

## **CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Liquidación bilateral – Concepto – Procedencia – Salvedades a la liquidación**

La liquidación bilateral corresponde al balance, finiquito o corte de cuentas que realizan y acogen de manera conjunta las partes del respectivo contrato, por tanto, esta modalidad participa de una naturaleza eminentemente negocial o convencional.

En términos generales, la liquidación que surge del acuerdo de las partes tiene las características de un negocio jurídico que como tal resulta vinculante para ellas. Este negocio jurídico que se materializa en el acta de liquidación, debe contener, si los hubiere, los acuerdos, salvedades, conciliaciones y transacciones a que se llegare para poner fin a las divergencias presentadas y dar por finiquitado el contrato que se ejecutó. La fuerza jurídica del acuerdo liquidatorio, que surge de todo un proceso de discusión, es tan importante dentro de la nueva realidad jurídica que se creó entre las partes del contrato, que la misma se presume definitiva y las obliga en los términos de su contenido. Al respecto ha afirmado la Corporación: «... El acta que se suscribe sin manifestación de inconformidad sobre cifras o valores y en general sobre su contenido, está asistida de un negocio jurídico pleno y válido, porque refleja la declaración de voluntad en los términos que la ley supone deben emitirse, libres o exentos de cualesquiera de los vicios que pueden afectarla. Se debe tener, con fuerza vinculante, lo que se extrae de una declaración contenida en un acta, porque las expresiones volitivas, mientras no se demuestre lo contrario, deben ser consideradas para producir los efectos que se dicen en él. ... »

Así pues, en tanto la liquidación bilateral constituye un negocio jurídico de carácter estatal, para declarar su nulidad es necesario que se configure alguna de las causales previstas bien sea en la respectiva ley de contratación de la Administración Pública o en el derecho común. La Jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido desde tiempo atrás, que una vez el contrato haya sido liquidado de mutuo acuerdo entre las partes, dicho acto de carácter bilateral podría ser enjuiciado por vía jurisdiccional cuando se invoque algún vicio del consentimiento [error, fuerza o dolo]. Sobre el tema ha sostenido lo siguiente: «[...] se tiene que la liquidación efectuada de común acuerdo por personas capaces de disponer constituye, entonces, un verdadero negocio jurídico bilateral, que tiene, por tanto, fuerza vinculante, a menos que se demuestre la existencia de un vicio del consentimiento.»

De otra parte, si dicha liquidación ha sido suscrita con salvedades y en ese mismo momento, que es la oportunidad para objetarla, alguna de las partes presenta reparos a la misma, por no estar de acuerdo con los valores expresados en ella o porque considera que deben incluirse algunos conceptos que no fueron tenidos en cuenta, debe manifestar con claridad que se reserva el derecho de acudir ante el organismo jurisdiccional para reclamar sobre aquello que precisamente hubiere sido motivo de inconformidad, pero únicamente respecto de los temas puntuales materia de discrepancia que quedaron consignados en ella.

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION TERCERA**

#### **SUBSECCION A**

**Consejero ponente: HERNAN ANDRADE RINCON**

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de julio de dos mil trece (2013).

**Radicación número: 25000-23-26-000-1998-00740-01(24365)**

**Actor: SOCIEDAD EQUIPO UNIVERSAL Y COMPAÑIA LTDA.**

**Demandado: CAJA PROMOTORA DE VIVIENDA MILITAR**

**Referencia: ACCION DE CONTROVERSIAS CONTRACTUALES  
(APELACION SENTENCIA)**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, en contra de la sentencia proferida el 10 de diciembre de 2002, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección B, por medio de la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

**I.-ANTECEDENTES**

**1. La demanda.**

La Sociedad Equipo Universal y Compañía Ltda., y el señor Edgardo Navarro Vives, por conducto de apoderado judicial debidamente constituido, el día 10 de febrero de 1998, presentaron ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la Caja Promotora de Vivienda Militar, con las siguientes pretensiones<sup>1</sup>:

*“a) Anular parcialmente el acto administrativo contenido en el acta No. 38 de la liquidación final del contrato de obra pública 032/95 y sus adicionales Nos. 001/95, 001/96 y 002/96 suscrito entre la sociedad que represento y el doctor EDGARDO NAVARRO VIVES, en adelante LOS CONTRATISTAS, y la Caja Promotora de Vivienda Militar, en adelante LA CAJA, cuyo objeto fue la construcción de 132 apartamentos (bloque 5 de 9 pisos; seis, siete y ocho de 8 pisos), un salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la urbanización RAFAEL NUÑEZ V. Etapa, frente III, Manzana I, Lote 3 de la ciudad de Santa Fe de Bogotá D.C.*

*b) Ordenar que, como consecuencia de la anulación parcial del acto administrativo atrás citado, se restablezca plenamente el derecho violado de LOS CONTRATISTAS para lo siguiente:*

- 1. Que la CAJA incumplió el contrato 032/95 y sus adicionales 001/95, 001/96 Y 002/96 celebrado con LOS CONTRATISTAS.*
- 2. Que como consecuencia de la declaración anterior se condene a LA CAJA a pagar a LOS CONTRATISTAS los perjuicios de todo orden que se le han causados con el incumplimiento contractual de aquella y por los conceptos que a continuación se indican:*
- 3. Que se condene a LA CAJA a pagar a LOS CONTRATISTAS la suma de \$40'673.330 que corresponde al impuesto de valor agregado -IVA-, aplicado sobre un porcentaje del 16% a la utilidad obtenida por LOS CONTRATISTAS, equivalente al 7% del valor del contrato No. 032/95 y sus adicionales No. 001/95, 001/96 Y 002/96 que LA CAJA dejó de pagar a éstos últimos durante el desarrollo de los mencionados contratos.*
- 4. Que se condene a LA CAJA a pagar a LOS CONTRATISTAS los correspondientes intereses moratorios a la tasa más alta permitida por la ley, sobre cada uno de los*

---

<sup>1</sup> Folios 9 al 28 del cuaderno No. 1.

valores mensuales que corresponden al IVA y que se causaron con ocasión del pago de cada cuenta mensual de avance de obra ejecutada y su reajuste.

(...)"

## **2. Hechos.**

En su escrito de demanda, en síntesis, la parte actora narró los siguientes hechos:

**2.1.** El 5 de marzo de 1995, la Caja Promotora de Vivienda Militar – *en adelante la entidad contratante* - y la Sociedad Equipo Universal y Compañía Ltda., y el señor Edgardo Navarro Vives – *en adelante los contratistas* – celebraron el contrato de obra pública No. 032/95, cuyo objeto consistió en *“la construcción de 132 apartamentos (Bloque 5 de 9 pisos; 6, 7 y 8 de 8 pisos), un salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la Urbanización RAFAEL NUÑEZ V ETAPA, frente 3; manzana 1, lote 3 de la ciudad de Santa Fe de Bogotá”*. Se fijó su cuantía en la suma de (\$4'080.401.821,10).

**2.2.** Mediante los convenios Nos. 001/95, 001/96 y 002/96 las partes adicionaron el contrato en mención.

**2.3.** En la cláusula vigésima primera del contrato No. 032/95, se acordó que *“formaba parte integral del convenio, entre otros documentos, la oferta presentada por LOS CONTRATISTAS”*. De ahí que - indicó la parte actora - en el anexo A titulado *“Formato de Presupuesto”* que se allegó con la oferta se dejó anotado que *“la utilidad de éste [contratista] ascendía al 7% del valor total del contrato”*.

**2.4.** Se adujo en la demanda que una vez ejecutado en su totalidad el contrato de obra pública en mención, las partes suscribieron el acta de liquidación final del mismo, en la cual, los contratistas dejaron constancia de su inconformidad *“reservándose el derecho de continuar reclamando el reembolso del pago del impuesto del valor agregado - IVA -, causado durante el desarrollo del contrato, el cual corresponde al 16% sobre la utilidad prevista en la propuesta”*.

