

100208192 – 1905

Bogotá D.C., 10 de noviembre de 2025

**Radicado Virtual No.
1002025S016119**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.

Descriptor: Precios de transferencia.
Ajuste a mediana del rango de plena competencia.
Márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Fuentes formales: Artículos 260-2 y 260-3 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.2.2.2.1.1., 1.2.2.2.1.5. y 1.2.2.3.1. del Decreto 1625 de 2016.
Sentencia del Consejo de Estado de fecha 30 de agosto de 2024.
Radicación (27433).

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. Cuando la DIAN, mediante el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, establezca que el margen de utilidad del contribuyente evaluado está por fuera del rango de plena competencia y efectúe los ajustes que reflejen el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, de forma tal que el margen de utilidad se lleve a la mediana del rango, ¿el indicador de rentabilidad seleccionado para determinar el margen de utilidad se puede obtener solamente a partir de las operaciones del contribuyente con sus vinculados, o puede incluir operaciones con partes independientes?

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.

TESIS JURÍDICA No. 1:

3. Cuando la DIAN, mediante el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, establezca que el margen de utilidad del contribuyente evaluado está por fuera del rango de plena competencia y efectúe los ajustes que reflejen el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, de forma tal que el margen de utilidad se lleve a la mediana del rango, el indicador de rentabilidad seleccionado para determinar el margen de utilidad se puede obtener a partir de operaciones del contribuyente con vinculados y operaciones con partes independientes.

4. Lo anterior, en cada caso dependerá de si el análisis de precios de transferencia se lleva a cabo a partir de información financiera global o segmentada, si las operaciones deben ser evaluadas conjuntamente o por tipo de operación, y si la inclusión de las operaciones no sometidas a precios de transferencia afecta o no la comparabilidad, de acuerdo con las disposiciones legales y reglamentarias en la materia que les sean aplicables.

FUNDAMENTACIÓN:

5. De acuerdo con el inciso primero del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que celebren operaciones con vinculados³ del exterior deberán determinar sus ingresos, costos, gastos, activos y pasivos, respetando el principio de plena competencia, esto es, que la operación entre vinculados cumpla con las condiciones que tendría si se hubiera celebrado entre partes independientes.

6. Entre los métodos para determinar si el precio o margen de utilidad de las transacciones entre vinculados cumplen con el principio de plena competencia, el artículo 260-3 ibidem contempla el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación. Para ello, se parte de dos o más operaciones independientes comparables y se obtiene un rango de indicadores financieros del margen de utilidad, esto es, el rango de plena competencia, que puede ser ajustado mediante métodos estadísticos tales como el rango intercuartil.

7. Cuando se utiliza el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, de acuerdo con el artículo 1.2.2.2.1.5. del Decreto 1625 de 2016⁴, se debe describir el indicador de rentabilidad seleccionado, como puede ser, Margen operacional (MO), Margen sobre costos y gastos (MCG), Rendimiento sobre activos (ROA), Retorno sobre patrimonio (RSP), y Razón berry⁵. Además, en aplicación del método seleccionado y el indicador de rentabilidad a utilizar, *«(...) los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia»*.⁶

³ Los criterios de vinculación para efectos del impuesto de renta se encuentran señalados en el artículo 260-1 del Estatuto Tributario.

⁴ En el cual se describe el contenido del análisis económico para los obligados a presentar el informe local de precios de transferencia.

⁵ Cfr. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 03 de abril de 2025. Radicación: 25000-23-37-000-2021-00357-01 (28256). C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ Artículo 260-3 del Estatuto Tributario.

8. En esta medida, acorde con las Directrices de la OCDE (2022)⁷, en la aplicación del método de margen neto operacional se parte de una magnitud de medida apropiada para estudiar el beneficio neto operacional que obtiene el contribuyente en sus operaciones con vinculados, determinándolo teóricamente al usar como referencia el resultado del indicador de rentabilidad que el contribuyente obtiene en operaciones no vinculadas (comparables internos) o el margen neto que una empresa externa obtiene en una operación comparable con partes independientes (comparables externos)⁸.

9. De esta forma, si el margen de utilidad resultante de la aplicación del método e indicador seleccionados se ubica dentro del rango de plena competencia, se entenderá que la operación entre vinculados cumple con las condiciones que se tendrían de haberse llevado a cabo entre partes independientes. De lo contrario, se entenderá que la mediana del rango es el margen de utilidad de plena competencia, por lo cual, deberán efectuarse los ajustes con el fin de que se refleje el cumplimiento del régimen de precios de transferencia. Al respecto, se trae a colación el concepto 002703 – int 287 del 23 de abril de 2024 en donde se señaló que:

