada período, de la siguiente forma:

No. de liquidación	Fecha	Período	Concepto y/o factor base de liquidación	Valor período
112016-103001	28/03/2016	20110112	Aportes Parafiscales	0
112016-103001	28/03/2016	20110112	Interés de Mora	0
112016-103001	28/03/2016	20120112	Aportes Parafiscales	0
112016-103001	28/03/2016	20120112	Interés de Mora	0
112016-103001	28/03/2016	20130112	Aportes Parafiscales	441.994.750
112016-103001	28/03/2016	20130112	Interés de Mora	324.855.813
112016-103001	28/03/2016	20140112	Aportes Parafiscales	619.425.650
112016-103001	28/03/2016	20140112	Interés de Mora	300.675.238
112016-103001	28/03/2016	20150112	Aportes Parafiscales	0
112016-103001	28/03/2016	20150112	Interés de Mora	0
TOTAL				1.686.951.451

A partir del anterior contenido, en la parte resolutive del acto se dispuso:

«**ARTÍCULO PRIMERO:** Determinar que el empleador **CONSORCIO IMPREGILO – OHL**, con NIT. 900.397.384, le adeuda al SENA la suma de **MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y UN MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y UN PESOS M/CTE. (\$1.686.951.451)** por concepto de aportes parafiscales dejados de cancelar durante los períodos señalados en la parte considerativa de esta resolución, más los respectivos intereses de mora, que se causen hasta el pago total de la obligación [...]» [negrilla original].

Nótese que, en la resolución de determinación se indicó que la Liquidación nro. 112016-103001 del 28 de marzo de 2018, hace parte integral del acto administrativo, lo que impone a la Sala verificar su contenido:

AÑO FISCAL Meses fiscalizados	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015
	ENE - DIC	ENE - DIC	ENE - DIC	ENE - DIC	ENE - DIC
No. Factores de Liq. de Aportes					
1. Sueldos	14.934.235.550	25.007.281.000	34.349.522.500	34.735.492.500	3.365.550.000
2. Sobre sueldos	0	0	0	0	0
3. Salario integral 70%	0	0	0	0	0
4. Salario en especie	0	0	0	0	0
5. Supernumerarios	0	0	0	0	0
6. Viáticos (manutención y alojamiento)	0	0	0	0	0
7. Auxilio de transporte	0	0	0	0	0
8. Horas extra	0	0	0	0	0
9. Dominicales y	0	0	0	0	0

³¹ Página 2 de la Resolución nro. 2754 del 23 de mayo de 2016.



festivos					
[...]					
28. Total factores de liquidación (IBL)	14.934.235.550	25.007.281.000	34.349.522.500	34.735.429.500	3.365.550.000
ESPACIO EXCLUSIVO PARA SER DILIGENCIADO POR EL SENA					
30. Aportes SENA	298.684.711	500.145.620	686.990.450	694.709.850	67.311.000
31. Menos parafiscal SENA pagado	298.684.711	500.145.620	244.995.700	75.284.200	67.311.000
32. Debe al SENA	0	0	441.094.750	619.425.850	0
33. Intereses de mora total (A)	0	0	324.885.813	300.675.238	0
Deuda valor actualizado	0	0	766.850.563	920.100.888	0
TOTAL DEUDA					1.686.951.451

En la parte inferior de la liquidación, en la casilla «observaciones», se indicó:

«Consortio constituido por los consorciados: IMPREGILO COLOMBIA S.A.S. NIT [...] participación 70% y OHL COLOMBIA S.A.S. NIT [...] participación del 30% cuyo objeto es la construcción de obras civiles principales del Proyecto Hidroeléctrico “EL QUIMBO”. La liquidación del Aporte Parafiscal SENA 2% se realiza por el período comprendido del 01 de Enero de 2011 al 31 de Diciembre de 2015, (La Ley 1739 de Diciembre de 2014 Art. 19 exonera del Aporte parafiscal pleno a los consorcios, es decir que solo aplica para los trabajadores que devenguen más de 10 SMMLV). Se toma como base de liquidación el aporte parafiscal cancelado a la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR durante los meses de mayo de 2013 al mes de diciembre de 2014, balances de comprobación años 2013 y 2014. Nóminas mensualizadas cruzadas con las autoliquidaciones de seguridad social mes a mes del Consorcio. Se anexa Acuerdo Consorcial, RUT, Balances de comprobación años 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Autorización o poder del Representante Legal, planillas de seguridad social mes a mes [...]».

Y en la casilla «documentos aportados como base», se señaló:

«Nota: La Base Parafiscal del SENA 2% se consolida en el renglón de sueldos, ya que la liquidación se realizó realizando [sic] una comparación y aplicando una proporcionalidad con el pago realizado a la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DONDE CANCELAN EL 4%».

En esa liquidación del aporte parafiscal insoluto que surgió como resultado del procedimiento de determinación, se verificaron los aportes de los años 2011 a 2015, pero solo se calcularon diferencias en los años 2013 y 2014, que son las discutidas en el presente asunto. En las columnas correspondientes se fijó como base gravable el concepto de «Sueldos», seguidamente, se efectuó la liquidación en la que se estableció la diferencia de los valores entre los montos pagados por la demandante y los determinados por el SENA, pero sin indicación adicional sobre la causa de la diferencia.

Para la Sala, la sola mención de las normas que consagran la exoneración de aportes al SENA e ICBF para los consorcios (art. 19 de la Ley 1739 de 2014) no permite al aportante conocer en qué consistió el ejercicio de fiscalización que dio como resultado un mayor valor a pagar.

Y si bien, dicha liquidación hace parte integral del acto de determinación de la deuda parafiscal, esta solo contiene las cifras y el resultado de una operación aritmética, pero no la información suficiente que de cuenta de dónde proviene la diferencia entre la autoliquidación y el valor determinado por el SENA, que constituye el mayor valor a pagar que reclama la entidad, la que resultaba necesaria para que los interesados pudieran cuestionar el acto definitivo, pues en este solo se reflejó esa información en forma consolidada, manteniéndose la irregularidad advertida.



Ahora bien, sobre el argumento de la apelación, en el sentido que en el acta de fiscalización del 28 de marzo de 2016, se indicó que la liquidación se efectuó realizando una comparación y aplicando una proporcionalidad con el pago efectuado a favor de la CCF, lo que también se reflejó en la liquidación, la Sala precisa que esta no es una razón suficiente para que el acto se entienda motivado, pues las normas que regulan la base gravable prevén que la misma se compone de la nómina mensual de salarios (art. 17 de la Ley 21 de 1982), por lo que no es viable acudir a mecanismos diferentes para hallarla.

En ese contexto, se coincide con el tribunal en que, en este caso concreto, los actos administrativos carecen de motivación, por lo que se confirmará la sentencia de primera instancia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 29 de abril de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN