

100208192- 883

Bogotá, D.C., 11 de junio de 2025

Tema:	Precios de Transferencia
Descriptores:	Métodos de valoración de operaciones entre vinculados Principio de plena competencia Análisis funcional Documentación
Fuentes formales:	Artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario. Artículos 1.2.2.1.2. y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO No. 1

2. ¿Para establecer si el valor de una operación de servicios entre vinculados se encuentra dentro de rangos de mercado se debe considerar o aplicar en alguna forma el parámetro del esfuerzo o de gastos administrativos incurridos por el prestador del servicio? De ser así, ¿qué norma legal o reglamentaria establece la obligación de soportar el rango de mercado en el parámetro del esfuerzo o gastos administrativos?

TESIS JURÍDICA No. 1

3. En el análisis de precios de transferencia en operaciones de servicios para efectos de determinar si las operaciones se encuentran cumpliendo el principio de plena competencia, no existe en la legislación colombiana una norma que obligue la

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

utilización de un método de precios de transferencia específico o indicador específico. Por lo tanto, el contribuyente será el responsable en aplicación del régimen de precios de transferencia de determinar que la operación cumpla con el principio de plena competencia, aplicando los criterios de comparabilidad acordes con la operación y seleccionando el método más apropiado en cada caso concreto y el indicador que más se ajuste a la operación analizada.

4. Ahora bien, debe indicarse que si la operación de servicios se clasifica como servicios intragrupo o acuerdo de costos compartidos, se debe dar cumplimiento adicionalmente al parágrafo 2 del artículo 260-3 del E.T.
5. Adicionalmente, se precisa que previamente a la aplicación del régimen de precios de transferencia se debe verificar que la operación de servicios cumpla los presupuestos generales de deducibilidad³, y cumplido esto, se procede a aplicar el régimen de precios de transferencia en donde el esfuerzo o gastos administrativos no es indicador de precios de transferencia, si no un efecto de la observancia del régimen.

FUNDAMENTACIÓN

6. El régimen de precios de transferencia, regulado en Colombia por los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario (ET), tiene como objetivo asegurar que las operaciones entre empresas vinculadas, de conformidad con los artículos 260-1 y 260-2 del ET y su reglamentación en el Decreto 1625 de 2016, se realicen a precios de mercado⁴, evitando el traslado de beneficios entre jurisdicciones.
7. Así, cuando se analiza al prestador de un servicio dentro del régimen de precios de transferencia, de acuerdo con el artículo 260-3 del ET, se debe revisar la selección del método más apropiado para determinar los precios o márgenes aplicados en las operaciones objeto de análisis⁵.
8. La selección del método más apropiado debe considerar criterios de comparabilidad⁶, incluyendo (i) las características de las operaciones, (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, (iii) Los términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación, (iv) Las circunstancias económicas o de mercado y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

³ Artículo 107 del Estatuto Tributario

⁴ Entendido como aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. (Cfr. Inciso 3ro del artículo 260-2 ET). Cfr. Concepto DIAN No. 010813 int 1212 de 2024

⁵ Los métodos dispuestos por la norma en cita obedecen a: Método de Precio Comparable No Controlado (CUP - Comparable Uncontrolled Price). b) Método de Precio de Reventa (RPM - Resale Price Method). c) Método de Costo Adicionado (CPM - Cost Plus Method). d) Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operativa (TNMM - Transactional Net Margin Method). e) Método de Distribución de Utilidades (PSM - Profit Split Method).

⁶ Criterios referidos en el artículo 260-4 ET.