**2.5.** En contra de la anterior decisión los contratistas presentaron solicitud de revocatoria directa con el propósito de que se incluyera en la liquidación y se ordenara el reembolso de los dineros pagados por concepto del *“impuesto del valor agregado – IVA -”*. Petición que fue resuelta de manera negativa por la entidad contratante.

**2.6.** Sostuvo el demandante que desde la suscripción de la primera acta de avance de obra se le ha solicitado a la entidad contratante que le cancele el monto correspondiente al impuesto de IVA, el cual *“debió haberse aplicado sobre la utilidad que le generarían a LOS CONTRATISTAS la ejecución del contrato, calculada en el 7% sobre el valor total del mismo”*.

### **3. Fundamentos jurídicos de la demanda**

La parte demandante sostuvo que se vulneraron los artículos 2°, 3°, 6° y 58 de la Constitución Política; los artículos 3° del decreto 1372 de 1992; el artículo 12 del decreto 1988 de 1974 y demás disposiciones concordantes; el artículo 429 del Estatuto Tributario y los artículos 1495, 1496, 1592 y 1602 y siguientes del Código Civil.

Como sustento del concepto de violación manifestó que el artículo 3° de la Constitución Política consagró los principios de legalidad y de autolimitación del poder público, de suerte que es fuente de responsabilidad la conducta que se desarrolle en contravía de esos postulados constitucionales. Indicó, además, que la entidad contratante *“cometió una omisión en sus funciones”*, vulnerando así lo dispuesto en los artículos 2° y 6° de la Constitución.

Sostuvo que el contrato es fuente de obligaciones mutuas, razón por la cual el incumplimiento de alguna de las partes genera de manera inmediata *“la obligación de resarcir los perjuicios derivados del incumplimiento”*.

En cuanto a los preceptos del Código Civil que consideró vulnerados, señaló, que los mismos permiten la reclamación de perjuicios en el evento en que una de las partes no haya ejecutado lo convenido en el contrato o haya retardado su ejecución. Así entonces, manifestó que en el presente asunto la entidad contratante incumplió con la obligación de pagar a los contratistas *“con cada acta mensual de avance de obra como de reajuste, el valor correspondiente al IVA para que éste lo recaudara y entregara a la Administración de impuestos”*.

Expuso que, de los artículos 3° y 12 del decreto 1372 de 1992 y el literal c) del artículo 429 del Estatuto Tributario, se sigue claramente que en los contratos de construcción de un inmueble la obligación del contratista se contrae

exclusivamente en facturar el valor correspondiente al IVA, recaudarlo de “*manos de la entidad contratante*” y entregarlo a la DIAN.

#### **4. Actuación Procesal.**

La demanda presentada el 10 de febrero de 1998<sup>2</sup>, fue admitida mediante auto del 25 de marzo de 1998<sup>3</sup>; notificada en legal forma al Ministerio Público el 23 de abril de 1998<sup>4</sup> y a la Caja Promotora de Vivienda Militar el 18 de mayo de 1998<sup>5</sup>.

#### **5. Contestación de la demanda**

La Caja Promotora de Vivienda Militar contestó la demanda para solicitar que se nieguen sus pretensiones<sup>6</sup>. En cuanto a los hechos aceptó unos y rechazó otros.

Como sustento de su oposición, señaló que el acta No. 38 del 13 de febrero de 1997, por medio de la cual se liquidó el contrato de obra pública No. 032/95, fue expedida “*conforme a derecho*”, de ahí que, en el asunto que ahora se examina, no se configuró causal de nulidad alguna.

Así mismo, manifestó que no era cierto que la entidad contratante hubiese incumplido el contrato de obra, razón por la cual no había lugar a condenar a la entidad.

Adujo la entidad demandada que de las pruebas con las cuales cuenta el proceso, no es posible inferir que la obligación de cancelar “*el impuesto de valor agregado – IVA*” estuviese en cabeza de la entidad contratante. Al respecto señaló que el Decreto 1372 de 21 de agosto 1992, en su artículo 3° – norma que regula la materia -, prevé que las partes deben señalar en el contrato, la utilidad del constructor sobre la cual se genera el impuesto, exigencia que en el presente asunto no se cumplió, en razón de que el valor de la utilidad no fue considerada en el mencionado contrato de obra ni en sus adicionales, por lo cual no se causó el impuesto.

---

<sup>2</sup> Anverso del folio 28 del cuaderno No.1.

<sup>3</sup> Folio 31 del cuaderno No.1.

<sup>4</sup> Anverso del folio 31 del cuaderno No. 1.

<sup>5</sup> Folio 33 del cuaderno No. 1.

Expuso, que del examen del contrato no se observa que las partes hubiesen acordado el pago del impuesto de IVA, en la forma que sugiere el demandante.

Manifestó que según lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto Reglamentario 380 de 1996, los consorcios y las uniones temporales no son responsables del impuesto a las ventas, lo que significa que en el asunto que ahora se estudia, en tanto el contrato de obra pública No. 032/95 se celebró con un consorcio no se encontraba ninguna de las partes en obligación de efectuar dicho pago.

Indicó que, en últimas, quienes están obligados a pagar el “*IVA son las personas naturales que hacen parte del consorcio o de la unión temporal*”, de suerte que los únicos responsables de pagar dicho impuesto serían exclusivamente ellos. Finalmente, señaló que en el presente asunto resulta “*imprescindible que el consorcio acredite el pago efectuado*” por concepto de IVA.

## **6. Los alegatos de conclusión.**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, mediante auto del 17 de noviembre de 1999, abrió el proceso a pruebas<sup>7</sup> y a través del proveído del 7 de febrero del 2000 se dispuso correr traslado para alegar de conclusión<sup>8</sup>, oportunidad procesal en la que la parte actora y la entidad demandada se pronunciaron para reiterar los argumentos expuestos en la demanda y en la contestación, respectivamente<sup>9</sup>.

El Ministerio público guardó silencio.

## **7. La sentencia de primera instancia**

Como se indicó al inicio de esta providencia, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección B, mediante sentencia proferida el 10 de diciembre de 2002<sup>10</sup>, resolvió negar las pretensiones de la demanda.

Como fundamento de su decisión, expuso, lo que se transcribe a continuación:

---

<sup>6</sup> Folios 37 al 46 del cuaderno No. 1.

<sup>7</sup> Folio 52 del cuaderno No. 1.

<sup>8</sup> Folio 112 del cuaderno No. 1.

<sup>9</sup> Folios 116 al 122 del cuaderno No. 1.

<sup>10</sup> Folios 253 al 265 del cuaderno principal.

“(...)

