

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No.	250002337000201600449-00
Demandante	DRAGADOS IBE SUCURSAL COLOMBIA - CONCAY S.A. MIEMBROS DEL CONSORCIO DRAGADOS CONCAY
Demandado	SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE -SENA
Asunto	APORTES PARAFISCALES

IMPUESTOS NACIONALES

Las sociedades Dragados IBE Sucursal Colombia y Concay S.A. actuando como miembros del Consorcio Dragados Concay, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Liquidación Oficial de Aportes n.º 112015-026257 del 1 de junio de 2015, por medio de la cual la Fiscalizadora del SENA liquidó aportes por los años 2013 y 2014 a cargo del Consorcio Dragados Concay; (ii) Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015, 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 (iii) Resolución n.º 5649 del 4 de septiembre de 2015, por medio de la cual, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA confirmó en reposición la Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015.

A título de restablecimiento de derecho solicita que *“se restituya el derecho quebrantado a las sociedades Dragados IBE Sucursal Colombia y Concay S.A., miembros del Consorcio Dragados Concay, para que puedan ejercer el derecho de obtener el beneficio fiscal de exoneración de aportes parafiscales del 2% al SENA conforme lo establece el artículo 25 de la Ley 1607/12”* (folio 8).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados el artículo 29 de la Constitución Política; artículos 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; artículos 18, 683, 742, 743, 744 y 745 del Estatuto Tributario; artículo 44 del Código de Procedimiento Civil; y artículo 25 de la Ley 1607 de 2012.

Como concepto de violación la parte demandante plantea los siguientes cargos (folios 9-29):

Desconocimiento de exoneración de aportes parafiscales:

Señala que los consorcios son simplemente contratos de colaboración empresarial que no dan origen a una nueva persona jurídica, por lo cual, carecen de capacidad para adquirir derechos y obligaciones, salvo en los casos señalados por el Consejo de Estado en temas de contratación estatal.

Por lo anterior, entiende que, si los miembros del consorcio son personas jurídicas que reúnen la totalidad de las condiciones establecidas por el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, tendrán derecho a beneficiarse con la exoneración de aportes, pues el hecho de utilizar el consorcio como medio operativo para ejecutar los proyectos contratados, no hace que pierdan tales derechos ni su condición de empleadores.

Aduce que, según lo ha dicho reiteradamente la Sala Laboral de la Corte Suprema de Justicia y el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, los miembros del consorcio pueden suministrar personal directamente (aporte en especie) o indirectamente (aportando los fondos necesarios para que el consorcio los contrate en su nombre), siendo que en todos los casos los miembros del consorcio son los empleadores. Cita para el efecto, concepto oficial n°. 118825 del 14 de agosto de 2012.

Indica que en el caso, la contabilidad de las sociedades Dragados IBE Sucursal Colombia y Concay S.A., miembros del Consorcio Dragados Concay da cuenta que actuaron como empleadoras, asumiendo todos los derechos y obligaciones propios de la actividad laboral, por lo cual, conforme a las pautas y condiciones establecidas por el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 tomaron el beneficio de la exoneración de

aportes, lo cual se reflejó en sus declaraciones de renta. Puntualiza que conforme a las disposiciones del Código de Comercio y del Estatuto Tributario, la contabilidad constituye plena prueba a favor del comerciante y contribuyente.

Manifiesta que el Consorcio no toma el beneficio porque no es declarante del impuesto sobre la renta ni del CREE, la contabilidad que lleva es simplemente informativa, y los recursos que maneja no son propios, sino que pertenecen a los miembros. Por ello, concluye que los únicos beneficiarios de la exoneración de aportes para los años en discusión son las personas jurídicas miembros del consorcio, por lo que señala que es nula la liquidación oficial de aportes por la falta de capacidad procesal del consorcio y por atribuirle la calidad de empleador. Cita Concepto Oficial UGPP de fecha 19 de diciembre de 2014.

Finalmente, precisa que como el SENA no discutió si se efectuó el cálculo de la exoneración según lo previsto en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, se abstiene de probarlo.

Falta de capacidad procesal del consorcio:

Indica que la liquidación de aportes está viciada de nulidad porque se ha proferido contra un consorcio, siendo un ente carente de capacidad procesal y que no tiene la calidad de empleador. Cita concepto n.º 118825 del 14 de agosto de 2012 expedido por el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social.

Aduce que en los actos impugnados, el SENA sustenta la supuesta capacidad jurídica del consorcio, desconociendo el beneficio fiscal de exoneración de aportes que conforme la ley corresponde a sus miembros, tomando como base la sentencia de unificación del 25 de septiembre de 2013 del Consejo de Estado, ratificada por sentencia del 10 de septiembre de 2014; sin hacer referencia a la aplicación restrictiva de esta tesis jurisprudencial, la cual se refiere exclusivamente a consorcios y uniones temporales que adquieren "cierta capacidad jurídica" cuando se les autoriza o faculta para suscribir contratos estatales por el artículo 6 de la ley 80 de 1993.

Manifiesta que, la actividad de los demandantes unidos en consorcio está

exclusivamente restringida a la órbita del derecho privado, por lo que no le es aplicable la jurisprudencia del Consejo de Estado citada en los actos acusados.

Puntualiza que los consorcios y uniones temporales son una figura del derecho privado que se concreta en simples convenios de colaboración empresarial y su simple conformación no genera una nueva persona jurídica, por lo que no son sujetos de derechos ni obligaciones y operan como mandatarios de sus miembros en cuestiones administrativas; llevan una contabilidad informal; y según lo ha indicado el Ministerio del Trabajo y Seguridad Social, la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado no tienen la capacidad de contratar trabajadores, es decir, no tienen la calidad de "empleadores" pues solo actúan como mandatarios de sus miembros.

Precisa que, lo determinado por el SENA en los actos administrativos demandados es una forma de despojar a los miembros del consorcio del beneficio de la exoneración de aportes parafiscales consagrados en la Ley 1607 de 2012, toda vez que el consorcio por disposición legal no es declarante del impuesto de renta ni del CREE, no obstante, que sus miembros que además de ser personas jurídicas, tienen individualmente la calidad de contratista del contrato de obra, son los verdaderos empleadores, son quienes tienen la responsabilidad legal de pagar las nóminas de salarios y los aportes parafiscales y a la seguridad social, lo cual se comprueba con la contabilidad oficial de cada uno de ellos.

Ausencia de motivación de la liquidación:

Aduce que la liquidación oficial es nula dada su expedición irregular por falta de motivación pues el SENA no hace una explicación de las razones que tuvo en cuenta para modificar la liquidación privada de aportes correspondientes a los ejercicios fiscales 2013 y 2014.

Señala que de una revisión detallada del texto de la liquidación oficial recurrida y de la Resolución n.º 3285 del 03 de julio de 2015 mediante la cual se notificó la citada liquidación, se constata que estos no suministran explicación o motivación alguna sobre las razones que justifican la liquidación oficial.

Indica que la Resolución n.º 3285 del 03 de julio de 2015 se limita a citar las disposiciones legales que crearon el SENA, sus facultades, los aportes del 2%, las obligaciones de los empleadores, entre otras; pero nada se dice sobre las causas, motivos o razones de orden legal que motivaron la práctica de la liquidación oficial a cargo del "empleador" Consorcio Dragos Concay, ni mucho menos a sus miembros Dragados IBE Sucursal Colombia y Concay S.A., como deudores solidarios del Consorcio; ni siquiera se explicó por parte del SENA cómo llegó la entidad a calcular la cuantía que pretende cobrar al consorcio.

Considera que la falta de motivación condujo a que para poder ejercer su derecho de defensa, las sociedades demandantes tuvieron que suponer los conceptos a los que obedecía la liquidación de aportes, llegando a la conclusión que probablemente los mayores valores liquidados corresponden al desconocimiento de la exoneración de aportes parafiscales a favor de los miembros del consorcio; suposición en la que basaron el recurso de reposición presentado.

Manifiesta que, el SENA solo motiva su decisión con la Resolución n.º 5649 del 4 de septiembre de 2015, siendo ello extemporáneo y violando así el derecho de defensa de la parte demandante. Con relación a la afirmación de la demanda según la cual el consorcio no puede beneficiarse con la exoneración de aportes prevista en la Ley 1607 de 2012, la parte actora alude que precisamente para el consorcio es imposible hacerlo porque no es persona jurídica, no es declarante de renta ni del CREE.

Denegación de Justicia:

Indica las pruebas documentales que fueron aportadas en sede administrativa para señalar que el SENA no se pronunció sobre las mismas, sino que simplemente guardó silencio, cuando conforme a derecho debía pronunciarse en algún sentido.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente (folios 221-232):

Frente al desconocimiento de exoneración de aportes parafiscales:

Señala que el Consorcio Dragados Concay desde su conformación ha pagado aportes parafiscales, es decir, reconoce que tiene una nómina de empleados diferente a la nómina de las personas jurídicas que lo conforman; no obstante, a partir del año 2013 decidió interpretar la Ley 1607 de 2012 en forma acomodada para excluirse parcialmente de esta obligación pues únicamente continúa pagando aportes parafiscales por los empleados que devengan más de diez salarios mínimos legales vigentes.

Cita el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 para indicar que creó el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE como un aporte con el que contribuyen las sociedades, personas jurídicas y asimilados, que declaren impuesto sobre la renta y complementarios, con la finalidad de beneficiar a los trabajadores, generar, empleo e inversión social. Así mismo transcribe el artículo 27 ibídem, para precisar que se exoneró del pago de aportes parafiscales a esas sociedades, personas jurídicas y asimiladas que paguen el impuesto sobre la renta para la equidad.

