

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de julio dos mil diecinueve (2019)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2012-00468-01 (20526)
Demandante: BOEHRINGER INGELHEIM S. A.
Demandado: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR (ICBF)

Temas: Aportes parafiscales períodos julio de 2006 y los meses de enero de los años 2007 a 2010. Ingreso base de cotización. Falta de motivación de los actos administrativos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 18 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió:

Primero. Se decreta la nulidad parcial de la Resolución 1148 de 05 de agosto de 2011 y de la Resolución 2117 de 13 de diciembre de 2011, proferidas por el ICBF.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, el ICBF deberá devolver a Boehringer Ingelheim S. A. la suma que en exceso del 70 % pagó esta sociedad en relación con las vacaciones de salario integral, determinada en la Resolución 1148 de 05 de agosto de 2011, debidamente indexada.

Tercero.- Se niegan las pretensiones de la demanda en relación con las bonificaciones y los auxilios habituales.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante el Acta de Liquidación de Aportes Parafiscales nro. 183463, del 17 de junio de 2011, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (en adelante, ICBF) cuantificó una obligación a cargo de la demandante por concepto de aportes parafiscales, causados durante julio de 2006 y diciembre de 2007 y los 12 meses de los años 2008, 2009 y 2010; en cuantía de \$461.316.301, más intereses de \$597.015.872, a la fecha de su expedición (ff. 1 y 2 ca 1).

El 05 de agosto de 2011, el ICBF expidió la Resolución nro. 1148 en la que determinó oficialmente la obligación descrita y ordenó su pago, con base en la liquidación anterior (f. 275 ca 2).

Para resolver el recurso de reposición interpuesto (ff. 283 a 294), el ICBF expidió la Resolución nro. 2117, del 13 de diciembre de 2011, que confirmó la decisión precedente (ff. 299 a 328 ca 2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del CCA (Decreto 01 de 1984), el apoderado judicial de la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 26):

A. Que se declare la nulidad de las Resoluciones 1148 del 5 de agosto de 2011 y 2117 del 13 de diciembre de 2011, expedidas por la Regional Bogotá del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – “Por la cual se determina a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar la obligación a cargo de Boehringer Ingelheim S. A. identificado (a) con el NIT No. 860.000.753-8 y se le ordena su pago” teniendo como base la Liquidación de Aportes No. 183.463 “Por la cual se resuelve el Recurso de

Reposición interpuesto por la sociedad Boehringer Ingelheim S. A. identificada con el NIT. 860.000.753-8 contra la Resolución No. 1148 de agosto 05 de 2011”, respectivamente.

B. Que a título de restablecimiento del derecho:

1. Se declare que Boehringer Ingelheim S. A. pagó los aportes parafiscales que correspondían, según la normatividad vigente para la época, entre julio de 2006 y enero de 2010.

2. Que se condene al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, a devolver a Boehringer Ingelheim S. A. la suma de COP 1.256.200.123, que fue pagada por mi representada en cumplimiento de lo ordenado por la Resolución 2117 del 13 de diciembre de 2011, el cual fue abonado a las cuentas del precitado instituto el día 20 de febrero de 2012.

3. Que se declare que las sumas a que se refiere la pretensión anterior sean restituidas al demandante por parte del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, debidamente indexadas, mediante la aplicación del índice de precios al consumidor (IPC), desde el momento que fueron pagadas por Boehringer Ingelheim S. A. hasta la fecha que quede ejecutoriada la sentencia.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución; 35 del CCA; 7 y 17 de la Ley 21 de 1982; 15, 16 y 18 de la Ley 50 de 1990; 17 de la Ley 344 de 1996; 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo (CST), y 13 y 52 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación planteado se resume así:

1- Nulidad por falta de motivación

Señaló que las resoluciones objeto de litigio carecen de motivación, por cuanto no especificaron, de manera clara, las razones fácticas y jurídicas por las cuales el ICBF no estaba de acuerdo con los pagos realizados por la demandante, las cuales derivaron en modificar las autoliquidaciones de los aportes parafiscales. Además, sostuvo que no se explicó la cuantificación de la obligación tributaria, dado que no se especificaron los rubros que fueron incluidos en el ingreso base de liquidación.

