CONSEJERO PONENTE: JAIME ORLANDO SANTOFIMIO GAMBOA

Bogotá D.C veintiocho (28) de mayo de dos mil quince (2015).

Radicación: 540012331000200201622 01 (36.398)
Actor: URICOECHEA CALDERON Y CIA LTDA.
Demandado: INSTITUTO NACIONAL DE VIAS –INVIAS-
Asunto: CONTROVERSA CONTRACTUAL

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de octubre de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante la cual se negaron las súplicas de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. Lo pretendido

El 14 de noviembre de 2002¹, la sociedad URICOECHEA CALDERON Y CIA LTDA –URCAL LTDA-, presentó demanda contra el Instituto Nacional de Vías –INVIAS-, solicitando la declaratoria de incumplimiento del contrato N°0675 de 1985, que se realice la liquidación del contrato y que se condene a la entidad demandada a efectuar los pagos derivados de este incumplimiento.

Como consecuencia de tal declaración, pide que se condene a la accionada a lo siguiente²:

“1. Que EL INVIAS incumplió el contrato No.0675 de 1985, comprendido dentro de dicho incumplimiento la obligación que tenía de liquidarlo.

2. Que es procedente en esta instancia judicial efectuar la liquidación del contrato así como declarar, de conformidad con la valoración jurídica de las pruebas recaudadas dentro del proceso, que EL INVIAS adeuda y debe pagar a EL DEMANDANTE, independientemente y en adición a las sumas ya canceladas y recibidas durante el lapso de ejecución del contrato, los valores que se precisan en los numerales siguientes, por los siguientes conceptos: (a) material de trituración que el contratista extrajo, explotó y

¹ Fls.4 a 28 del C. 1.

²A folio 172- 186 del C. 1, la parte demandante sustituyó completamente la demanda, en lo referido al acápite de hechos, pretensiones, competencia y cuantía, y adicionó lo concerniente al acápite de pruebas.

acopió y que no pudo utilizar por la no prórroga y ampliación del valor del contrato, prórroga necesaria para su ejecución total; (b) retención por impuesto de guerra; y (c) los intereses correspondientes a dichos conceptos.”³

La condena específica que se solicita a favor del demandante y en contra de EL INVIAS es por las siguientes cantidades y conceptos:

“1. La suma de \$450’517.727 actualizada a Diciembre de 2000, junto con los intereses corrientes bancarios liquidados hasta la fecha en que se produzca el pago, o la mayor que resulte probada dentro del proceso, por concepto del material triturado y que no pudo utilizarse en el proyecto al quedar el objeto del contrato inconcluso por la no provisión de nuevos recursos y no prórroga del plazo del mismo, por el cual no pudo cobrarse mediante actas de obra. (...)

2. La suma de \$50’208.923 o la mayor que resulte probada dentro del proceso, por concepto del costo del depósito (alquiler del inmueble donde está depositado el material) y vigilancia de dicho material, entre la fecha en que se terminó el plazo del contrato No.0675 de 1985 (diciembre de 2000) y la fecha de ejecutoria de la sentencia que ponga fin al proceso.

3. La suma de \$853’110.461,02 o la mayor que resulte probada dentro del proceso, correspondiente al descuento o retención efectuada por EL INVIAS a EL DEMANDANTE con cargo al impuesto de guerra creado por el artículo 123 de la ley 104 de 1993, cantidad o sobrecosto que de conformidad con la Constitución y la ley no le corresponde soportar ni afrontar al contratista.

4. La suma de \$958’585.540 o la mayor que resulte probada dentro del proceso, correspondiente a los intereses corrientes bancarios sobre la suma equivocadamente retenida e indicada en el numeral anterior, cifra que está liquidada hasta abril de 2002 y que deberá actualizarse hasta la fecha de la sentencia que ponga fin al proceso.”⁴

2. Como fundamento de sus pretensiones, la parte actora expuso los hechos que la Sala sintetiza así:

El 31 de diciembre de 1985, la sociedad Ingeniería, Explanaciones y Pavimentos Limitada - INEXPA LTDA- y el Fondo Vial Nacional⁵ suscribieron el contrato No. 0675 de 1985, cuyo objeto era la ejecución para el FONDO VIAL, por el sistema de precios unitarios las obras necesarias, para la rectificación y pavimentación del sector Sardinata- Las Indias, de la carretera Sardinata -

³ Fl. 183 del C. 1

⁴ Fls.183-184 del C. 1.

⁵ El Fondo Vial Nacional hoy Instituto Nacional de Vías –INVIAS-

Ocaña, de acuerdo con los planos y especificaciones suministrados por el Fondo Vial (actual INVIAS).