*Asegura el accionante, que se infringió el artículo 3° del Decreto 1372 de 1992, puesto que dicho gravamen debía ser asumido por la CAJA, partiendo de la base de que dicha utilidad sí había sido pactada, y que por ende sobre esta se generaba tributo.*

*Tal perspectiva dispone:*

*“...En los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto sobre las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor.*

*Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda sobre la utilidad del constructor”.*

*De la confrontación del texto del contrato con la norma que se dice violada, no se deduce su trasgresión, toda vez que en el referido negocio jurídico las partes no acordaron el valor de la utilidad sobre la cual el impuesto se causaría, siendo válido afirmar que tal obligación tributaria se encontraba en cabeza de los actores y no de la entidad accionada.*

*Al respecto en asunto muy similar al aquí estudiado, que ventiló entre las mismas partes dentro del proceso contractual 980741 con igual propósito, mediante sentencia del 12 de marzo de la anualidad, con ponencia del magistrado LEONARDO TORRES CALDERON se dijo:*

*“La norma trascrita es clara en señalar que el impuesto sobre las ventas se genera sobre ‘los honorarios obtenidos por el constructor’, y cuando los honorarios no han sido pactados expresamente, dicho impuesto se generará sobre la ‘utilidad del constructor’, por tanto, en el caso que se analiza, el IVA generado sobre la utilidad del contrato corre por cuenta de los miembros del Consorcio Edgardo Navarro Vives – Equipo Universal & Cía. Ltda., y no a la Caja Promotora de Vivienda Militar, tal como lo dispone el artículo 29 del Decreto número 0380 de 1996, que en su parte pertinente señala: ‘Los miembros del Consorcio o de la unión temporal son responsables del impuesto sobre las ventas respecto de las operaciones gravadas que realicen’.*

*2.- El Gerente General de la Caja Promotora de Vivienda, mediante oficio del 17 de abril de 1997, comunicó y precisó a los demandantes lo siguiente en relación con la obligación del pago del impuesto a las ventas:*

*‘1. El impuesto sobre las ventas en los contratos de construcción de bienes inmuebles, que señala el artículo 3° del decreto 1372 de 1972, es un gravamen sobre la utilidad, y ésta solamente la obtiene el contratista.*

*2. El sujeto pasivo responsable del impuesto del IVA, es el constructor quien no puede trasladarlo al Contratante, en este caso a LA CAJA por cuanto la ley no lo autoriza en forma expresa’. (Folio 209 C.2).*

*Lo anterior, permite desestimar los cargos esgrimidos por los demandantes, por lo que las pretensiones de la demanda deberán denegarse”.*

## **8. El recurso de apelación**

De manera oportuna<sup>11</sup>, la parte demandante interpuso recurso de apelación en contra de la providencia de primera instancia y, como fundamento de su inconformidad, expuso, en síntesis, que en los contratos de construcción de

---

<sup>11</sup> Recurso presentado el 14 de enero de 2003 y sustentado el 19 de marzo de esa misma anualidad, folios 267, 276 al 279 del cuaderno principal.

bienes inmuebles cuando no se hubiesen pactado honorarios, el impuesto de IVA se causará *“sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor”*, no obstante – señaló el apelante-, lo anterior no significa que el impuesto tenga que cancelarlo el contratista, de suerte que éste tan sólo tiene el deber de recaudarlo de manos de la persona a quien le presta el servicio y entregarlo a las autoridades tributarias, según lo prevé el artículo 2° del Estatuto Tributario.

Así mismo, manifestó que en el impuesto a las ventas uno es el deudor fiscal o responsable, es decir quien está obligado ante el Estado al pago del impuesto y, otro, el deudor real o sujeto pasivo, quien debe asumir el costo *“en virtud del fenómeno de la traslación del impuesto”*. Así entonces, comoquiera que *“el IVA se dirige a gravar al consumidor”*, no hay duda alguna de que la persona a favor de quien se efectúa la construcción es quien tiene la obligación de entregar *“el tributo al constructor, para que éste, a su turno, lo entregue al Estado”*.

En consecuencia, señaló que en el presente asunto en tanto que la Caja Promotora de Vivienda Militar era la beneficiaria del servicio prestado por el contratista, era ella quien estaba obligada a pagar y a entregar el tributo al constructor.

Finalmente el apelante, con el objeto de consolidar sus afirmaciones, transcribió algunos apartes de los conceptos jurídicos de la Dian del 11 de mayo de 1976 y del 5 de marzo de 1997.

## **9. El trámite de segunda instancia**

El recurso interpuesto fue admitido a través del auto del 3 de abril de 2003<sup>12</sup> y, mediante proveído del 2 de mayo del mismo año<sup>13</sup>, se corrió traslado a las partes para que alegaran de conclusión y al Ministerio Público para que, si lo consideraba pertinente, rindiera concepto de fondo, oportunidad procesal en la que la parte actora solicitó tener en cuenta *“los mismos argumentos expuestos al momento de sustentar el recurso de apelación”*<sup>14</sup>.

La entidad demandada y el Ministerio Público guardaron silencio.

---

<sup>12</sup> Folio 281 del cuaderno principal.

<sup>13</sup> Folio 283 del cuaderno principal.

La Sala, al no encontrar causal de nulidad alguna que pudiera invalidar lo actuado, procede a resolver de fondo el asunto.

## **II.- CONSIDERACIONES**

Para efectos de exponer las razones que sustentan la decisión, se abordará el estudio de los siguientes aspectos: 1) competencia, 2) aspecto preliminar, 3) el ejercicio oportuno de la acción, 4) las pruebas que obran en el proceso y 5) el caso concreto.

### **1. Competencia**

Previo a analizar y decidir sobre el asunto que ha sido propuesto, resulta necesario establecer la competencia de la Sala para conocer del mismo, pues sólo de esta manera podrá pronunciarse sobre el recurso de apelación impetrado por la parte demandante.

Sea lo primero decir que el contrato sobre el cual versa la presente controversia es un contrato de obra pública, celebrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar el día 5 de marzo de 1995, cuya naturaleza jurídica es la de una Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Defensa<sup>15</sup>.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Ley 80 de 1993, más precisamente de las normas que regulan competencias, se observa que su artículo 75<sup>16</sup> prescribe, expresamente, que la jurisdicción competente para conocer de las controversias generadas en los contratos celebrados por las entidades estatales es la Jurisdicción Contencioso Administrativa, así entonces, teniendo en cuenta que la Caja Promotora de Vivienda Militar, tiene el carácter de entidad estatal, con personalidad jurídica propia, autonomía administrativa, patrimonio propio e independiente, en su condición de Empresa Industrial y Comercial del Estado,

---

<sup>14</sup> Folio 286 del cuaderno principal.

<sup>15</sup> DECRETO 353 DE 1994.

“(…)”

*ARTÍCULO 2o. NATURALEZA. La Caja Promotora de Vivienda Militar es una empresa industrial y comercial del Estado, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, vinculada al Ministerio de Defensa Nacional.*

(…)”.

vinculada al Ministerio de Defensa, resulta del caso concluir que esta Corporación es la competente para conocer del presente asunto.

Adicionalmente, la Sala es competente para conocer del asunto, en razón del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección B, el 10 de diciembre de 2002, en un proceso con vocación de doble instancia ante esta Corporación, dado que la pretensión mayor se estimó en cuarenta millones seiscientos setenta y tres mil trescientos treinta pesos (\$40'673.330) correspondiente al impuesto de valor agregado -IVA-, mientras que el monto exigido al momento de su presentación<sup>17</sup> para que un proceso adelantado en ejercicio de la acción de controversias contractuales tuviera vocación de doble instancia era de dieciocho millones ochocientos cincuenta mil pesos (\$18'850.000) (Decreto 597 de 1988).

## **2. Aspecto preliminar**

La parte actora solicitó que se declare la nulidad del acta No. 38, por medio de la cual la Caja Promotora de Vivienda Militar y el consorcio contratista liquidaron bilateralmente el contrato No. 032/95 y sus adicionales.

Revisado el texto del libelo introductorio, encuentra la Sala que la parte actora manifestó que presentaba demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, con el objeto de obtener la nulidad parcial del citado acto administrativo, sin embargo, una vez revisado detalladamente el referido documento a la luz del imperativo constitucional consagrado en el artículo 228 superior, en virtud del cual en las actuaciones jurisdiccionales deberá hacerse prevalecer el derecho sustancial, encuentra la Sala que, a pesar de lo dicho en la demanda, debe entenderse que la acción ejercida fue la contractual, pues, además de que el acto administrativo cuestionado se expidió en desarrollo de su actividad contractual y con posterioridad a la celebración del negocio jurídico No. 032/95, no se configura en este caso una ineptitud sustantiva de la demanda que impida resolver de mérito sus pretensiones, tal y como a continuación pasa a explicarse:

---

<sup>16</sup> Art. 75, Ley 80 de 1993. “Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos anteriores, el juez competente para conocer de las controversias derivadas de los contratos estatales y de los procesos de ejecución o cumplimiento será el de la jurisdicción contencioso administrativa.”