Pone de presente que el legislador en el parágrafo 1 del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 de forma expresa señaló que las personas no previstas en dicho artículo continuarán pagando los aportes parafiscales a favor del SENA, entre otras obligaciones parafiscales. En esta medida, como en el artículo 20 no están previstos los consorcios, concluye que el Consorcio Dragados Concay no es beneficiario de la exoneración de aportes parafiscales porque no es sujeto pasivo del CREE, siendo que está probado que fue empleador de 450 empleados, nómina individual, independiente y diferente de cada una de las personas jurídicas consorciadas y respecto de la cual los consorciados no pagaron aportes parafiscales.

Respecto de los conceptos emitidos por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y por la UGPP, aduce que no tienen carácter vinculante en los términos del artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y adicionalmente en ellos no se indica que los consorcios estén exonerados del pago de aportes parafiscales a favor del SENA.

Así, precisa que en el concepto del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social se indica que los consorcios no son personas jurídicas y que las obligaciones a ellos endilgadas deben ser atendidas por las personas jurídicas o naturales que lo conforman. Por su parte, en la UGPP afirma que los consorciados o miembros de una Unión Temporal, cuando son sociedades o personas jurídicas declarantes del impuesto sobre la renta y sujetos pasivos del CREE, pueden ser beneficiarios de la exoneración de los aportes parafiscales, respecto de cada uno de ellos, pero no el consorcio.

Manifiesta que los consorcios y uniones temporales están exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del SENA, cuando quienes lo conforma cumplan los requisitos, solo a partir del año 2014, porque el Legislador mediante el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014, adicionó el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012.

Frente a la falta de capacidad procesal del consorcio:

Concuerda con que los consorcios no tienen personería jurídica. Sin embargo, aduce que durante el procedimiento administrativo, se comprobó que el consorcio tenía una nómina de 450 empleados contratados directamente por su representante legal, respecto de los cuales no se habían pagado los aportes parafiscales en su totalidad.

En razón de esa circunstancia, el acto administrativo que determinó que se le debía al SENA los aportes parafiscales por los periodos comprendidos entre el 1 de enero de 2012 y el 30 de diciembre de 2014 estableció que el empleador era el Consorcio, pero sabiendo que este carece de personería jurídica, citó a notificarse personalmente de la decisión administrativa, además del representante legal del Consorcio, a los representantes legales de las sociedades que lo componen, de manera que, quienes fueron vinculadas al proceso administrativo fueron las personas jurídicas consorciadas aquí demandantes.

Frente a la ausencia de motivación de la liquidación:

Aduce que en el acta de la visita firmada por la funcionaria del SENA y la contadora del Consorcio Dragados Conca y se le indicaron las razones que motivaban la

liquidación que iba a efectuarse, por lo que afirma que cuando se profiere la Resolución de Cobro, se entiende que su motivación es preexistente a su expedición y que el empleador ya conoce de antemano las razones por las cuales le están cobrando una diferencia a favor del SENA.

Finalmente, hace un recuento de la Resolución n.º 3285 del 2015 para concluir que tiene motivación cosa diferente es que las demandantes no compartan la misma.

Frente a la denegación de justicia:

Indica que si bien en los actos acusados no se hace alusión expresa a los conceptos aportados por las sociedades recurrentes, como medios probatorios, estos fueron tenidos en cuenta por la entidad. Así el Concepto del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social fue atendido, en el sentido que como los consorcios no son personas jurídicas, las decisiones del SENA le fueron notificadas a las sociedades consorciadas; y en cuanto al concepto de la UGPP lo cita textualmente al resolver el recurso de reposición.

Reconoce que hubo una falta de técnica jurídica por parte del SENA al no pronunciarse expresamente sobre las pruebas aportadas por las sociedades recurrentes, pero entiende que ello no significa que las pruebas no fueron valoradas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, la **parte demandante**¹ reiteró los argumentos expuestos en la demanda precisando que los consocios no tienen nóminas propias, pues los salarios y prestaciones que paga a los trabajadores es por cuenta de sus miembros, siendo que estos constituyen un gasto que cada uno de ellos registra en su contabilidad y forman parte de sus deducciones, en los términos del artículo 18 del Estatuto Tributario. En apoyo de ello, indica que la prueba aportada por la demandada da cuenta que los aportes base de nómina y los valores de aportes al SENA por los años 2013 y 2014 fueron incorporados en la contabilidad de cada una de las sociedades que conforma el consorcio según el porcentaje de participación.

¹ Folios 360-385.

La **parte demandada**² reitera los argumentos expuestos en la contestación de demanda, y adicionalmente señala que a partir de la Ley 80 de 1993 se les otorga a los consorcios capacidad contractual, siendo sujetos de derechos y obligaciones, por lo que también tienen capacidad para acudir a juicio.

Por su parte el **Ministerio Público** no emitió concepto en el presente proceso.

