



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de octubre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2022-00505-01 (29199)
Demandante	ECOPETROL S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Auto que niega intervención de terceros. Llamamiento en garantía. Requisitos. Estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia

AUTO DE UNIFICACIÓN CE- AUJ-4-1-2025

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Ecopetrol S.A. contra el auto del 22 de mayo de 2024 proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó el llamamiento en garantía realizado por la demandante de las personas con las que celebró los contratos cuestionados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN).

ANTECEDENTES

Hechos relevantes

Ecopetrol S.A. presentó la demanda de la referencia, la cual fue reformada, donde pretende la nulidad de la resolución 900013 del 25 de junio de 2021, por medio de la cual se determinó el pago de la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia para el año 2016, y de la resolución 005457 del 6 de julio de 2022, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución 900013, actos proferidos por la DIAN.

En la demanda inicial y en su reforma, la actora llamó en garantía a las personas con las cuales celebró los contratos cuestionados por la DIAN objeto de la estampilla, con fundamento en el artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El Tribunal no se pronunció sobre el llamamiento en garantía en los autos del 15 de diciembre de 2022 y del 15 de noviembre de 2023, que admitieron la demanda y su reforma, respectivamente.

En la oposición a la demanda, la autoridad tributaria manifestó que no se opone al llamamiento en garantía porque, en caso de confirmarse la legalidad de los actos acusados, esas personas deben reintegrar a Ecopetrol S.A. lo pagado por concepto de contribución de obra pública, pero no supone una sustitución del responsable tributario.

No obstante, en la oposición a la reforma a la demanda, la DIAN aseguró que el llamamiento en garantía solo puede generar efectos liberatorios de las condenas o pagos que deriven de la sentencia, supuesto que no se cumpliría en este caso.



La actora solicitó la adición del auto que admitió la reforma a la demanda con el fin de que se pronunciara sobre el llamamiento en garantía.

Providencia impugnada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en auto del 22 de mayo de 2024, negó el llamamiento en garantía solicitado por la demandante.

Expuso las normas que regulan la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia y afirmó que la demandante actuó como agente de retención.

Señaló que, conforme con el artículo 370 del Estatuto Tributario, en caso de que no se practique una retención, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio a su derecho de reembolso contra el contribuyente.

Con base en lo anterior, concluyó que la DIAN está facultada para fiscalizar a la actora en calidad de agente de retención, sin que se requiera que sean involucrados los contribuyentes, pues no existe disposición legal o contractual que los designe como garantes.

Recursos de reposición y, en subsidio, de apelación

La demandante sustentó su impugnación en que el sujeto pasivo de la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y otras universidades estatales de Colombia son los contratistas, no Ecopetrol S.A., quien tiene únicamente la calidad de agente de retención. Entonces, en caso de una decisión desfavorable para la actora, el contratista es quien debe asumir la carga económica de la obligación.

Aseguró que el artículo 370 del Estatuto Tributario permite que la DIAN reclame al agente de retención las sumas no retenidas. Sin embargo, no impide que el sujeto pasivo del tributo sea llamado en garantía por el agente de retención, con el fin de repetir en su contra.

Indicó que el llamamiento en garantía procede por la interdependencia entre la responsabilidad del agente retenedor y la del sujeto pasivo del tributo, de modo que es imposible considerar una sin la otra. Además, como lo señaló la Corte Constitucional y el Consejo de Estado (no invocó alguna providencia), el objetivo del llamamiento en garantía es que un tercero indemnice el perjuicio causado como resultado de la sentencia.

Manifestó que, para que proceda la vinculación, no está obligada a demostrar el pago efectivo de la obligación porque el debate gira en torno a su procedencia y porque la ley no exige tal requisito.

Oposición a los recursos

La DIAN reiteró que el llamamiento en garantía solo puede generar efectos liberatorios de las condenas de la sentencia, por lo que únicamente es procedente a petición de la demandada. Destacó que, en caso de que Ecopetrol S.A. deba pagar alguna suma de dinero por concepto del tributo, no será por consecuencia de la sentencia, sino porque los actos acusados surten efectos y se consideran válidos.