El referido contrato fue cedido el 28 de junio de 1990 a la sociedad PAVING LTDA por INEXPA previa autorización del FONDO VIAL NACIONAL, según consta en el contrato de cesión No.0453, el cual a su vez en agosto de 1997, también fue cedido contando con la autorización previa del INVIAS, mediante contrato 0675 de 1985 a la sociedad URICOECHEA CALDERON Y CIA. LTDA –URCAL LTDA-, tal y como figura en el documento de cesión suscrito en esa fecha, adquiriendo el cesionario todos los derechos y obligaciones surgidos del contrato primigenio No.0675 de 1985.

El contrato No.0675 de 1985 fue modificado en 28 oportunidades, habiéndose previsto en este, en el párrafo de la cláusula cuarta que los precios unitarios de los contratos adicionales debían ser los mismos del contrato original.

El plazo del contrato venció finalmente el 29 de diciembre del 2000 y previo a este vencimiento, el contratista elevó solicitud para la prórroga del mismo; sin embargo, la entidad contratante la negó mediante “carta No.035952 del 28 de diciembre de 2000”, aduciendo que no se tenía certeza de contar con presupuesto para la carretera Cúcuta- Ocaña.

No obstante, el 3 de enero del 2001 mediante acuerdo No.001 se aprobó la vigencia del presupuesto para el año 2001 para continuar la obra de la carretera CUCUTA- OCAÑA.

Por otro lado, *“transcurridos más de 21 meses desde la fecha en que el plazo del contrato expiró, la obra no solo no ha sido recibida formalmente por el INVIAS sino que el contrato tampoco ha sido liquidado”*; no obstante, el actor había solicitado audiencia de conciliación, en la cual - INVIAS- manifestó, que esta tenía como objetivo formalizar la entrega de dicha obra, presentando un proyecto de acta firmada por seis (6) personas. El contratista mediante el oficio N° UC-457-2002 del 6 de Junio de 2002 manifestó su intención de no suscribirla debido a unas incongruencias, tales como, la fecha del proyecto del acta, la de la entrega de la obra y la falta de reconocimiento de valores adicionales.

Posteriormente, esto es, el 18 de junio de 2002 mediante el oficio N°019389, el INVIAS se pronunció diciendo que iba a evaluar las razones de la negativa del contratista de no suscribir el acta; sin embargo, a la fecha el -INVIAS- no ha emitido ningún tipo de pronunciamiento.

En ese mismo sentido, el libelista manifestó que el contratista se había proveído de material para la ejecución total de la obra y que por no haberse prorrogado el contrato, éste no se pudo utilizar, por lo tanto, ese material se encontraba a disposición del -INVIAS- desde diciembre del 2000,

hecho que ocasionaba al contratista un costo mensual por concepto de alquiler del depósito del material y vigilancia del mismo.

Por último, el actor señala en su escrito que la entidad demandada, retuvo ilegalmente la suma de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CIENTO DIEZ MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y UN PESO CON DOS CENTAVOS (\$853'110.461,02), por concepto, “*descuento con fundamento a la ley 104 de 1993*” –impuesto de guerra-.

3. El trámite procesal

El 19 de febrero de 2003⁶, admitida la demanda por el Tribunal Contencioso Administrativo de Norte de Santander, el auto admisorio fue notificado, el asunto se fijó en lista⁷ y la accionada contestó el 29 de marzo de 2004⁸ oponiéndose a las pretensiones formuladas y proponiendo como excepciones el “*Cumplimiento de un mandato legal*” e “*Inexistencia de la obligación*” y para soportar sus argumentos solicitó el decreto de varias pruebas.

Vencido el término probatorio⁹, se corrió traslado¹⁰ a las partes y al Ministerio Público para que alegaran de conclusión, oportunidad que no fue aprovechada por el actor.

II. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL

En providencia del 6 de octubre de 2008¹¹ el Tribunal Contencioso Administrativo de Norte de Santander, resolvió negar las pretensiones de la demanda.

El *A quo* se refirió a las excepciones planteadas por la parte demandada, denominadas “*Cumplimiento de un mandato legal*” e “*Inexistencia de la obligación*”, señalando que no encajaban dentro de los términos de excepción de fondo, según los conceptos señalados en la providencia.

Posteriormente, se planteó el problema jurídico bajo la siguiente interpelación, “*Corresponde a la Sala determinar si hay lugar al reconocimiento y pago del material de trituración explotado por*

⁶ Fls. 188-189 del C. 1.