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de los siguientes actos administrativos: **(i)** Liquidación Oficial de Aportes n.º 112015-026257 del 1 de junio de 2015, por medio de la cual la Fiscalizadora del SENA liquidó aportes por los años 2013 y 2014 a cargo del Consorcio Dragados Concay; **(ii)** Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015, 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 **(iii)** Resolución n.º 5649 del 4 de septiembre de 2015, por medio de la cual, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA confirmó en reposición la Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe determinar si los actos acusados son nulos por: **(i)** falta de motivación; **(ii)** violar las normas en las que debían fundarse al no tener en cuenta que el consorcio a) no tiene la calidad de empleador y b) no tiene capacidad para actuar como sujeto en la actuación administrativa; y **(iii)** no valorar las pruebas allegadas por la parte actora en vía administrativa.

Son hechos **probados** en el proceso, los siguientes:

1. Los días 17 de marzo y 1 de junio de 2015, la funcionaria fiscalizadora del SENA realizó reunión con el Consorcio Dragado Concay (folio 67 y 74, cuaderno de antecedentes).

² Folios 386-388.

2. El mismo 1 de junio de 2015, la funcionaria fiscalizadora del SENA profirió la Liquidación n.º 112015-026-257 determinando unas obligaciones a cargo del Consorcio Dragados Concay por concepto de aportes parafiscales por los periodos 2013 y 2014 más los intereses de mora, en la suma de \$476.268.500 (folio 75, cuaderno de antecedentes).
3. El 03 de julio de 2015, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA profirió la Resolución n.º 3285, por medio de la cual determinó que el empleador Consorcio Dragados Concay le adeuda al SENA la suma de \$476.268.500 por concepto de aportes parafiscales dejados de cancelar durante los periodos comprendidos entre enero de 2013 y diciembre de 2014, de acuerdo con la Liquidación n.º 112015-026-257 del 1 de junio de 2015, que forma parte integral de la resolución (folios 171-173, cuaderno de antecedentes).
4. El 31 de julio de 2015, el Consorcio Dragados Concay presentó recurso de reposición contra la Resolución n.º 3285 del 2015 (folios 93-98, cuaderno de antecedentes).
5. El 5 de agosto de 2015, la sociedad Concay S.A. en calidad del miembro del Consorcio Dragados Concay presentó recurso de reposición contra la Resolución n.º 3285 del 2015 (folios 119-123, cuaderno de antecedentes).
6. El 14 de agosto de 2015, la sociedad Dragados IBE Sucursal Colombia en calidad del miembro del Consorcio Dragados Concay presentó recurso de reposición contra la Resolución n.º 3285 del 2015 (folios 124-130, cuaderno de antecedentes).
7. El día 4 de septiembre de 2015, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA expidió la Resolución n.º 5649, mediante la cual confirmó la Resolución n.º 3285 del 2015.

Visto lo anterior, de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede al examen de los cargos de la demanda.

(i) Si los actos administrativos son nulos por falta de motivación:

El demandante considera que la Liquidación n.º 112015-026-257 del 1 de julio de 2015 y la Resolución n.º 3285 del 03 de julio de 2015 fueron expedidas de forma irregular por falta de motivación por cuanto el SENA omite hacer una explicación de las razones que tuvo en cuenta para modificar la liquidación privada de aportes correspondientes a los ejercicios fiscales 2013 y 2014.

Por su parte, la entidad demandada entiende que no se presenta la falta de motivación alegada pues en el texto del acto administrativo están los fundamentos de su expedición, adicionalmente, en el acta de la visita se le indicaron las razones que motivaban la liquidación que iba a efectuarse, por lo que se entiende que la motivación del acto de cobro es incluso preexistente a su expedición.

De acuerdo con los artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo los actos administrativos son nulos, entre otras causales, cuando hayan sido expedidos de forma irregular por la Administración:

“ARTÍCULO 137. NULIDAD. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general³.

***Procederá cuando hayan sido expedidos** con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o **en forma irregular**, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió”. (Negrita y subrayado fuera de texto).*

Al respecto, el Consejo de Estado en su jurisprudencia ha reconocido que incurren en la causal de nulidad por expedición en forma irregular, las decisiones de las autoridades administrativas que se expidan con omisión de uno de los elementos esenciales de los actos administrativos, entre ellos la motivación de la decisión:

“El acto administrativo cuenta con unos elementos sin los cuales no puede tenerse como válido, a saber: los sujetos, la voluntad, el objeto, los motivos, la forma, el mérito y los fines. En ese orden de ideas, cuando se establezca la ausencia de uno de tales elementos, el acto administrativo así expedido no cumple con las exigencias legales y se subsume en el vicio de “expedición irregular” y por ello se reputa viciado de nulidad.

³ Con relación a los Actos Administrativos de carácter particular el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 expresamente señala: *“ARTÍCULO 138. NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.”* (Subrayado fuera de texto).