Decisión sobre la reposición

El Tribunal, mediante auto del 2 de agosto de 2024, confirmó su decisión reiterando lo expuesto en el auto impugnado y, además, indicó que el eventual reembolso al que tenga derecho la demandante no es objeto del proceso de la referencia.

Solicitud de unificación de jurisprudencia

Ecopetrol S.A., conforme el artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó a esta Sección que decidiera la apelación mediante auto de unificación por considerar que se trata de un asunto de importancia jurídica y de trascendencia económica y social, pues es necesario dar reglas claras para el ejercicio del derecho de defensa de los retenedores y de los sujetos pasivos del tributo.

Además, señaló que la actora es una entidad pública que requiere recobrar las sumas dejadas de retener con fundamento en una línea jurisprudencial que establecía que el tributo no debía ser pagado, de tal modo que el llamamiento en garantía es el único mecanismo procesal a su disposición para obtener el reintegro de los recursos públicos perdidos con ocasión de una eventual sentencia adversa a sus intereses.

Insistió en la procedencia del llamamiento en garantía, en que no se requiere prueba sumaria del derecho alegado por el llamante, que la prosperidad de la petición no supone una condena automática de los contratistas, y que no se requiere prueba del pago por cuanto no se debe confundir este mecanismo de vinculación de terceros con la acción de repetición.

Finalmente, indicó que es necesario unificar jurisprudencia debido a que diversos tribunales administrativos del país han tomado decisiones diferentes y contradictorias sobre la procedencia del llamamiento en garantía efectuado por Ecopetrol S.A. en casos similares al de la referencia.

Auto que avocó conocimiento del asunto en unificación

Mediante auto del 9 de abril de 2025, la Sala de Sección decidió avocar el conocimiento del asunto mediante auto de unificación *«sobre la procedencia del llamamiento en garantía realizado por el agente de retención respecto de los sujetos pasivos del tributo»*.

En dicha providencia se invitó al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante ICDT), al Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (en adelante CETA), a la Universidad Nacional de Colombia, a la Universidad Externado de Colombia y a la Universidad de los Andes para que voluntariamente presentaran su concepto sobre el asunto, dada la importancia que reviste. Además, ordenó comunicar a la ciudadanía en general el auto de unificación, conforme con el parágrafo del artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Conceptos presentados

El ICDT¹ conceptuó que, si es procedente el llamamiento en garantía realizado por el agente de retención a los sujetos pasivos del tributo porque se cumple el supuesto

¹ El concepto informó que Catalina Hoyos Jiménez y Juan Pablo Godoy Fajardo, como miembros del Consejo Directivo de esa institución, se declararon impedidos para participar en la discusión y aprobación del concepto por haber intervenido en el expediente judicial.



del artículo 225 de la Ley 1437 de 2011, pues basta que el llamante afirme tener el derecho al reembolso en caso de un resultado adverso del proceso, que en este caso está consagrado en el artículo 370 del Estatuto Tributario.

Destacó que, dada la redacción del artículo 225 referido, el juez no debería solicitar el cumplimiento de requisitos adicionales a la afirmación de la existencia del derecho de reembolso y a los elementos formales de los numerales 1 a 4 *ibidem*. Es decir, que la discusión sobre la acreditación, sustancia y naturaleza jurídica de la relación entre el llamante y el llamado solo procede en la sentencia.

Indicó que la norma del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo es análoga a los artículos 64 y 65 del Código General del Proceso, ante lo cual indicó que la doctrina² destaca que no es menester allegar prueba de la relación en que se basa el llamamiento, postura aceptada por la Sección Tercera del Consejo de Estado³.

Sostuvo que aceptar la procedencia del llamamiento en garantía protege el derecho al debido proceso y de defensa del sujeto pasivo, pues lo habilita a intervenir en un proceso judicial que puede tener repercusiones económicas en su contra y que, si no se permite su intervención, se vería limitado a aceptar la decisión sin poder ser escuchado previamente.

