



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2022-00022-01 (30759)
Demandante	CENTRO AUTOMOTOR DIESEL S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA bimestre 5 de 2018. Adición de ingresos gravados. Carga de la prueba y valoración de medios probatorios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de septiembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

PRIMERO. NIÉGASE las pretensiones de la demanda, por las razones anotada(*sic*) en las consideraciones de esta providencia.

SEGUNDO. No CONDENAR en costas en esta instancia, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de noviembre de 2018, Centro Automotor Diesel S.A. (Centro Diesel) presentó la declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al bimestre 5 del año 2018, en la que liquidó saldo a favor.

Prevía expedición del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 312412020000028 del 23 de septiembre de 2020, que reclasificó ingresos por operaciones excluidas a ingresos por operaciones gravadas y, como consecuencia de ello, incrementó el impuesto generado a la tarifa general, disminuyó el saldo a favor por el periodo fiscal y liquidó sanción por inexactitud.

El contribuyente presentó recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la resolución 008422 del 13 de octubre de 2021, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones²:

¹ Samai Tribunal, índice 64..

² Samai, índice 05, cuadernos digitalizados – PDF Demanda.



1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión identificada con el número 312412020000028 del 23 de septiembre de 2020, proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, y la resolución número 008422 del 13 de octubre de 2021 proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la aludida liquidación oficial, mediante las cuales se modificó la liquidación privada correspondiente al impuesto sobre las ventas por el bimestre V del año 2018 y se impuso una sanción por inexactitud.
2. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos antes mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas que presentó CENTRO AUTOMOTOR DIESEL S.A., por el bimestre V del año 2018, expresando que mi representada no está obligada a pagar el mayor impuesto a cargo ni la sanción por inexactitud liquidados en los actos materia de esta demanda.

Invocó la vulneración de los artículos 113 de la Ley 1943 de 2018 (reproducido en el artículo 131 de Ley 2010 de 2019); 264 de la Ley 223 de 1995; 444 y 447 del Estatuto Tributario; 1.3.1.7.4 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016; y 1 del Decreto 1372 de 1992.

Previo al concepto de violación, expuso que la empresa vende productos derivados del petróleo (aceites para vehículo) por los que no recauda IVA, toda vez que en la venta de derivados del petróleo solo son responsables los productores, importadores, distribuidores mayoristas y/o comercializadores industriales, de acuerdo con el artículo 444 del Estatuto Tributario.

Explicó que los aceites se venden «en mostrador» o con motivo de los servicios de mantenimiento preventivo y correctivo. En el mantenimiento preventivo, realiza la venta de aceite con instalación (cambio de aceite) denominada comercialmente «Chevyexpress»³, cuyo precio no incluye mano de obra por la instalación, sino únicamente el valor del aceite, incluso cuando la instalación de aceite se realiza paralelamente con otras actividades de mantenimiento, mientras que, en el mantenimiento correctivo⁴, el aceite comprado por los clientes es incorporado al procedimiento mecánico respectivo, con un cobro de mano de obra por su instalación, o se vende en modalidad «Chevyexpress», sin cobro de mano de obra.

Con este contexto, planteó el concepto de la violación:

Sobre la simple venta de aceite o la instalación realizada paralelamente con otras actividades de mantenimiento preventivo, adujo que, de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario y el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, la contraprestación es uno de los elementos esenciales para que un servicio constituya hecho generador de IVA, por lo cual no puede considerarse gravada la instalación del aceite cuando es gratuita.

Citó el oficio 076155 de 2005 (reiterado en el concepto 003455 de 2019), en el que la DIAN expresó que no estaba gravado con IVA el servicio de cambio de aceite cuando no existe contraprestación, y endilgó a los actos demandados la infracción del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, según el cual las actuaciones realizadas al amparo de la doctrina oficial no pueden ser objetadas por la DIAN.

Planteó que el cambio de aceite es una actividad no gravada con IVA: i) porque no genera contraprestación y, por ende, no puede catalogarse como un servicio para

³ La demanda señaló que, del valor de las operaciones discutido en los actos (\$501.451.000), el valor de estas operaciones correspondía al 71.93%, esto es, a \$360.691.249.

