

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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	17001-23-33-000-2018-00058-01 (25858)
Demandante:	Gensa S.A. ESP
Demandado:	SENA
Temas:	Aportes. Fondo de Formación Profesional de la Industria de la Construcción (FIC). Motivación del acto definitivo. Sujeción pasiva.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra el fallo del 16 de julio de 2020, proferido por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió (f. 170):

Primero: Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones nros. 0011820, del 07 de noviembre de 2017, y 0002203, del 27 de diciembre del mismo año, en relación con la contribución FIC correspondiente a los periodos diciembre de 2012 y enero a diciembre de 2013, de conformidad con las consideraciones que anteceden, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Gensa S.A. ESP contra el Servicio Nacional de Aprendizaje – SENA.

Segundo: Negar las demás pretensiones.

Tercero: Sin costas, en razón a que las pretensiones de la demanda prosperaron parcialmente.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación nro. 36-F-165, del 03 de noviembre de 2017(f. 180 caa1), la demandada liquidó la contribución al FIC (Fondo de Formación Profesional de la Industria de la Construcción), a cargo de la actora para los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016, con los respectivos intereses moratorios. Basándose en esa liquidación, la demandada profirió la Resolución nro. 001820, del 07 de noviembre de 2017, (ff. 187 a 189 caa1), con la cual determinó las contribuciones y los intereses de mora a cargo de la actora para esos periodos; decisión que modificó con la Resolución nro. 002203, del 27 de diciembre de 2017 (ff. 222 a 234 caa1), para disminuir los aportes e intereses liquidados, debido al pago realizado por un contratista de la contribuyente.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 30):

Primera: Se declare la nulidad de la Resolución nro. 001820, del 17 de noviembre de 2017 (sic), revocada parcialmente por la Resolución nro. 002203, del 27 de diciembre de 2017, proferidas por el Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA, Regional Manizales.

Segunda: A título de restablecimiento del derecho, se declare que Gensa no adeuda valor alguno por concepto de la contribución para el fomento de la construcción (FIC) de los años gravables 2012 al 2016.

Tercera: En caso de que Gensa, por cualquier razón, se vea obligada a pagar al SENA para efecto de evitar el embargo de sus cuentas, y ello esté probado, se ordene la devolución del dinero con los respectivos intereses.

Cuarta: Se condene en costas y agencias en derecho a la entidad pública demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 1.º, 29, 123 y 209 de la Constitución; 34 del CST (Código Sustantivo del Trabajo, Decreto Ley 2663 de 1950); 6.º del Decreto Ley 2375 de 1974; 2.º, 717, 730, 742 y 745 del ET (Estatuto Tributario); 42, 137 y 138 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 30):

Sostuvo que su contraparte violó el debido proceso y sus derechos de defensa y contradicción porque se limitó a citar las normas que regulan el hecho generador de la contribución al FIC, sin exponer los motivos por los cuales, en su calidad de administradora de servicios públicos, estaba obligada al pago de esa contribución y la forma en la que se determinó la obligación tributaria a su cargo (señaladamente, la identificación de los contratista incumplidos y de los contratos de obra gravados, el número de empleados, la fecha de causación del gravamen, los factores que integraban la base gravable y la tarifa aplicable). También sustentó la infracción al debido proceso en que la demandada omitió expedir un acto previo a la liquidación oficial de la obligación (como un emplazamiento para declarar).