⁷ Según obra a folio 193 del C. 2, el proceso se fijó en lista el 15 de marzo de 2004.

⁸ Fls. 195- 210 del C. 1.

⁹ Fls. 245-240 del C. 2.

¹⁰ Fl. 372 del C. 2.

¹¹ Fls. 392-411 del C.Ppal.

la sociedad demandante y a la devolución de lo retenido por la accionada por concepto de lo establecido en la Ley 104 de 1993, más conocido como impuesto de guerra, al presentarse un rompimiento del equilibrio financiero del contrato y si consecuentemente se debe liquidar el contrato 675 de 1985.”

De lo anteriormente señalado, el Tribunal sostuvo las siguientes tesis:

1. Frente al tema de reconocimiento del pago del material extraído por el contratista, precisó que la adquisición de materiales era una obligación a su cargo, sin que en ningún momento la entidad contratante le generara expectativa alguna sobre la utilización del material que reclama el contratista y por el contrario, aparece probado que previamente a la finalización del contrato no se ejecutaron obras donde se utilizara el material reclamado.

2. Por otro lado, ante la pretensión de devolución de los valores descontados o retenidos por el INVIAS por concepto del impuesto de guerra solicitada por el demandante, el Tribunal señaló que dicha retención por sí sola, *“no genera un desequilibrio económico del contrato, razón por la cual quien la alega debe llevar a la certeza del fallador que el desequilibrio se presentó”*, lo que no ocurrió en el caso sub lite.

3. Por último, al no proceder las reclamaciones de los puntos anteriores, a criterio del Tribunal no existe fundamento que permita realizar la correspondiente liquidación judicial del contrato, puesto que no existen diferencias a favor de la parte demandante y ni demandada.

III. EL RECURSO DE APELACIÓN

Contra lo así resuelto y estando dentro del término legal, la parte demandante interpuso recurso de apelación¹², en el cual solicitó acceder a condenar a la entidad demandada al pago del impuesto de guerra injustamente retenido, más los intereses de mora por el periodo comprendido entre la fecha en que se efectuó cada retención y la fecha en que se produzca el pago. *“(…) En subsidio solicitó condenar al pago del capital actualizado con el índice de precios al consumidor vigente a la fecha del pago, más los intereses legales.”*

Sostiene que el punto principal de la controversia debe centrarse en el análisis de la condición que tiene el contrato adicional, pues de ello depende que pueda afirmarse que está regido por la ley vigente al momento de la celebración del contrato primigenio, pues según el recurrente el contrato adicional no se trata de un contrato autónomo sino accesorio en los términos del artículo 1499 del C.C.

¹² Fls. 413 y 420-431 del C Ppal.

Al respecto, citó el fallo del 2 de septiembre de 2004 de esta Corporación¹³ en el que se estudió la aplicación de la contribución especial señalada en la ley 104 de 1993 a los contratos adicionales y a las adiciones del contrato, el cual señala:

“Una interpretación acorde con la ley y con el entendimiento de las diferencias entre contratos adicionales y adiciones del contrato permite a la Sala concluir que el legislador hizo referencia a los contratos adicionales y no a las adiciones, pues si aludiera a estas últimas el hecho impositivo sería retroactivo en franca violación al principio general, aplicable en tiempo de paz, de la irretroactividad de la ley tributaria pues recuérdese que el criterio de autonomía e independencia frente al contrato principal es lo que marca la distinción entre ambas figuras pues mientras las modificaciones simples o de forma son meras adiciones accesorias del contrato principal, el contrato adicional implica la modificación de fondo del contrato aquél, un cambio sustancial sobre todo en el objeto contractual, es decir aunque integra con el contrato principal un todo, trae un elemento nuevo... A título conclusivo la Sala considera que la contribución especial señalada en la ley 104 de 1993 es aplicable a los contratos adicionales pero no a las adiciones de contrato (...)”

El libelista insiste en que los contratos que adicionaron el contrato principal N°0675 de 1985, no introdujeron modificación sustancial alguna, y que por tanto debería darse aplicación a lo que señaló esta Corporación en la sentencia mencionada.