*Lo dicho permite afirmar sin asomo de duda, que los vicios invalidantes del acto administrativo tienen una relación directa con sus elementos. En otras palabras, la ausencia o la insuficiencia de alguno de tales elementos, comprometen la validez de la decisión administrativa y están llamados a determinar su expulsión del ordenamiento jurídico mediante la declaratoria de su nulidad en sede judicial. (...)*⁴. (Negrita y subrayado fuera de texto).

De conformidad con lo expuesto es claro que, un acto administrativo está viciado de nulidad cuando la Autoridad Administrativa que lo profiere omite indicar los motivos que fundamentan la decisión que se pretende adoptar, dado que la motivación de los actos administrativos es uno de sus elementos esenciales.

Ahora bien, la motivación de los actos administrativos se refiere a los fundamentos de hecho y de derecho en los que se basa la Administración para adoptar una decisión, esta debe ser clara, puntual y suficiente. Así lo indicó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia n.º 21702 del 1 de junio de 2016, con ponencia de la Consejera Martha Teresa Briceño Valencia:

“Sobre este punto, la Sala ha precisado lo siguiente: la motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

*Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; **la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.***

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto”. (Negrita y subrayado fuera de texto).

La ausencia de motivación constituye una violación al debido proceso en tanto que no se garantiza a los particulares la posibilidad de controvertir las razones y decisiones de las autoridades. En esta medida, la motivación de un acto administrativo no es solo un requisito formal en su expedición, sino que en esencia la motivación de las decisiones de las Autoridades Administrativas permite que los Administrados puedan ejercer en debida forma su derecho de defensa y contradicción⁵.

⁴ Consejo de Estado. Sección Segunda. Sentencia No. 003416 del 23 de marzo de 2017. Consejero Ponente Gabriel Valbuena Hernández.

⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia n.º 21826 del 1 de agosto de 2019. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En este mismo sentido, se ha pronunciado de forma reiterada y uniforme el Consejo de Estado, expresando que la falta de motivación de los actos administrativos expedidos por la autoridades tributarias impide el ejercicio del derecho de defensa, toda vez que obstruyen la facultad del contribuyente de contradecir la decisión que se adoptada de forma irregular. En efecto, en Sentencia No. 21702 del primero (1) de junio de 2016, el Consejo de Estado señaló:

“La expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción”⁶.

En línea, en sentencia n.º 22247 del 8 de agosto de 2019, la Sección Cuarta del Consejo de Estado con ponencia del Consejero Jorge Octavio Ramírez Ramírez precisó:

“3.1. Ha señalado la Corte Constitucional⁷ que la motivación de los actos administrativos es expresión de la cláusula de Estado de Derecho (art. 1 CP), que implica la sujeción de los poderes públicos al principio de legalidad y proscribire la arbitrariedad en las decisiones que afectan a los administrados. Por lo tanto, la motivación constituye una garantía para el ejercicio del derecho de contradicción y defensa, como componente del debido proceso (art. 29 CP).

Igualmente ha dicho, que “la necesidad de motivación del acto administrativo no se reduce a un simple requisito formal de introducir cualquier argumentación”⁸. Por eso 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”⁹.

Un proceder diverso violaría el sustento constitucional que da origen a la necesidad de motivar las decisiones de la administración y convertiría ese requerimiento en un simple requisito inane y formal. De ahí que la motivación es un elemento estructural del acto administrativo, y su carencia es causal de nulidad del mismo (artículo 137 del CPACA)”. (Subrayado fuera de texto).

⁶ En igual sentido pueden consultarse entre otras, las siguientes Sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Radicado No. 20162 del 13 de agosto de 2015, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Radicado No. 17495 del 13 de junio de 2013, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Radicado No. 17472 del 1 de marzo de 2012, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicado No. 16632 del 4 de diciembre de 2011, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Ver al respecto sentencias SU-917 de 2010.

⁸ Sentencia T-204 de 2012.

⁹ Sobre el tema se puede consultar sentencia de la Sección Cuarta del 8 de octubre de 2009, radicado interno 17145, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el mismo sentido, en sentencia n.º 21026 del 18 de julio de 2019, la Sección Cuarta del Consejo de Estado con ponencia del Consejero Julio Roberto Piza Rodríguez indicó:

“Sobre el particular, la Sala ha advertido 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 las 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 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).

En términos puntuales, la jurisprudencia de esta Sección ha considerado 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).” (Subrayado fuera de texto).

En el caso que nos ocupa, del estudio del expediente se observa que el proceso de fiscalización inició con el **Acta de Visita** del 17 de marzo de 2015¹⁰, en donde se señaló:

“Se identifica que la empresa ha exigido el pago a los contratistas por el tipo de FIC mensual por número de trabajadores y la certificación que entregan con estos documentos corresponden (sic) por contratos como el oficio SENA lo solicitó a la empresa, motivo por el cual se requiere entrega certificación (sic) de reelación (sic) por número de trabajadores mes a mes de los contratistas contratados por periodos 2102 al 2014.