2- Nulidad por incluir en el «*ingreso base de liquidación (IBL)*» pagos que fueron desalarizados

En criterio de la demandante, los siguientes rubros no se encuentran gravados con los aportes parafiscales: (i) bonificaciones VPR pactadas como extrasalariales (arts. 128 del CST y 17 de la Ley 344 de 1996), salvo lo atinente a las provisiones de esas bonificaciones que fueron cruzadas con la

cuenta del gasto 2605950140, y (ii) auxilios para tratamientos ópticos, de nacimiento, para escolaridad, de matrimonio y de defunción, los cuales propenden por brindar una mejor calidad de vida a los trabajadores o asistir los gastos funerarios, mas no son una contraprestación directa por el servicio prestado (sentencia 07 de febrero de 2006 CSJ, Sala laboral).

3- Nulidad por incluir en el «*IBL*» el 100 % del valor de las vacaciones de los trabajadores con salario integral

Manifestó que, tratándose de salarios integrales, las vacaciones se deben liquidar sobre el 70 % del salario y no sobre el 100 % de lo percibido, so pena de quebrantarse el artículo 49 de la Ley 789 de 2002.

Contestación de la demanda

El ICBF se opuso a las pretensiones de la demanda, en los términos que se resumen a continuación (ff. 127 a 135):

En primer lugar, precisó que la censura de la actora se restringe al hecho de que el ICBF incluyó el pago de las bonificaciones extrasalariales en la base gravable de los aportes parafiscales. En relación con el cuestionamiento de la demandante, la Administración consideró que aun cuando ciertos emolumentos se pacten como extrasalariales, lo cierto es que tal convención no desnaturaliza el componente salarial de los pagos efectuados como contraprestación directa del servicio del trabajador.

Particularmente, las bonificaciones pagadas por la contribuyente correspondieron a comisiones habituales que fueron condicionadas al cumplimiento de desempeños laborales, por lo que, en los términos del artículo 127 del CST, constituyen factor salarial y cualquier pacto para desalarizarlos quebrantaría la ley. Como ejemplo de esta situación señaló los contratos de los empleados Elkin Alexander Rodríguez, Luisa Fernanda Rojas y Enrique Alejandro Higuera.

Planteó la excepción de falta de causa para demandar, puesto que, en su criterio, los actos acusados se ajustaron a la ley. Asimismo, formuló la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda, al considerar que la parte actora no integró la proposición jurídica demandable, puesto que omitió incluir en sus pretensiones la nulidad contra el Acta de Liquidación de Aportes nro. 183463, del 07 de junio de 2011, que hace parte de la liquidación demandada.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 182 a 196):

En primer lugar, negó la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda, en tanto que el Acta de Liquidación de Aportes nro. 183463 de 2011 no era un acto administrativo de carácter definitivo y, por ende, no era pasible de control judicial. En todo caso, advirtió que esa acta hacía parte integral del acto de determinación —Resolución 1148 de 2011— que declaró deudora y constituyó en mora a la demandante.

El tribunal consideró que, a la luz del artículo 128 del CST y de la sentencia del 08 de julio de 2010 (exp. 17329, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), las bonificaciones y los pagos pactados expresamente como extrasalariales, no hacen parte de la base gravable para liquidar los aportes parafiscales. Sin embargo, en el caso debatido, la demandante no demostró que hubo pacto de desalarización de la «*bonificación VPR*» y del «*auxilio de alimentación*», que fueron pagadas a algunos de sus trabajadores y, en consecuencia, esos emolumentos estaban gravados con las contribuciones parafiscales.

Frente al IBC que se emplea para calcular los aportes parafiscales de las vacaciones pagadas a trabajadores que percibieron salario integral, el tribunal precisó que, de acuerdo con la sentencia C-988 de 1998, proferida por la Corte Constitucional, dichos aportes se calculan sobre el 70 % de la remuneración y no sobre el 100 %, como equivocadamente lo hiciera la Administración en los actos demandados. Ante la prosperidad de este cargo de nulidad, el *a quo* anuló parcialmente las resoluciones acusadas, en cuanto a que la Administración liquidó de forma equivocada los aportes parafiscales de las vacaciones pagadas a los trabajadores que percibieron salario integral.

A título de restablecimiento del derecho, ordenó la devolución de los aportes parafiscales pagados por dicho concepto y la indexación de las sumas correspondientes, según el artículo 177 del CCA.

