**CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Liquidación del contrato – Procedencia**

De esta manera, en relación con la liquidación de los contratos, el artículo 60 de la Ley 80 de 1993 señaló que son objeto de liquidación bilateral como regla general (i) aquellos contratos de tracto sucesivo, (ii) aquellos cuya ejecución o cumplimiento se prolongue en el tiempo y, (iii) los demás que lo necesiten, de conformidad con el procedimiento indicado en el referido artículo. Igualmente, estableció que en esa etapa se deben acordar los ajustes, revisiones y reconocimientos respectivos y que en caso de ser necesario para que las partes se declaren a paz y salvo, deben constar los acuerdos, conciliaciones y transacciones correspondientes.

Con fundamento en esta norma, la Sala ha reiterado en múltiples ocasiones que la liquidación, la cual en principio es bilateral o de común acuerdo, consiste en un balance o corte de cuentas que realizan las partes, en la cual declaran su voluntad en relación con los resultados obtenidos de la ejecución del contrato. Es así como se ha entendido que la suscripción de estos acuerdos obliga a las partes de conformidad con lo manifestado en ellos.

**CONTRATO ESTATAL – Acta de liquidación – Control judicial**

Se ha considerado que el acta de liquidación bilateral no es susceptible de control judicial a menos que se invoque un vicio del consentimiento o, que, al momento de suscribirse, alguna de las partes hubiere manifestado una salvedad o inconformidad con lo que fue pactado. La anterior postura se consolida a partir del principio de la buena fe y de la teoría de los actos propios según la cual no es lícito que alguien contravenga sus propios actos, en la medida en que no le es posible a una parte del contrato que en un principio estuvo de acuerdo con la forma y los términos en que se liquidó el mismo, suscitar un conflicto de naturaleza contractual ante la jurisdicción con la finalidad de refutar lo convenido. Al respecto, la Sala ha expresado: “Bajo las orientaciones de la jurisprudencia citada, resulta claro precisar que la acción contractual sólo puede versar sobre aquellos aspectos o temas en relación con los cuales el demandante hubiere manifestado su desacuerdo al momento de la liquidación final del contrato por mutuo acuerdo; porque sobre aquellas otras materias respecto de las cuales no realice observación alguna, por encontrarse de acuerdo con su liquidación y así lo formaliza con su firma, no cabe reclamación alguna en sede judicial. Admitirlo sería ir contra la doctrina de los actos propios, de conformidad con la cual “a nadie le es lícito venir contra sus propios actos”, la cual tiene sustento en el principio de la buena fe o “bona fides” que debe imperar en las relaciones jurídicas.

De igual forma, se ha indicado que las observaciones de inconformidad deben formularse de manera clara, concreta y específica, sobre aspectos que se pacten en el acta de liquidación bilateral respectiva, toda vez que sólo se podrá acudir ante la jurisdicción para reclamar el reconocimiento de las observaciones efectuadas en estas condiciones. En este sentido se ha considerado que: Es cierto -como se afirma en la sentencia recurrida, y lo sostiene la parte demandada- que, 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 […]

**CONTRATO DE OBRA PÚBLICA – Bien inmueble – IVA – Marco normativo - Exención del Tributo**

El literal b) del artículo 420 del Estatuto tributario, modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992, establece que el impuesto sobre las ventas, el cual a su vez es denominado impuesto al valor agregado -IVA-, recae sobre la prestación de servicios en el territorio nacional. Teniendo en cuenta la definición de servicios señalada por el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, mediante el cual se reglamenta parcialmente la Ley 6 de 1992 y la definición del contrato de obra señalada por el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se concluye que este tipo de contratos efectivamente dan lugar a que se presten servicios que se constituyen como hechos generadores del aludido impuesto.

A su vez, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 dispone de forma expresa que, en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto a las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios o utilidades obtenidos por el constructor.

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.

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.

En el caso concreto, se debe tener en cuenta que el contrato de obra n.° 033 de 1994 fue celebrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar, la cual es una empresa industrial y comercial del Estado vinculada al Ministerio de Defensa Nacional y, por consiguiente, es una entidad descentralizada del orden nacional. Consecuentemente, los contratos de obra celebrados por ella no se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 17 de 1992, al no encontrarse mencionadas este tipo de entidades en dicha disposición de manera expresa.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION TERCERA**

**SUBSECCION C**

**Consejera ponente: OLGA MELIDA VALLE DE DE LA HOZ**

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de agosto dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-26-000-1998-00743-01(23318)**

**Actor: SOCIEDAD EQUIPO UNIVERSAL Y COMPAÑIA LIMITADA**

**Demandado: CAJA PROMOTORA DE VIVIENDA MILITAR**

**Referencia: APELACION SENTENCIA - ACCION CONTRACTUAL**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de julio de 2002, por medio de la cual el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera – Subsección “B”, negó las pretensiones de la demanda. La sentencia será confirmada con fundamento en los siguientes fundamentos fácticos jurídicos.