Para oponerse al fondo de la decisión, planteó que no era sujeto pasivo de la contribución de la litis porque su actividad económica es la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica, mas no la construcción de obras que, en su criterio, constituye el hecho gravado con los aportes al FIC. Agregó que tampoco era deudora solidaria de la contribución a cargo de los terceros que contrató para la ejecución de algunas obras ya que, conforme al artículo 34 del CST, la responsabilidad de la empresa contratante no abarca los aportes parafiscales. Sostuvo que, en cualquier caso, si se juzgara que era responsable de esa obligación tributaria, la demandada debía determinar la obligación a cargo de los contratistas y, solo si estos incumplían, podría exigirle su pago. A su vez, se opuso a que se determinara el tributo a partir de la base gravable presunta reglada en el artículo 7.º de la Resolución 1449 de 2012, puesto que esa base imponible solo era aplicable cuando los empleadores no aportaban las nóminas de los empleados asociados a las obras, lo que no pudo constatarse en el *sub lite*, por la inactividad de la demandada. Además, afirmó que, como los actos acusados no identificaron los contratistas que incumplieron con el pago de la contribución, le fue imposible verificar la correcta liquidación de esa deuda tributaria. Alegó que se violó el debido proceso y el principio de *non bis idem* al proferirse dos liquidaciones para los periodos gravables 2012 y 2013. Al respecto, precisó que la contribución al FIC para esos periodos ya se había determinado en las Resoluciones nros. 000172, del 02 de marzo de 2017 y 000415, del 04 de mayo de 2017. Por último, señaló que, en cualquier caso, la Administración perdió la competencia para fiscalizar los aportes del 2012, pues omitió notificar la liquidación oficial dentro del término previsto en el artículo 717 del ET.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 82 a 94), para lo cual aseveró que mediante las comunicaciones que le remitió en el desarrollo de la actuación administrativa identificó los contratos de obra respecto de los cuales debía pagar los aportes al FIC, por la omisión de sus contratistas. Planteó que la demandante estaba obligada a realizar los aportes en su calidad de entidad contratante, porque omitió constar que esos terceros cumplieran con el pago de las contribuciones. Además, sostuvo que, como no logró demostrar el número de trabajadores vinculados a cada una de las obras contratadas, era procedente practicar la liquidación de las contribuciones a partir de la base gravable presunta, *i.e.* sobre el 0,25% del valor de las obras. De otra parte, precisó que la obligación tributaria determinada en las Resoluciones nros. 000172, del 02 de marzo de 2017 y 000415, del 04 de mayo de 2017, correspondía a los contratos de obra de noviembre y diciembre de 2011, cuya ejecución terminó en los periodos 2012 y 2013, razón por la cual eran diferentes de aquellos respecto de los cuales se liquidó la contribución con los actos demandados. Agregó que en los primeros actos le advirtió a la actora que estaba pendiente la determinación de los aportes que se causaron para los periodos comprendidos entre 2012 y 2015. Por lo expuesto, propuso las excepciones de fondo que denominó «*diferencia de las vigencias en el cobro de las distintas resoluciones*», «*Gensa deudor del FIC y sus intereses*» y la genérica.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 157 a 170). Al respecto, juzgó que, durante la actuación administrativa, la demandada expuso los motivos por los cuales la demandante era sujeto pasivo de la contribución al FIC, así como los montos que sirvieron de base para la liquidación de esa obligación, los cuales fueron determinados a partir de la información suministrada por la misma actora. Aunque aceptó que la demandada debía poner en conocimiento de la contribuyente el inicio de la actuación administrativa para la determinación de la contribución de la litis, consideró que ello se cumplió en el *sub examine* porque, previo a la determinación oficial de la obligación, se adelantaron actuaciones con el objeto de solicitar información y se expidió una «*liquidación previa*» respecto de la cual la actora presentó objeciones que fueron descartadas al proferirse la liquidación definitiva.

Sobre el fondo de la discusión, determinó que la demandante era sujeto pasivo de la contribución debatida porque, conforme a su objeto social, además de prestar el servicio público de energía eléctrica podía realizar actividades de «construcción, administración, operación, mantenimiento y reparación de la infraestructura». Además, basándose en el artículo 8.º del Decreto 083 de 1976, juzgó que como dueña de las obras estaba obligada a efectuar los aportes al FIC, al margen de la responsabilidad de los contratistas. Asimismo, estimó que la contribuyente tenía la carga de probar los pagos que realizó a favor de los terceros que contrató para la ejecución de las obras en los periodos de la litis, el pago de los aportes al FIC a cargo de estos y el número de empleados vinculados a las obras, pues esa información fue requerida por la demandada durante la investigación. Por ello, avaló la determinación de la obligación a partir de la base gravable presunta, pues la actora no probó la nómina de trabajadores. En cambio, estimó que la demandada violó el debido proceso al proferir dos liquidaciones respecto de los aportes de 2012 y 2013, motivo por el cual anuló los actos respecto de esos periodos.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión de primer grado.

