



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2018-00319-01 (26080)  
**Demandante:** Koba Colombia SAS  
**Demandada:** Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá

**Temas:** Impuesto de Industria y Comercio. Bogotá. 2014. Tarifa. Clasificación de actividades. Actividades secundarias. Códigos CIU.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 11 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 157).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 300DDI001736, del 07 de febrero de 2017, la demandada modificó las declaraciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) inicialmente presentadas por la actora correspondientes a los bimestres 3.º a 6.º del año 2014. Puntualmente, rechazó las declaraciones de corrección que presentó la demandante en el término para contestar el requerimiento especial y, en cuanto a las autoliquidaciones iniciales, determinó que los ingresos derivados de la comercialización de licores, productos de aseo y uso doméstico estaban gravados a una tarifa del 13,8‰ y 11,04‰, respectivamente; y no del 4,14‰ como fue autoliquidado por el sujeto pasivo; adicionalmente impuso sanción por inexactitud. Decisión que fue confirmada por la Resolución nro. DDI 000079, del 04 de enero de 2018 (ff. 73 a 81).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 3 a 5):

Primera. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 300DDI001736, del siete (07) de febrero de 2017 "Por la cual se profiere Liquidación Oficial de revisión a las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente a los bimestres 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año gravable 2014, presentadas por el contribuyente Koba Colombia S.A.S. con nit (...)" expedida por el jefe Oficina de Liquidación de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C., confirmada mediante

la Resolución nro. DDI000079, del 04 de enero de 2018 "Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración" expedida por la jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. y notificada personalmente el pasado veintitrés (23) de enero de 2018.

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad de las resoluciones anteriormente mencionadas, se determine la improcedencia del aumento de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio y Complementarios de mi representada en la jurisdicción de Bogotá D.C., así como de la sanción por inexactitud pretendida por la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. en los actos demandados por presunto cálculo incorrecto por parte de mí representada de la base gravable generada de sus ingresos en esa jurisdicción.

Segunda. Que como restablecimiento del derecho vulnerado a la sociedad Koba Colombia S.A.S, individualizada con NIT (...), se declare la firmeza de sus declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros de los Bimestre 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año gravable 2014, presentada en la ciudad de Bogotá D.C., y como corolario de tales declaraciones que se señale en la sentencia que no existe deuda alguna a cargo de mi representada con el Distrito Capital de Bogotá por concepto de Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros por los Bimestres 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año gravable 2014, intereses moratorios atribuibles a dichos periodos, ni se causa sanción alguna por inexactitud a favor del Distrito Capital.

Tercera. Que se ordene a Bogotá Distrito Capital abstenerse de iniciar y/o proceder a la suspensión si es del caso, de cualquier proceso de ejecución coactiva o cobro de los valores incluidos en Liquidación Oficial.

Cuarta. Que se ordene a Bogotá D.C. eliminar de sus bases de datos y de cualquier reporte, todo registro en el que se contemple pago deficitario del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros de los Bimestres 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del año gravable 2014 causado a cargo de Koba Colombia S.A.S en ese ente territorial, en razón a que no existe inexactitud alguna en la declaración de ese periodo.

Quinta. Que se condene a Bogotá D.C. al pago de las costas y gastos del proceso a favor de mi cliente.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 24 y 95 de la Constitución; 709 a 712 del ET; 32 de la Ley 14 de 1983; 195 del Decreto Ley 1333 de 1986; 23, 26, 45, 99 y 100 del Decreto Distrital 807 de 1993; y 32, 53 y 54 del Decreto Distrital 352 de 2002, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 11 a 28):

Censuró que la Administración clasificara su actividad de venta de productos de aseo y de uso doméstico en el código CIIU 4755, «*comercio al por menor de artículos y utensilios de uso doméstico*» y, por ende, le aplicara a dichos ingresos una tarifa del 11,04‰; pues en realidad, ejecutó una sola actividad consistente, principalmente, en la venta de alimentos y, de manera marginal, en la comercialización de los predichos utensilios, razón por la cual, en conjunto su actividad se clasificó en el código CIIU 47111, «*comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco*», gravada al 4,14‰. Agregó que dicha interpretación se debe a que, de conformidad con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y los comentarios del Dane a la clasificación CIIU, el ICA se causa por la realización de una actividad comercial y no por transacciones individualmente consideradas. Por ello, adujo que los actos enjuiciados vulneraron los principios de justicia, equidad y legalidad; al tiempo que desconocieron las normas en que debían fundarse.