**I.- ANTECEDENTES**

El 11 de enero de 1995 se suscribió el contrato de obra n.° 033 entre la Caja Promotora de Vivienda Militar y la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., con el fin de que se efectuara la construcción de 136 apartamentos, un salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la urbanización Rafael Núñez V, Etapa, Manzana 2, Lote 2 de la ciudad de Santafé de Bogotá D.C., el cual fue adicionado por los convenios 001 y 002 de 1996. Una vez ejecutado el contrato referido, fue suscrita por las partes el acta de liquidación final del mismo la cual es demandada por el contratista, al no estar de acuerdo con que no se le reconozca

por parte del contratante las sumas correspondientes al impuesto al valor agregado -IVA-.

**II.- Lo que se demanda**

2.1.- El 10 de febrero de 1998, la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., presentó demanda mediante apoderado judicial en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca y contra la Caja Promotora de Vivienda Militar, en la cual formuló las siguientes pretensiones:

*a) Anular parcialmente el acto administrativo contenido en el acta No. 34 de la liquidación final del contrato de obra pública 033/94 y sus adicionales No. 001/96 y 002/96 suscritos entre la sociedad que represento, en adelante EL CONTRATISTA, y la Caja Promotora de Vivienda Militar, en adelante LA CAJA, cuyo objeto fue la construcción de 136 apartamentos, un salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la urbanización RAFAEL NUÑEZ V. Etapa, Manzana 2, Lote 2 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 EL CONTRATISTA para lo siguiente:*

*1. Que LA CAJA incumplió el contrato 033/94 y sus adicionales 001/96 y 002/96 celebrados con EL CONTRATISTA.*

*2. Que como consecuencia de la declaración anterior se condene a LA CAJA a pagar a EL CONTRATISTA los perjuicios de todo orden que se le han causado 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 EL CONTRATISTA la suma de $32`971.700 que corresponde al impuesto de (sic) valor agregado – IVA,*

*aplicado sobre un porcentaje del 16% a la utilidad obtenida por EL CONTRATISTA, equivalente al 7% del valor del contrato No. 033/94 y sus adicionales Nos. 001/96 y 002/96 que LA CAJA dejó de pagar a éste último durante el desarrollo de los mencionados contratos.*

*4. Que se condene a LA CAJA a pagar a EL CONTRATISTA los correspondientes intereses moratorios a la tasa más alta permitida por la ley, sobre cada uno de los 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.*

*5. Que se condene a LA CAJA a pagar las costas del presente juicio.*

* 1. Considera que la entidad demandada tenía la obligación de pagar con cada acta mensual de avance de obra como de reajuste, la suma correspondiente al impuesto al valor agregado -IVA- de conformidad con lo dispuesto por los artículos 12 del Decreto 1988 de 1974, 3 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992 y el literal c) del artículo 429 del estatuto tributario.
  2. A su vez, señaló que el IVA se dirige a gravar al consumidor, que en este caso es la persona jurídica a favor de la cual se realizó la construcción -la Caja Promotora de Vivienda Militar- y, el responsable en recaudarlo es el constructor -sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda.-.
  3. De igual forma, indicó que en el anexo A denominado Formato de Presupuesto que se acompañó a la oferta presentada por ellos formaba parte integral del contrato, se dijo que la utilidad ascendía al 7% del valor del contrato y que durante el desarrollo del mismo, el IVA aumentó del 14% al 16%, el cual debía aplicarse sobre la utilidad que le generaría al contratista, calculada en el 7% sobre el valor total del contrato[[1]](#footnote-1).