La actora (ff.179 a 185) insistió en la violación de las garantías constitucionales

ocasionada por la supuesta falta de motivación de los actos demandados. Al efecto, reiteró que la demandada se limitó a citar las normas que regulan el hecho generador de los aportes al FIC, pero sin identificar los contratos de obra gravados con la contribución, sin determinar las razones por las que estaría sujeta al tributo, sin indicar el valor, la fecha de inicio y de terminación de los contratos, lo que, además, le impidió conocer la forma como determinó el monto y la causación de los aportes a su cargo. Reiteró que no era sujeto pasivo de la contribución al FIC, puesto que ese tributo gravaba a los constructores que no estaban obligados a tener aprendices y, en su caso, la actividad económica que desarrollaba no era del sector de la construcción y tenía vinculados los 19 aprendices que le asignó la demandada. Al respecto, censuró que el tribunal le asignara la carga de probar los elementos de la obligación tributaria, pues ello le correspondía a la demandada, como parte que alegaba su causación. Agregó que en si el *a quo* juzgaba procedente invertir la carga de la prueba debía hacerlo antes de proferir la sentencia para que ejerciera su derecho de defensa. Por último, insistió en que, si se juzgase que era sujeto pasivo de los aportes de la litis, los actos demandados violaron las normas en las que debían fundarse al determinar los aportes al FIC a partir de la base presunta sin antes requerir a los contratistas para que aportaran la nómina de los empleados vinculados a las obras que se consideraban gravadas. Agregó que no pudo suplir esa inactividad probatoria de la Administración porque al omitirse la identificación de los contratos que causaron los aportes, se le imposibilitaba requerir a los contratistas. Prescindió del cargo relativo a la violación del debido proceso por la omisión de un acto previo a la liquidación oficial.

Por su parte, la demandada (ff. 175 a 177) censuró que el tribunal considerara que las contribuciones de la litis se determinaban por vigencias anuales, pues su liquidación debía practicarse respecto de cada obra, con una periodicidad mensual o al momento de su finalización. Por ello, defendió la legalidad de las dos liquidaciones que profirió para 2012 y 2013, y explicó que la primera correspondió a las obras de noviembre y diciembre de 2011, que terminaron su ejecución en esos años (*i.e.* 2012 y 2013).

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 19 y 20¹). El ministerio público pidió confirmar la sentencia de primera instancia (índice 22), porque consideró que la demandada infringió el debido proceso al proferir dos liquidaciones respecto de los mismos periodos, pero no al determinar los aportes a partir de la base gravable presunta, puesto que la actora desatendió los requerimientos de información realizados y no acreditó el número de empleados vinculados a las obras para desvirtuar esa liquidación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes, contra la sentencia del tribunal, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En primer lugar, se establecerá si se incurrió en infracción de las garantías constitucionales y legales por la supuesta falta de motivación de los actos acusados. De no ser así, se determinará si la demandante era sujeto pasivo de las contribuciones al FIC; si era improcedente determinar esa obligación tributaria a partir de la base gravable presunta prevista en el artículo 7.º de la Resolución 1449 de 2012; y si los aportes de los periodos de 2012 y 2013 podían determinarse en los actos demandados, en la medida en que eran diferentes de aquellos que fueron liquidados

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático SAMAI.

en una actuación administrativa anterior. Si se estableciera que era procedente la liquidación oficial de los aportes de esos periodos, corresponderá definir si operó la falta de competencia temporal de la Administración para fiscalizar las contribuciones de 2012, pues ese cargo de la demanda no fue analizado por el tribunal, en tanto consideró que debían anularse los actos respecto de ese periodo por su doble liquidación.

2- Sobre la primera cuestión debatida, el tribunal consideró que los actos demandados fueron debidamente motivados porque, a lo largo de la actuación administrativa, la autoridad tributaria expuso las razones por las cuales la demandante es sujeto pasivo de los aportes al FIC e identificó los montos que sirvieron de base para liquidarlos a partir de la información que ella misma reportó. A lo anterior se opone la actora argumentando que, en los actos demandados, la Administración se limitó a citar las normas que reglaban los elementos del hecho generador de las contribuciones al FIC, pero sin exponerle los motivos por los cuales consideraba que era contribuyente de esos aportes y sin identificar los contratos de obra gravados, su propiedad sobre las obras contratadas, la fecha de su inicio y terminación, los contratistas que incumplieron con el pago de las contribuciones, y el valor de los contratos que sirvieron de base para su liquidación. Esas omisiones, en su criterio, configuran una infracción al debido proceso y sus derechos de defensa y contradicción, ya que le impidieron conocer la forma como se determinó la obligación tributaria a su cargo. En esos términos, la Sala decidirá si la demandada transgredió las garantías constitucionales y legales que rigen el deber de motivación de las actuaciones administrativas.