Finalmente, concluye que, *“(...) Establecido que los contratos adicionales del contrato 675 de 1985, tienen la condiciones de contratos accesorios, no se le puede aplicar la ley 104 de 1993, porque dicha norma no estaba vigente para la fecha de celebración del principal, y hacerlo implicaría la aplicación retroactiva de la ley tributaria (...) Lo expuesto permite manifestar que cuando la ley habla de contratos adicionales, deben necesariamente entenderse los contratos adicionales, que según análisis anterior, tienen la condición de accesorios de contratos principales celebrados con posterioridad a la expedición de la ley 104 de 1993, y es evidente que el contrato 675 de 1985 es muy anterior a la ley 104 de 1993.”*

Así pues, no advirtiéndose causal de nulidad que pueda invalidar lo actuado se procede a desatar la alzada previa las siguientes:

IV. CONSIDERACIONES

Para resolver lo pertinente, la Sala, retomando la problemática jurídica propuesta por el actor, precisará el alcance de los conceptos adoptados como *ratio decidendi* para sustentar su decisión: (1) Objeto del recurso de apelación; (2) Contribución especial o impuesto de guerra; y (3) finalmente se hará el análisis del caso concreto.

¹³ Consejo de Estado, Expediente 14578.

1. Objeto del recurso de apelación

Previamente a resolver de fondo el recurso de apelación interpuesto, ésta Subsección acoge y reitera el criterio fijado por la Sala Plena de ésta Corporación respecto del alcance de la competencia del fallador, postura conforme con la cual en desarrollo de los principios de congruencia de la sentencia, así como también el principio dispositivo, el ámbito competencial del juez de segunda instancia se ve delimitado o condicionado a los puntos de discordancia señalados por el recurrente en el escrito de apelación frente a la sentencia proferida en primera instancia, salvo ciertas excepciones permitidas¹⁴.

En consecuencia, conforme lo dispuesto en el artículo 357 del C.P.C., aplicable al presente asunto por remisión expresa del artículo 267 del C. C. A., la competencia del superior generalmente se encuentra circunscrita a revisar lo que desfavorece al recurrente y que ha sido motivo de su inconformidad, y por ésta razón el *ad quem*, no puede enmendar la providencia en lo que no fue objeto del recurso¹⁵.

En el presente asunto, el apelante limitó la materia del recurso a que se condenara a la entidad demandada al pago de los valores descontados por concepto de impuesto de guerra más los intereses de mora generados, el cual en su parecer fue injustamente retenido. Por lo tanto, el análisis que realizará la Sala se circunscribe al aspecto antes mencionado.

2. Contribución especial o impuesto de guerra.

En relación con la contribución especial o “impuesto de guerra” esta Corporación ha expresado lo siguiente:

“La contribución especial, comúnmente denominada “impuesto de guerra”, fue creada por el Gobierno Nacional al amparo del estado de conmoción interior¹⁶, por el Decreto Legislativo 2009 de 14 de diciembre de 1992¹⁷, con el fin de dotar a las fuerzas armadas de fuentes de financiación, así:

“Artículo 1º. Todas las personas naturales o jurídicas que, a partir de la vigencia del presente Decreto, suscriban contrato de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público, o celebren contratos de adición al valor de los existentes,

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera, Sala Plena, Sentencia del 9 de febrero de 2012, Exp. 21060

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera, Sala Plena, Sentencia del 9 de julio de 2014, Exp. 29741

¹⁶ Declarado mediante Decreto 1793 de 8 de noviembre de 1992.

¹⁷ Diario Oficial número 40.690 de 15 de diciembre de 1992.

deberán pagar a favor de los entes territoriales respectivos, de acuerdo con el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al 5% del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición”.

Dicha contribución debían pagarla “los contratistas cuando la respectiva licitación haya sido abierta con posterioridad al 1º de enero de 1993, o, en los casos en que no haya habido licitación, cuando la oferta o cotización se haya presentado a las entidades de derecho público a partir del 1º de enero de 1993”, así como los que celebraran contratos adicionales a los ya existentes y se liquidaba “sobre el valor del contrato, descontando previamente los impuestos que se causaran directamente en razón de éste” (Decreto 265 de 5 de febrero de 1993).

Posteriormente la disposición que consagró la contribución fue prorrogada por el Decreto Legislativo 1515 de 4 de agosto de 1993¹⁸, preservándose en los artículos 123 y siguientes de la Ley 104 del 30 de diciembre de 1993¹⁹, así:

“Artículo 123.- Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, departamentos o municipios, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.”

Parágrafo. La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este capítulo.

Artículo 124.- Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista.

El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución financiera que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente...”

La Ley 104 de 1993 únicamente varió la forma como se cobraría el impuesto, dado que ordenó que fuera deducido del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. A partir de esa época la disposición que consagra el impuesto sigue vigente, por cuanto las leyes

¹⁸ Diario Oficial 40.977 de 4 de agosto de 1993

¹⁹ Diario Oficial No. 41.158 de 31 de diciembre de 1993.

241 de 1995, 418 de 1997, 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006²⁰ y actualmente 1421 de 2010, con algunas modificaciones, la han venido prorrogando.