**3.- Trámite procesal**

* 1. La Caja Promotora de Vivienda Militar contestó oportunamente la demanda y se opuso a las pretensiones por considerar que no es responsable contractualmente al haber suscrito el acta de liquidación n.° 34 del 28 de febrero de 1997.
  2. En relación con lo anterior, argumentó que el acta reúne los distintos elementos previstos por la ley para gozar de plena validez y eficacia como acto administrativo, habida cuenta que: *(i)* el órgano que suscribió el acta de liquidación del contrato tenía la competencia para hacerlo así como el agente que lo representaba, *(ii)* se manifestó la voluntad *“real y válida”* de liquidar el contrato de obra de manera bilateral, de conformidad con lo señalado en el mismo contrato, *(iii)* el acta de liquidación tiene un contenido determinado *“que se traduce en dar por finalizado el contrato de obra pública n.° 033 de 1994”*, *(iv)* las circunstancias de hecho y de derecho que precedieron a realizar la liquidación permitieron que se hubiera suscrito el acta referida y, *(v)* la forma en que se procedió a liquidar el contrato o que se estructuró la voluntad de la administración mediante el acta de liquidación suscrita fue la apropiada.
  3. Afirma que cumplió con todas y cada una las obligaciones derivadas del contrato de obra pública n° 033 del 11 de enero de 1995, así como en los contratos adicionales y que en ningún momento la parte demandante probó que la entidad demandada tuviera que cancelar el impuesto al valor agregado, en consideración a que en el contrato no existe cláusula alguna que obligue a las partes a pagar dicho impuesto y, comoquiera que en el

Decreto Reglamentario 1372 de 1992 se establece que el contratante y contratista deben señalar la parte correspondiente de la utilidad sobre la cual se genera el mencionado impuesto, lo cual no pudo ocurrir en el presente caso por no haberse determinado la utilidad referida.

* 1. Finalmente, arguyó que el presupuesto que hace parte integral del contrato no es el allegado por la sociedad Castro Tcherassi y Cia. Ltda., sino aquel que se encuentra anexo en el contrato y, adicionalmente, refirió que era a la sociedad demandante a quien le correspondía el pago del impuesto.
  2. Formuló las excepciones que denominó: “Inepta demanda”; “Inexistencia de la sociedad demandante”; “caducidad de la acción propuesta”; “indebida acumulación de pretensiones” y “falta de jurisdicción”.

1. Mediante sentencia del 2 de julio de 2002, el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera – Subsección “B”, negó las pretensiones de la demanda.
2. Acomete el estudio de cada una de las excepciones planteadas, diciendo lo siguiente: i).- En lo que respecta a la ausencia de requisitos formales de la demanda, esta tendría el carácter de excepción previa y no de fondo, por lo que, de conformidad con lo normado en el artículo 164 del c.c.a, su proposición no tiene cabida en los procesos que se siguen en esta jurisdicción; ii).- Con relación a la caducidad de la acción, afirma que la respuesta dada por la Caja Promotora de Vivienda Militar a la solicitud de revocatoria directa del acta que contiene la liquidación del contrato n° 033 de 1994 y sus adicionales, tuvo lugar el 28 de febrero de 1996, lo que quiere decir que para el 10 de febrero de 1998, fecha de

presentación de la demanda,[[2]](#footnote-2) el plazo de los dos (2) años señalado por el artículo 136 del c.c.a., para la acción contractual de que trata el artículo 87 y 77 de la ley 80 de 1993, aún no había transcurrido, por lo que la excepción debe declararse infundada; iii) En lo concerniente a la excepción de indebida acumulación de pretensiones, la cual se funda en el hecho de que la demandante no precisa la parte del acto acusado materia de impugnación, igualmente se declara infundada en razón a que la controversia gira en torno a un asunto de índole contractual, específicamente la liquidación del contrato y no sobre el monto, distribución o asignación de un impuesto, contribución o tasa, pues ese punto no es materia de la acción instaurada.

1. Al acometer el estudio de fondo el Tribunal consideró que la sociedad demandante arguye en la demanda que la demandada tenía la obligación adicional de pagar al contratista, con cada acta mensual de avance de obra, así como su reajuste, el valor correspondiente al Impuesto al Valor Agregado, pues así lo preceptúan el artículo 3º del Decreto 1732 de 1992, el literal c) del Decreto 1988 de 1994, el primero en cuanto establece que “Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda sobre la utilidad del constructor”; el segundo al determinar que el gravamen se causa, en tratándose de prestación de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, que en este caso la demandante considera que la actas mensuales de avance de obra o de reajuste, estableciéndose la distinción entre “deudor fiscal” o “responsable”, de un lado y, de otro, el “deudor real” o “sujeto pasivo económico”, que es el que debe pagar el tributo, ya que este se dirige a gravar al consumidor”; sin embargo la Sala discrepa de la anterior apreciación de

la demandante, puesto que es precisamente el artículo 3º del Decreto 1372 de 1992, que en la demanda se cita y transcribe, al estatuir que:

*“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”* y *“Cuando no se pacten honorarios el impuesto se causará sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor. Para estos efectos, en el respectivo contrato se señalará la parte correspondiente a honorarios o utilidad, la cual en ningún caso podrá ser inferior a la que comercialmente corresponda a contratos iguales o similares…”.*