2.1- Para atender esa cuestión, la Sala precisa que la motivación –como presupuesto de validez 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, la cual debe ser clara, puntual y suficiente². En criterio de esta Sección³, la indebida motivación de los actos constituye una violación del debido proceso y del derecho de defensa en tanto impida al interesado controvertir las razones y decisiones de las autoridades. En línea con ese razonamiento, el artículo 42 del CPACA prevé que cualquier decisión que se adopte por una autoridad administrativa «*será motivada*».

En torno a las liquidaciones oficiales de tributos, la Sala ha precisado que una pauta adecuada para determinar si la motivación resulta ser clara, puntual y 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 alcance⁴. A su vez la Sección ha aclarado que «*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 permite incluso el examen contextual del procedimiento administrativo previo al acto*», con lo cual, el examen del sustento fáctico y jurídico de la liquidación oficial de un tributo conlleva el estudio «*conjunto los antecedentes administrativos del acto acusado para determinar la existencia y fundamentos de la motivación*» (sentencia del 01 de agosto de 2019, exp. 21826, CP: Jorge Octavio Ramírez).

A la luz de los anteriores razonamientos, la indebida motivación de los actos de determinación oficial de una obligación tributaria conducirá a la nulidad de la decisión cuando para el interesado no sea posible controvertir las concretas modificaciones

² Sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 21702, CP: Martha Teresa Briceño).

³ Sentencias del 21 de julio de 2019 (exp. 21026, CP: Julio Roberto Piza); y 01 de agosto de 2019 (exp. 21826, CP: Jorge Octavio Ramírez).

introducidas a su declaración o la estimación oficial, en los casos en que estas no hayan sido autoliquidadas.

2.2- Por consiguiente, le corresponde a la Sala analizar los actos demandados junto con las actuaciones desarrolladas por la autoridad tributaria, para definir si de su análisis conjunto es posible conocer el fundamento fáctico y jurídico de la obligación tributaria que se determinó a cargo de la actora. Al respecto, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) El 31 de mayo de 2017, la demandada le solicitó a la actora información certificada por el representante legal y el revisor fiscal, sobre la terminación de las obras contratadas que ocurrieron en las vigencias 2012 y 2016, para lo cual identificó, respecto de cada periodo, los contratos, los contratistas y el valor de estos (ff. 47 a 50 caa1).

(ii) La demandante respondió el anterior requerimiento, mediante oficio nro. 1-2017-001653 del 15 de junio de 2017, en el cual, el presidente, el líder de la unidad de compras y contratación y el revisor fiscal, refirieron los contratos y contratistas que identificó la Administración, el valor inicial y final de cada contrato, el monto correspondiente al impuesto sobre las ventas, la fecha de inicio y de terminación y el estado del contrato – *i.e.* terminado, liquidado, en liquidación, en ejecución o suspendido– (ff. 51 a 61 caa1).

(iii) El 21 de julio de 2017, la demanda profirió la liquidación oficial nro. 36-F-165, determinando los aportes al FIC a cargo de la actora por los periodos de septiembre 2012 a diciembre 2016 y los intereses moratorios por un valor de \$391.467.692. A esa liquidación se adjuntaron dos comunicaciones en las que se identificaron los contratos, contratistas, la fecha de terminación y el monto de las obras a partir de los cuales se determinaron las contribuciones al FIC (ff. 84 a 93 caa1).

(iv) Como respuesta a lo anterior, el 31 de agosto de 2017, la demandante aportó la declaración de los aportes al FIC presentadas por los contratistas respecto de ocho contratos (ff. 95 a 114 caa1). Además, presentó peticiones a la demandada para que certificar el pago de las contribuciones por otros contratistas (ff. 121 a 166 caa1).