Sostuvo que la actuación enjuiciada está viciada de nulidad porque, pese a que presentó correcciones de las declaraciones con el lleno de los requisitos del artículo 709 del ET, entre ellos, a su juicio, allanándose al aumento de la tarifa por comercialización de licores y cigarrillos propuesta en el requerimiento especial, la Administración las rechazó en la liquidación enjuiciada. Negó haber cometido una inexactitud sancionable y que, de haberlo hecho, no correspondería a una conducta antijurídica por ausencia de lesión al bien jurídico titulado. Agregó que, en todo caso, estaría inmerso en una causal excluyente de responsabilidad por error sobre el derecho aplicable.

## Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 121 a 130), para lo cual defendió que era procedente la reclasificación de la actividad secundaria en el código CIIU 4755, en el cual se inscribe el «*comercio al por menor de artículos y utensilios de uso doméstico*» y le corresponde la tarifa del 11,04‰. Planteó que la actividad en cuestión se relaciona con la venta de productos de aseo y uso doméstico y que, conforme al artículo 53 del Decreto 352 de 2002, la tarifa del 4,14‰ solo aplica para gravar la venta de alimentos. También sostuvo la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta y negó que se hubiera configurado la causal de exoneración punitiva invocada por su contraparte.

## Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 157, CD, archivo «*sentencia*»). Precisó que, de conformidad con el artículo 54 del Decreto Distrital 352 de 2012, la venta de productos que no se clasifiquen en comercialización de alimentos, construcción o bebidas alcohólicas y cigarrillos se les debe aplicar la tarifa del 11,04‰, correspondiente a las demás actividades de comercio. Bajo esta interpretación, juzgó que la alícuota adecuada para la comercialización de bienes de aseo y productos de uso doméstico (pilas, betunes y fósforos) era la del 11,04‰, como la determinaron los actos enjuiciados. Consecuentemente, avaló la sanción por inexactitud, juzgó improcedente la valoración de la antijuricidad de la conducta para su imposición y negó el error en la interpretación del derecho aplicable alegado.

## Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2)<sup>1</sup>. Reiteró que el ICA grava actividades comerciales y no transacciones individualmente consideradas y, por ende, la clasificación adecuada para su única actividad conformada principalmente por la venta de alimentos y, de manera marginal, por la comercialización de productos de aseo y uso doméstico corresponde al código CIIU 47111, «*comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco*», gravada al 4,14‰. Insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud y en la configuración de la causal de exoneración punitiva por error sobre el derecho aplicable.

## Pronunciamientos sobre el recurso

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia del *a quo* que negó las pretensiones, sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si la actividad marginal de la actora, consistente en la comercialización de productos de aseo y uso doméstico, se clasifica en la actividad de «*comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco*», gravada a la tarifa del 4,14‰, o si, por el contrario, esta corresponde a una actividad de «*comercio al por menor de artículos y utensilios de uso doméstico*» gravada a una tarifa del 11,04‰. Resuelto lo anterior, de ser el caso, se decidirá sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

<sup>1</sup> Del historial de actuaciones del aplicativo SAMAI.

2- La apelante única sostiene que su actividad de comercialización de productos de aseo y de uso doméstico hace parte de su actividad de «comercio al por menor en establecimientos no especializados con surtido compuesto principalmente por alimentos, bebidas o tabaco», en la medida que la venta al por menor de alimentos es su actividad principal. De manera que los ingresos generados por la enajenación de los mencionados utensilios están sujetos a tributación en el ICA a la tarifa del 4,14‰, con la asignación del código CIU nro. 47111, correspondiente a la predicha actividad de enajenación principal de alimentos. Por su parte, la demandada sostiene que la actora ejerce dos actividades diferentes: venta de alimentos y venta de productos de aseo y uso doméstico, y que la segunda corresponde a una actividad de «comercio al por menor de artículos y utensilios de uso doméstico», con código CIU nro. 4755, gravada a la tarifa del 11,04‰.