<sup>17</sup> 10 de febrero de 1998 del cuaderno No. 1.

En la actualidad es criterio claro, pacífico, reiterado y soportado en la ley el supuesto ineludible según el cual, para que una pretensión pueda ser resuelta a través de la acción contractual, ésta debe tener por origen un contrato. Tal presupuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 77 del Estado General de la Contratación de la Administración Pública, cobija a “*Los actos administrativos que se produzcan con motivo u ocasión de la actividad contractual*”, los cuales, de conformidad con la norma, “*sólo serán susceptibles de recurso de reposición y del ejercicio de la acción contractual*...”, acción que se encuentra regulada en el artículo 87 del Código Contencioso Administrativo y por medio de la cual las partes de un contrato estatal pueden solicitar que “*se declare su existencia o su nulidad y que se hagan las declaraciones, condenas o restituciones consecuenciales, que se ordene su revisión, que se declare su incumplimiento y que se condene al responsable a indemnizar los perjuicios y que se hagan otras declaraciones y condenas*”.

En este caso, se observa sin ninguna dificultad que la parte demandante circunscribió tanto sus pretensiones anulatorias como resarcitorias a las actuaciones adelantadas en desarrollo de la actividad contractual y con posterioridad a la celebración del negocio jurídico No. 032/95 y sus adicionales, tal y como de manera diáfana puede extraerse a partir de los supuestos fácticos, de los fundamentos de violación expuestos en el libelo introductorio y de las pruebas con sustento en las cuales la parte actora pretende sacar adelante sus pedimentos, vale decir, de la demanda íntegramente considerada.

En efecto, como quedó descrito en el acápite de antecedentes de la presente providencia, los supuestos fácticos en los que se apoyó la parte demandante para incoar la acción se encaminaron a relatar todo lo acontecido a partir de la celebración del mencionado contrato de obra. Igualmente, los fundamentos de violación se orientaron a señalar la presunta ilegalidad del acta No. 038, por medio de la cual se liquidó de manera bilateral el referido negocio jurídico.

En ese mismo sentido, encuentra también la Sala que la parte demandante cumplió con la carga procesal que le imponía el numeral 4 de artículo 137 del Código Contencioso Administrativo - Decreto 01 de 1984 - en relación con la obligación de indicar las normas vulneradas y el fundamento de su violación, requisito que, como ya en otras oportunidades lo ha dicho la Subsección, no es predicable en forma exclusiva de la acción de nulidad y restablecimiento del

derecho, pues el presupuesto se debe acreditar siempre que se “*trate de la impugnación de un acto administrativo*”, aun cuando sea éste de carácter contractual<sup>18</sup>.

El anterior fue el marco jurídico del litigio en el que se soportó la parte actora para solicitar por vía judicial el reconocimiento de sus reclamaciones, marco éste que fue aceptado sin reproche alguno por la entidad demandada.

Adicionalmente, se observa que la demanda se interpuso dentro del término legal dispuesto para las acciones contractuales, tal y como en el acápite correspondiente la Sala se permitirá explicar.

Así las cosas, resulta razonable concluir que, como hasta ahora ha ocurrido y no ha sido cuestionado, el juicio se desarrolló sobre la base de una acción contractual.

### **3. Ejercicio oportuno de la acción.**

Al tenor de lo previsto por el numeral 10 del artículo 136 del C.C.A. - en su texto vigente para la fecha de celebración del contrato y para la fecha de presentación de la demanda<sup>19</sup> -, la acción contractual debía interponerse dentro de los dos (2) años siguientes a la ocurrencia de los motivos de hecho o de derecho que le sirvan de fundamento.

Ahora bien, la Sala ya ha precisado en providencias anteriores la forma de computar el plazo para el ejercicio de la acción contractual; en tal sentido ha sido reiterada la jurisprudencia al señalar que todas las acciones que a bien tenga promover el contratista con ocasión de la ejecución del contrato, debe formularlas a más tardar dentro de los dos años siguientes a su terminación o a su liquidación, si ésta era necesaria, so pena de que opere el fenómeno de la caducidad de la acción<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Ver sentencia del 10 de mayo de 2012, proferida por la Subsección dentro del proceso radicado bajo el número interno 18117; sentencia del 7 de noviembre de 2012, proferida por la Subsección dentro del proceso radicado bajo el número interno 25915, sentencias proferidas el 27 de febrero de 2013 por la Subsección dentro de los procesos radicados bajo los número internos 20812 y 22946.

<sup>19</sup> Decreto 2304 de 7 de octubre de 1989, artículo 23.

<sup>20</sup> Ver, entre otras, las siguientes providencias: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 15 de octubre de 1999, Expediente 10.929, C.P. Ricardo Hoyos Duque; Sentencia del 13 de julio de 2000, Expediente 12.513, C.P. María Elena Giraldo; Sentencia del 1 de agosto de 2000, Expediente 11.816, C.P. Jesús María Carrillo Ballesteros; Sentencia del 30 de agosto de 2000,

En el asunto *sub judice* encuentra la Sala que se trata de un contrato de obra que debía ser liquidado, acto que culminó con la expedición del acta de liquidación final No. 38 suscrita por el contratista y por la entidad contratante el día 25 de febrero de 1997.

En consecuencia, en cuanto las partes – contratista y contratante - suscribieron la liquidación bilateral del contrato el 25 de febrero de 1997, el término de caducidad vencía el 25 de febrero de 1999 y ocurre que en el asunto que ahora se juzga, la demanda contra el acto administrativo de liquidación final se presentó el 10 de febrero de 1998, razón por la cual resulta evidente que la acción se propuso dentro del término previsto en la ley.

#### **4. Las pruebas que obran en el expediente**

##### **4.1. Documentales.**

- Copia auténtica del certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, correspondiente a la sociedad Equipo Universal & Compañía Limitada<sup>21</sup>.
- Copia auténtica del pliego de condiciones de la Licitación Pública No. 006-CPVM-94, cuyo objeto consistió en “*LA CONSTRUCCION DE 540 APARTAMENTOS. 2 SALONES COMUNALES Y OBRAS COMPLEMENTARIAS EN LA URBANIZACION RAFAEL NUÑEZ V ETAPA FRENTE TRES MANZANAS 2 LOTE 1 Y MANZANA 1 LOTE 3 EN LA CIUDAD DE SANTAFE DE BOGOTA D.C.*”<sup>22</sup>.
- Copia auténtica de los documentos referentes a la Licitación Pública No. 006-CPVM-94<sup>23</sup>.
- Copia auténtica del Acta No. 009 DTCVM-0012 del 9 de febrero de 1995, suscrita por la Junta Técnica de la Caja Promotora de Vivienda Militar<sup>24</sup>.

---

Expediente 16.256, C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez; Sentencia del 22 de febrero de 2001, Expediente 13.682, C.P. Ricardo Hoyos Duque; Sentencia del 16 de septiembre de 2004, Expediente 19.113, C.P. María Elena Giraldo.

<sup>21</sup> Folios 3 al 8 del cuaderno No. 1.

<sup>22</sup> Folios 34 al 178 del cuaderno No. 3.

<sup>23</sup> Formato del presupuesto del oferente - Consorcio: Edgardo Navarro Vives & Equipo Universal CIA Ltda., entre otros. Folios 179 al 200 del cuaderno de pruebas No. 3.

<sup>24</sup> Folios 129 al 139 del cuaderno de pruebas No. 2.