(v) El 17 de octubre de 2017, la demandada envió una comunicación a la actora informándole que se excluían siete de los contratos que identificó de la liquidación oficial nro. 36-F-165, pero se mantenía uno de estos porque el monto pagado como aporte no coincidía con la determinación oficial (f. 175 y 176 caa1). A esa comunicación se aportó la liquidación oficial nro. 36-F-165 con la obligación tributaria actualizada en cuantía de \$314.702.264 (f. 177 caa1).

(vi) El 03 de noviembre de 2017, la demandada actualiza nuevamente la anterior liquidación, para excluir los aportes respecto de los contratos que finalizaron entre septiembre y noviembre de 2012 (f. 180 caa). En cuanto al contenido de la liquidación oficial nro. 36-F-165, la Sala verifica que en esta se identifica a la demandante y los periodos gravables respecto de los cuales se determina la contribución (*e.g.* diciembre de 2012 a diciembre de 2016), para cada año se señala la «*base de liquidación*» en el renglón denominado «*total valor contratos todo costo*», así: (i) para diciembre de 2012 se fija la base en \$1.732.211.669; (ii) para los meses de 2013 en \$6.835.353.615; (iii) para los meses de 2014 en \$26.550.420.664; (iv) para los meses de 2015 en \$19.611.825.234; y (v) para los meses de 2016 en \$14.692.399.078. Esos montos corresponden al valor de los contratos que certificó la propia demandante, cuya ejecución terminó en cada uno de los meses de los años fiscalizados, y que fueron identificados por la Administración en las comunicaciones anexas a la primera liquidación practicada. De la misma forma, que,

cuando se modificó esa liquidación, la demandada informó a la actora cuáles eran los contratos de obra y periodos que se excluían del cálculo de los aportes. A partir del monto

de los contratos que integran la base gravable, en la liquidación oficial se determina la contribución al FIC por el 0,25% del «*total valor contratos todo costo*», así: (i) para diciembre de 2012 por \$4.330.529; (ii) para los meses de 2013 por \$17.088.384; (iii) para los meses de 2014 por \$66.376.052; (iv) para los meses de 2015 por \$49.029.563; y (v) para los meses de 2016 por \$36.730.998. Para los meses de 2013, se descuenta como «*valor pagado*» la suma de \$4.639.815. Además, por cada año se fijan los intereses de mora: (i) \$6.302.837 para el 2012; (ii) \$17.511.044 para 2013; (iii) \$62.775.462 para 2014; (iv) \$31.848.006 para 2015; y (v) \$12.794.208 para 2016. Por último, en las observaciones se señala que la anterior corresponde a la «*liquidación FIC vigencias 2012-2016*» y se identifica al coordinador de relaciones corporativas e internacionales y la funcionaria de fiscalización.

(vii) Mediante la Resolución nro. 001820, del 17 de noviembre de 2017 (ff. 187 a 189 caa1), la demandada determinó que la actora como «*empleador*» le adeudaba al FIC la suma de \$300.147.268, por los aportes de los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016 y los intereses causados por la mora en su pago. Como sustento de esa decisión, la demandada transcribió las normas que prevén los elementos del hecho generador de los aportes al FIC. Entre otras disposiciones, citó el artículo 6.º del Decreto 2375 de 1974 conforme al cual los empleadores de la industria de la construcción deben realizar aportes al FIC mensualmente en cuantía de un SMLMV por cada 40 trabajadores contratados. Los artículos 7.º y 8.º del Decreto 083 de 1976 que identifican, entre los contribuyentes de los aportes al FIC, a quienes ocasional o permanentemente, por su cuenta o la de un tercero, erigen o levantan estructuras inmuebles y a quienes trabajan en el mantenimiento y reparación de dichas obras; también señalan como responsables del pago del tributo al propietario de la obra en las construcciones por el sistema de administración delegada y a los contratistas o constructores principales de la misma en los contratos a precio alzado o a precios unitarios fijos. Además, indican que el valor de las obras para liquidar los aportes corresponde al que resulte de la suma de todos los pagos que con cargo a una obra determinada hagan su propietario o el contratista. Por último, transcribió el artículo 6.º de la Resolución 1449 de 2012 que refiere que «*los propietarios o contratistas serán responsables de la contribución al FIC sobre el costo total de la obra, en los casos que no demuestren que sus subcontratistas cancelaron el FIC*». En seguida, la demandada indicó que «*en virtud del proceso de fiscalización y producto del seguimiento y control con radicado 2-2017-004355 del 17 de octubre de 2017 se comunicó liquidación nro. 36-F-165 del 17 de octubre de 2017, que se generó con base en la información aportada ... en la cual se estableció que el empleador se encuentra obligado a pagar la contribución al FIC*»; precisando que «*producto del seguimiento y control se actualizó la liquidación*» el 03 de noviembre de 2017, resultando un saldo a pagar por \$300.147.268, el cual discrimina para cada año fiscalizado, identificando el monto que corresponde a aportes y a intereses de mora. Finalmente, en torno a los intereses señaló que se «*liquidarán aplicando una tasa del 12% efectivo anual hasta el 26 de diciembre de 2012, a partir de la citada fecha se aplicará la tasa de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, conforme lo dispuesto en el Estatuto Tributario, desde que se causó el vencimiento de la obligación hasta su pago total*».