⁴ La demanda señaló que, del valor de las operaciones discutido en los actos (\$501.451.000), el valor de estas operaciones correspondía al 28.07%, esto es, a \$140.759.751.



efectos del impuesto; y ii) porque hace parte de la llamada venta con instalación, es decir, la instalación misma del bien adquirido (aceite), que está excluido en virtud del artículo 444 del Estatuto Tributario. Lo anterior, dado que la comercialización de aceites lubricantes solamente genera el IVA cuando quien desarrolla esa actividad es un productor, importador, vinculado económico de unos y otros, distribuidor mayorista o comercializador industrial, lo que no ocurre en el caso. Adujo que los actos demandados convierten la venta de un bien excluido en un servicio gravado.

Destacó que la venta de aceite con instalación tiene un precio de venta incluso inferior al que se vende de manera separada en mostrador, salvo contadas excepciones en las que los precios son similares.

Explicó que todo lo expuesto es aplicable a la venta con instalación en el marco del mantenimiento preventivo, pues cuando se realiza paralelamente con otras actividades de mantenimiento, lo que existe es una multiplicidad de hechos generadores claramente diferenciados. Advirtió que, en este escenario, la venta «Chevyexpress» no tiene nada que ver con los demás servicios de mantenimiento y no puede afirmarse que se trata de un servicio gravado sólo por incluirse con otras actividades en una misma factura.

Señaló que, contrario a lo expresado por la DIAN, sí demostró en sede administrativa que la instalación de aceite en la venta «Chevyexpress» se prestó gratuitamente, con las facturas por actividades de mantenimiento preventivo. Asimismo, que dichas facturas forman parte del informe técnico contable que se anexó a la demanda, junto con certificaciones y material publicitario que también demuestran que el cambio de aceite es gratuito.

Destacó que el informe técnico además permite evidenciar que, en la mayoría de los casos, el precio que pagan los clientes por el cambio de aceite es inferior al que pagan por la compra de aceite en mostrador; y que la demandante no obtuvo ingresos por concepto de mano de obra en dicha instalación, por lo cual no tiene asignado un número de cuenta que corresponda a dicho concepto.

En cuanto a la venta de aceite para el mantenimiento correctivo, en la que el aceite se incorpora a los procedimientos mecánicos propios del mantenimiento y se cobra la mano de obra, aseveró que el entendimiento de la DIAN contraviene el principio de neutralidad del IVA, porque no es lógico que el aceite esté gravado cuando se adquiere de Centro Diesel, pero no lo esté cuando se adquiere de un tercero.

Advirtió que, si le vende a un cliente aceite que hace parte de sus existencias, para fines de mantenimiento del vehículo, el tratamiento tributario debe ser el mismo que si el cliente le compra el aceite a un tercero y lo entrega a Centro Diesel para su instalación. Indicó que la venta de inventarios en mostrador debe recibir el mismo tratamiento que la venta para el mantenimiento realizada por el mismo vendedor.

Invocó los artículos 447 del Estatuto Tributario y 1.3.1.7.4. del Decreto 1625 de 2016, y sostuvo que no está gravada la mano de obra por la instalación del aceite vendido en el marco de la incorporación a actividades de mantenimiento correctivo, porque se trata de una prestación accesoria a la venta y esta última no está gravada.

Afirmó que en los casos en los que cobra la instalación de aceite, el valor de este es notoriamente superior al de la instalación, con lo cual es una prestación accesoria que sigue el tratamiento no gravado de la prestación principal. Citó el concepto DIAN



76290 del 7 de diciembre de 2012, que señaló que una venta con instalación se considera servicio, cuando la instalación tiene un valor superior al valor del bien.

Aseguró estar ante una interpretación razonable del derecho aplicable, susceptible de exonerarle de la sanción por inexactitud, de conformidad con el parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁵.

Citó los conceptos DIAN 076155 de 2005 y 003455 de 2019 (mismos que invocó la demandante), para mostrar que en ellos abordó específicamente el escenario del servicio de mantenimiento de vehículos en el que se utilizan productos derivados del petróleo como insumo para la prestación del servicio.

Bajo ese supuesto, expresó que el valor de los derivados del petróleo integra la base gravable de IVA y existe derecho a descontar el impuesto pagado al adquirirlos, por cuanto constituyen un componente necesario del servicio prestado. De ese modo: «Si en la reparación y mantenimiento de vehículos automotores se suministran aceites como elementos necesarios para la prestación del servicio, deben incluirse en la base gravable para la aplicación de la tarifa general y debe facturarse el impuesto generado»⁶.