[...] En fin, como lo ha dicho la jurisprudencia de la Corporación, se trata de una medida de carácter general que se aplica a un sector determinado de la economía: los contratistas del Estado para la construcción o mantenimiento de las vías, gravamen que si bien es cierto fue creado por el legislador excepcional en uso de las atribuciones del estado de conmoción interior -art. 213 Constitución Política-, luego el Congreso lo incorporó a la legislación ordinaria y desde entonces tiene fuerza material de ley”²¹.

3. Caso concreto

En el asunto que aquí se revisa por la vía de la apelación, se observa que el demandante y ahora apelante único ha basado el sustento de la alzada, en que el punto central de la controversia debe apuntar a determinar la pertinencia del descuento por concepto de impuesto de guerra²² indicado en la Ley 104 de 1993, donde para este efecto, se debe analizar la condición que tiene el contrato adicional, pues en su parecer, de esta definición depende que pueda afirmarse que los contratos adicionales suscritos al contrato 675 de 1985, deben estar regidos por la ley vigente al momento de la celebración del contrato primigenio y por lo tanto, los contratos adicionales no deben recibir el tratamiento de contratos autónomos sino de accesorios en los términos del artículo 1499 del C.C.

Así las cosas, tenemos que el caso *sub examine* se encuentra referido a la controversia

²⁰ “Artículo 6. De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así: “Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición./Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión./Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley./ Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones./ Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía./Parágrafo 1°. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución./Parágrafo 2°. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.”

²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, sentencias del 28 de junio de 2012 y 12 de febrero de 2014, expedientes 21.990 y 26.764

²² Ver también CONSEJO DE ESTADO. sentencia del 11 de junio de 2014. Exp: 26368.

contractual surgida en la ejecución del contrato de obra No. 675 de 31 de diciembre de 1985, cuyo objeto era la construcción por el sistema de precios unitarios de las obras que fueran necesarias para la rectificación y pavimentación del sector de Sardinata – Las Indias –Ocaña.

El 4 de agosto de 1997, la sociedad Pavimentos e Ingeniería Ltda – PAVING LTDA cedió el contrato citado a la firma actora Uricoechea Calderón y Cia Ltda – URCAL LTDA, quien suscribió a partir de esta fecha doce (12) modificaciones al contrato, siendo suscrita la primera de ellas, el 7 de octubre de 1997 e identificada con el número 17 y última, la número 28 del 15 de diciembre de 2000, según lo contemplado en la Acta de Recibo Definitivo de la obra²³

El recurrente arguye que los contratos que adicionaron el contrato principal N°0675 de 1985, no introdujeron modificación sustancial alguna, y por tanto deberían correr la suerte del contrato principal y en consecuencia, se deberían regir por la normativa vigente al momento de su suscripción, es decir, que no se le puede aplicar el descuento correspondiente denominado “impuesto de guerra”, porque esta obligación se estableció en fecha posterior a la suscripción del contrato principal y en su concepto, los contratos adicionales suscritos al contrato 675 de 1985, tienen la condición de ser contratos accesorios, lo cual hace improcedente la aplicación de la Ley 104 de 1993, debido a que de hacerlo se le estaría dando a la ley tributaria efectos retroactivos.

Así las cosas, aunque la Sala estima que el argumento esgrimido por el actor con relación a los contratos principales y accesorios es irrelevante e inocuo para la decisión del caso concreto, también considera pertinente puntualizar el tema con lo dicho por la doctrina, en los siguientes términos: *“por su misma naturaleza, el concepto que nos ocupa de contrato estatal es por principio, de acuerdo con las características anotadas, un contrato principal, esto es, que tiene existencia y efectos jurídicos por sí mismo. De manera excepcional, para casos específicos en que se requiera para el cumplimiento de obligaciones derivadas de un contrato principal, el contrato estatal puede ostentar la característica de accesorio, esto es, de instrumento adecuado y necesario para efectuar cualquier operación que requiera una obligación de carácter principal, esto de conformidad con las previsiones del artículo 1499²⁴ del Código Civil²⁵”*.

Así las cosas, la Subsección considera que lo relevante en el *sub judice* es, la determinación de la procedencia o no del cobro del impuesto de guerra a los contratos adicionales celebrados por el contratista, independientemente de si estos revisten el carácter de principales o accesorios,

²³ Fls. 211 a 217

²⁴ Artículo 1499 C.C: *“El contrato es principal cuando subsiste por sí mismo sin necesidad de otra convención, y accesorio, cuando tiene por objeto asegurar el cumplimiento de una obligación principal, de manera que no pueda subsistir sin ella”*

²⁵ SANTOFIMIO, Gamboa. Jaime Orlando. El carácter Conmutativo y por regla general sinalagmático del contrato estatal. Bogotá D.C. Abril de 2008. Pág.20.

debido a que esta circunstancia no es la que determina la conducencia del descuento efectuado por concepto de impuesto de guerra.