Recurso de apelación

La demandante y el demandado interpusieron sendos recursos de apelación contra la providencia de primera instancia.

La actora sostuvo que el tribunal omitió pronunciarse sobre la falta de

motivación de los actos demandados y sobre la petición de excluir del IBC los auxilios: (i) para tratamientos ópticos; (ii) de nacimiento; (iii) de matrimonio; (iv) de defunción, y (v) de escolaridad. A ese respecto, reiteró los argumentos de la demanda.

Adujo que el tribunal desconoció las bonificaciones VPR pactadas como extrasalariales, ya que esa corporación concluyó que no fueron demostrados los pactos de desalarización de esos rubros. Sin embargo, la actora cuestionó que el tribunal tomara esa decisión sin haber recaudado la prueba documental de los antecedentes administrativos, puesto que, aun cuando esa prueba fue decretada, el demandado no la allegó. Sobre ese particular, aseguró que en los antecedentes administrativos reposaban los pactos de desalarización, los contratos laborales y las prórrogas, a partir de las cuales se pudo llegar a una conclusión diferente a la asumida por el tribunal. En lo demás, reiteró los argumentos de la demanda respecto a la bonificación VPR.

Agregó que los contratos laborales aportados en la primera instancia sí correspondieron a los períodos discutidos en los actos demandados, pues la propia Administración así lo consideró en el acto que desató el recurso de reposición contra la liquidación oficial.

Finalmente, en virtud del artículo 214 del CPACA, solicitó que se allegara copia de los antecedentes administrativos que no fueron aportados por la contraparte. Esta petición fue resuelta favorablemente por esta corporación mediante auto del 19 de noviembre de 2014 (ff. 202 a 217 y 527 a 531).

A su turno, el ICBF, en su recurso de apelación, insistió en que los aportes parafiscales de las vacaciones pagadas a los trabajadores que percibieron salarios integrales debieron calcularse sobre el 100 % de la remuneración, ya que, a su entender, el artículo 49 de la Ley 788 de 2002 no reguló la base gravable sobre la cual se calcularían las contribuciones de las vacaciones disfrutadas o pagadas a los trabajadores que recibían salario integral (ff. 202 a 208).

Alegatos de conclusión

Los apoderados de las partes insistieron en los planteamientos efectuados en las anteriores etapas procesales (ff. 552 a 567 y 570 a 573).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia, mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos demandados.

En consideración a los cargos de la demandante, la Sala debe establecer si los actos censurados son nulos por expedición irregular, concretamente, si incurrieron en falta de motivación. De considerarse que las resoluciones están motivadas, la Sala deberá analizar si los aportes parafiscales a favor del ICBF deben liquidarse sobre (i) la bonificación VPR; (ii) el 70 % o el 100 % de las vacaciones pagadas a los empleados remunerados con salario integral, y (iii) los auxilios: de nacimiento, de matrimonio, de defunción, para escolaridad y para tratamientos ópticos.

En esta oportunidad, la Sala reiterará, en lo pertinente, la sentencia del 26 de julio de 2018 (exp. 22074, CP: Julio Roberto Piza), en la cual se dirimió el cargo de falta de motivación de los actos de determinación de los aportes parafiscales a favor del ICBF.

2- Respecto de la falta de motivación, la actora cuestionó que el tribunal no se pronunció sobre ese aspecto que afectó de nulidad a los actos demandados.

Verificado el escrito de demanda, la sociedad demandante señaló que la liquidación oficial demandada se restringió a transcribir datos numéricos que arrojaban las operaciones aritméticas de la liquidación del tributo a cargo, pero incumplió con la carga de la motivación sumaria que exige la ley.

2.1- Al respecto, la Sala precisa que los actos administrativos deben revelar los móviles de su expedición, los razonamientos, la fundamentación jurídica y la valoración fáctica que sustenta las decisiones, so pena de originar la causal de nulidad del acto por expedición irregular (sentencias del 01 de julio de 2016, exp. 21702, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia y del 09 de marzo de 2017, exp. 21718, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

En ese escenario, la motivación de los actos se irradia de los principios constitucionales como: (i) el de legalidad (arts. 1.º, 4.º, 6.º y 123), con base en el cual la Administración pública, dentro de un Estado Social de Derecho,

no podrá actuar de materia arbitraria, pues se somete a la Constitución y a la ley —desde el dinamismo formal y teleológico, de acuerdo con los fines del Estado—, y (iii) los de publicidad y del debido proceso (arts. 29 y 209), los cuales garantizan los derechos de contradicción y defensa, a efectos de que los administrados conozcan el carácter vinculante de la decisión y la controviertan, en caso de que ello proceda (sentencia SU-250/98, proferida por la Corte Constitucional).