Refutó que el servicio de cambio de aceite se prestara a título gratuito, pues las pruebas obrantes en el expediente dan cuenta de que dicho servicio hizo parte del mantenimiento preventivo o correctivo prestado, que son de carácter oneroso. Advirtió que las facturas muestran que la demandante prestó servicios de reparación o mantenimiento Y no que se tratara de la simple venta de aceite con prestación accesoria y gratuita de instalación de aceite.

Controvirtió el argumento sobre el principio de neutralidad con el hecho de que el análisis de los efectos económicos de las políticas tributarias se aborda en su adopción o posterior revisión constitucional, no en sede administrativa. Además, el ordenamiento no lo establece como un principio asociado a la determinación de obligaciones tributarias, ni plantea que la Administración deba abstenerse de liquidar oficialmente un tributo, por las implicaciones que pueda tener en las decisiones económicas de los contribuyentes.

Sostuvo que Centro Diesel no logró probar que el servicio de cambio de aceite fue gratuito o no hacía parte de los servicios de mantenimiento que se prestan a título oneroso, a pesar de que le correspondía probarlo.

Respecto de la sanción por inexactitud, afirmó que se configuró el supuesto sancionable y que el menor valor a pagar determinado por la demandante no derivó de una interpretación razonable del derecho aplicable, sino de un desconocimiento injustificado del mismo, pues presentó argumentos sin fundamento fáctico o jurídico.

Se opuso al dictamen allegado por Centro Diesel alegando su inconducencia, impertinencia e inutilidad. Planteó que, en cualquier caso, se discute un punto de derecho respecto de la aplicación de los artículos 447 y 448 del Estatuto Tributario y sus normas reglamentarias, en la prestación de los servicios de mantenimiento y reparación de vehículos cuando ellos involucran el cambio de aceites lubricantes.

⁵ Samai Tribunal, índice 21.

⁶ Ibidem, pág. 6.



Solicitó condenar en costas a la actora y anticipó que entregaría las pruebas de su causación en las etapas pertinentes. Afirmó que las agencias en derecho deberían ser liquidadas conforme las tarifas definidas por el Consejo Superior de la Judicatura.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas⁷.

Tras citar los artículos 444, 447 y 448 del Estatuto Tributario y el artículo 1.3.1.7.6. del Decreto 1625 de 2016, señaló que la base gravable de IVA en la venta y prestación de servicios está determinada por la totalidad de los factores que integran la operación, así estos individualmente considerados no causen el impuesto.

Hizo un recuento de las pruebas y argumentos de las partes en la sede administrativa y planteó que el problema jurídico es establecer si los ingresos declarados por Centro Diesel como operaciones excluidas del impuesto en el bimestre V de 2018, debían conformar la base gravable por el servicio de mantenimiento.

Analizó la certificación del 11 de noviembre de 2020, suscrita por el gerente de servicio de Centro Diesel, y el dictamen pericial aportado con la reforma de la demanda, documentos que describen las actividades desarrolladas por la demandante en relación con la venta de aceites y su instalación en el marco de los mantenimientos correctivos, preventivos y reparaciones mayores, así como las cuentas contables en las que se registra cada actividad.

Revisó las facturas expedidas por la actora en las que la DIAN sustentó su glosa, y observó que en ninguna de ellas incluyó exclusivamente la venta de aceite lubricante, sino también, servicios de mantenimiento en los que utilizó el aceite como insumo. En el servicio de mantenimiento preventivo, las facturas incluyen el cobro por mano de obra, el valor del aceite y el lubricante. Por otro lado, en los casos en que se incluyeron varios servicios a un mismo cliente, las pruebas no permiten establecer que la mano de obra facturada no correspondió al cambio de aceite, por lo cual no existe una independencia de operaciones, sino una única actividad integrada.

Indicó que, incluso en los casos en los que en la factura no aparece registrado un cobro por concepto de mano de obra, la valoración integral de las pruebas permite concluir que no se trató de una simple venta con instalación, sino de un servicio integrado por varias labores, por ejemplo, extraer aceite viejo, limpiar, instalar aceite nuevo, revisar y cambiar los filtros viejos, poner los nuevos, inyectar grasa, etc.

Precisó que, si bien no le está vedado al contribuyente prestar un servicio a título gratuito, lo que se censura es que por esa única circunstancia deje de liquidar IVA sobre el servicio prestado, en tanto la base para liquidar y facturar el impuesto es el valor total del servicio, incluyendo insumos y repuestos para su prestación.