Afirma el Tribunal que la norma transcrita es clara, en cuanto establece que el gravamen en cuestión se genera o causa “sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios obtenidos por el constructor”, o sobre “la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad”, en el evento de no haberse pactado honorarios, de manera que el “deudor real” o “sujeto pasivo económico” del gravamen, en los contratos de construcción de bienes inmuebles, como en este caso, viene a ser, por virtud de esa disposición, el constructor o contratista, pues es el que percibe la remuneración, o el que obtiene la utilidad. De no ser ello así, el tributo desaparecería como impuesto para el contratista, para trasladarse a la entidad estatal contratante, en contravía con lo dispuesto en la citada disposición legal[[3]](#footnote-3).

1. La parte demandante interpuso oportunamente recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia con el objeto de que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. Afirmó que es absolutamente cierto que en los contratos de construcción de un bien inmueble, cuando no se hubiese pactado honorarios, el IVA se causará “sobre la remuneración del servicio que corresponda a la utilidad del constructor”, pero ello no significa que el impuesto tenga que cancelarlo el contratista. Este es el responsable de recaudarlo de la persona a quien el constructor le presta el servicio para entregarlo a las autoridades tributarias, como se desprende del artículo 2º del Estatuto Tributario que dispone que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo “los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”[[4]](#footnote-4).
2. El Ministerio Público guardó silencio.

**II.- CONSIDERACIONES**

**Competencia**

1. De conformidad con lo dispuesto por los artículos 75 de la Ley 80 de 1993 y 82 del Código Contencioso Administrativo, previo a la modificación introducida por la Ley 1107 de 2006, le corresponde a la jurisdicción de lo contencioso administrativo conocer del presente conflicto derivado del contrato estatal celebrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar -empresa industrial y comercial del Estado-, teniendo en cuenta a su vez lo señalado por los artículos 2 y 32 del estatuto contractual.
2. De igual forma, por ser competente, procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia dictada por el

Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección “B”, el 2 de julio de 2002.

1. **Validez de los medios de prueba**
2. La Caja Promotora de Vivienda Militar allegó en copias simples, el pliego de condiciones de la licitación pública n.° 004 –CVM -94 para la construcción de 136 apartamentos, un (1) salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la manzana 2 lote 2, en la urbanización Rafael Núñez V. A pesar de que en principio estos documentos no podrían ser tenidos en cuenta de conformidad con lo dispuesto por el artículo 254 del C. de P. C., se les tendrá como copias auténticas y por ende serán valoradas, en la medida en que su original fue elaborado por la entidad que los allegó teniendo en cuenta el principio de buena fe.[[5]](#footnote-5)
3. En el expediente obra copia del acta n.° 34 de liquidación bilateral final del contrato de obra n.° 033 de 1994 y los contratos adicionales 001/96, 002/96 y 004/96. En una de dichas copias se encuentra formulada la observación formulada por el Representante Legal de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., en donde expresamente se señaló que, “*Nos reservamos 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% de la utilidad prevista”*  y que es lo que se demanda en este proceso[[6]](#footnote-6).

La Sala le dará eficacia probatoria a la copia del acta que tiene la mencionada salvedad comoquiera que, *(i)* es copia allegada por la entidad demandada en respuesta al oficio n.° 2000-4-0063 de fecha 21 de junio de 2000[[7]](#footnote-7), emanado por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca en cumplimiento del auto del 13 de septiembre de 1999.[[8]](#footnote-8)