9. En este contexto, dentro del análisis de las funciones o actividades económicas, los activos utilizados y riesgos asumidos en la operación de servicios, se medirá el esfuerzo representado en los gastos operacionales incurridos en la prestación del servicio y en consecuencia el método de precios de transferencia más apropiado para dicho análisis.
10. Ahora, tratándose de servicios intragrupo, el Estatuto Tributario (ET), en el artículo 260-3 parágrafo 2, exige expresamente que el contribuyente demuestre la prestación real del servicio y que el valor pagado o cobrado cumple con el principio de plena competencia. Dicho principio de plena competencia implica comparar las condiciones de la transacción entre vinculados con las que se darían entre independientes.
11. En línea con esto, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que es esencial verificar (i) que efectivamente se haya prestado el servicio y que existía una necesidad económica del mismo en la entidad receptora, y (ii) que la remuneración pactada cumple con las condiciones de mercado⁷.
12. En consonancia con lo anterior, la normatividad⁸ y doctrina vigente⁹ han indicado que los servicios deben contar con soporte documentario suficiente que acredite su prestación, la necesidad para el beneficiario y los costos y gastos incurridos por el prestador, así como los criterios razonables de asignación de esos costos. Solo documentando tales aspectos se puede establecer la real prestación del servicio para posteriormente valorar la remuneración de este.
13. De hecho, tratándose de obligados a presentar documentación comprobatoria, en el Informe Maestro¹⁰ se exige una descripción de las políticas de precios de transferencia utilizadas para asignar los costos de los servicios intragrupo y determinar los precios a ser pagados. Por su parte, en el Informe Local¹¹ se prevé que, cuando se segmenten estados financieros por tipo de operación, se conserve soporte de la razonabilidad de la asignación de costos y gastos entre partes vinculadas.
14. Asimismo, los no obligados a presentar documentación comprobatoria deberán conservar los documentos, informaciones y pruebas que respalden las operaciones con sus vinculados de acuerdo con las normas generales contenidas en el Estatuto Tributario, especialmente los artículos 107 y 122 y demás que resulten aplicables dependiendo del caso concreto¹².
15. En suma, el análisis de comparabilidad dependiendo del caso concreto deberá incluir en el examen del proveedor del servicio, sus ingresos, costos y gastos incurridos para verificar que la remuneración cumple con el principio de plena competencia.

7 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia con radicado N° 1500123330002016 0014601(24637) del 14 de julio de 2022.

8 Cfr. Artículo 260-5 ET. Capítulo 2 del Título 2 de la Parte 2 del Libro 1 y el Capítulo 1 del Título 3 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016.

9 Cfr. Oficio DIAN 12618 de 2018.

¹⁰ Cfr. Artículos 1.2.2.2.2.1. y 1.2.2.2.2.6., del Decreto 1625 de 2016.

¹¹ Cfr. Artículo 1.2.2.2.1.5. del Decreto 1625 de 2016.

¹² Cfr. Parágrafo 3 del artículo 1.2.2.1.2 del Decreto 1625 de 2016.

16. En consecuencia, dentro del análisis funcional se tendrán en cuenta los esfuerzos incurridos y el total de costos operacionales del prestador del servicio como parte del análisis de comparabilidad de la operación objeto de estudio. En términos generales, estos costos representan un componente significativo de la creación de valor en la prestación del servicio y su consideración es requerida independientemente del método escogido en la aplicación del régimen de precios y resulta esencial para asegurar que la contraprestación pactada se ajuste a los términos que habrían convenido partes independientes en condiciones comparables.
17. Este enfoque se alinea con el principio de plena competencia previsto en el artículo 260-2 del ET., y con las directrices de precios de transferencia de la OCDE, que reconocen que los factores como las funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos, en donde se reflejan los esfuerzos incurridos por el prestador del servicio, son determinantes para evaluar si la operación se realizó a valores de mercado¹³, descontando que previamente se ha debido demostrar la real prestación de servicio..

PROBLEMA JURÍDICO No. 2

18. ¿El parámetro del esfuerzo o gastos administrativos exige que el vinculado prestador del servicio proporcione estados financieros para soportar los gastos incurridos?

TESIS JURÍDICA No. 2

19. Como se expuso previamente el esfuerzo o gastos administrativos no es un parámetro o índice, sino que hace parte del análisis funcional y para su demostración entre otros documentos serán requeridos los estados financieros del prestador del servicio en donde se refleja su funcionalidad. Ahora bien, no se debe perder de vista que el régimen de precios de transferencia no exime del cumplimiento previo de los requisitos de deducibilidad señalados en el Estatuto Tributario, entre ellos, las razones de necesidad, causalidad y proporcionalidad de la erogación con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Superado lo anterior, el contribuyente aplica el régimen de precios transferencia sobre las operaciones objeto de análisis¹⁴.

FUNDAMENTACIÓN

20. La inclusión de la información financiera del prestador en el análisis funcional se deriva de las obligaciones de documentar y soportar la aplicación del método escogido por el sujeto obligado. En este sentido, el inciso final del artículo 260-3 del ET., precisa que los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación,

¹³ Cfr. OCDE (2022). Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

¹⁴ Debiendo si hay lugar a ello, presentar la documentación comprobatoria (informe local y maestro) y la declaración informativa, en donde se plasma los resultados de la aplicación del régimen que dan cuenta de si la operación cumple o no el principio de plena competencia. De lo contrario, deberá conservar las pruebas que demuestren que la operación cumple el régimen de precios de transferencia.

activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. En consecuencia, se hace evidente la necesidad de soportar dicha información con los estados financieros cuando a ella haya lugar, teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 1.2.2.2.1.5. del Decreto 1625 de 2016¹⁵.