De lo anterior se desprende que no es objeto de discusión que la actora comercializa principalmente alimentos y de manera secundaria productos de aseo y uso doméstico, tal como lo reconoció el tribunal y no fue objeto de apelación. Así, lo que debaten es si, conforme al artículo 53 del Decreto 352 de 2002 y a la clasificación CIU para efectos del ICA en la jurisdicción de la demandada, aquellos bienes secundarios se enmarcan en el código CIU nro. 47111 (gravado a la tarifa del 4,14‰) o en el código CIU nro. 4755 (gravado a la tarifa de 11,04‰).

3- Con todo, se advierte que en torno a ese debate jurídico, la Sala fijó un criterio de decisión en los fallos del 29 de julio de 2021 (exp. 23121, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y del 23 de febrero de 2021 (exp. 23113, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En consecuencia, en el presente caso corresponde dictar sentencia bajo los fundamentos jurídicos establecidos en el mencionado precedente.

De acuerdo con esos criterios de decisión judicial, la disposición que fija las tarifas del ICA en el Distrito Capital es el artículo 3.º del Acuerdo 065 de 2002, compilado en el artículo 53 del Decreto 352 de 2002. Dispone el precepto que las actividades comerciales se clasifican en cuatro grupos, a saber: (i) venta de alimentos, productos agrícolas en bruto, textos escolares, libros, drogas y medicamentos, gravados con la tarifa del 4,14‰; (ii) venta de madera, materiales para construcción y venta de automotores, gravados a la tarifa del 6,9‰; (iii) venta de cigarrillos, licores, combustibles derivados del petróleo y joyas, gravados a la tarifa del 13,8‰; y (iv) las demás actividades, gravadas a la tarifa del 11,04‰. De modo que la tarifa del 4,14‰ únicamente puede aplicarse a los productos expresamente señalados en el primer grupo; mientras que las actividades relacionadas con la venta de productos diferentes a los que específicamente fueron incluidos en las anteriores clasificaciones, se aplica la tarifa residual de 11,04‰. Así, se resalta que al centrarse el análisis en la clasificación CIU de actividades comerciales que se adoptaron para efectos del ICA, las mismas, deben ser analizadas bajo los anteriores parámetros y, por ende, todos aquellos productos que no se enmarcan en las primeras tres categorías anteriormente mencionadas deben incluirse en la tarifa residual dispuesta por la norma. Por ello, como no se discute que los bienes vendidos sobre los cuales versa el debate fueron productos de aseo y de uso doméstico a dicha actividad no le aplicaría la tarifa del 4,14‰ dispuesta para el código CIU 47111, toda vez que aquella solo es procedente respecto de la venta de alimentos, productos agrícolas, textos escolares, libros, drogas y medicamentos.

Los anteriores fundamentos llevan a avalar la juridicidad de las determinaciones adoptadas en los actos demandados y en la sentencia de primera instancia, en el sentido de que los ingresos derivados de la actividad secundaria de la demandante se encuentran gravados en el ICA, en la jurisdicción de la demanda, con la tarifa residual del 11,04‰. No prospera el cargo de apelación.



4- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al tenor de los artículos 101 del Decreto 807 de 1993 y 15 del Acuerdo 27 de 2001, que siguen los lineamientos del artículo 647 del ET, son conductas punibles, entre otros hechos, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos, de los cuales derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, salvo que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente autoliquidó el ICA aplicando una tarifa que no le correspondía, existe adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable (sentencia del 29 de julio de 2021, exp. 23121, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). No prospera el cargo de apelación.

5- Lo expuesto resulta suficiente para que, conforme con los fundamentos planteados en este fallo, se desestimen los cargos de apelación formulados por la demandante y, en consecuencia, se confirme la decisión de primer grado que negó las pretensiones de la demanda.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

## FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**