- Copia simple del contrato No. 032/95 celebrado el 5 de mayo de 1995, entre la Caja Promotora de Vivienda Militar y el Consorcio: Edgardo Navarro Vives y Equipo Universal & Cía. Ltda., y de sus adicionales<sup>25</sup>.
- Copia auténtica de las Actas de recibo parcial de obra, reajustes, avance y mayor cantidad de obra, entre otras, expedidas en desarrollo del contrato No. 032/95<sup>26</sup>.
- Copia auténtica del Acta No. 38, por medio de la cual se liquidó el Contrato No. 032/95 y sus adicionales, suscrita por el Gerente General de la Caja Promotora de Vivienda Militar y por el representante legal del Consorcio: Edgardo Navarro Vives y Equipo Universal y CIA. Ltda., el día 25 de febrero de 1997; en la cual los contratistas se reservaron el derecho de *“continuar reclamando el reembolso del pago del Impuesto de Valor Agregado I.V.A., causado durante el desarrollo del Contrato, el cual corresponde al 16% sobre la utilidad prevista en la Propuesta”*. Anexos del acta en mención<sup>27</sup>.
- Copia auténtica de la comunicación del 11 de agosto de 1997, enviada por el representante legal de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., y por Edgardo Navarro Vives al Gerente General de la Caja Promotora de Vivienda Militar, mediante la cual le solicitó que se decretara la revocatoria directa del acta de liquidación final del contrato de obra pública 032/95 y sus adicionales<sup>28</sup>.
- Original del oficio No. 05661 del 21 de octubre de 1997, dirigido al consorcio contratista, mediante el cual el Gerente General de la Caja Promotora de Vivienda Militar rechazó por improcedente la solicitud de revocatoria directa formulada por el consorcio contratista en contra del acta No. 38/97<sup>29</sup>.

---

<sup>25</sup> Encuentra la Sala que el contrato No. 032/95 y sus adicionales se encuentran en copia simple, circunstancia que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 254 del Código de Procedimiento Civil, implicaría que a éstos no se les podría otorgar mérito probatorio alguno.

No obstante lo que acaba de indicarse, se tiene que en el asunto que se examina la parte actora fue diligente en su actuar, pues solicitó en la demanda que la entidad accionada aportara copia auténtica de los *“antecedentes administrativos relacionados con el contrato materia de ésta demanda”*, prueba que fue decretada mediante auto del 17 de noviembre de 1999, no empero lo cual, la entidad demandada no aportó la totalidad de los documentos constitutivos de los antecedentes.

En ese contexto, si bien es cierto los documentos relacionados anteriormente fueron aportados en copia simple, no lo es menos que en el asunto que se examina está demostrado que la parte actora fue diligente en su actuar, pues solicitó que la entidad accionada aportara copia auténtica de los *“antecedentes administrativos”*, prueba que sin duda alguna incluía el contrato No. 032/95 y sus adicionales.

Así las cosas, en aplicación de los principios de lealtad procesal y de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y, además, en consideración a que la parte demandada no tachó de espurios los documentos aportados en copia simple por la parte actora, la Sala, les otorgará plena eficacia demostrativa. Folios 1 al 11 del cuaderno No. 2.

<sup>26</sup> Folios 196 al 507 del cuaderno de pruebas No. 2; 1 al 33 del cuaderno No. 3.

<sup>27</sup> Folios 160 al 194 del cuaderno de pruebas No. 2.

<sup>28</sup> Folios 54 al 59 del cuaderno de pruebas No.2.

## 4.2. Dictamen pericial

-Obra dictamen pericial solicitado por la parte demandante, con el fin de que se estableciera “*el monto del IVA de cada acta mensual de avance de obra y su reajuste, para lo cual deberá tener en cuenta el porcentaje de utilidad acordado equivalente al 7% del valor total del contrato*”. Así mismo se les pidió a los peritos calcular el pago de los intereses moratorios que se hubiesen causado<sup>30</sup>.

## 5. Caso concreto

La parte actora, en ejercicio de la acción de controversias contractuales, solicitó que se declare la nulidad parcial del acta No. 38/97, por considerar que en la liquidación bilateral del contrato No. 032 de 1995 y sus adiciones, no se reconoció en favor del demandante suma alguna correspondiente al reembolso de los dineros pagados por concepto del impuesto al valor agregado – IVA-. -

### 5.1. Liquidación bilateral o voluntaria

La liquidación bilateral corresponde al balance, finiquito o corte de cuentas que realizan y acogen de manera conjunta las partes del respectivo contrato, por tanto, esta modalidad participa de una naturaleza eminentemente negocial o convencional.

En términos generales, la liquidación que surge del acuerdo de las partes tiene las características de un negocio jurídico que como tal resulta vinculante para ellas. Este negocio jurídico que se materializa en el acta de liquidación, debe contener, si los hubiere, los acuerdos, salvedades, conciliaciones y transacciones a que se llegare para poner fin a las divergencias presentadas y dar por finiquitado el contrato que se ejecutó. La fuerza jurídica del acuerdo liquidatorio, que surge de todo un proceso de discusión, es tan importante dentro de la nueva realidad jurídica que se creó entre las partes del contrato, que la misma se presume definitiva y las obliga en los términos de su contenido.

Al respecto ha afirmado la Corporación:

*“... El acta que se suscribe sin manifestación de inconformidad sobre cifras o valores y en*

---

<sup>29</sup> Folio 60 del cuaderno de pruebas No. 2.

<sup>30</sup> Folios 1 al 263 del cuaderno de pruebas No. 4.

*general sobre su contenido, está asistida de un negocio jurídico pleno y válido, porque refleja la declaración de voluntad en los términos que la ley supone deben emitirse, libres o exentos de cualesquiera de los vicios que pueden afectarla. Se debe tener, con fuerza vinculante, lo que se extrae de una declaración contenida en un acta, porque las expresiones volitivas, mientras no se demuestre lo contrario, deben ser consideradas para producir los efectos que se dicen en él. ...”<sup>31</sup>*

Así pues, en tanto la liquidación bilateral constituye un negocio jurídico de carácter estatal, para declarar su nulidad es necesario que se configure alguna de las causales previstas bien sea en la respectiva ley de contratación de la Administración Pública o en el derecho común. La Jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido desde tiempo atrás<sup>32</sup>, que una vez el contrato haya sido liquidado de mutuo acuerdo entre las partes, dicho acto de carácter bilateral podría ser enjuiciado por vía jurisdiccional cuando se invoque algún vicio del consentimiento (error, fuerza o dolo). Sobre el tema ha sostenido lo siguiente:

*“(...) se tiene que la liquidación efectuada de común acuerdo por personas capaces de disponer constituye, entonces, un verdadero negocio jurídico bilateral, que tiene, por tanto, fuerza vinculante, a menos que se demuestre la existencia de un vicio del consentimiento.”<sup>33</sup>*

De otra parte, si dicha liquidación ha sido suscrita con salvedades y en ese mismo momento, que es la oportunidad para objetarla, alguna de las partes presenta reparos a la misma, por no estar de acuerdo con los valores expresados en ella o porque considera que deben incluirse algunos conceptos que no fueron tenidos en cuenta, debe manifestar con claridad que se reserva el derecho de acudir ante el organismo jurisdiccional para reclamar sobre aquello que precisamente hubiere sido motivo de inconformidad<sup>34</sup>, pero únicamente respecto de los temas puntuales materia de discrepancia que quedaron consignados en ella. En relación con este aspecto la Sala ha dicho lo siguiente:

---

<sup>31</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera, Sentencia de junio 22 de 1995; Exp. No. 9965, M.P. Daniel Suárez Hernández.

<sup>32</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, entre otras sentencias se citan las siguientes: Sentencias de 25 de noviembre de 1999, Exp. 10893; de 6 de mayo de 1992; Exp. 6661, de 6 de diciembre de 1990, Exp. 5165, de 30 de mayo de 1991, Exp. 6665, de 19 de julio de 1995, Exp. 7882; de 22 de mayo de 1996, Exp. 9208.