Además, afirmó que esta figura realiza el principio de economía procesal porque, de negarse el llamamiento en garantía, se impondría una carga injustificada al agente de retenedor, quien vería dilatado el reintegro de los recursos pagados a la DIAN hasta que se inicien y decidan nuevos procesos judiciales.

Precisó que el llamamiento solo debe extenderse hasta el valor de las retenciones dejadas de practicar, pues el monto de los intereses moratorios y las sanciones deben ser asumidas por el agente retenedor omiso, conforme el artículo 370 del Estatuto Tributario.

Puso de presente que, de acuerdo con el Concepto DIAN 1021 del 15 de noviembre de 2024, es improcedente el cobro de los montos no pagados de autorretenciones cuando el autorretenedor presentó y pagó el valor total del impuesto sobre la renta, caso en el cual la fiscalización solo procedería con relación a las sanciones, dado que en estos eventos la retención es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto, conforme el artículo 367 del Estatuto Tributario.

Los **demás invitados** no rindieron concepto.

De otro lado, **Margarita Diana Salas Sánchez** presentó un memorial de intervención, alegando que fue vinculada la ciudadanía en general mediante el auto que avocó el conocimiento para proferir auto de unificación. Al respecto, la Sala anticipa que no serán analizados los argumentos allí propuestos, dado que dicho auto se limitó a comunicar a la población sobre la existencia del trámite para proferir auto de unificación, más no se trató de una vinculación formal, en especial en un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho en el que se discuten derechos subjetivos de las partes.

² Realiza la siguiente cita: «López Blanco, Hernán Fabio. Código General del Proceso: Parte General. Editorial Tirant. 2024. P. P. 338».

³ Invocó la sentencia del 14 de febrero de 2020, pero no identificó su expediente o radicado ni el consejero ponente.



CONSIDERACIONES

Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar si procede el llamamiento en garantía, solicitado por la demandante, de los contratistas con quienes Ecopetrol S.A. celebró negocios jurídicos en el año 2016 en los que, según la DIAN, se omitió efectuar la retención en la fuente de la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia.

Competencia de la Sala

Esta Sala es competente para decidir el recurso de apelación con base en el literal g) del numeral 2 del artículo 125 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en concordancia con el numeral 6 del artículo 243 *ibidem*, por tratarse de un auto que niega la vinculación de un tercero.

De igual modo, es competente para proferir el auto de unificación sobre un aspecto procesal que no es transversal a todas las Secciones del Consejo de Estado, según se expuso en el citado auto del 9 de abril de 2025, de acuerdo con el artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sobre la procedencia del llamamiento en garantía pedida por el agente de retención

El artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece una norma especial sobre la procedencia del llamamiento en garantía, por lo que no es aplicable el artículo 64 del Código General del Proceso⁴. Esa norma, dispone lo siguiente:

«Artículo 225. Llamamiento en garantía. Quien afirme tener derecho legal o contractual de exigir a un tercero la reparación integral del perjuicio que llegare a sufrir, o el reembolso total o parcial del pago que tuviere que hacer como resultado de la sentencia, podrá pedir la citación de aquel, para que en el mismo proceso se resuelva sobre tal relación.

El llamado, dentro del término de que disponga para responder el llamamiento que será de quince (15) días, podrá, a su vez, pedir la citación de un tercero en la misma forma que el demandante o el demandado.

El escrito de llamamiento deberá contener los siguientes requisitos:

- 1. El nombre del llamado y el de su representante si aquel no puede comparecer por sí al proceso.*
- 2. La indicación del domicilio del llamado, o en su defecto, de su residencia, y la de su habitación u oficina y los de su representante, según fuere el caso, o la manifestación de que se ignoran, lo último bajo juramento, que se entiende prestado por la sola presentación del escrito.*
- 3. Los hechos en que se basa el llamamiento y los fundamentos de derecho que se invoquen.*
- 4. La dirección de la oficina o habitación donde quien hace el llamamiento y su apoderado recibirán notificaciones personales.*

El llamamiento en garantía con fines de repetición se regirá por las normas de la Ley 678 de 2001 o por aquellas que la reformen o adicionen».