Desechó el argumento de la demandante según el cual el cobro de mano de obra obedeció a otras actividades relacionadas con el mantenimiento preventivo, diferentes al cambio de aceite, pues las facturas analizadas no discriminan esa circunstancia; y estimó que el dictamen contable no logra desvirtuar los hallazgos de la DIAN.

⁷ Samai Tribunal, índice 64.



Señaló que, si bien el dictamen pericial incluyó un análisis para demostrar que el valor del aceite vinculado a las actividades de mantenimiento fue igual o inferior al del aceite vendido en mostrador, se trata de un asunto irrelevante para la discusión, pues lo trascendental no es definir el precio del insumo, sino su incorporación a la prestación del servicio. Renglón seguido concluyó:

En consecuencia, como quiera que el beneficiario del servicio pagó como contraprestación, por lo menos el valor del lubricante, para obtener el cambio de aceite o el mantenimiento en cualquiera de sus modalidades, se encuentra configurado el supuesto para que aquel rubro integre la base gravable⁸.

Descartó que la DIAN hubiera desconocido su doctrina, pues los oficios que invocó la demandante (076155 de 2005 y 003455 de 2019) señalan que la prestación del servicio de cambio de aceite, en el que hay contraprestación a cargo del beneficiario, configura el hecho generador del impuesto sobre las ventas.

Avaló la sanción por inexactitud, porque la conducta de la demandante no se basó en una interpretación razonable de la norma, sino en la omisión o error en la declaración de ingresos gravados como consecuencia de su incorrecta aplicación, más aún porque los conceptos de la DIAN, citados por la demandante, despejaban cualquier duda respecto de la conformación de la base gravable en la prestación de servicios de mantenimiento automotriz en los que se incluye el valor del aceite.

Se abstuvo de condenar en costas, por no encontrar prueba de su causación.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia⁹.

Precisó que la apelación no se dirige a cuestionar por completo la decisión de primera instancia, sino únicamente lo relacionado con la adición de ingresos gravados por el servicio de simple venta de aceite con instalación «Chevyexpress»:

En ese sentido, el presente recurso busca que el Honorable Consejo de Estado revoque parcialmente el fallo de primera instancia y reconozca la ilegalidad de los actos demandados en lo que tiene que ver con el mencionado cambio de aceite gratuito o CHEVYEXPRESS¹⁰.

Reprochó que el Tribunal no hubiera considerado que el 71,93% de las operaciones que fueron objeto de fiscalización correspondió a las aludidas ventas de aceite con instalación sin cobro de mano de obra, ni tuvo en cuenta que, en los pocos casos en que se cobró mano de obra por la instalación de aceite, el precio por ese concepto fue muy inferior al del producto. Advirtió que el *a quo* no atendió la diferencia entre la simple venta de aceite con instalación «Chevyexpress» y la instalación en el mantenimiento preventivo y correctivo.

Sostuvo que el Tribunal ignoró el artículo 1.3.1.7.4. del Decreto 1625 de 2016, que establece que la instalación forma parte de la venta del bien que se trate y, por ello, no hace parte de ninguna base gravable si la venta del bien no está gravada.

Adujo que incurrió en una grave omisión, al no valorar todas las facturas relacionadas con la enajenación del aceite y su instalación, pese a que en el expediente obran todas ellas. Afirmó que se limitó a evaluar y comentar las pocas facturas que invocó la DIAN como sustento para la determinación oficial del impuesto.

⁸ Ibidem, pág. 37.

⁹ Samai Tribunal, índice 68.

¹⁰ Ibidem, pág. 8.



Insistió en que fue equivocada la conclusión del Tribunal, según la cual la demandante prestó un servicio gravado con IVA, a pesar de que no percibió una contraprestación económica por la instalación del aceite. Reiteró que uno de los elementos esenciales para que un servicio pueda considerarse hecho generador de IVA, radica en que exista una contraprestación para el prestador.

Advirtió que en este caso no se discute la naturaleza y complejidad de las labores adelantadas en el cambio de aceite, ni el grado de conocimientos técnicos y experiencia requeridos para ello, sino si esa actividad gratuita puede considerarse servicio gravado, a la luz de lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

Expresó que, en el informe técnico contable aportado con la demanda, consta que Centro Diesel no obtuvo ningún ingreso por concepto de mano de obra en el cambio de aceite «Chevyexpress» y, como consecuencia de ello, no tiene asignado siquiera un número de cuenta para registrar dicho concepto.