En este orden de ideas, la Sala pasa a analizar la pertinencia del descuento efectuado a los contratos adicionales suscritos al contrato 0675 de 1985 correspondientes a la contribución especial o impuesto de guerra creada mediante el Decreto Legislativo 2009 de 14 de diciembre de 1992, preservada en la Ley 104 de 1993 y la cual ha sido objeto de múltiples prórrogas. Así pues, se estima necesario establecer a quien está dirigida la norma, en qué casos opera y a partir de cuándo se aplica, para lo cual se trae a colación lo siguiente:

Artículo 123.- "Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, departamentos o municipios, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición."

Parágrafo. La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este capítulo.

Artículo 124.- Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista.

El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución financiera que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente..."

Entonces, tenemos que la norma que contempla la citada contribución recae no solo sobre contratos nuevos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público, sino también sobre adiciones al valor de los existentes que se celebren a partir de la vigencia de dicha normativa.

El máximo Tribunal Constitucional, se ha pronunciado frente a la contribución especial equivalente al 5% del valor adicionado, en sentido de que este impuesto no vulnera lo preceptuado por el artículo 363 CN, al siguiente tenor:

"El artículo revisado, tampoco resulta contrario a lo preceptuado por el artículo 363 de la Constitución Política, al disponer que las personas naturales o jurídicas cuando "celebren contratos de adición al valor de los existentes" deberán igualmente pagar la contribución del 5% sobre el valor de dicha adición. El contrato adicional si bien es cierto que se refiere a un objeto predeterminado entre la Administración y el contratista, tiene autonomía en cuanto a la determinación de "plazos" y al "valor" del pago. Estas nuevas realidades contractuales se fijan de común acuerdo entre las partes conforme a lo previsto en el artículo 58 del Decreto 222/83. Difiere este valor proveniente del contrato adicional de la "revisión de precios" prevista en el artículo 86 del mismo estatuto contractual, la cual no es más que la ejecución o desarrollo de una realidad contractual predeterminada. No ocurre lo mismo, por tratarse de

una realidad nueva, no prevista en el contrato principal, en el caso del contrato adicional para lo cual no se presenta la violación planteada por uno de los intervinientes, a la no retroactividad propia de las leyes tributarias que ordena la Carta Fundamental.

El cargo relacionado con la inequidad de la Contribución al referirse el decreto sólo a los contratistas que "suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías", tampoco tiene fundamento, en sentir de esta Corporación, porque es facultad de la ley, y, debe hacerlo por disposición superior, la determinación del sujeto pasivo del impuesto, y no se quebranta el principio de la igualdad propio de la equidad en los tributos, porque no se establece un trato discriminatorio entre quienes se encuentren en la condición de contratistas de construcción y mantenimiento de vías; luego no se quebranta el principio de equidad señalado en la Carta (art. 363), más aún, razones concretas tuvo el legislador excepcional para escoger el sujeto pasivo del impuesto, tal como lo hace saber en el expediente la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, quien expresa al respecto: (...)

*"Por otra parte, como es bien sabido las obras necesarias para la construcción, conservación y mantenimiento de la red vial nacional han sido paralizadas en algunos casos y en otros obstaculizadas por los violentos, impidiendo con ello: a) La ejecución de los contratos, los cuales han tenido que ser suspendidos con las consecuencias propias de tal decisión, pues ello hace más gravoso el costo de las mismas, que como es obvio, debe asumir el Estado, ya que al particular no se le puede imputar tal suspensión; b) El desarrollo económico del país, pues sin apertura de vías y mantenimiento y mejoramiento de las mismas, tal proceso es infructuoso y lento, fuera de conllevar una limitación al trabajo de aquellos ciudadanos que han sido privados de prestar sus servicios en obras en construcción." (...)*²⁶

Adicionalmente, este Alto Tribunal indicó que la contribución especial denominada impuesto de guerra²⁷, establecida por el legislador no dispuso una vigencia retroactiva, pues esta particularmente se consagró para situaciones jurídicas nuevas, como es en el caso de las adiciones contractuales, en donde se considera viable la aplicación del descuento correspondiente al impuesto de guerra para aquellas que se suscriban posteriormente a la fecha de entrada en vigencia de la ley, así lo dijo:

"El análisis precedente puede, a juicio de la Corte, aplicarse respecto de la disposición que ahora se analiza, pues la argumentación transcrita no se funda en la temporal circunstancia de la Conmoción Interior sino en consideraciones relativas a un principio de la Carta Política -irretroactividad de las normas tributarias- que tiene plena validez y efectividad en tiempos de paz. Lo que se encontró entonces y se confirma ahora, ya en la norma demandada, es que el legislador no dispuso una vigencia retroactiva de la contribución, toda vez que ésta recae exclusivamente sobre situaciones jurídicas nuevas, independientes de la que tuvo lugar al celebrar el contrato original.