Derivado de lo anterior, la motivación resulta ser un presupuesto de validez del acto que debe ser acatado por la Administración, porque, de lo contrario, se configuraría el vicio de nulidad por expedición irregular (art. 84 CCA), ya que la exteriorización de los móviles de la decisión, serán determinantes para que se reconozcan los aspectos sobre los cuales podría existir un disenso jurídico que amerite la impugnación del acto e inclusive el control judicial del mismo.

En desarrollo de los preceptos constitucionales ya invocados, los artículos 35 y 59 del CCA —vigentes para la época de la actuación administrativa objeto de análisis— establecen que los actos deberán ser motivados, siquiera sumariamente, una vez se haya dado la oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones y con base en las pruebas e informes disponibles. La motivación implica que su sustentación sea razonada y suficiente y será más exigente según sea la complejidad de la situación jurídica que se analice y de la ley que fundamente la decisión, ya que no bastará con que las razones sean abstractas, por cuanto la autoridad deberá darle un sentido a la aplicación de disposiciones legales cuya interpretación sea ambigua o vaga.

Agréguese que la jurisprudencia constitucional advierte que los actos administrativos deben contener una «razón suficiente» pues, en palabras de esa corporación: «*La motivación de los actos administrativos proviene del cumplimiento de preceptos constitucionales que garantizan que los particulares tengan la posibilidad de contradecir las decisiones de los entes públicos ante las vías gubernativa y judicial, evitando de esta forma la configuración de actos de abuso de poder. De esta forma, le corresponde a la administración motivar sus actos y a los entes judiciales decidir si tal argumentación se ajusta o no al ordenamiento jurídico*» (sentencia T-204 de 2012, proferida por la Corte Constitucional).

Vale decir, en casos en los que la situación jurídica se subsuma en los presupuestos jurídicos de la norma y la aplicación de esta sea pacífica, la motivación del acto no demandará la misma complejidad que tendrán otros actos administrativos que decidan sobre aspectos fácticos, probatorios y sobre normativa que requiere de mayor interpretación.

Si bien la Judicatura no puede plantear una única fórmula para motivar los actos administrativos, lo cierto es que aquella debe proporcionar la información sustancial fáctica y jurídica que permita la comprensión de la decisión y que acredite la legalidad del acto.

2.2- En materia de aportes parafiscales, los artículos 14 de las resoluciones 1530, del 02 de mayo de 2011 y 2868 de 01 de julio de 2011 —la primera vigente para el momento de la expedición de los actos administrativos previos y la segunda estuvo en vigor al expedirse el acto de determinación de la obligación tributaria—¹, se encargaba de delimitar las circunstancias fácticas y jurídicas que la Administración debe exteriorizar en las resoluciones de determinación de deudas parafiscales y, para tal fin, la normativa dispuso que son soportes del acto de determinación y hacen parte integral de la misma las siguientes actuaciones previas, a saber, (i) las actas de verificación de las visitas a los aportantes y (ii) el acta de liquidación de aportes.

A efectos de que las actas de visita hagan parte integral de la resolución que determina la obligación parafiscal, las normas señaladas exigían que estas contuvieran como mínimo:

- (a) La descripción del procedimiento.
- (b) La descripción de los hallazgos.
- (c) La relación de los soportes y documentos aportados.
- (d) Las vigencias y el valor liquidado por cada una de ellas.
- (e) El total del capital adeudado.
- (f) El total de los intereses de mora calculados a la fecha de la visita.
- (g) La información al aportante de que estos se seguirán causando diariamente de conformidad con lo establecido en la ley.
- (h) Las acciones por seguir de acuerdo con los resultados obtenidos.

¹ La Resolución 1530 del 02 de mayo de 2011 fue derogada por la Resolución 2868 del 01 de julio de 2011. En todo caso, esta última reitera que el acta de verificación y la liquidación de la deuda son soportes de la resolución de determinación y hacen parte integral de la misma.