De otra parte se solicita certificación firmada por contador o revisor fiscal de pagos descontados por clientes, por concepto de FIC en las vigencias 2012 al 2014 los cuales deberán informar en detalle el monto por capital e intereses de mora, por cada vigencia fiscal”.

Luego en el Acta de Visita del 1 de junio de 2015¹¹, consta lo siguiente:

“Se les hace entrega de la liquidación de aportes PARAFISCALES SENA, la cual se realizó así:

De acuerdo con la normatividad vigente Ley 21 de 1983, Ley 1607 de 2012 y normas vigentes se realizó la verificación integral de los aportes parafiscales a nivel nacional por las vigencias 2012 al 2014 de enero a diciembre, tomando como bases salariales: sueldos, horas extras, retroactivos, salarios integral y vacaciones pagadas en cada vigencia. Se evidencian los pagos realizados por la empresa registrados en el aplicativo SENA, respecto a los certificados por la empresa.

¹⁰ Folio 67, cuaderno de antecedentes.

¹¹ Folio 74, cuaderno de antecedentes.

La empresa cuenta con tres días hábiles para pronunciarse respecto a la liquidación No. 026-257 por valor de \$476,268,500, luego de este tiempo se dará traslado a la vía gubernativa”.

En esa misma fecha, 1 de junio de 2015, la demandada expidió la **Liquidación de Aportes Parafiscales SENA n.º 112015-026-257¹²** por medio de la cual liquidó los aportes parafiscales del Consocio Dragados y Concay por los periodos 2012, 2013 y 2014, y determinó una obligación a cargo de este por la suma de \$476.268.500 correspondiente a mayores aportes de los periodos 2013 - 2014 y los intereses moratorios, así:

AÑO FISCAL	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014	AÑO 2015
MESES FISCALIZADOS			ENE DIC	ENE DIC	ENE DIC	
Factores de Liquidación de aportes						
1 SUELDOS Y	0	0	2.010.136.599	7.090.496.987	8.371.685.354	0
2 SOBRESUELDOS	0	0	0	0	0	0
3 SALARIO INTEGRAL 70%	0	0	90.048.000	0	0	0
4 SALARIO EN ESPECIE	0	0	0	0	0	0
5 SUPERNUMERARIOS	0	0	0	0	0	0
6 VIÁTICOS (MANUTENCIÓN Y ALOJAMIENTO)	0	0	0	0	0	0
7 AUXILIO DE TRANSPORTE	0	0	0	0	0	0
8 HORAS EXTRAS	0	0	590.040.449	2.859.131.355	3.872.973.845	0
9 DOMINICALES Y FESTIVOS	0	0	0	0	0	0
10 RECARGO NOCTURNO	0	0	0	0	0	0
11 JORNALES	0	0	0	0	0	0
12 COMISIONES	0	0	0	0	0	0
13 BONIFICACIONES HABITUALES	0	0	0	0	0	0
14 PORCENTAJE SOBRE VENTAS	0	0	0	0	0	0
15 VACACIONES	0	0	78.145.952	270.148.752	347.101.540	0
16 TRABAJO A DOMICILIO	0	0	0	0	0	0
17 CONTRATOS Y SUBCONTRATOS (Construcción)	0	0	0	0	0	0
18 PRIMA TÉCNICA SALARIAL (Sector Público)	0	0	0	0	0	0

¹² Folio 75, cuaderno de antecedentes.

19 AUXILIO Y/O SUBSIDIO DE ALIMENTACIÓN	0	0	0	0	0	0
20 PRIMA DE SERVICIO (Sector Público)	0	0	0	0	0	0
II. Liquidación Aportes Parafiscales						
28 TOTAL FACTORES DE LIQUIDACIÓN (IBL)	0	0	2.763.371.000	10.219.777.094	12.591.760.739	0
30 APORTES SENA	0	0	55.367.420	204.395.542	251.835.215	0
31 MENOS 2% PAGADO EN	0	0	55.367.420	75.112.900	29.962.400	0
32 DEBE AL SENA	0	0	0	129.282.642	221.872.815	0
37 INTERESES DE MORA	0	0	0	70.364.123	54.748.920	0
DEUDA VALOR ACTUALIZADO	0	0	0	199.646.765	276.621.735	0
TOTAL DEUDA APORTES VIGENCIAS 2010 al 2015						476.268.500
Observaciones						
De acuerdo con la normatividad vigente Ley 21 de 1983, Ley 1607 de 2012 y normas vigentes se realizó la verificación integral de los aportes parafiscales a nivel nacional por las vigencias 2012 al 2014 de enero a diciembre, tomando como bases salariales: sueldos, horas extras, retroactivos, salarios integral y vacaciones pagadas en cada vigencia. Se evidencian los pagos realizados por la empresa registrados en el aplicativo SENA, respecto a los certificados por la empresa.						
<i>Documentos aportados como base</i>						
Certificado de representación legal. Rut, nominas 2012 al 2014, balances detallados 2012 al 2014 certificaciones de vacaciones, demás soportes entregados en medio magnético						

Por su parte en la **Resolución No. 3285 de 3 de julio de 2015¹³** el SENA indicó:

“Que en virtud de la fiscalización practicada a su empresa el día 31 de diciembre de 2014, por el Servicio Nacional de Aprendizaje- SENA se determinó un incumplimiento en el pago de aportes parafiscales por los conceptos de Sueldos, Salario Integral 70%, Horas Extras y Vacaciones, para los periodos comprendidos entre 01 de enero de 2012 y el 30 de diciembre de 2014.