(viii) Contra la anterior decisión, la demandante presentó recurso de reposición, en el que planteó que la demandada erró al considerar que era un empleador del sector de la construcción, puesto que no tenía vinculado ningún trabajador para esas labores. Además, indicó que el tributo se causaba respecto de sus contratistas y que las obras contratadas para los periodos de la litis no eran de su propiedad sino de los terceros con quienes acordó su ejecución en el marco de unos convenios interadministrativos. Por otra parte,

sostuvo que la demandada violó el debido proceso porque omitió exponer las razones por las cuales era sujeto pasivo esas contribuciones y la forma como se tasó la obligación a su cargo (ff. 197 a 204 caa).

(ix) Mediante la Resolución nro. 002203, del 27 de diciembre de 2017 (ff. 222 a 235), la demandada decidió el recurso de reposición modificando la obligación a cargo de la demandante (\$289.855.341) tras verificar los pagos de los aportes al FIC realizados por un contratista. Además, precisó que la actora era contribuyente en su calidad de propietaria de las obras que identificó en la actuación demandada.

2.3- Por todo lo expuesto, para la Sala no se presentaron las deficiencias en la motivación alegadas por la demandante, toda vez que, desde la liquidación practicada inicialmente, se identificaron los contratos, los contratistas, la fecha de terminación de las obras y los valores que estarían gravados con los aportes al FIC a cargo de la demandante. Puntualizando que esa deuda se causaba para la actora, en su calidad de empleadora del sector de la construcción, en la medida en que era propietaria de unas obras respecto de las cuales sus contratistas incumplieron con la obligación de realizar las contribuciones, pudiendo la demandante oponerse a esa fundamentación y a la forma en que se liquidó la obligación a su cargo, con las objeciones presentadas a las liquidaciones previas y con el recurso de reposición. Por ende, no prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, la actora plantea que no es sujeto pasivo de la contribución al FIC, porque ese tributo gravaba a los empleadores del sector de la construcción, quienes están exonerados de contratar aprendices y, en su caso, no era parte del sector de la construcción, ni tenía empleados para la construcción de obras, y sí tenía contratados los 19 aprendices que le asignó la demandada. Además, censura que el tribunal le asignara la carga de probar los elementos del hecho generador de la contribución al FIC, pues ello le correspondía a la autoridad tributaria, como parte que alega la realización del hecho gravado. Agrega que si el *a quo* estimaba procedente invertir la carga de la prueba debía hacerlo antes de proferir la sentencia para que pudiera ejercer su derecho de defensa. En el otro extremo, la demandada sostiene que su contraparte estaba obligada a realizar los aportes al FIC en su calidad de entidad contratante, porque omitió acreditar que los contratistas, cumplieron con el pago de las contribuciones a su cargo. En esos términos, le corresponde a la Sala definir si la demandante era sujeto pasivo de los aportes al FIC, y si a la demandada le correspondía la carga de probarlo. Al respecto:

3.1- El artículo 6.º del Decreto Ley 2375 de 1974 se ocupó de la creación del Fondo Nacional de Formación Profesional de la Industria de la Construcción (FIC), para lo cual dispuso que su financiación estaría a cargo de los empleadores de «*la industria de la construcción*» a quienes exoneró de la obligación de contratar aprendices a cambio del pago de una contribución equivalente a «*una vez el salario mínimo por cada cuarenta (40) trabajadores que laboren bajo sus órdenes*». De la administración y gestión de las contribuciones al FIC encargó al SENA, con la asesoría de la Cámara Colombiana de la Construcción, y previó que los recursos fueran destinados al «*pago de la proporción salarial que corresponda a los aprendices que reciben formación profesional en los diversos oficios de la industria de la construcción*».

Esa disposición fue reglamentada mediante el Decreto 83 de 1976. El artículo 7.º refirió como «*personas dedicadas a la industria de la construcción*» a «*quienes ocasional o permanentemente, por su cuenta o la de un tercero, erigen o levantan estructuras inmuebles como construcción de casas o edificios, vías de comunicación, oleoductos, gasoductos, canalización, alcantarillado, acueducto, pavimentos, obras de desecación, riego y embalses, instalaciones eléctricas y mecánicas y demás construcciones civiles no*

mencionadas y quienes trabajan en el mantenimiento y reparación de dichas obras». A su vez, el artículo 8.º previó como «responsables ... del pago de los aportes» a: (i) «el propietario de la obra en las construcciones por el sistema de administración delegada», y (ii) «los contratistas o constructores principales de la misma en los contratos a precio

alzado o a precios unitarios fijos». Por otra parte, el artículo 3.º del Decreto 1047 de 1983 facultó al SENA para «establecer los procedimientos necesarios relacionados con la liquidación, recaudo y control de los valores correspondientes al FIC, así como también para regular la administración, funcionamiento y destinación específica del mismo».

3.2- En ejercicio de esa potestad, se expidió la Resolución 1449 de 2012, la cual en el artículo 6.º dispuso como responsables de la contribución al FIC a: (i) «los empleadores señalados en el artículo 7.º del Decreto 083 de 1976», y (ii) «los propietarios o contratistas principales ... sobre el costo total de la obra, en los casos que no demuestren que sus subcontratistas cancelaron el FIC». En torno a ese último supuesto de sujeción pasiva, la Sala ha aclarado que «debe entenderse en contexto de la regulación con rango legal del hecho generador del tributo», puesto que, en cualquier caso, el obligado tributario debe «tener la doble connotación de pertenecer al sector de la industria de la construcción y ser empleador», conforme a lo dispuesto por el Decreto Ley 2375 de 1974 (sentencia del 22 de julio de 2021, exp. 25301, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Tampoco, conforme al artículo 34 del CST, existe solidaridad entre los contratistas y las entidades contratantes, pues los primeros son los verdaderos empleadores, de ahí que la ley no previera a cargo de las entidades contratante el cumplimiento de la obligación de hacer los aportes al FIC⁵. Entonces «entender que los propietarios o contratistas principales son responsables junto al contribuyente, de la contribución al FIC, supondría un quebrantamiento al principio de reserva de ley, dado que los obligados tributarios que deben ser establecidos por la ley» (sentencia citada *supra*, del 22 de julio de 2021).

3.3- Ahora, por el principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la carga de la prueba relativa a la sujeción pasiva y, por ende, las operaciones sometidas a tributación, se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor⁶. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la realización del hecho imponible de los tributos, previo a determinar la deuda tributaria.

3.4- Sobre lo anterior, está acreditado en el plenario lo siguiente:

(i) La demandante es una empresa de servicios públicos del sector eléctrico (ff. 64 y 65 caa1), que, conforme a los balances de prueba de los años 2012 y 2013, obtuvo ingresos, entre otras actividades, de ventas, de servicios de energía eléctrica y administración de proyectos (ff. 151 a 162 caa3, 1 a 12 caa4). Además, para la prestación de los servicios a su cargo, contrató la construcción y mantenimiento de unas obras con terceros independientes, según consta en la certificación emitida por el presidente, el líder de la unidad de compras y contratación y el revisor fiscal (ff. 51 a 61 caa1).