<sup>33</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de 16 Febrero de 2001, Exp. 11689, Consejero Ponente: Alier Eduardo Hernández Enríquez.

También en Sentencia del 10 de abril de 1997, expediente 10608, con ponencia del Consejero Daniel Suárez Hernández, esta Corporación había sostenido lo siguiente:

*“La liquidación de mutuo acuerdo suscrita por las partes, constituye un acto de autonomía privada de aquellos que le da firmeza o definición a las prestaciones mutuas entre sí, de tal suerte que constituye definición de sus créditos y deudas recíprocas, no susceptible de enjuiciarse ante el órgano jurisdiccional, como no sea que se acredite algún vicio del consentimiento que conduzca a la invalidación de la misma, tales como: error, fuerza o dolo”.*

<sup>34</sup> En la actualidad, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 1150 de 2007, el contratista particular tiene derecho a dejar las constancias a que haya lugar. Según el inciso final de esta norma: *“Los contratistas tendrán derecho a efectuar salvedades a la liquidación por mutuo acuerdo, y en este evento la liquidación unilateral sólo procederá en relación con los aspectos que no hayan sido objeto de acuerdo”.*

*“Como puede observarse en la etapa de liquidación de un contrato, las partes deben dejar sentado en acta sus pretensiones para que sean consideradas por la otra parte, es ese el momento del contrato, en el cual la parte adquiere legitimación para reclamar en vía judicial o extrajudicial, las pretensiones que la otra parte no acepte. Las divergencias que existan al momento de liquidar el contrato, que sean enunciadas en acta, y no aceptadas estructuran la base del petitum de una eventual demanda. **Por el contrario la parte que no deje anotada en el acta de liquidación final, la existencia de alguna pretensión para que la otra parte la considere en esa vía, NUNCA PODRA pretenderlas judicialmente. Lo que se traslada al proceso judicial son las pretensiones que la contraparte del contrato no acepte reconocer**”<sup>35</sup> (Se destaca).*

La Sección ha señalado también que las salvedades dejadas en el acta de liquidación tienen como finalidad salvaguardar el derecho del contratista a reclamar en el futuro ante la autoridad judicial el cumplimiento de obligaciones que considera quedaron pendientes durante la ejecución del contrato, razón por la cual deben ser claras y concretas. A propósito del preciso alcance que corresponde a las salvedades o reservas que respecto de una liquidación bilateral formula alguna de las partes del contrato, la Jurisprudencia de esta Corporación ha advertido “(...) *que las salvedades u objeciones que el contratista deja en el acta de liquidación del contrato deben ser claras y concretas; de otra manera, su inclusión resulta ineficaz.*”<sup>36</sup>. La Sala ha precisado el asunto en los siguientes términos:

*“(...) para efectos de poder acudir a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, es requisito indispensable que las partes hayan dejado constancia expresa, en el acta de liquidación del contrato, de las inconformidades que pudieron resultar durante su ejecución, tal como esta Sala lo ha señalado en reiteradas ocasiones (...). Ahora bien, la constancia que el contratista inconforme consigna en el acta no puede ser de cualquier tipo; es necesario que reúna las siguientes características: que identifique adecuadamente los problemas surgidos con ocasión del contrato, es decir, que sea clara, concreta y específica; no obstante no tiene que expresar técnicamente toda una reflexión y justificación jurídico-económica, pero sí debe contener, así sea de modo elemental, la identificación del problema, es decir, los motivos concretos de inconformidad (...). Lo anterior significa que la constancia de inconformidad no se satisface con una formulación genérica, que no identifique la razón de ser de la salvedad del contratista; tal conducta impide la claridad necesaria en la conclusión de la relación comercial –bien porque las partes están de acuerdo en forma plena, o bien porque subsisten diferencias entre ellas.”<sup>37</sup>*

---

<sup>35</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de 16 Febrero de 2001, Exp. 11689, Consejero Ponente: Alier Eduardo Hernández Enríquez.

<sup>36</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera, Sentencia de 16 Febrero de 2001, Exp. 11689, Consejero Ponente: Alier Eduardo Hernández Enríquez.

<sup>37</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia del 6 de julio de 2005. Expediente 14.113. C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez.

Desde tiempo atrás la Jurisprudencia de la Sala ha sostenido esta posición. Así, en Sentencia del 16 de octubre de 1980, Expediente 1960, con ponencia del Consejero Carlos Betancur Jaramillo, afirmó lo siguiente: “*Es evidente que cuando se liquida un contrato y las partes firman el acta de liquidación sin reparo alguno, éstos en principio no pueden mañana impugnar el acta que tal acuerdo contiene, a menos que exista error u omisión debidamente comprobado (...). Como se ve, la Administración liquida, luego de la presentación de ciertos documentos por el contratista y aún sin éstos, de oficio; y a éste no le quedan sino estas salidas: a) firmar en señal de aceptación, sin reclamos u observaciones. Aquí el acta será definitiva y no podrá impugnarse jurisdiccionalmente; b) firmar con salvedades o reclamos que se pueden hacer en el mismo texto del acta de liquidación o en escrito separado; y c) negarse a firmar, precisamente por tener reparos. En las dos hipótesis precedentes el desacuerdo (...) podrá impugnarse judicialmente.*”.

En consecuencia, cuando las partes de un contrato, bien sea estatal o administrativo, suscriben liquidaciones bilaterales, la posibilidad de que prosperen las pretensiones formuladas está condicionada por la suscripción del acta respectiva con observaciones o salvedades, las cuales deberán identificar claramente la disconformidad con el respectivo texto; en el evento de que sólo se formulen observaciones genéricas, que no identifiquen claramente la reclamación, si bien será posible formular la respectiva demanda, bien sea Contencioso Administrativa o arbitral, no será posible que la jurisdicción resuelva favorablemente las pretensiones.

Ahora bien, descendiendo al caso concreto, encuentra la Sala que el acta No. 38/97, por medio de la cual se liquidó el contrato No. 032/95 y sus adicionales, fue suscrita por el Gerente General de la Caja Promotora de Vivienda Militar y por el representante legal del consorcio contratista – el hoy demandante -, no obstante, éste último, al momento de suscribir el acta en mención dejó constancia de su inconformidad al señalar de manera expresa en el texto del acta que se reservaba *“el derecho de continuar reclamando el reembolso del pago del Impuesto del Valor Agregado I.V.A., causado durante el desarrollo del Contrato”*.

En ese orden de ideas, si bien es cierto que en el presente asunto lo que se demanda es el acta por medio del cual se liquidó de manera bilateral un contrato, no lo es menos que la parte actora en el texto del acto demandado dejó plasmada su disconformidad, la cual, según se observa, corresponde a las pretensiones formuladas en la demanda.

En consecuencia, no hay duda alguna de la procedencia de reclamar por ésta vía las divergencias que existieron al momento de liquidar bilateralmente el contrato No. 032/95, razón por la cual la Sala procederá a examinar la reclamación del demandante.

## **5.2. Impuesto al Valor Agregado -IVA-**

Sea lo primero decir que a partir de la expedición del artículo 25 de la Ley 6 de 1992 – norma que modificó el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario -, el impuesto sobre las ventas se estableció como un tributo general, de suerte que actualmente la obligación se causa sobre la prestación de cualquier servicio, salvo que de manera expresa el legislador lo hubiese excluido. Así entonces, lo anterior

supone que la regla general es la causación del impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones contempladas en la ley<sup>38</sup>.

Adicionalmente, el artículo 15 de la Ley 17 de 1992 prevé de manera expresa que *“los contratos de obras públicas que celebren las personas naturales o jurídicas con las entidades territoriales y/o con las entidades descentralizadas del orden municipal, distrital y departamental estarán excluidos del IVA”*.