21. Por su parte, tratándose de obligados a presentar información comprobatoria, el artículo 260-5 ET., establece que la información financiera y contable utilizada para la preparación de la documentación comprobatoria deberá estar firmada por el representante legal y el contador público o revisor fiscal respectivo.
22. En particular, el artículo 1.2.2.2.5 del Decreto 1625 de 2016¹⁶, en el contenido del Informe Local dispone la necesidad de adjuntar los estados financieros del prestador. Así, la información financiera y contable base del análisis de comparabilidad debe presentarse conforme a los marcos contables y con la debida certificación, a fin de dar credibilidad de los datos utilizados. Adicionalmente, los papeles de trabajo y demás soportes que muestren la asignación de gastos entre las partes vinculadas deben conservarse y podrán ser requeridos con el fin de soportar las condiciones reales y aplicación del principio de plena competencia en las operaciones intragrupo.
23. Ahora, desde la perspectiva práctica, contar con los estados financieros del prestador permite comprobar aspectos clave del análisis funcional, por un lado, verificar la realidad económica de la prestación del servicio (que los costos, gastos y actividades del proveedor corresponden efectivamente al servicio cobrado) y, por otro, determinar el margen de utilidad apropiado sobre los costos incurridos, información esencial cuando se usan métodos basados en costos.
24. La falta de suministro de esta información financiera podría llevar a la administración a objetar las deducciones, bien sea por no haberse probado la efectiva prestación del servicio o por no haberse sustentado el cálculo del precio o margen conforme al principio de plena competencia.

¹⁵ Parte analizada. Debe ser aquella respecto de la cual pueda aplicarse el método para determinar el margen de utilidad en las operaciones con vinculados con más fiabilidad, y para la cual la calidad de los comparables sea más óptima y su análisis funcional resulte menos complejo.

Cuando se haya seleccionado el método de precio de reventa, el del costo adicionado o el de márgenes transaccionales de utilidad de operación, según sea el caso, para determinar que las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia cumplen con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes, la parte analizada deberá ser aquella respecto de la cual sus funciones, activos y riesgos resulten menos complejos, se cuente con información suficiente y confiable y se requiera un menor nivel de ajustes.

En todo caso, el análisis funcional deberá corresponder a las partes intervinientes en la operación, aportando el adecuado nivel de detalle para la determinación de la parte seleccionada como parte analizada. Igualmente, si la parte analizada es la del exterior o la ubicada en zona franca, se debe aportar en el Informe Local toda la información que resulte necesaria para que se pueda constatar la correcta selección de la parte analizada y la aplicación del método.

Con independencia de cuál sea la parte analizada, en el Informe Local se deberán aportar los documentos, análisis y demás elementos probatorios que resulten suficientes para demostrar que las operaciones sujetas al régimen de precios de transferencia cumplen con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes. Lo anterior, sin perjuicio de las verificaciones y solicitud de información adicional que requiera o solicite la Administración Tributaria.

¹⁶ Numerales 12.1 y 12.2.

25. La jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷ ha enfatizado en la importancia del deber de soportar lo afirmado en la documentación comprobatoria respecto a las operaciones en discusión en materia del régimen de precios de transferencia, lo cual es necesario para acreditar que, efectivamente, estas transacciones cumplieran con el principio de plena competencia.
26. En conclusión, la Administración tributaria, investida de facultades de fiscalización¹⁸, está legitimada para exigir determinada documentación (inclusive los estados financieros) en caso de una revisión; y el no allegarla podría derivar en ajustes en los ingresos o egresos declarados, o en el rechazo de las deducciones, si no se logra acreditar la realidad, necesidad o proporcionalidad del gasto frente a los parámetros de plena competencia y las exigencias del Estatuto Tributario.

PROBLEMA JURÍDICO No. 3

27. ¿Tratándose de una obligación de resultado, como lo sería la venta de un inmueble, es factible que para el régimen de precios de transferencia se soporte el pago de compensaciones diferenciales para dos agentes inmobiliarios basándose exclusivamente en el parámetro del esfuerzo o de gastos administrativos? ¿Para efectos de comprobar la participación del vinculado económico en la intermediación requerida para la venta del bien inmueble es legamente indispensable que el nombre del agente figure en la correspondiente escritura de compraventa?