(ii) A partir de esa información, mediante la Resolución nro. 001820, del 17 de noviembre de 2017 (ff. 187 a 189 caa1), la demandada determinó que la actora, en su calidad de «empleador», adeudaba la suma de \$300.147.268 por los aportes al FIC de los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016 y los intereses moratorios correspondientes.

(iii) A lo anterior, se opuso la demandante en el recurso de reposición precisando que «en desarrollo de las actividades propias de su objeto social celebró y celebra contratos o

convenios interadministrativos, con distintos organismos del Estado, verbigracia con el IPSE y con el Ministerio de Minas y Energía, para ejercer la administración técnica y de

⁵ Sentencia del 18 de marzo de 2021 (exp. 24600, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) reiterada en la sentencia del 03 de julio de 2020 (exp. 23532, CP: Milton Chaves García).

⁶ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, expts. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.

recursos de algunos proyectos de interés para el desarrollo social de diferentes comunidades colombianas», debido a ello «contrata ... la ejecución de obras, con total autonomía e independencia de parte de sus contratistas en materia administrativa y técnica», con lo cual, en su criterio, no era posible considerarla como empleadora del sector de la construcción, pues su actividad lucrativa consisten en «administrar unos recursos y realizar una gerencia técnica de unos proyectos» (ff. 197 a 204 caa1).

(iv) Al resolver el recurso de reposición, la demandada aclaró que la actora era sujeto pasivo de los aportes al FIC como dueña de las obras identificadas *«con base en la información entregada por al inicio de la fiscalización»*. Así porque *«no demostró que sus contratistas hubieren realizado dichos pagos»*. Además, precisó que, *«aun cuando no interviene en la realización de las obras, ya que estas se realizan por uno o varios de sus contratistas, dicha situación no la exonera de la responsabilidad que, conforme a derecho, tiene con el FIC, hasta que se demuestre ... que aquellos pagaron el aporte»* (ff. 222 a 234 caa1).

3.5- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, los sujetos pasivos de las contribuciones al FIC son los empleadores que pertenezcan al sector de la industria de la construcción. En el plenario consta, y no se discute por las partes, que la demandante no hace parte del sector de la construcción y, por ende, tampoco contrata personal para la ejecución de obras (así lo aceptó la autoridad tributaria al resolver el recurso de reposición), sino que desarrolla su actividad económica en el sector de energía, y para ello contrata a terceros que ejecuten las obras que requiere, bien sea para la venta de bienes y prestación de servicios del sector eléctrico o en los casos de administración de programas por convenios con entidades públicas para la administración de recursos. Entonces, la Sala no comparte el planteamiento de la demandada (avalado por el *a quo*), según el cual, la demandante era contribuyente de los aportes al FIC como propietaria de esas obras, por el incumplimiento de los contratistas, puesto que, contrariamente a lo indicado en los actos demandados, la actora no era empleadora de quienes ejecutaban las obras, ni participó en ese sector.

3.6- Por consiguiente, bajo los criterios de decisión identificados y los hechos probados, la Sala juzga que la demandante no era sujeto pasivo de los aportes al FIC de la litis por los contratos de obra que identificó la demandada. De modo que, no adeuda la suma liquidada en los actos demandados. En consecuencia, la Sala procederá a revocar la sentencia de primera instancia, puesto que quedó probada la ilegalidad de los actos demandados, por medio de los cuales se determinó que la actora debía pagar los aportes al FIC por los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016. Prospera el cargo de apelación.

4- Toda vez que se determinó que era improcedente la deuda determinada a cargo de la actora, porque no era sujeto pasivo, la Sala estima que es improcedente estudiar los demás cargos de apelación planteados por las partes.

5- En suma, por el cargo de apelación que prosperó, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, que la actora no tenía la obligación

de pagar los aportes al FIC de los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016.

6-Finalmente, por no estar probadas en el expediente, no se decretará condena en costas en segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. Revocar la decisión de primera instancia, en su lugar se dispone:

Primero. Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados por las razones expuestas anteriormente.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar que la actora no tenía la obligación de pagar los aportes al FIC correspondientes a los periodos que van de diciembre de 2012 a diciembre de 2016.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidente</p>	<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</p>
<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA</p>	<p><i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN</p>