Radicado Virtual No. 000S2024010813

100208192 - 1212

Bogotá, D.C., 19 de diciembre de 2024

Tema:	Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptores:	Precios de transferencia. Principio de plena competencia. Criterios de comparabilidad.
Fuentes formales:	Artículos 260-1, 260-2, 260-3 y 260-4 del Estatuto Tributario. Artículo 1.2.2.2.1.5. 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 DIAN[1]. 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 2019[2].

PROBLEMA JURÍDICO No. 1:

2. Para efectos del régimen de precios de transferencia, ¿cómo se aplica el principio de plena competencia?

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. El análisis y aplicación del principio de plena competencia está fundamentado en una serie de criterios de comparabilidad establecidos en los artículos 260-2 y 260-4 del Estatuto Tributario, complementados por el decreto 1625 de 2016 y las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), (Directrices o Guías en Materia de Precios de Transferencia) como criterio auxiliar de interpretación no vinculante[3].

[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.
[3]Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C- 690 de 2003 del 12 de agosto de 2003.

FUNDAMENTACIÓN:

4. El artículo 260-2[4] del Estatuto Tributario indica que el principio de plena competencia para efectos de precios de transferencia es *«aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes».*

5. A su vez, de acuerdo con lo señalado en el artículo 260-4[5] del Estatuto Tributario los criterios de comparabilidad para determinar si una operación cumple con el principio de plena competencia se encuentran establecidos en los cinco (5) numerales de esta disposición normativa y su parágrafo.

6. En ese orden de ideas, mediante Oficio 906157 - interno 1018 del 10 de agosto de 2022, esta Subdirección trajo a colación el párrafo 3.24 de las *"Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones*

[4] **ARTÍCULO 260-2. OPERACIONES CON VINCULADOS.** Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados del exterior están obligados a determinar, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus costos y deducciones, y sus activos y pasivos, considerando para esas operaciones el Principio de Plena Competencia.
Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes.
La Administración Tributaria, en desarrollo de sus facultades de verificación y control, podrá determinar, para efectos fiscales, los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con sus vinculados, mediante la determinación de las condiciones utilizadas en operaciones comparables con o entre partes independientes.

[5] **ARTÍCULO 260-4. CRITERIOS DE COMPARABILIDAD PARA OPERACIONES ENTRE VINCULADOS Y TERCEROS INDEPENDIENTES.** Para efectos del régimen de precios de transferencia, dos operaciones son comparables cuando no existan diferencias significativas entre ellas, que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas a través de la metodología de precios de transferencia apropiada. También son comparables en los casos que dichas diferencias puedan eliminarse realizando ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación.
Para determinar si las operaciones son comparables o si existen diferencias significativas, se tomarán en cuenta los siguientes atributos de las operaciones, dependiendo del método de precios de transferencia seleccionado:
1. Las características de las operaciones, incluyendo:
a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, el plazo, la calificación de riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés. Los pagos de intereses, independientemente de la tasa de interés pactada, no serán deducibles si no se cumple con los elementos de comparabilidad enunciados. Lo anterior debido a que si los términos y condiciones de las operaciones de financiamiento son tales que no son propias o no concuerdan con las de las prácticas de mercado, dichas operaciones no serán consideradas como préstamos ni intereses, sino como aportes de capital y serán tratadas como dividendos;
b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio y "know-how", o conocimiento técnico;
c) En el caso de otorgamiento del derecho de uso o enajenación de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad, confiabilidad, disponibilidad del bien y volumen de la oferta;
d) En el caso en el que se conceda la explotación o se transfiera un bien intangible, elementos tales como la clase del bien, patente, marca, nombre comercial o "know-how", la duración y el grado de protección y los beneficios que se espera obtener de su uso;
e) En el caso de enajenación de acciones, para efectos de comparabilidad, se debe considerar el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados, o la cotización bursátil del emisor correspondiente al último día de la enajenación.
2. 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.
3. Los términos contractuales de las partes que se evidencien frente a la realidad económica de la operación.
4. Las circunstancias económicas o de mercado, tales como ubicación geográfica, tamaño del mercado, nivel del mercado (por mayor o detal), nivel de la competencia en el mercado, posición competitiva de compradores y vendedores, la disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, los niveles de la oferta y la demanda en el mercado, poder de compra de los consumidores, reglamentos gubernamentales, costos de producción, costo de transporte y la fecha y hora de la operación.
5. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.
En caso de existir comparables internos, el contribuyente deberá tomarlos en cuenta de manera prioritaria en el análisis de los precios de transferencia.

tributarias", específicamente en lo relacionado con los comparables internos y comparables externos indicando sobre estos lo siguiente: i) un comparable interno ocurre entre una parte vinculada y una parte independiente. ii) un comparable externo involucra operaciones entre dos partes independientes ajenas a la operación vinculada.

7. Adicionalmente, la jurisprudencia[6] de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado:

> «(…) Estas Guías también señalan que no es posible establecer normas específicas que cubran todos los casos, y que en general, las partes deberían intentar llegar a un acuerdo razonable, teniendo presente la imprecisión de los diversos métodos, la preferencia por grados más altos de comparabilidad y por una relación más directa y cercana a la operación (…)».

8. De acuerdo con lo anterior, es preciso señalar que, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que las Directrices de la OCDE, si bien constituyen un marco de referencia, no pueden establecer reglas específicas para todos los casos debido a la diversidad y particularidad de las operaciones económicas entre vinculados.