Es claro que, cuando de adiciones contractuales se trata, el valor del gravamen (5%) está calculado sobre el monto de la respectiva adición y no del contrato, a no ser que éste también sea nuevo, y que sólo tiene cabida respecto de las adiciones pactadas después de haber entrado en vigencia la norma correspondiente, que en este caso concreto no es la Ley 418 de 1997 sino la disposición que por primera vez consagró el

²⁶ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C – 083 de 1993

²⁷ Ley 104 de 1993 "Artículo 123.- Contribución Especial. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, departamentos o municipios, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al 5% del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición".

tributo en términos que ahora, en dicha Ley, han sido reproducidos²⁸ (...) (Subrayado fuera de texto)

En el caso sub examine, se evidencia del material probatorio lo siguiente:

- Que el contrato de obra pública 0675 de 1985, fue cedido a partir del 4 de agosto de 1997 por Pavimentos e Ingeniería Ltda. – PAVING LTDA a la firma Uricoechea Calderon y Cia Ltda – URCAL LTDA.
- Que en la parte considerativa de dicha cesión, se señaló “6) *Que EL CESIONARIO aceptó la cesión y declara conocer en su totalidad las estipulaciones del contrato número 675 de 1985 y adicional 418 de 1988; cesión número 453 de 1990; adicionales números 515, 774 de 1990; 092, 953 de 1991; 125 de 1992; 164, 519, 796 y 962 de 1993; 342, 562 de 1994; 292, 390, 675-15-85 y 675-16-85 de 1995 y el estado de las obligaciones y derechos que a la fecha de la firma de este documento existen para las partes y que subroga al CEDENTE en todos sus derechos y obligaciones ante el INSTITUTO NACIONAL DE VIAS²⁹” (subrayado fuera de texto)*
- Que en el contrato 562 de 1994³⁰ adicional No.12 al contrato 675 de 1985 de fecha 12 de septiembre de 1994 suscrito por el cedente - Pavimentos e Ingeniería Ltda. – PAVING LTDA con INVIAS, se estableció en el párrafo segundo de la Cláusula segunda, que le era aplicable la contribución del artículo 123 de la Ley 104 de 1993.
- Que en la ejecución del contrato cedido, la sociedad Uricoechea Calderon y Cia Ltda – URCAL LTDA, celebró adiciones al contrato 675 de 1985, específicamente las números 19 del 28 julio de 1998³¹, 21 del 30 de abril de 1999³² y 24 del 29 octubre de 1999³³, en donde se estipuló la misma cláusula antes mencionada referente a la contribución por concepto de impuesto de guerra.
- Que desde el año 1995, la entidad demandada venía realizando este descuento sobre las cuentas canceladas al contratista, tal como se constata de la certificación expedida por la División de Tesorería del INVIAS³⁴.

²⁸ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C - 782 de 1999

²⁹ Fl. 223 C. 8

³⁰ Fl. 232 C. 8

³¹ Fls. 210 y 212 C.10

³² Fls. 197 y 198 C.10

³³ Fls. 239 y 240 C.10

³⁴ Fls. 144 y 145 C.1

En consecuencia, la contribución especial aludida no era una creación nueva ni podía ser desconocida, por el contrario, era obligación del contratista conocerla desde el momento que aceptó ser el cesionario del contrato aludido como se desprende del texto del contrato de cesión, expuesto anteriormente. Además y como si esto no fuera suficiente, en el texto de las nuevas adiciones suscritas por el cesionario, explícitamente en el Parágrafo Segundo de la Cláusula Segunda aceptó dicho descuento, en los siguientes términos:

“PARÁGRAFO SEGUNDO: EL INSTITUTO descontará el cinco por ciento (5%) del valor de cada cuenta que cancele al CONTRATISTA por concepto de Contribución Especial de que trata el Artículo 120 de la Ley 418 de 1997”

De estas manera, la Sala reitera la jurisprudencia de esta Sección atinente a la contribución especial o impuesto de guerra, que establece que el solo motivo de suscribir contratos adicionales, no constituye un hecho imprevisto que hubiera generado el rompimiento del equilibrio financiero, y que en el evento que el contratista no hubiera estado de acuerdo con el descuento del mismo, debía negarse a suscribir dichas adiciones o pedir a la Administración la revisión de precios.