⁴ Sobre la imposibilidad de aplicar la regulación del Código General del Proceso porque el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo tiene una regulación especial, ver el auto del 23 de marzo de 2017, exp. 22862, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

De esta norma, se desprende que la finalidad del llamamiento en garantía *«consiste en que el llamado asuma las consecuencias patrimoniales que se deriven de una eventual decisión desfavorable para los intereses de la parte demandada, si es que resulta condenada»*⁵. Así las cosas, la Sección indicó que el llamado está legitimado para intervenir en el proceso judicial porque *«hace las veces de garante de alguna de las partes frente al eventual resultado perjudicial que pueda tener en el proceso»*⁶.

La Sala advierte que la norma no limita la posibilidad de solicitar el llamamiento en garantía al demandado, pues utiliza la expresión *«Quien afirme (...)»*. De este modo, nada impide que la parte actora sea quien solicite la vinculación del llamado en garantía, frente al cual considera que tiene un derecho legal o contractual de exigir una garantía ante un eventual resultado perjudicial del proceso.

Además, la norma no restringe el uso de esta figura frente a una eventual condena impuesta y liquidada en la sentencia, sino que se refiere al *«perjuicio que llegare a sufrir»* el llamante. De este modo, el llamamiento en garantía se puede adelantar cuando, de un vínculo legal o contractual, surge para el tercero la obligación de reparar los perjuicios que pudiera sufrir el llamante por el resultado adverso del proceso judicial.

Lo anterior se refuerza en que existen casos en que, si bien la sentencia que niega pretensiones no impone una obligación de pago de forma directa, los actos expedidos por la DIAN únicamente quedan en firme cuando haya sido decidida la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, según lo prevé el numeral 4 del artículo 829 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, se puede concluir que el eventual pago que realizará la demandante surge como resultado de la sentencia que da fin al litigio, pues es el evento en que adquiere firmeza la obligación a su cargo.

Ahora, el inciso segundo de la norma bajo estudio permite que el llamado en garantía, a su vez, llame en garantía a otros terceros. Al respecto, el auto del 23 de marzo de 2017⁷ destacó que la norma en comento no admite llamar en garantía algún sujeto que fue vinculado como parte del proceso, pues únicamente autoriza esta figura frente *«a un tercero»*. Lo anterior se sustentó en que, *«De no ser así, podrían darse casos en los que llamante y llamado se convocaran mutuamente de forma indefinida, paralizando el proceso en detrimento del principio de economía procesal y el derecho del demandante a la tutela judicial efectiva»*⁸. Con base en lo anterior, negó que el tercero llamará en garantía a quien ya hacía parte del proceso como demandado.

De otro lado, aunque la norma indica que el llamante es quien *«afirme»* que tiene el derecho a la reparación del perjuicio derivado del proceso, el auto del 1 de febrero de 2018⁹ precisó que, para que prospere la petición y se ordene la vinculación del tercero, se requiere prueba siquiera sumaria de la existencia del vínculo legal o contractual que se invoca, *«motivo por el cual no basta el cumplimiento de los requisitos formales para que se ordene el llamamiento»*¹⁰.

⁵ Auto del 18 de diciembre de 2017, exp. 23386, C.P. Milton Chaves García.

⁶ Auto del 1 de febrero de 2018, exp. 23041, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁷ Exp. 22862, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Postura reiterada en auto del 7 de noviembre de 2017, exp. 23275, C.P. Milton Chaves García.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Exps. 23041, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Línea reiterada en los autos del 11 de octubre de 2018, exp. 23059, 27 de septiembre de 2018, exp. 23450, y del 1 de noviembre de 2018, exp. 23987, todos del C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. No obstante, en vigencia del Código de Procedimiento Civil, esta Sección sostuvo una postura contraria, afirmando que no se requería allegar prueba alguna del derecho alegado ante el tercero. Cfr. auto del 28 de agosto de 2003, exp. 25000-23-24-000-1999-00528-03 (AG), C.P. Ligia López Díaz

¹⁰ Exp. 23052, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Lo anterior se reforzó en que la prueba referida se requiere para determinar si la vinculación del tercero es realmente necesaria. Así, en auto del 11 de octubre de 2018¹¹, la Sala negó las peticiones de llamamiento en garantía presentadas por la UGPP respecto de las administradoras del sistema a las cuales se les habían transferido los recursos objeto del litigio, pues el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016 señala que esta entidad les ordenará su devolución en evento de que se declare la nulidad de sus actos administrativos.