Se advierte que en el presente asunto se trata de un contrato de obra celebrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar<sup>39</sup>, cuya naturaleza jurídica, como se indicó es la de una Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Defensa.

En ese orden de ideas, comoquiera que la Caja Promotora de Vivienda Militar no hace parte del listado previsto en el artículo 15 la Ley 17 de 1992, es claro entonces que los contratos que celebre esa entidad no se encuentran exentos del pago del referido impuesto sobre las ventas.

De otra parte, observa la Sala que en el caso que ahora se examina se trata de un contrato de obra, cuyo objeto consistió en la construcción de 132 apartamentos con destino al personal de las fuerzas militares y la policía nacional.

En tratándose de contratos de construcción de bienes inmuebles ha de señalarse que éstos no se encuentran exentos del tributo en mención, de ahí que el artículo 3° del Decreto 1372 prevé que el impuesto sobre las ventas, el cual a su vez se denomina impuesto al valor agregado –IVA- se *“genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor”*. Igualmente, la norma en mención dispone que *“cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor”*.

---

<sup>38</sup> El literal b) originario del artículo 420 del Estatuto Tributario disponía que el impuesto se aplicaba sobre *“La prestación de los servicios especificados en el artículo 476 realizados en el territorio del país”*. La norma a la que remite, actualmente enumera los servicios excluidos.

<sup>39</sup> DECRETO 353 DE 1994.

*“(…)”*

*ARTÍCULO 2o. NATURALEZA. La Caja Promotora de Vivienda Militar es una empresa industrial y comercial del Estado, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, vinculada al Ministerio de Defensa Nacional.*

En cuanto a los responsables del impuesto sobre las ventas en los contratos de obra que entrañen la construcción de un bien inmueble, la Sala se permite recoger lo que al respecto señaló la Corporación en sentencia del 29 de mayo de 2012, expediente No. 23318:

*“... Conforme a lo expuesto y a partir de la lectura del artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 y según lo señalado por el literal c del artículo 437 del Estatuto tributario, el cual fue subrogado por el artículo 24 de la Ley 6 de 1992, se observa que el responsable del impuesto sobre las ventas en los contratos de obra que impliquen la construcción de un bien inmueble es el constructor o, en otras palabras, quien presta el servicio de construcción. Cabe resaltar que el IVA es trasladable al consumidor y por consiguiente, es posible distinguir dos sujetos pasivos de esta obligación tributaria: el jurídico, es decir, en quien recae la obligación de pagar el tributo y, el económico, el cual termina por asumir este gravamen de forma indirecta.*

*33. De esta manera, en los contratos de obra de bienes inmuebles el responsable del impuesto sobre las ventas, esto es, quien debe efectuar el pago de dicho tributo a la autoridad correspondiente es el constructor; sin embargo, la carga económica del tributo corresponde al consumidor del servicio gravado, es decir, a la persona que ordena la construcción de este tipo de bienes. En consecuencia, se debe acudir a las estipulaciones realizadas entre las partes con el fin de determinar la forma en que se pactó el pago o traslado del referido tributo sobre las ventas<sup>40</sup>”.*

En virtud de lo expuesto, es claro entonces que el contrato de construcción de bien inmueble se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas y que, adicional a ello, el responsable de recaudar y de pagar el impuesto a la autoridad tributaria competente es el constructor; no obstante, comoquiera que el IVA es trasladable al consumidor, es posible distinguir dos sujetos pasivos de la obligación tributaria: el jurídico, esto es en quien recae la obligación de pagar el impuesto – el constructor - y, el económico, es decir el consumidor del servicio gravado, quien en últimas es el que termina por asumir el gravamen.

Precisado lo anterior, a continuación la Sala procederá a examinar, según el material probatorio que obra en el proceso, la forma en la cual las partes acordaron el pago o traslado del impuesto sobre las ventas, para así poder determinar si había o no lugar al reembolso del referido impuesto en favor del consorcio contratista.

### **5.3 El análisis de la nulidad del acta No. 38/97 por medio de la cual se liquidó de manera bilateral el contrato No. 032/95 y sus adicionales.**

De cara al caso concreto se encuentra probado que el consorcio: Edgardo Navarro Vives y Equipo Universal & Cía. Ltda., PROHABITAT Ltda., y el Consorcio A.V. Ingenieros Ltda., entre otros, participaron en la licitación pública No. 006-CPVM-

94, cuyo objeto consistió en “LA CONSTRUCCION DE 540 APARTAMENTOS. 2 SALONES COMUNALES Y OBRAS COMPLEMENTARIAS EN LA URBANIZACION RAFAEL NUÑEZ V ETAPA FRENTE TRES MANZANAS 2 LOTES 1 Y MANZANA 1 LOTE 3 EN LA CIUDAD DE SANTAFE DE BOGOTA D.C.”.

Se acreditó también, por medio del acta No. 009 DTCVM-0012, que en sesión del 19 de febrero de 1995, los miembros de la Junta Técnica de la Caja de Vivienda Militar, recomendaron a la Gerencia General “contratar la LICITACION PUBLICA N° 006-CPVM-94, para la construcción de 540 apartamentos...” en el siguiente orden:

**“PRIMER PUESTO: CONSORCIO VINDICO LTDA. CONSTRUCCIONES C.F.- LTDA., CONSTRUCCION DE 144 APARTAMENTOS, OBRAS COMPLEMENTARIAS E INSTALACION DE SERVICIOS.**

**SEGUNDO PUESTO: CONSORCIO EDGARDO NAVARRO VIVES & EQUIPO UNIVERSAL. & CIA. LTDA., CONSTRUCCION DE 132 APARTAMENTOS, 1 SALON COMUNAL, OBRAS COMPLEMENTARIAS E INSTALACION DE SERVICIOS.**

(...)”.

Se encuentra acreditado que el 5 de mayo de 1995, la Caja Promotora de Vivienda Militar y el Consorcio: Edgardo Navarro Vives y Equipo Universal & Cía. Ltda., celebraron el contrato No. 032, cuyo objeto consistía en “la construcción de 132 apartamentos (bloque 5 de 9 pisos: 6,7 y 8 de 8 pisos, un salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la manzana 1, Lote 3 de la urbanización Rafael Núñez V Etapa frente 3 de la Ciudad de Santafé de Bogotá. D.C., con destino al personal de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional”. Se fijó como precio la cuantía de \$4.080'401.821,10 y se estipuló un plazo de ejecución de 15 meses calendario.

Se halla demostrado que el contrato No. 032/95 fue adicionado por los contratos Nos. 001/95, 001/96 y 002/96 para modificar un ítem, adicionar el valor del contrato, ampliar la vigencia de las garantías y prorrogar el plazo.

Así mismo, se probó que el día 25 de febrero de 1997, las partes suscribieron el acta No. 38, a través de la cual se liquidó bilateralmente el contrato No. 32/95 y sus adicionales; no obstante, el representante legal del consorcio contratista dejó constancia de su inconformidad al señalar que se reservaba el derecho de

---

<sup>40</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 22 de noviembre de 2011. Exp. 19.931

*“continuar reclamando el reembolso del pago del Impuesto de Valor Agregado I.V.A., causado durante el desarrollo del Contrato, el cual corresponde al 16% sobre la utilidad prevista en la Propuesta”.*

Se acreditó también que en escrito del 11 de agosto de 1997, el representante legal del consorcio contratista solicitó la revocatoria directa del acta de liquidación final del contrato, petición que la entidad demandada rechazó por improcedente.

Ahora bien, para efecto de determinar si las partes acordaron o no la forma como se cobraría y pagaría el impuesto sobre las ventas, se hace necesario remitirse a lo dispuesto en el pliego de condiciones y en el contrato No. 032/95 y sus adicionales, no sin antes advertir que en el documento denominado “*FORMATO DE PRESUPUESTO*”, el cual hace parte integral de la oferta presentada por el consorcio contratista, no se indicó si los precios ofrecidos incluían o no el impuesto sobre las ventas, de ahí que no es posible establecer con base en ese documento si la oferta económica comprendía el impuesto sobre las ventas como un gasto adicional al precio del contrato.