En cuanto a los oficios DIAN 076155 de 2005 y 003455 de 2019, aseveró que el Tribunal se equivocó al considerar que la posición de la DIAN se ajustó a esa doctrina, porque en ella consta que la prestación del servicio de cambio de aceite, sin una contraprestación, no configura el hecho generador del IVA.

Adujo que estos argumentos se extienden a los casos en los que la venta de aceite con instalación se adelantó en conjunto con otras actividades de mantenimiento preventivo, pues en estos casos la mano de obra facturada correspondió exclusivamente a los servicios prestados paralelamente y en forma independiente de la instalación de aceite, sin que cada operación pierda su individualidad por el hecho de realizarse de manera simultánea o incluirse en una misma factura.

Precisó que, si bien en algunas de las facturas no es posible distinguir a qué concepto corresponde la mano de obra pagada, en el expediente sí obran otros medios de prueba que demuestran plenamente la gratuidad del cambio de aceite, que no fueron valorados por el Tribunal, como los auxiliares contables y el informe técnico contable.

Sobre la sanción por inexactitud, insistió en que se presenta una diferencia en la interpretación del derecho aplicable susceptible de exonerarle de la sanción y refutó que su conducta estuviera fundada en una incorrecta aplicación de la norma, especialmente porque ella encontró respaldo en la doctrina oficial de la DIAN, que fue desatendida en los actos demandados. Expresó que la determinación oficial de un mayor impuesto no deriva automáticamente en la sanción por inexactitud, pues ella está condicionada a que la conducta del contribuyente tenga un ánimo defraudatorio, que se echa de menos en este caso.

Oposición al recurso de apelación

La demandada se opuso al recurso de apelación¹¹, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

¹¹ Samai Tribunal, índice 14 – PDF 1 Anexos de la reforma de la demanda – Liquidación Oficial, pág. 11.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a esta Sección decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 312412020000028 del 23 de septiembre de 2020 y de la resolución 008422 del 13 de octubre de 2021, actos por medio de los cuales la demandada modificó la declaración de IVA del bimestre 5 de 2018 de la demandante. Atendiendo a los cargos de apelación formulados por la actora -apelante única-, la Sección debe determinar si procede: *i)* la adición de ingresos gravados y *ii)* la sanción por inexactitud.

2. Análisis del caso concreto

2.1. Cuestión previa. Alcance del recurso de apelación en este caso.

La DIAN adicionó en el renglón 28 «Ingresos gravados a la tarifa general» la suma de \$501.451.000, que la demandante había declarado en el renglón 38 de «Ingresos por operaciones excluidas», por considerar que el precio de venta de aceite debió incorporarse en la base gravable de IVA, en tanto el cambio de aceite es un servicio gravado al cual no aplica la exclusión prevista en el artículo 444 del Estatuto Tributario, para la venta de derivados del petróleo por distribuidores minoristas.

La demandante se opuso a la adición de ingresos gravados, para lo cual adujo que aquellos corresponden a la venta de aceite con instalación (producto al que denomina «Chevyexpress»); a la venta con instalación -Chevyexpress- realizada paralelamente con otras actividades de mantenimiento preventivo, sin que se cobre por la instalación del aceite; y a la instalación de aceite en el marco del mantenimiento correctivo, en el que el aceite se incorpora a las labores de mantenimiento y cobra mano de obra por su instalación.

En este último caso, aunque cobra la mano de obra por la instalación de aceite, argumentó que ella hace parte de la venta y, por lo tanto, recibe el mismo tratamiento de operación excluida.

El Tribunal descartó los argumentos expuestos por la demandante, pues consideró que la base gravable del servicio está conformada por los insumos que se requieren para su prestación, incluso cuando no se cobra mano de obra. Respecto de las facturas que incluyen otras actividades, consideró que ellas no permiten acreditar que el cobro de mano de obra corresponde exclusivamente a estas últimas y no a la instalación del aceite y, en cuanto al dictamen pericial, señaló que es irrelevante que el precio del aceite instalado en taller fuera igual o inferior al que se vende en mostrador, pues lo importante no es definir el precio del insumo, sino su incorporación a la prestación del servicio.