- (i) El nombre de los bancos, los números de las cuentas de recaudo para que proceda a efectuar el pago, y
- (j) El plazo para efectuar el pago.

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 resulta ser insuficiente si el acto se limita a indicar dicha calificación 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).

2.3- En el caso *sub examine*, la Resolución nro. 1148, del 05 de agosto de 2011, afirmó que la demandante estaba en mora de pagar los aportes parafiscales del 3 % con destino al ICBF, discriminados en la Liquidación de Aportes nro. 183463, del 17 de junio 2011, que hace parte íntegra de ese acto. Al respecto, al acta de liquidación de aportes —que, según el artículo 14 de la Resolución 1530 de 2011 es soporte del acto de determinación— por ejemplo, no señaló las razones de las modificaciones de los valores y únicamente se limitó a hacer una relación numérica de los aportes que realizó la demandante en los meses discutidos y los liquidados oficialmente (ff. 1 y 2 ca 1).

Por su parte, la Resolución nro. 2117, del 13 de diciembre de 2011, que resolvió el recurso de reposición, sustentó la legalidad de los actos en el Acta de Liquidación de Aportes nro. 1264, en la que consta la verificación efectuada al aportante en la visita del 17 de junio de 2011. En esa visita, el ICBF indicó que la parte actora, en los periodos objeto de discusión,

determinó sus aportes parafiscales sobre las bases salariales del sueldo, horas extras y recargos nocturnos, vacaciones, viáticos, salario integral y comisiones, pero que no realizó aportes sobre los siguientes rubros: «*pagos extralegales (bonificaciones y otros) y no aportaron los pactos de desalarización a pesar de que fueron requeridos en varias oportunidades. Tampoco incluye vac. Salario integral al 100% con el argumento que se realizan por mera liberalidad y ocasionalmente*» (ff. 307 y 308 ca 2).

De acuerdo con el artículo 14 de la Resolución nro. 1530 de 2011 —norma vigente para la época de visita de verificación y de la liquidación de aportes, mediante la cual se fijó el procedimiento de fiscalización y cobro de los aportes con destino al ICBF— en el evento en que la Administración visitara al contribuyente, debía realizar un acta de verificación que contuviera los principales hallazgos, la documentación recibida o revisada y la determinación de la obligación a su cargo. Asimismo, se debía efectuar la liquidación de la deuda y de los intereses.

Como ya se precisó, el 17 de junio de 2011, el ICBF realizó visita de fiscalización a la demandante. El 21 de junio de 2011, el demandado remitió la denominada «*acta de visita*», mediante el Oficio 015141. Según este oficio, el acta de visita remitida correspondía a la Liquidación de Aportes nro. 183463 de 2011 (f. 3 ca 1).

Igualmente, se constata que en dicha acta no se identificaron los hallazgos específicos respecto de todos los rubros objeto de discusión. Al efecto, en la misma se indicó de manera genérica lo siguiente: «*No realiza aportes sobre los siguientes rubros: pagos extralegales (bonificaciones y otros)*». En relación con el porcentaje de vacaciones pagadas al personal que percibía salario integral, el acta señaló que: «*se incluyó vac. Salario integral al 100%*» (ff. 4 y 5 ca 1).

Como se aprecia del acta de visita —que es soporte y hace parte integral del acto de determinación de la obligación tributaria—, la Administración no estableció el monto exacto correspondiente a los aportes parafiscales dejados de realizar por concepto de cada una de las erogaciones descritas, tampoco se discriminan las bases de cuantificación de la obligación a cargo de la demandante, sino que en esa acta se plantearon valores mensuales que no permitieron identificar el IBC aplicable a los «*pagos extralegales (bonificaciones y otros)*» y a las vacaciones pagadas a los trabajadores cuyo salario era integral.

Asimismo, la Sala considera que la expresión «*pagos extralegales (bonificaciones y otros)*», utilizada por el ICBF en la prenotada acta, no ofrece

certeza sobre la identificación plena de la obligación que, en criterio de la entidad demandada, el contribuyente incumplió. De hecho, se observa en los balances de prueba de los años 2006 a 2010, obrantes en los antecedentes administrativos (ff. 102 a 200 ca 1 y 201 a 236 ca 2), que la sociedad actora pagó, por lo menos, tres tipos de bonificaciones y de auxilios, de manera que cualquiera de estos emolumentos pudo corresponder a los fiscalizados por el demandado, sin que exista certeza sobre los que recayó la determinación de la obligación tributaria.