De cara al caso concreto se observa que en el literal E del numeral 10 del pliego de condiciones, se determinó el procedimiento de liquidación por concepto de avance de obra y de reajustes de la siguiente forma:

**“1. Avance de obra.**

*Cada mes, el Interventor contratado por LA CAJA, hará constar y relacionará junto con el Contratista y la refrendación del supervisor técnico la calidad y medición real de la obra ejecutada durante este periodo, acorde con el presupuesto y programa de obra.*

*De conformidad con el programa de trabajo y el presupuesto, se liquidará el avance de obra del respectivo mes, por precios unitarios, ítem por ítem integrante de cada capítulo, suma total que se incrementará en el porcentaje de A.U.I. que el Contratista haya incluido en su oferta máximo 21%) (administración, utilidad e imprevistos). Debe entenderse que la administración se refiere a los costos directos correspondientes a gastos generales, honorarios, incluyendo también dentro de este porcentaje los costos que demante (sic) el perfeccionamiento del contrato tales como impuesto de timbre, primas de pólizas de garantías, publicaciones en el Diario Oficial, aporte legal al Sena, retención en la fuente, fotocopias etc. El acta correspondiente será suscrita por funcionarios de LA CAJA, El interventor y el contratista.*

(...)

**2. Reajustes**

*Cada una de las actas se reajustarán así:*

(...)

**3. Liquidación final.**

*Contendrá la relación de actas de avance de obra, reajustes, obras adicionales y costos financieros que permitan registrar el avance final de desarrollo del contrato y establecer el aporte final a reintegrar por subrogación al Contratista. Asimismo incluirá las obligaciones poscontractuales de LA CAJA y del CONTRATISTA.*

*(...)” (Resalta la Sala).*

De conformidad con lo anterior, encuentra la Sala que no se indicó en el literal transcrito ni en ningún otro numeral del pliego de condiciones la manera en la que debía efectuarse el cobro del impuesto sobre las ventas, así como tampoco se dejó constancia alguna de que la entidad contratante debía asumir el pago de dicho impuesto al momento en el que se liquidaran las actas o se liquidara de manera definitiva el contrato, es más ni siquiera se hizo mención alguna respecto del citado impuesto.

En esas condiciones, no es posible establecer a partir de ese documento que se hubiese acordado que el impuesto sobre las ventas se causaría de forma adicional al precio acordado en el contrato No. 032/95, razón por la cual resulta necesario acudir al texto del citado convenio para efectos de determinar si las partes incluyeron, o no, el impuesto en el precio total pactado por ellas.

En cuanto al valor total o precio de contrato No. 032/95, las partes acordaron en la cláusula quinta lo siguiente:

*“QUINTA: VALOR TOTAL -. El valor inicial total del objeto de este contrato se determina en la suma de CUATRO MIL OCHENTA MILLONES CUATROCIENTOS UN MIL OCHOCIENTOS VEINTIUN PESOS CON 10/100MCTE. (\$4.080'401.821,10) de acuerdo con el presupuesto por capítulos, costos directos e indirectos aceptados por LA CAJA Y EL CONTRATISTA, que se anexa y forma parte integral de este Contrato”.*

Seguidamente, en la cláusula octava se dispuso lo siguiente:

*“OCTAVA: OBLIGACIONES DE EL CONTRATISTA.- EL CONTRATISTA sujeto a los Pliegos de Condiciones De la Licitación Pública No. 006-CPVM 94, manifiesta que conoce el terreno y la localización donde se va a ejecutar el contrato y en consecuencia se obliga:*

- 1. Utilizar la suma aportada por LA CAJA y el crédito de la Entidad Financiera exclusivamente en las obras objeto del contrato que incluyen los costos directos e indirectos de 132 apartamentos y los costos directos e indirectos de las obras complementarias e instalación de servicios todo de acuerdo con el presupuesto...”.*

Bajo la óptica precedente, se puede apreciar que del contenido del contrato No. 032/95 tampoco es posible establecer que las partes hubiesen acordado que el precio ofrecido y pactado no incluía el impuesto sobre las ventas, máxime que según se observa en la cláusula octava las partes convinieron que el precio incluía los costos directos e indirectos necesarios para la construcción de la obra

contratada, circunstancia que sin duda alguna lleva a colegir que el impuesto sobre las ventas se encontraba comprendido en la categoría antes señalada y, por consiguiente, formaba parte del valor total del convenio.

Sobre ese aspecto, la Corporación en pronunciamiento del 22 de noviembre de 2011. Radicado No. 19931, discurrió así:

*“38. A su vez, no obstante que en el contrato del sub-lite no se hubieren pactado cláusulas que de manera específica hagan referencia a la asunción del costo derivado del impuesto sobre las ventas y resaltando la falta de diligencia del actor para demostrar que su oferta discriminaba el valor del aludido tributo, este debe entenderse incluido dentro del valor total de la propuesta y por ende del contrato celebrado como quedó pactado. Al respecto, la Sala se ha expresado en los siguientes términos:*

*En cuanto al cobro de la suma de \$5.600.000 que pretende la sociedad demandante por concepto de IVA sobre el valor del contrato, con fundamento en la Ley 6a de 1992, considera la Sala como también en su momento lo solicitó la entidad demandada, que no es procedente acceder al pago solicitado, por cuanto dicho impuesto no se incluyó en el valor de la propuesta. Si para la fecha de presentación de la propuesta los trabajos que prestaría el consultor estaban gravados con IVA, **al no haberse discriminado por el proponente este impuesto y el valor de los servicios, se entenderá que estaba incluido en el valor total de la propuesta**<sup>41</sup>.*

*39. Se concluye que no prosperan las pretensiones de la demanda en consideración a que el valor total del contrato de obra No. 008 de 1995 incluye el costo derivado del pago del impuesto al valor agregado -IVA- con sujeción, (i) a las estipulaciones pactadas en dicho contrato y, (ii) a la ausencia de prueba que demuestre que el mencionado impuesto se encontraba discriminado en la propuesta presentada por la sociedad Castro Tcherassi y Cía. Ltda., lo cual de haber sido acreditado, le daría derecho a percibir la indemnización solicitada al probar de igual forma, que no recibió el pago de esa erogación” (Resalta la Sala).*

Así las cosas, comoquiera que no se logró demostrar que el precio ofrecido y pactado en el contrato No. 032/95 no incluía el impuesto sobre las ventas, no será posible ordenar el reembolso de los dineros pagados por ese concepto a la parte actora.

## **6. No hay lugar a condena en costas.**

Finalmente, toda vez que para el momento en que se profiere este fallo, el artículo 55 de la Ley 446 de 1998 indica que sólo hay lugar a la imposición de costas cuando alguna de las partes haya actuado temerariamente y, en el *sub lite*, debido a que ninguna procedió de esa forma, no habrá lugar a imponerlas.

---

<sup>41</sup> Sentencia del 7 de septiembre de 1998, exp. 10.660, actor: Ingeniería y Telemática G y Ltda., C.P. Ricardo Hoyos Duque.

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

## **F A L L A**

**PRIMERO.- CONFIRMAR** la sentencia proferida el 10 de diciembre de 2002, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección B.

**SEGUNDO.-** Sin condena en costas.

**TERCERO.-** En firme esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

**COPIESE, NOTIFIQUESE Y CUMPLASE**

**HERNÁN ANDRADE RINCÓN**

**MAURICIO FAJARDO GÓMEZ  
BARRERA**

**CARLOS ALBERTO ZAMBRANO**