En el recurso de apelación, la actora expresó que su impugnación solo se dirige a refutar lo referente a la venta de aceite con instalación «Chevyexpress», que corresponde a la operación donde no se cobra mano de obra por su instalación, por lo que se allanó a lo expresado por el Tribunal «en lo que toca con todas las actividades de mantenimiento adelantadas por mi representada en la que se utiliza aceite».

Por ello, la Sección se abstendrá de analizar los argumentos que la demandante había planteado para justificar la exclusión de ingresos en los casos en los que



cobró mano de obra en la instalación de aceite y define que el problema jurídico consiste en determinar si el valor del aceite suministrado por la actora con ocasión de la operación denominada «Chevyexpress» constituye un ingreso gravado por prestación de servicios, o si, por el contrario, corresponde al precio de una venta de aceite que, por las condiciones particulares en que se realiza, se encuentra amparada por la exclusión prevista en el artículo 444 del Estatuto Tributario.

2.2. Sobre la naturaleza de la operación de venta de aceite con instalación gratuita.

Para dirimir la controversia, la Sección debe precisar si la instalación del aceite constituye una prestación de servicios o si, por el contrario, corresponde a una actividad accesoria y complementaria de la venta del producto.

El artículo 447 del Estatuto Tributario establece que, en la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación «incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias».

Con base en esa disposición, la Sección ha establecido que «Puede suceder que actividades que en principio están gravadas pero que son complementarias a una prestación principal desgravada resulten beneficiadas con ese tratamiento; como también que actividades accesorias desgravadas queden sujetas conforme al régimen aplicable a la prestación principal»¹² y que, para identificar en cada caso los valores que integran la base gravable «se debe valorar, en cada caso concreto, las enunciaciones preceptivas de las partes contractuales (i.e. lo estipulado, v.g. el lugar que se pacta para la entrega de los bienes objeto del negocio, quién asume los gastos de entrega, referencias a otros contratos coligados, etc.), con los comportamientos conexos o dependientes de tales disposiciones (los que se vinculan con estas para alcanzar el resultado buscado)»¹³.

En el presente caso, las pruebas obrantes en el expediente permiten concluir que, en las operaciones «Chevyexpress» objeto de controversia, el cliente adquiere el aceite como producto y la instalación se efectúa sin que se cobre un valor adicional por concepto de mano de obra. En otras palabras, la contraprestación económica que recibe la demandante corresponde al valor del aceite suministrado, mientras que la instalación constituye una actividad que acompaña la entrega del producto y que se realiza sin remuneración independiente.

De ello da cuenta el material publicitario referente a los años 2017 y 2019 que la actora aportó en el recurso de reconsideración, en el que anuncia «Chevy Express Diesel. Gratis la mano de obra en los cambios de aceite»¹⁴, y las facturas de venta, también aportadas con ese recurso, en las que identifica el concepto de mano de obra con un valor total de \$0¹⁵.

En el mismo sentido el dictamen pericial¹⁶, al determinar que el precio de venta con instalación es inferior o igual al precio de venta de aceite en mostrador, permite determinar que la instalación de aceite no representa un valor agregado en la operación, comoquiera que únicamente se cobra el valor correspondiente al aceite.

¹² Sentencia del 29 de octubre de 2020, Exp. 22968 (M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez). En similar sentido, sentencia del 11 de febrero de 2021 (Exp. 25231, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 16 de septiembre de 2021 (Exp. 22732, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 27 de noviembre de 2025 (Exp. 28312, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez).

¹³ Ibidem.

¹⁴ Samai Tribunal, índice 11. Anexo 6.4.4. del recurso de reconsideración (Caa, folio 384).

¹⁵ Ibidem, Caa (folios 387 a 395).

¹⁶ Samai Tribunal, índice 14 – Anexos de la reforma de la demanda.



Así, desde la perspectiva económica y funcional de la operación, la venta del aceite constituye la actividad principal, en tanto es el bien que el cliente pretende adquirir y por cuyo valor efectivamente paga. La instalación, por su parte, carece de autonomía económica dentro de la transacción, pues no tiene un precio propio ni genera para la demandante una remuneración distinta de aquella correspondiente a la venta del aceite.

En consecuencia, para las operaciones «Chevyexpress» en las que no se cobró mano de obra por la instalación, la Sección considera que existe una venta de aceite acompañada de una actividad complementaria y gratuita de instalación, y no una prestación autónoma de servicios de cambio de aceite.