Esa falta de certidumbre sobre los conceptos cuestionados por el ICBF conllevó a que la memorialista planteara una defensa genérica sobre los valores que, en su criterio, no debieron gravarse con el aporte parafiscal destinado al ICBF. Por su parte, los actos no expusieron las razones de hecho y de derecho que fundamentaran la decisión, sino que se restringieron a formular conclusiones abstractas e insuficientes, lo cual contraría los numerales 1 de los artículos 14 de las resoluciones 1530 de 2011 y 2868 de 2011 —la primera estuvo vigente al momento del acta de verificación y de la liquidación de aportes y la segunda al expedirse el acto de determinación—, que fijaron el procedimiento de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria a favor del ICBF.

Por las razones anotadas, los actos preparatorios, que resultan ser el soporte de la resolución de determinación de la deuda (resolución nro. 1148 de 2011), así como los propios actos Administrativos definitivos, no contienen motivación alguna, por el contrario, la Sala evidencia insuficiencia en la motivación, por lo que impidió el ejercicio de contradicción y de defensa de la contribuyente contenida en el artículo 29 de la CN. En casos como este, la motivación siquiera sumaria exigida por el artículo 35 del CCA² supone, como mínimo, que se indique a la contribuyente la base de cuantificación de la obligación parafiscal y la razón jurídica para que un emolumento haga parte de la base gravable, situación que no se comprobó en el presente asunto.

De esta forma, la Sala concluye que las resoluciones enjuiciadas están viciadas de nulidad por expedición irregular, toda vez que el acto administrativo no contuvo la motivación razonada y suficiente por la Administración a efectos de explicar el cálculo que arrojó una diferencia entre los aportes determinados por la parte actora y los liquidados por el ICBF. Así, la entidad demandada vulneró los principios legalidad, de publicidad de la función pública y el derecho al debido proceso de la demandante, pues obstaculizó el ejercicio de una

² Actualmente el artículo 42 del CPACA, establece que las decisiones de la Administración deben ser motivadas, sin que la norma haya empleado el calificativo de «al menos en forma sumaria» que traía el artículo 35 del CCA.

adecuada defensa y contradicción de las decisiones aquí estudiadas.

Por consiguiente, se modificará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad plena de los actos demandados, sin que sea necesario abordar los demás cargos de apelación.

3- A título de restablecimiento del derecho, el ICBF deberá reintegrar a la parte actora la suma de \$1.256.200.123 que fue pagada con ocasión de los actos censurados, tal como consta en la certificación de paz y salvo nro. 11-50130-133, emitida por el demandado (f. 69). Dicha cifra deberá pagarse de forma indexada a la fecha de ejecutoria de la presente providencia, de conformidad con lo previsto en el inciso final del artículo 178 del CCA, de manera que el ajuste se hará atendiendo la siguiente fórmula:

$$Va = Vh \frac{\text{ÍNDICE FINAL}}{\text{ÍNDICE INICIAL}}$$

El valor ajustado (Va) se determina multiplicando el valor histórico (Vh), que es el valor pagado por la demandante, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento de cada pago.

Adicionalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 176 y 177 del CCA, sobre la suma actualizada se causan intereses de mora, según lo previsto en el Código de Comercio, a partir del vencimiento de los treinta días siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, pues dicho término lo concede la primera de las normas en mención para adoptar las medidas necesarias tendentes a dar cumplimiento a la sentencia (sentencia de 28 de mayo de 2015, expediente 20228, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

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. **Modifica**
r la sentencia apelada, conforme a las consideraciones de esta providencia. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad de la Resolución 1148, del 05 de agosto de 2011, y 2117, del 13 de diciembre de 2011, expedidas por el ICBF, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

Segundo. Declarar a título de restablecimiento del derecho, que BOEHRINGER INGELHEIM S. A. no está obligada a pagar las sumas determinadas en los actos administrativos anulados.

Tercero. Ordenar la devolución de \$1.256.200.123, suma que deberá ser indexada y sobre la que se reconocerán intereses, en los términos indicados.

2. **Reconocer** personería a la abogada Luisa Fernanda Betancourth Hernández, para actuar en representación del ICBF, en los términos del poder conferido (f. 600).

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