1. **Los hechos probados**
2. De conformidad con el material probatorio allegado al proceso contencioso administrativo y valorado en su conjunto, se tienen como ciertas las siguientes circunstancias fácticas relevantes:
3. El 11 de enero de 1995 se suscribió el contrato de obra n.° 033/94 entre la Caja Promotora de Vivienda Militar y la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., cuyo objeto consistió en adelantar un programa de vivienda para la construcción de 136 apartamentos, Un (1) salón comunal, obras complementarias e instalación de servicios en la urbanización Rafael Núñez V, manzana 2, lote 2, manzana 1, lote 2, de la ciudad de Bogotá D.C., con destino al personal de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional de categoría oficial. El contrato referido fue adicionado por los contratos n.° 001 de 1996 y 002/96, cuyos objetos consistieron en la modificación de la cláusula sexta literal A numeral 3 del contrato n° 033/94 –CPVM – Equipo Universal & Cía. Ltda., y la prórroga del plazo del contrato inicial.[[9]](#footnote-9)
4. El 28 de febrero de 1997 fue aprobada por la junta técnica de la Caja Promotora de Vivienda Militar, el acta n.° 34 de liquidación bilateral del contrato n.° 033 de 1994 y los adicionales 001/96, 002/96 y 004/96, en la cual se estableció que las obras de construcción pactadas fueron ejecutadas y recibidas en su totalidad y que el valor inicial del contrato fue pactado en la suma de $3.407’632.567., la cual ascendió a la suma de $ 4. 164´.521.881.99 m/cte. por concepto de reajustes, mayor cantidad de obra, obras adicionales y reconocimientos económicos. Sin perjuicio de lo anterior, al ser firmada el acta referida por el representante legal de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., éste anotó la salvedad ya relacionada en el numeral n° 13.
5. El 8 de agosto de 1997, el representante legal de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., envía comunicación al Gerente general de la Caja Promotora de Vivienda Militar, donde le solicita se decrete la Revocatoria Directa del Acta de Liquidación Final del Contrato de Obra Pública 033/95 y sus adicionales No 001/96, 002/96 y 004/96 contenida en el acta n° 34, para que se incluya en ella las sumas que la Caja Promotora de Vivienda Militar les está adeudando, junto con los correspondientes intereses moratorios a la tasa más alta permitida por la ley, por concepto del impuesto a las ventas – IVA- y que la Caja se ha negado sistemáticamente a reconocer[[10]](#footnote-10).
6. El 21 de octubre de 1997 la Caja Promotora de Vivienda Militar dio respuesta a la solicitud elevada por la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., tendiente a obtener el pago de las sumas que se le adeudaban junto con los intereses moratorios por concepto del impuesto al valor agregado -IVA-, negándola por improcedente, comoquiera que se pretendía la revocatoria directa del acuerdo

bilateral consistente en el acta n.° 34 de liquidación final del contrato de obra n.° 033 de 1994. Al respecto señaló que los *“Planteamientos tributarios y de orden contractual, hacen que una decisión de la administración, no pueda cambiar los elementos legales de un contrato que no acordó expresamente la cancelación de este impuesto como una obligación a su favor; por el contrario La Caja cumplió todos los requerimientos legales en el momento de su formación por lo tanto cualquier modificación resulta inoportuna y puede llegar a contrariar el espíritu del acto original”[[11]](#footnote-11)*

1. **Problema jurídico**
2. La Sala debe establecer, en primer lugar, si el acta de liquidación bilateral del contrato de obra suscrita por las partes es susceptible de control judicial, para luego, en caso de que sea posible, determinar si resulta procedente la reclamación del demandante en relación con el reconocimiento del monto correspondiente al pago del impuesto al valor agregado -IVA-.
3. **Análisis de la Sala**
4. La Sala advierte previamente que el objeto de la presente demanda no es un acto administrativo expedido por la Caja Promotora de Vivienda Militar, sino el acta de liquidación bilateral del contrato de obra n.° 033 de 1994, suscrita por las partes que celebraron dicho contrato y consistente como se expondrá posteriormente, en un negocio jurídico o un acuerdo de voluntades.
5. Se precisa que la acción judicial contenciosa pertinente es la de controversias contractuales y no la de nulidad y restablecimiento del derecho, por cuanto se objeta un acto de liquidación que se circunscribe en la etapa contractual del contrato estatal celebrado entre la Caja Promotora de Vivienda Militar y la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., asunto que se encuentra incluido en la pluralidad de pretensiones que permite dicha acción de conformidad con lo previsto por el artículo 87 del C.C.A. Hay antecedentes jurisprudenciales de la Sala en este mismo sentido al señalar:

*(…) En este orden de ideas, los actos que se producen “con motivo u ocasión de la actividad contractual”, son todos aquellos que se expiden dentro de la operación contractual, vale decir, los que tienen relación directa con las actividades que se cumplen desde la iniciación del proceso de selección del contratista hasta la terminación y liquidación del contrato, diferenciándose sí los de la etapa precontractual (separables o previos) de los contractuales propiamente dichos, susceptibles de impugnarse los primeros a través de las acciones previstas en los arts. 84 y 85 del c.c.a y los segundos por la del art. 87*.