2.3. Sobre la reclasificación de ingresos en el caso concreto.

Aun cuando la demandante logró acreditar que la operación denominada «Chevyexpress», consistente en la venta de aceite o lubricante acompañada de su instalación sin cobro de mano de obra, no configura una prestación autónoma de servicios gravada con el IVA, ello no conduce a declarar la nulidad de la liquidación oficial en lo que atañe a los ingresos adicionados, por cuanto la controversia no se limita a establecer si determinada operación se encuentra o no sometida al IVA.

Es necesario, además, identificar y cuantificar los ingresos que efectivamente provienen de dichas operaciones, pues solo respecto de esa suma podría predicarse el efecto jurídico pretendido por la demandante.

Dicho ello, se encuentra que las pruebas aportadas no permiten identificar ni cuantificar los ingresos derivados de la venta de aceite o lubricante con instalación gratuita; el dictamen pericial no separó los ingresos correspondientes a las operaciones «Chevyexpress» de aquellos derivados de las demás actividades de mantenimiento en las que se instaló aceite y se cobró mano de obra y tampoco se individualizó ni contabilizó las facturas o registros contables que permitieran establecer el valor total de las operaciones sin cobro de mano de obra.

Aunque el material probatorio permite establecer la existencia de la operación «Chevyexpress» y sus características, no permite determinar la porción de los ingresos adicionados que corresponde a ella y no le corresponde a la Sección reconstruir y descifrar la información contable aportada para establecer, por su cuenta, cuáles operaciones cumplen las condiciones alegadas por la demandante y cuál es su cuantía. Le corresponde a la parte interesada allegar y explicar los elementos probatorios tendientes a soportar su dicho.

En ese sentido, resulta aplicable el criterio de la Sección conforme al cual, cuando la prueba documental requiere de una labor de individualización y relación con los hechos que se pretenden acreditar, no corresponde al juez suplir la deficiencia probatoria de la parte.

Así, la aportación de un conjunto de facturas o registros no permite tener por demostrado el hecho concreto, cuando el interesado no identifica los documentos que lo acreditan ni explica su alcance probatorio¹⁷.

¹⁷ Sentencia del 9 de julio de 2026, Exp. 29475, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez. Esta sentencia a su vez reitera las sentencias del 26 de noviembre de 2020, Exp. 23046, M.P. Milton Chaves García; del 16 de septiembre de 2021, Exp. 23949, M.P. Milton Chaves García; del 16 de noviembre de 2020, Exp. 23920, M.P. Milton Chaves García; del 30 de septiembre de 2021, Exp. 23841, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 25 de febrero de 2021, Exp. 23633, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

2.4. Sobre la sanción por inexactitud.

La demandante considera que es improcedente la sanción por inexactitud, porque se presentó una diferencia de criterios que da lugar a su exoneración, de acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Sobre la configuración la diferencia de criterios, la Sección ha señalado que esta causal de exoneración exige que la inexactitud haya sido consecuencia de una interpretación válida y razonable de las normas, sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, de manera que se acredite que existió un error sobre el derecho aplicable¹⁸.

En el caso, de acuerdo con lo expuesto, la inexactitud de la declaración obedeció a la imposibilidad de determinar la cuantía de los ingresos excluidos, a partir del material probatorio obrante en el expediente, por lo que la inexactitud no surgió como consecuencia de una diferencia de criterios en la interpretación razonable de las normas, sino en el incumplimiento de la carga probatoria que correspondía a la demandante.

Adicionalmente, contrario a lo que plantea la apelante, para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente actuó con ánimo defraudatorio o con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables previstas en el artículo 647 *ibidem*.

Por ello, no es dable exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud. No prospera el cargo de apelación.

3. Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas de primera instancia, dado que no se apeló la decisión del Tribunal de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, dado que esta providencia confirmó en todas sus partes la de primera instancia, se condenará al demandante por concepto de agencias en derecho, que se tasan en un (1) SMMLV.

Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia Exp. 28375 del 12 de febrero de 2026, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. También véanse la sentencias Exp. 25944 del 9 de junio de 2022, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y Exp. 21640 del 11 de junio de 2020, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de septiembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **CONDENAR** en costas a la parte demandante, según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.
1. **RECONOCER** al abogado Pedro David Guarín Domínguez como apoderado judicial de la parte demandada, en los términos del poder otorgado, obrante a índice 16 del Sistema de Gestión Judicial SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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>