De esta forma, se sostuvo que *«su vinculación en calidad de llamadas en garantía a los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho en los que se debate la legalidad de tales actos, es innecesaria, ya que, en caso de declararse la nulidad, a órdenes de la UGPP las administradoras deberán devolver los dineros que recibieron, indiferentemente de que hayan sido llamadas o no en garantía»*.

Siguiendo esta misma línea, el auto del 8 de agosto de 2024¹² reiteró la necesidad de aportar prueba del vínculo contractual o legal en que se sustenta el llamamiento. Por lo anterior, la Sala manifestó que, si bien se aportaron los contratos objeto de fiscalización, esto no hace responsables a los contratistas de la omisión del agente de retención, en especial cuando no se acreditó el pago ante la autoridad tributaria, según lo ordena el artículo 370 del Estatuto Tributario.

Sobre lo anterior, es necesario verificar el contenido de esta norma para determinar su alcance frente a la figura del llamamiento en garantía. Así, se evidencia que el artículo 370 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

«Artículo 370. Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquél satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad».

Conforme lo expuesto, si bien el artículo 370 del Estatuto Tributario establece que el derecho al reembolso a favor del agente de retención exige su satisfacción previa, esta norma no regula ni establece un requisito aplicable para la procedencia del llamamiento en garantía.

En efecto, según se expuso previamente, el artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo no dispone que el llamamiento en garantía requiera la acreditación de algún pago previo. Y no podría hacerlo, pues su finalidad precisamente consiste en que el tercero vinculado garantice a alguna de las partes el eventual y futuro resultado perjudicial que pueda derivarse del proceso.

De esta forma, el artículo 370 del Estatuto Tributario regula un escenario distinto, y no contradictorio, ya que permite que el agente de retención obtenga el reembolso fuera del contexto de un proceso judicial en que discute la legalidad del acto administrativo proferido por la DIAN. Sea porque no presentó una demanda con este propósito o porque acude a otros mecanismos judiciales y extrajudiciales para obtener el pago por parte de los sujetos pasivos del tributo.

En cambio, el artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo admite la posibilidad de que, en un mismo proceso, se resuelva sobre la legalidad del acto de fiscalización y del derecho al reembolso,

¹¹ Exp. 23059, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹² Exp. 28593, C.P. Wilson Ramos Girón.



aunque no se haya efectuado el pago, como manifestación del principio de economía procesal.

Conforme lo anterior, se tiene que la figura del artículo 225 referido constituye un derecho de garantía que la ley reconoce a las partes del proceso, con base en el cual pueden convocar a un tercero para que asuma las consecuencias patrimoniales de una decisión adversa a sus intereses. Este es un derecho adjetivo que no puede ser limitado ni vaciado en su contenido por lo previsto en el artículo 370 del Estatuto Tributario, norma cuyo ámbito de aplicación es diferente, como fue explicado.

Lo anterior no amenaza de modo alguno la posibilidad de que la autoridad tributaria obtenga el pago directamente del agente de retención, tal como lo prevé el artículo 370 referido. En realidad, el llamamiento en garantía únicamente otorga el derecho a que el tercero sea vinculado y, en un solo proceso judicial (principios de celeridad y de economía procesal), se le imponga la obligación de restablecer el patrimonio del llamante, en cuanto fuera perjudicado. En otras palabras: esta figura no tiene la virtualidad de exonerar al llamante-agente de retención de sus obligaciones, como es el pago de las retenciones no recaudadas en favor de la autoridad tributaria, sino que le otorga el derecho a obtener una declaración con efectos de cosa juzgada en contra de los llamados-sujetos pasivo y, así, ejercer de inmediato su derecho al reembolso. Por lo expuesto, la sentencia que decida el litigio deberá, además de la legalidad del acto acusado, declarar si la demandante tiene derecho al reembolso por parte de los llamados, una vez efectúe el pago a su cargo.