1. De conformidad con lo expuesto y teniendo en cuenta la facultad del juez de interpretar la demanda, se entenderá que con base en las pretensiones y circunstancias fácticas señaladas por el demandante, lo que en realidad se ejerció en este caso fue la acción de controversias contractuales; y habida cuenta de que no se configuró su caducidad pues la demanda se presentó de manera oportuna y el procedimiento de las dos acciones es el mismo -procedimiento ordinario-, no se observa impedimento alguno para pronunciarse de fondo en relación con el *petitum* de la misma[[12]](#footnote-12).
2. Precisado lo anterior, es pertinente indicar que en consideración a que el contrato de obra suscrito entre la Caja Promotora de Vivienda Militar y la sociedad

Equipo Universal y Cía. Ltda., fue celebrado el 11 de enero de 1995 y, con observancia del artículo 38 de la Ley 153 de 1887, debe entenderse que las disposiciones de la Ley 80 de 1993, por la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, que a su vez entró a derogar de manera expresa la mayoría de disposiciones del Decreto 222 de 1983 y otras normas referentes a la contratación pública, se encuentran incorporadas al contrato referido y le son aplicables.

1. De esta manera, en relación con la liquidación de los contratos, el artículo 60 de la Ley 80 de 1993 señaló que son objeto de liquidación bilateral como regla general *(i)* aquellos contratos de tracto sucesivo, *(ii)* aquellos cuya ejecución o cumplimiento se prolongue en el tiempo y, *(iii)* los demás que lo necesiten, de conformidad con el procedimiento indicado en el referido artículo. Igualmente, estableció que en esa etapa se deben acordar los ajustes, revisiones y reconocimientos respectivos y que en caso de ser necesario para que las partes se declaren a paz y salvo, deben constar los acuerdos, conciliaciones y transacciones correspondientes.
2. Con fundamento en esta norma, la Sala ha reiterado en múltiples ocasiones que la liquidación, la cual en principio es bilateral o de común acuerdo, consiste en un balance o corte de cuentas que realizan las partes, en la cual declaran su voluntad en relación con los resultados obtenidos de la ejecución del contrato. Es así como se ha entendido que la suscripción de estos acuerdos obliga a las partes de conformidad con lo manifestado en ellos.
3. Se ha considerado que el acta de liquidación bilateral no es susceptible de control judicial a menos que se invoque un vicio del consentimiento o, que al momento de suscribirse, alguna de las partes hubiere manifestado una salvedad o inconformidad con lo que fue pactado. La anterior postura se consolida a partir del principio de la buena fe y de la teoría de los actos propios según la cual no es lícito que alguien contravenga sus propios actos, en la medida en que no le es posible a una parte del contrato que en un principio estuvo de acuerdo con la forma y los términos en que se liquidó el mismo, suscitar un conflicto de naturaleza contractual ante la jurisdicción con la finalidad de refutar lo convenido. Al respecto, la Sala ha expresado:

*“Bajo las orientaciones de la jurisprudencia citada, resulta claro precisar que la acción contractual sólo puede versar sobre aquellos aspectos o temas en relación con los cuales el demandante hubiere manifestado su desacuerdo al momento de la liquidación final del contrato por mutuo acuerdo; porque sobre aquellas otras materias respecto de las cuales no realice observación alguna, por encontrarse de acuerdo con su liquidación y así lo formaliza con su firma, no cabe reclamación alguna en sede judicial. Admitirlo sería ir contra la doctrina de los actos propios, de conformidad con la cual “a nadie le es lícito venir contra sus propios actos”, la cual tiene sustento en el principio de la buena fe o “bona fides” que debe imperar en las relaciones jurídicas.*

1. De igual forma, se ha indicado que las observaciones de inconformidad deben formularse de manera clara, concreta y específica, sobre aspectos que se pacten en el acta de liquidación bilateral respectiva, toda vez que sólo se podrá acudir ante la jurisdicción para reclamar el reconocimiento de las observaciones efectuadas en estas condiciones. En este sentido se ha considerado que:

*Es cierto -como se afirma en la sentencia recurrida, y lo sostiene la parte demandada- que, 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 ésta 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 de 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 negocial -bien porque las partes están de acuerdo en forma plena, o bien porque subsisten diferencias entre ellas-.*

1. El control judicial del acta de liquidación bilateral sometido a consideración de la Sala es procedente en el caso concreto toda vez que al momento en que el representante legal de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda. la suscribió, manifestó su inconformidad al señalar que se reservaba el derecho de reclamar la suma correspondiente a lo que había pagado por el IVA durante el desarrollo del contrato señalado, inconformidad que corresponde a las pretensiones de la demanda, tal como ya se indicó en otros apartes de esta providencia.
2. Por las razones que se vienen esgrimiendo, se debe determinar si le asiste razón a la parte demandante al efectuar la reclamación mencionada, para lo cual se establecerá si se encuentra previsto por la ley que los contratos de obra generen el cobro del impuesto al valor agregado y, en caso de que esto sea así,

se indicará la parte del referido contrato a la cual le corresponde asumir los costos que se derivan de este tributo.