De conformidad con lo anterior se procedió a efectuar la liquidación No. 112015-0266257 del 01 de junio de 2015, que hace parte integral de la presente Resolución y que arrojó:

No. Liquidación	Fecha	Periodo	Concepto	Valor Periodo
112015-0266257	01/06/2015	20130112	Aportes	\$ 129.282.642
112015-0266257	01/06/2015	20140112	Aportes	\$ 221.872.815
112015-0266257	01/06/2015	20130112	Interés de Mora	\$ 70.364.123
112015-0266257	01/06/2015	20140112	Interés de Mora	\$ 54.748.920

Que los intereses se liquidarán al momento del pago, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3º de la Ley 1066 de 2006, 635 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 12 de la Ley 1066 de 2006, así como lo establecido en los artículos 11 y 12 de la Ley 21 de 1982. (...)

¹³ Folio 29 y 30 del expediente.

De la lectura integral del procedimiento de fiscalización, la Sala observa que en la Liquidación de Aportes y en la Resolución n.º 3285 de 3 de julio de 2015, no consta información que señale las diferencias encontradas por la Administración y en forma concreta el concepto al que estas corresponden.

En efecto, en la Liquidación de Aportes Parafiscales n.º 112015-026-257 del 1 de junio de 2015, se señalan unos valores por “sueldos”, “salario integral 70%”, “horas extras”, “vacaciones”, y a partir de estos se liquidan los aportes parafiscales al SENA, de los que se detrae el monto pagado por el Consorcio Dragados Concay para determinar la obligación a cargo; sin embargo, no se establece la diferencia con la autoliquidación de la sociedad, de manera que no existe claridad respecto a qué corresponden los conceptos que se adicionan, el monto adicionado por cada uno de estos y los fundamentos jurídicos que sustentan su adición.

En línea con lo anterior, en la Resolución n.º 3285 de 3 de julio de 2015, se transcriben los artículos 7, 14 y 17 de la Ley 21 de 1982, el artículo 30 de la Ley 119 de 1994, el artículo 4 del Decreto 562 de 1990 y el artículo 29 de la Resolución No. 770 de 2001; se indica de forma general que se determinó un incumplimiento en el pago de aportes parafiscales por los conceptos de Sueldos, Salario Integral 70%, Horas Extras y Vacaciones, para los periodos comprendidos entre 01 de enero de 2012 y el 30 de diciembre de 2014; y se remite a la Liquidación de Aportes Parafiscales n.º 112015-026-257 del 1 de junio de 2015, señalado que forma parte integral del acto; pero igual que en el acto de Liquidación, no se explica ni sustenta cómo se determinó la diferencia que se ordena pagar por aportes parafiscales.

Por otra parte, al verificarse por la Sala lo consignado en las actas de visitas, tampoco se evidencia que se hubiera informado de forma clara, puntual y suficiente las omisiones encontradas en la fiscalización, ni los montos que debía ser adicionados por tales omisiones y su sustento normativo; de manera que, contrario a lo señalado por la demandada, la información contenida en las actas de visita no constituye una motivación suficiente para la posterior liquidación de aportes parafiscales.

Como fue señalado por las sociedades demandantes y el Consorcio en los recursos

de reposición presentados en la actuación administrativa¹⁴, la falta de motivación de la Administración dificultó el ejercicio de su derecho de defensa y contradicción, pues tuvieron que partir de la suposición que las diferencias determinadas por el SENA correspondían a trabajadores respecto de los cuales operó la exoneración de aportes, de conformidad con el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, al ser las entidades que conformaban el consorcio contribuyentes del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE.

Partiendo de los argumentos expuestos en los recursos de reposición, solo en la **Resolución n.º 5640 de 2015**¹⁵ se indicó a los demandantes que, para el SENA: (i) el Consorcio Dragados Concay no podía ser beneficiario de la exoneración de aportes prevista en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, aunque las sociedades que lo conforman lo fueran; (ii) de acuerdo con la Ley 80 de 1993, los consorcios tienen capacidad para contratar, es decir, capacidad jurídica, pese a no ser personas morales; y (iii) el Consorcio tenía una nómina individual e independiente de las sociedades que lo conforman, lo que generó la obligación de realizar los aportes parafiscales.