Ahora, el hecho de que en el llamamiento en garantía solicitado por el agente de retención no se requiera acreditar el pago previo, no supone una excepción a la regla de allegar prueba siquiera sumaria del derecho legal o contractual en que se fundamenta la vinculación del tercero, conforme ha sido criterio pacífico de esta Sección.

Para lo anterior, se debe tener en cuenta que los artículos 365 y 366 del Estatuto Tributario prevén que las retenciones en la fuente serán fijadas por el Gobierno Nacional sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente.

De esta forma, para que proceda el llamamiento, debe existir en el expediente alguna prueba del vínculo legal o contractual que, atendiendo lo anterior, corresponderá al fundamento jurídico o económico por el que el agente de retención efectuó el pago o abono en cuenta que constituye ingreso tributario para el sujeto pasivo y sobre el cual la DIAN considera que se omitió la retención.

La Sala advierte que, contrario al supuesto estudiado en el auto del 11 de octubre de 2018¹³, en el que se afirmó que no era necesario que la UGPP llamara en garantía a las administradoras para que devolvieran los recursos, el artículo 370 del Estatuto Tributario no establece algún mecanismo concreto de devolución que sea autónomo e independiente al del proceso judicial, sino que se limita a indicar que el agente de retención tendrá derecho al reembolso, previa satisfacción de su obligación.

Conforme lo expuesto, atendiendo la necesidad de unificar jurisprudencia, se establecen las siguientes reglas:

¹³ Exp. 23059, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



1. *El agente de retención que presenta demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la DIAN y pretende la nulidad de los actos de liquidación oficial de las retenciones omitidas, podrá llamar en garantía a los sujetos pasivos del tributo para que, en caso de que la sentencia resulte adversa, efectúen el reembolso correspondiente.*
2. *El llamante que es agente de retención, en estos casos, no requiere probar el pago de la retención omitida, pues no es un requisito del artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*
3. *El llamante y agente de retención deberá allegar prueba si quiera sumaria del derecho legal o contractual alegado, el cual consistirá en el fundamento jurídico o económico por el que efectuó el pago o abono en cuenta que constituye ingreso tributario para el sujeto pasivo y sobre el cual la DIAN considera que se omitió la retención.*
4. *Las anteriores reglas de unificación rigen para los procesos en que no se haya decidido sobre la procedencia del llamamiento en garantía, mediante providencia ejecutoriada.*

Sobre la procedencia del llamamiento en garantía en el caso bajo examen

En el caso en análisis, el tributo cuya retención es objeto de discusión es la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, creada por la Ley 1697 de 2013 y cuya destinación específica es el fortalecimiento de las universidades estatales.

Para estos efectos, el artículo 5 reguló el hecho generador, señalando que «*Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2° de la Ley 80 de 1993, en cualquier lugar del territorio en donde se ejecute la obra, sus adiciones en dinero y en cualquiera que sea la modalidad de pago del precio del contrato. En tal caso, el hecho generador se extiende a los contratos conexos al de obra, esto es: diseño, operación, mantenimiento o interventoría y demás definidos en la Ley 80 de 1993, artículo 32 numeral 2°*».

El sujeto activo fue fijado por el artículo 7, estableció que «*Como acreedor de la obligación tributaria del sujeto pasivo, determinado en el artículo 6° de la presente ley, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) será el sujeto activo en la relación jurídico-tributaria creada por esta ley*».

Respecto del sujeto pasivo, el artículo 6 dispuso que «*El tributo estará a cargo de la persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que funja como contratista en los negocios jurídicos a que se refiere el artículo anterior*». No obstante, el artículo 9 previó que «*Es obligación de las entidades contratantes retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla definido según el Artículo 8° de la presente ley*».