1. El literal *b)* del artículo 420 del Estatuto tributario, modificado por el artículo 25 de la Ley 6 de 1992, establece que el impuesto sobre las ventas, el cual a su vez es denominado impuesto al valor agregado -IVA-, recae sobre la prestación de servicios en el territorio nacional. Teniendo en cuenta la definición de servicios señalada por el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, mediante el cual se reglamenta parcialmente la Ley 6 de 1992 y la definición del contrato de obra señalada por el numeral 1 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se concluye que este tipo de contratos efectivamente dan lugar a que se presten servicios que se constituyen como hechos generadores del aludido impuesto.
2. A su vez, el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992 dispone de forma expresa que en los contratos de construcción de bien inmueble, el impuesto a las ventas se genera sobre la parte de los ingresos correspondientes a los honorarios o utilidades obtenidos por el constructor.
3. 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.
4. 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[[13]](#footnote-13).
5. En el caso concreto, se debe tener en cuenta que el contrato de obra n.° 033 de 1994 fue celebrado por la Caja Promotora de Vivienda Militar, la cual es una empresa industrial y comercial del Estado vinculada al Ministerio de Defensa Nacional y por consiguiente, es una entidad descentralizada del orden nacional. Consecuentemente, los contratos de obra celebrados por ella no se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15 de la Ley 17 de 1992, al no encontrarse mencionadas este tipo de entidades en dicha disposición de manera expresa.
6. El demandante no actuó de manera diligente para probar los hechos en los cuales fundamenta sus pretensiones, habida cuenta que no allegó al expediente la oferta presentada con el fin de que se le adjudicara el contrato referenciado y de la cual se pudiera evidenciar que hubiere señalado que la entidad contratante debía pagarle el impuesto sobre las ventas al momento de liquidar dicho contrato de manera definitiva y de forma adicional al precio por él ofertado. A su vez, no allegó las actas de liquidación de los avances de obra y teniendo en cuenta que en el pliego de condiciones no se hizo mención expresa al respecto, sólo es posible acudir al texto del contrato de obra referido.
7. Es así como se advierte que en su clausulado no se encontró referencia alguna sobre la forma como se cobraría por parte de la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., el valor correspondiente al IVA, sin embargo, fueron acordadas las siguientes estipulaciones referentes al precio o valor del contrato:

*QUINTA:VALOR TOTAL.- El valor inicial total del objeto de este contrato se determina en la suma de TRES MIL CUATROCIENTOS SIETE MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y DOS MIL QUINIENTOS SESENTA Y SIETE m/cte. ($3.407`632.567.oo), 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.*

*(…)*

*OCTAVA: OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA.- EL CONTRATISTA sujeto a los Pliegos de Condiciones de la Licitación Pública No. 004-CVM-94. manifiesta que conoce el terreno y la localización donde se va a ejecutar el contrato y en consecuencia se obliga a: 1. Utilizar la suma aportada por LA CAJA y el crédito de la Entidad Financiera exclusivamente en las obras objeto del contrato, que incluye los costos directos e indirectos de 136 apartamentos y los costos directos e indirectos de las obras complementarias e instalación de servicios todo de acuerdo con el presupuesto, y cumplir con las condiciones exigidas por la Corporación en el otorgamiento del crédito”[[14]](#footnote-14)*.

1. Con fundamento en lo anterior, se señala que la parte demandante no demostró que el precio ofrecido no incluyera el tributo sobre las ventas y adicionalmente, a partir de las condiciones fijadas en el contrato se puede inferir que el valor del IVA sobre la utilidad del contratista se encuentra incluido en el precio total del mismo, motivos por los cuales no pueden prosperar las pretensiones de la demanda.
2. Esto es así, pues se pactó que el valor total de la obra incluiría los costos directos e indirectos aceptados tanto por la sociedad Equipo Universal y Cía. Ltda., como por la Caja Promotora de Vivienda Militar y, más aún, cuando se estipuló en una cláusula posterior que dicho valor del contrato contendría los costos directos e indirectos necesarios para la construcción de la obra contratada, tal como consta en el acta de liquidación respectiva.
3. En casos similares, la Sala se ha expresado en el sentido de que cuando no se demuestre por parte del contratista que los precios ofrecidos no incluían el impuesto sobre las ventas, no tiene derecho a que el contratante le pague de forma adicional el gasto del mismo y accesoriamente, que el referido tributo se considera como un costo indirecto del contrato de obra. En relación con lo indicado se dijo:

*“c.2. LABELCO, de una parte,* ***no demostró que en sus ofertas y cotización, según el caso, le indicó con claridad a CORELCA que los precios ofrecidos no incluían el IVA, situación que en forma indudable le habría dado derecho, en principio, a que CORELCA le entregará el gasto del impuesto, por ser aquel su recaudador****. Efectivamente en el contrato C-057/93 no existe copia de la propuesta presentada por la firma LABELCO; en el contrato C-2563/92, si bien reposa copia de la propuesta la cual al parecer fue la que originó el proceso, dicha copia no contiene la constancia de presentación a la entidad, por tanto no tiene la idoneidad suficiente para vincularla y, finalmente, en el contrato C-2740/92 si bien existe copia de la propuesta, en ésta no se precisó si el precio ofrecido contenía o no el IVA. De otra parte, como ya se vio en el capítulo de hechos probados LABELCO:*

*. En la oferta correspondiente al contrato 2740 - 92 se incluyó en el análisis de precios unitarios un ITEM sobre “utilidad e impuestos” del 15% en todas las cotizaciones efectuadas por LABELCO a CORELCA, circunstancia que hace visible que los precios ofrecidos por el demandante en la licitación incluyeron el IVA (hecho probado 2).*

*. En el texto del contrato 2563 de 1992 su cláusula vigésima sobre impuestos pactó que “Todos los gastos por concepto de garantías, impuestos, publicación y cualquier otro que demande el presente contrato para su perfeccionamiento y los que se causen durante su vigencia para dar cumplimiento a todas las disposiciones legales sobre el particular, serán por cuenta del contratista” (hecho probado veinticinco)*

*. Igualmente en el texto del contrato 053-93 su cláusula décimo tercera sobre impuestos pactó lo siguiente: “****Todos los gastos*** *por concepto de garantías, impuestos, publicación y cualquier otro que demande el presente contrato para su perfeccionamiento y los que se causen durante su vigencia para dar cumplimiento a todas las disposiciones legales sobre el particular, serán por cuenta del contratista" (hecho probado treinta y uno)*

*La Sala estima que de esos pactos,* ***suscritos por LABELCO sin reparo no dejan duda que el precio del contrato incorporó los costos indirectos por el IVA;*** *y como el contrato es acto jurídico que se presume válido y con él sus cláusulas, estas son obligatorias mientras el contrato no se anule. Si LABELCO consideró que su consentimiento estuvo afectado por error de hecho al suscribir los contratos debió demandar la nulidad parcial de dichas cláusulas.; el consentimiento viciado es situación que sólo puede ser alegada por el afectado.* (subrayas originales y negrita fuera del texto).

1. 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.*

1. Se concluye que no prosperan las pretensiones de la demanda en consideración a que el valor total del contrato de obra n.° 033 de 1994 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 Equipo Universal 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, por lo que la sentencia de primera instancia debe confirmarse.
2. **Costas**

La condena en costas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 de la Ley 446 de 1998, sólo hay lugar a su imposición cuando alguna de las partes hubiere actuado temerariamente y como en este caso ninguna de aquellas actuó de esa forma, no se hará condena alguna en este sentido.

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

**RESUELVE**

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Tercera, Subsección B, del 2 de julio de 2002.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas.

**TERCERO:** En firme esta fallo, **DEVOLVER** el expediente al Tribunal de origen.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**OLGA MÉLIDA VALLE DE DE LA HOZ**

**Presidenta de la Sala**

**ENRIQUE GIL BOTERO**

**JAIME ORLANDO SANTOFIMIO GAMBOA**

1. Fls 6 a 24. C. 1. [↑](#footnote-ref-1)
2. Fl 24. C. 1 [↑](#footnote-ref-2)
3. Fls 94 a 107. C. 2ª instancia. [↑](#footnote-ref-3)
4. Fls 117 a 120, ib. [↑](#footnote-ref-4)
5. Fls 76 a 90 y 348 a 376 C. pruebas [↑](#footnote-ref-5)
6. Fls 16 a 28, ib. [↑](#footnote-ref-6)
7. Fl 55. C. 1. [↑](#footnote-ref-7)
8. Fls 48 y 49. C. 1. [↑](#footnote-ref-8)
9. Fls 1 a 10. C. pruebas. [↑](#footnote-ref-9)
10. Fls 52 a 57. C. pruebas. [↑](#footnote-ref-10)
11. Fl 58, ib. [↑](#footnote-ref-11)
12. Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 22 de noviembre de 2011. Exp. 19.931 [↑](#footnote-ref-12)
13. Consejo de Estado, Sección Tercera, sentencia del 22 de noviembre de 2011. Exp. 19.931 [↑](#footnote-ref-13)
14. Fls 1 a 8. C. pruebas. [↑](#footnote-ref-14)