Este acto administrativo clarifica a qué corresponden los factores que fueron adicionados por la Administración en la determinación de los aportes parafiscales y su sustento jurídico según el SENA, pero lo cierto es que se trata de una motivación tardía pues, al no estar presente en la actuación previa y especialmente en el acto principal de liquidación, se vulneró el derecho de defensa y contradicción de las sociedades demandantes, quienes durante el procedimiento administrativo no pudieron construir una contraposición con certeza de los hechos y fundamentos jurídicos que sirvieron como sustento a la Administración.

Conviene precisar que, si bien la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dicho que¹⁶ *“no hay falta de motivación del acto principal, cuando al menos en forma sumaria, se dan las razones o fundamentos de la decisión, lo que debe resultar suficiente para que la demandante entienda el punto de la controversia lo que*

¹⁴ Recurso del Consorcio Dragados Concay: folios 93-98, cuaderno de antecedentes; Recurso de la sociedad Concay S.A.: folios 119-123, cuaderno de antecedentes; Recurso sociedad Dragados IBE Sucursal Colombia: folios 124-130, cuaderno de antecedentes.

¹⁵ Folios 186-195, cuaderno de antecedentes.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia n.º 21826 del 1 de agosto de 2019. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

permite incluso el examen contextual del procedimiento administrativo previo al acto” permitiendo que se estudien “en conjunto los antecedentes administrativos del acto acusado para determinar la existencia y fundamentos de la motivación”. Para concluir que no se incurre en tal vicio”.

En el caso concreto, las sociedades demandantes manifestaron desconocer desde el recurso de reposición los motivos por los cuales se le estaba liquidando el mayor valor de los aportes parafiscales planteando su defensa basados en una suposición, argumento que se planteó como cargo en la demanda y que se corrobora con el estudio de la actuación previa y de los actos de liquidación, que no permiten identificar las razones de la determinación oficial de los aportes.

Por lo expuesto, considera la Sala que **se configura la causal de nulidad de expedición irregular** de los actos administrativos por falta de motivación, pues, como se observó, la sociedad no tuvo conocimiento de los fundamentos fácticos y jurídicos que dieron origen a las decisiones demandadas.

En consecuencia, al quedar desvirtuada la legalidad de los actos administrativos demandados, la Sala se releva de estudiar los demás cargos de nulidad, anulará los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho, declarará que las sociedades demandantes no están obligadas a pagar las sumas ordenadas en los actos administrativos anulados.

- **Costas:**

De conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,¹⁷ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas.

Por último, se reconoce personería a la doctora **Edith Pilar Bello Velandia**, como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del poder

¹⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

conferido, visible en el folio 391 del expediente.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO.- DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Liquidación Oficial de Aportes n.º 112015-026257 del 1 de junio de 2015, por medio de la cual la Fiscalizadora del SENA liquidó aportes por los años 2013 y 2014 a cargo del Consorcio Dragados Concay, (ii) Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015, 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 (iii) Resolución n.º 5649 del 4 de septiembre de 2015, por medio de la cual, el Director de la Regional Distrito Capital del SENA confirmó en reposición la Resolución n.º 3285 del 3 de julio de 2015; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que las demandantes no están obligadas a pagar las sumas ordenadas en los actos administrativos anulados.

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

CUARTO.- RECONOCER personería a la doctora **Edith Pilar Bello Velandia**, como apoderada de la entidad demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 391 del expediente.

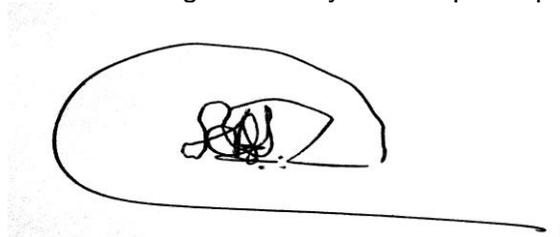
QUINTO.- De conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFÍQUESE** electrónicamente la presente providencia al apoderado de la parte demandante **Alejandro Páez Murillo** al correo electrónico: apm@alepamabogadosconsultores.com, a la apoderada de la parte demandada **Edith Pilar Bello Velandia** a los correos electrónicos: servicioalciudadano@sena.edu.co y gerencia@planesglobalessas.com.co y al

Agente del Ministerio Público al correo: namartinez@procuraduria.gov.co, precisando que los términos para interponer los recursos respectivos comenzarán a correr una vez el Consejo Superior de la Judicatura disponga levantar la suspensión de términos.

SEXTO.- En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚPLASE

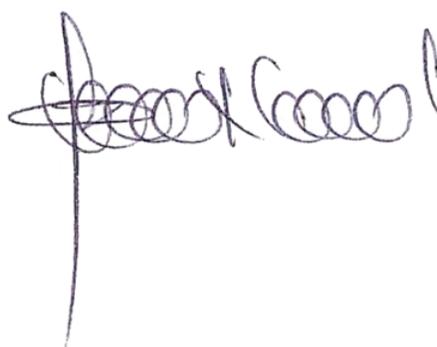
Discutido y aprobado en la Sesión de Sala Virtual realizada en la fecha. Se deja constancia, que las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