9. En este sentido, se enfatiza que las partes involucradas deben procurar alcanzar un acuerdo razonable que refleje las condiciones económicas reales, privilegiando altos grados de comparabilidad y una conexión directa con la operación analizada. Este enfoque es consistente con la regulación establecida en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, el cual desarrolla los criterios de comparabilidad necesarios para evaluar si una operación cumple con el principio de plena competencia, complementado por el artículo 1.2.2.2.1.5.[7] del Decreto 1625 de 2016, que regula el análisis económico requerido en estos casos.

10. En consecuencia, la interpretación y aplicación del régimen de precios de transferencia exige un análisis integral que considere tanto los criterios normativos como la realidad económica, asegurando que las operaciones entre vinculados reflejen las condiciones de mercado que se habrían pactado entre partes independientes.

11. Por ende, el principio de plena competencia para efectos del régimen de precios de transferencia exige un análisis integral de los criterios de comparabilidad del artículo 260-4 del Estatuto Tributario, complementado por las Directrices de la OCDE y el Decreto 1625 de 2016.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

12. ¿Cómo se aplican los criterios de comparabilidad para efectos del régimen de precios de transferencia?

---

[6] Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia con radicado N° 25000233700020160148401 (27618) del 18 de abril de 2024.

[7] **ARTÍCULO 1.2.2.2.1.5. ANÁLISIS ECONÓMICO.** <Artículo modificado artículo 2 del Decreto 2120 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> El análisis económico deberá contener: (…)

TESIS JURÍDICA No. 2:

13. Los criterios de comparabilidad en el régimen de precios de transferencia se aplican de acuerdo con la regulación establecida en artículo 260-4, siendo esta disposición la que permite definir las condiciones para determinar si una operación refleja las de partes independientes. Esto sin perjuicio de la interpretación sistemática con los artículos 260-1, 260-2 y 260-3 *ibidem* en conjunto con las Directrices de la OCDE criterio auxiliar de interpretación no vinculante.

FUNDAMENTACIÓN:

14. El desarrollo de los criterios de comparabilidad para efectos del régimen de precios de transferencia en Colombia está consagrado en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, el cual establece los atributos que permiten determinar si una operación entre partes vinculadas refleja las condiciones de mercado que se habrían acordado entre partes independientes. Este análisis es esencial para efectos de garantizar el cumplimiento del principio de plena competencia, el cual es la base del régimen de precios de transferencia tal como lo ha señalado la jurisprudencia[8] de la sección cuarta del Consejo de Estado.

15. En ese orden de ideas, el artículo 260-4 del Estatuto Tributario indica que dos operaciones son comparables cuando no existen diferencias significativas entre ellas que puedan afectar materialmente las condiciones analizadas. En caso de que existan diferencias, estas pueden ser eliminadas mediante ajustes razonables, lo que permite realizar una comparación objetiva y fiable.

16. Así mismo, dicha comparabilidad requiere en ciertos casos la interpretación sistemática del artículo 260-4 del Estatuto Tributario con los artículos 260-1, 260-2 y 260-3 *ibidem*. Para estos efectos la jurisprudencia[9] del Consejo de Estado ha señalado al respecto:

> «(…) El artículo 260-2 del Estatuto Tributario indica los métodos para determinar el margende utilidad de las operaciones, entre los que se encuentra el de márgenes transaccionales de utilidad de operación - TU, que fue el utilizado por la demandante en su estudio de precios de transferencia. Dicha norma contempla la posibilidad de ajustar los rangos mediante métodos estadísticos, como lo es el rango intercuartil. Las transacciones comparadas se evalúan según las características establecidas en el artículo 260-3 y pueden resultar en ajustes que permitan una mayor comparabilidad (…)»

[8]Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia con radicado N° 08001233100220120035 9-01(23166) del 09 de diciembre de 2020: «(…) Al efecto, se deben valorar las condiciones de las operaciones controladas, identificar las comparables y determinar los ajustes de comparabilidad que fueran requeridos para dotar de fiabilidad al análisis. Así, la comparación de las condiciones de las transacciones controladas, con las llevadas a cabo entre partes independientes, implica que las características económicamente relevantes de ambos grupos de transacciones sean asimilables; para lo cual las diferencias identificadas entre unas y otras transacciones no pueden afectar materialmente el precio o margen de utilidad o, en caso contrario, se realicen los ajustes razonables de comparabilidad para neutralizar los efectos de tales diferencias (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 20821, CP: Milton Chaves García) (…)»

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

17. De acuerdo con lo anterior, es posible inferir que, mediante las reglas establecidas en el artículo 260-4 junto con la revisión en conjunto de los artículos 260-1, 260-2 y 260-3 *ibidem* es posible garantizar que las operaciones entre vinculados cumplan con el principio de plena competencia. Estos artículos integran los principios, métodos y criterios necesarios para evaluar la comparabilidad, ajustar las transacciones mediante herramientas estadísticas como el rango intercuartil y analizar las características económicas relevantes, asegurando que las condiciones pactadas reflejen las de mercado.

18. Por lo anterior, los criterios de comparabilidad se materializan al contrastar las condiciones de las operaciones entre partes vinculadas con las operaciones que se realizan entre partes independientes en circunstancias económicas similares. No obstante, el contribuyente debe analizar rigurosamente si sus operaciones cumplen con los criterios de comparabilidad establecidos en el artículo 260-4 del Estatuto Tributario, evaluando características, funciones, activos, riesgos, términos contractuales, circunstancias económicas y estrategias de negocio, para garantizar que las condiciones pactadas reflejen las que se habrían acordado entre partes independientes, asegurando así el principio de plena competencia.

19. 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
Subdirector de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4
Bogotá, D.C.
www.dian.gov.co

Proyectó: Silvio Efraín Benavides Rosero – Subdirección de Normativa y Doctrina.
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A).