De conformidad con lo anterior, si bien el sujeto pasivo del tributo es la persona, natural o jurídica, el consorcio o la unión temporal que actúe como contratista, las entidades públicas del orden nacional que celebren contratos gravados tienen la obligación de retener el valor de la estampilla que corresponde.

Ahora, la Ley 1697 de 2013 no reguló de forma especial las consecuencias de la omisión en la práctica de la retención en la fuente, motivo por el cual es aplicable el artículo 370 del Estatuto Tributario. Sin embargo, conforme fue expuesto previamente, se reitera que esta norma no regula ni establece un requisito para la procedencia del llamamiento en garantía, por lo cual solo son aplicables los requisitos del artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En este caso, dado que el artículo 5 de la Ley 1697 de 2013 dispuso que el hecho generador está relacionado con la celebración de contratos de obra y conexos, así



como con la suscripción de sus adiciones, basta con aportar estos documentos para acreditar el derecho invocado porque éste sería el fundamento del pago o abono en cuenta sobre el cual se practicaría la retención.

Precisado lo anterior, Ecopetrol S.A. solicitó el llamamiento en garantía de los contratistas que considera sujetos pasivos de la estampilla, en virtud de su derecho al reembolso. Además, indicó que no se requiere acreditar el pago de la obligación para que proceda la vinculación del tercero.

En este caso, está probado que los actos administrativos acusados impusieron a Ecopetrol S.A. el pago de las sumas que omitió retener, durante el año 2016, por concepto de la estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia¹⁴. En consecuencia, en caso de que sean negadas las pretensiones de la demanda, la sociedad actora se verá conminada a pagar a la Administración, con sus propios recursos, la obligación tributaria.

A lo expuesto se suma que, con la demanda y la reforma a la misma, Ecopetrol S.A. allegó copia de los contratos que fueron objeto de fiscalización por la DIAN¹⁵. Atendiendo las anteriores reglas de unificación, estos documentos constituyen prueba suficiente del vínculo entre la actora y sus contratistas, pues acreditan el fundamento de los pagos o abonos en cuenta efectuados a los sujetos pasivos del tributo y que serían objeto de retención, de acuerdo con los artículos 6 y 9 de la Ley 1697 de 2013.

Por lo expuesto, prospera la apelación, por lo que la Sala revocará el auto de primera instancia y, en su lugar, ordenará al *a quo* que provea sobre los llamamientos en garantía verificando el cumplimiento de los demás requisitos legales.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta,**

RESUELVE

1. Unificar jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en cuanto a la procedencia del llamamiento en garantía realizado por el agente de retención, para lo cual se adoptan las siguientes reglas:

- El agente de retención que presenta demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la DIAN y pretende la nulidad de los actos de liquidación oficial de las retenciones omitidas, podrá llamar en garantía a los sujetos pasivos del tributo para que, en caso de que la sentencia resulte adversa, efectúen el reembolso correspondiente.*
- El llamante que es agente de retención, en estos casos, no requiere probar el pago de la retención omitida, pues no es un requisito del artículo 225 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*
- El llamante y agente de retención deberá allegar prueba si quiera sumaria del derecho legal o contractual alegado, el cual consistirá en el fundamento jurídico o económico por el que efectuó el pago o abono en cuenta que constituye ingreso tributario para el sujeto pasivo y sobre el cual la DIAN considera que se omitió la retención.*
- Las anteriores reglas de unificación rigen para los procesos en que no se haya decidido sobre la procedencia del llamamiento en garantía, mediante providencia ejecutoriada.*

¹⁴ Samai del Tribunal, índice 2, página 286.

¹⁵ Samai del Tribunal, índices 2 y 12.



2. **Revocar** el auto del 22 de mayo de 2024 proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
3. **Ordenar** al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, proveer sobre el llamamiento en garantía, teniendo en cuenta lo aquí expuesto.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
ADRIANA MARÍA GUILLÉN ARANGO
Conjuez

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>