Contario sensu, lo que sí observa la Sala es que el accionante conocía la existencia de la contribución y estuvo de acuerdo con su descuento, no siendo dable afirmar en esta instancia que los descuentos efectuados a título de *“impuesto de guerra”* generaron un desequilibrio económico del contrato No. 0675 de 1985, bajo el argumento que el citado impuesto no se encontraba vigente para la fecha de la suscripción del contrato principal.

Conclusión a la que se llega, luego de analizar el material probatorio obrante en el expediente, el cual indica que la sociedad demandante sabía desde un principio que le serian efectuados una serie de descuentos por concepto del impuesto de guerra, debido a que el demandante al firmar el contrato de cesión aceptó las condiciones establecidas en el contrato de obra cedido (y sus prorrogas) y porque durante la ejecución del contrato el accionante firmó una serie de adiciones contractuales en las que expresamente afirmó aceptar el cobro del impuesto de guerra.

Finalmente, vale la pena señalar que para que se alegue el hecho del príncipe o la teoría de la imprevisión, se requiere que el acto general y abstracto que altera el contrato sobrevenga a su celebración, requisito esencial, que no se presentó en el asunto bajo revisión, pues la ley que establecía el *“impuesto de guerra”* para la suscripción de los contratos adicionales, ya se encontraba vigente al momento de la cesión, tanto así, que las partes de común acuerdo lo hicieron constar en el texto de los mencionados documentos.

Ahora bien, si se admitiera que se le causó un daño al contratista, este se produjo por su propia conducta, al no ejecutar acciones preventivas para de esta forma evitarlo, pues al momento de la cesión del contrato y de la suscripción de las adiciones suscritas por el accionante, ya se encontraba vigente esta contribución especial y en consecuencia, no le es dable alegar su propia culpa para pretender una indemnización. Así lo ha planteado esta Corporación:

“El descuento de la Contribución Especial o impuesto de guerra, sobre las actas de pago de estos contratos adicionales, no constituye un hecho imprevisto, el contratista debió prepararse para esta consecuencia, cuando los suscribió. En este sentido, tampoco es aceptable, como se afirma en el recurso, y lo apoya el Ministerio Público en su concepto, que por tratarse de un contrato adicional los precios unitarios debían ser los mismos del contrato inicial, so pretexto de que este aspecto era inmodificable. Este criterio es equivocado, porque bien pudo el contratista asumir una de estas dos conductas, al momento de celebrar los negocios: i) suscribirlos, pero con precios de mercado adecuados, es decir, renegociando el valor unitario de los ítems -en otras palabras, debió pedir la revisión del precio-, o ii) desistir del negocio, porque no satisfacía su pretensión económica, teniendo en cuenta que estaba vigente un impuesto que gravaba la actividad adicional que pretendía ejecutar. Es así como, si acaso se le causó un daño al contratista, este es imputable a su propia conducta, como quiera que suscribió varios negocios jurídicos, pudiendo desistir de ellos, cuando no satisfacían su pretensión económica. Por tanto, es inadmisibles que ahora, luego de celebrados y ejecutados los negocios jurídicos en vigencia de una ley que claramente señalaba las condiciones tributarias vigentes, se solicite una indemnización por hechos imputables a la propia conducta, pues de haber sido más precavido no se habrían generado las consecuencias que se dice padecer.

El sujeto pasivo o responsable del pago de la contribución especial es el contratista, persona natural o jurídica, que celebre con una entidad de derecho público un contrato para la construcción o mantenimiento de vías públicas o suscriba adiciones al mismo y el beneficiario de la contribución es la Nación, Departamento o Municipio del nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante.³⁵(...).

Por las consideraciones antes expuestas, la Sala procederá a confirmar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que despachó desfavorablemente las pretensiones de la demanda.

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

RESUELVE

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada proferida el 6 de octubre de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, por las razones expuestas en esta sentencia.

³⁵ CONSEJO DE ESTADO. Sección Tercera. Subsección C. Sentencias del 4 de Febrero de 2010. Exps. 15.400, 15.665, 16.017 y 16.022

SEGUNDO: DEVOLVER el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

OLGA MÉLIDA VALLE DE DE LA HOZ
Presidenta de la Sala

JAIME ORLANDO SANTOFIMIO GAMBOA
Magistrado Ponente