TESIS JURÍDICA No. 3

28. No, en el régimen de precios de transferencia no es adecuado basar exclusivamente el pago de compensaciones diferenciales en un solo parámetro. Sino que depende de considerar los criterios de comparabilidad con base en el método escogido. Así, la documentación requerida para soportar el cumplimiento del principio de plena competencia dependerá del método seleccionado para la valoración de la operación. Sin perjuicio de la documentación comprobatoria que deben allegar los obligados a deberes formales en el marco del régimen de precios de transferencia en Colombia.
29. Además, debe reiterarse como se expuso en el problema 1, que verifica que la operación de servicios cumpla con los presupuestos generales de deducibilidad¹⁹ no es un parámetro o indicador de precios de transferencia, sino una acción previa de la observancia del cumplimiento del régimen.
30. Téngase en cuenta que, si bien el cumplimiento del principio de plena competencia en precios de transferencia se soporta con la documentación comprobatoria exigida para

17 En sentencia con radicado: 25000-23-37-000-2018-00247-01 (Exp. 27415) del 03 de agosto de 2023. MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello (relacionada con Bavaria S.A.) se aborda la deducibilidad de pagos por servicios intragrupo y la necesidad de contar con soporte documental adecuado, se analizó la deducibilidad de ciertos pagos realizados por Bavaria S.A. a su vinculada en el exterior, SABMiller Procurement GMBH, por diversos conceptos. La Sala enfatizó la importancia de contar con documentación comprobatoria que respalde la realidad de las operaciones y el cumplimiento del principio de plena competencia en el contexto de precios de transferencia.

18 Cfr. Artículo 684 ET.

19 Artículo 107 del Estatuto Tributario

obligados a presentarla, en general, la administración tributaria podrá requerir información complementaria como contratos, facturas, correspondencia comercial, registros contables y otros documentos que demuestren la prestación efectiva del servicio y la relación económica entre las partes, sin que exista una obligación específica de incluir al agente en la escritura del bien vendido.

FUNDAMENTACIÓN

31. Como se explicó en los problemas anteriores, de la selección del método más apropiado para el análisis en el caso concreto dependerá la forma de aplicación y soporte de los criterios de comparabilidad²⁰, que incluyen: (i) las características de las operaciones, (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación, (iii) Los términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación, (iv) Las circunstancias económicas o de mercado y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
32. En este contexto, tal como se expuso en el problema 01, si se selecciona un método basado en costos, puede ser necesario considerar los esfuerzos o gastos administrativos incurridos por el prestador del servicio para determinar el margen aplicable.
33. Sin embargo, esta consideración no es suficiente por sí sola para justificar compensaciones diferenciales en operaciones donde el precio debe reflejar el valor de mercado, dado que estos métodos requieren análisis más amplios que incluyen datos de mercado, funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos.
34. Así, para el caso consultado la doctrina vigente²¹ ha aclarado que no existe una tarifa legal para las comisiones inmobiliarias en el régimen colombiano, ya que no hay un porcentaje máximo legal para estos servicios y se recomienda acudir a las costumbres mercantiles certificadas como referencia para determinar valores de mercado. En este mismo sentido, no existe en el ordenamiento legal ninguna obligación formal que disponga la necesidad de inclusión de los datos de los agentes en las compras de inmuebles cuando estos participen en ellas.
35. Así las cosas, la documentación necesaria para soportar la aplicación del régimen de precios de transferencia no se limita a la escritura pública de compraventa, sino que puede incluir otros documentos como contratos de intermediación, órdenes de servicio, registros de comisiones, correspondencia comercial y otros soportes que demuestren la relación económica entre las partes. En consecuencia, para fines de precios de transferencia, el foco debe estar en toda la documentación que respalde la realidad económica del servicio prestado, y no en la mención del agente en el título de propiedad.

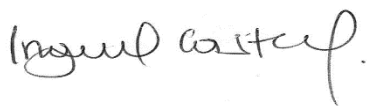
²⁰ Artículo 260-4 del Estatuto Tributario.

²¹ Oficio No. 035371 del 8 de abril de 2008.

36. En conclusión, cualquier compensación diferencial entre agentes vinculados deberá ser demostrada con datos objetivos y verificables de mercado, y no puede justificarse en un parámetro exclusivo, sino que deberá soportarse en un análisis completo con las variables que el método escogido requiera.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

www.dian.gov.co

Proyectó: Judy Marisol Céspedes Quevedo– Inspector III Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda - Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)