“(…) Si los precios o márgenes de utilidad del contribuyente se encuentran fuera del rango de Plena Competencia, la mediana de dicho rango se considerará como el precio o margen de utilidad de Plena Competencia para las operaciones entre vinculados”, por consiguiente, si un contribuyente no cumple el principio de plena competencia debe ajustarse a la mediana del rango determinado en la aplicación de la metodología de precios de transferencia debiendo, en el caso de los ingresos, aumentarlos, o en el caso de costos y deducciones disminuirlos, en ambos casos a la mediana del rango de plena competencia, sin que ello se presuma que el ajuste corresponda a algo ficticio o inexistente.” (énfasis propio)

10. Ahora bien, el numeral octavo del artículo 1.2.2.3.1. del Decreto 1625 de 2016, que se refiere al contenido de la declaración informativa de precios de transferencia⁹, señala que dicha declaración debe contener la «indicación del tipo de información financiera utilizada en el análisis (segmentada o global)». Por su parte, el inciso tercero del artículo 1.2.2.2.1.1. ibidem, en relación con el contenido del informe local¹⁰ de precios de transferencia, dispone en qué circunstancias se realiza el análisis del principio de plena competencia por tipo de operación, o cuándo se deben evaluar las operaciones conjuntamente:

“(…) La determinación bajo el Principio de Plena Competencia de los ingresos, costos, deducciones, activos y pasivos por las operaciones entre vinculados se debe realizar por tipo de operación. En los casos en los que las operaciones separadas se encuentren estrechamente ligadas entre sí o sean continuación una de otra, no pudiendo valorarse separadamente, dichas operaciones deberán ser evaluadas conjuntamente usando el método más apropiado.” (énfasis propio)

⁷ Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2022.

⁸ Cfr. Párrafo 2.64, ibidem.

⁹ El artículo 260-9 del Estatuto Tributario establece quienes son los obligados a presentar la declaración informativa de precios de transferencia.

¹⁰ El artículo 260-5 del Estatuto Tributario establece quienes son los obligados a presentar el informe local de precios de transferencia.

11. En armonía con lo anterior, las directrices de la OCDE¹¹ establecen que el indicador del beneficio neto que se evalúa es aquel que el contribuyente obtiene «(...) por una operación vinculada (o el procedente de operaciones que deben agregarse siguiendo lo establecido en los párrafos 3.9 a 3.12) (...)». Así, acorde al párrafo 3.9 allí indicado, cuando las operaciones se encuentren estrechamente ligadas entre sí, o con una marcada continuidad, deberán ser evaluadas de manera conjunta:

“3 En teoría, para llegar a la aproximación más precisa posible a las condiciones de plena competencia, el principio de plena competencia debe aplicarse operación por operación. Ahora bien, a menudo se dan situaciones en las que operaciones separadas se encuentran tan estrechamente ligadas entre sí, o su continuidad está tan marcada, que no pueden valorarse adecuadamente por separado. (...)”

12. En similar sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado¹², al determinar que si en aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación, el indicador de rentabilidad seleccionado para establecer el margen de utilidad del contribuyente incluye operaciones con vinculados y con partes independientes, no es necesario excluir estas últimas si el análisis de comparabilidad se hace de forma conjunta y si no afectan de manera significativa la comparabilidad con las operaciones no vinculadas:

“(...) Como se anotó, el método TU permite evaluar de forma global o por segmentos los márgenes de utilidad que obtienen las empresas en operaciones con vinculados económicos. Cuando el análisis de comparabilidad se hace forma conjunta no es necesario excluir las operaciones no sujetas al régimen de precios de transferencia ya que, como lo indican las directrices de la OCDE «los ingresos y gastos no relacionados con la operación vinculada objeto de revisión [solo] deben excluirse cuando afecten significativamente a la comparabilidad con las operaciones no vinculadas» (párrafo 2.84).

Estas mismas directrices indican que, al determinar el indicador de beneficio neto o factor, en este caso el MCG, para la aplicación del método del margen neto operacional únicamente deben tenerse en cuenta aquellos elementos que: (a) están directa o indirectamente relacionados con la operación vinculada objeto de análisis, y (b) están relacionados con la explotación de la actividad. En este caso, quedó suficientemente acreditado que las operaciones segmentadas por Banacol, con vinculados o no vinculados están interrelacionadas con una operación mayor: la comercialización de banano, plátano y otras frutas por lo que no era necesario excluir las operaciones que la actora dice que debieron excluirse.”

13. Por lo tanto, en aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación, el indicador de rentabilidad seleccionado para determinar el margen de utilidad del contribuyente evaluado puede incluir operaciones con vinculados y operaciones con partes independientes, lo cual, en cada caso dependerá de si el análisis de precios de transferencia se lleva a cabo a partir de información financiera global o segmentada, si las

¹¹ Párrafo 2.84 de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, 2022.

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto de 2024. Radicación: 05001-23-33-000-2018-00613-01 (27433). C.P. Milton Chaves García.

operaciones deben ser evaluadas conjuntamente o por tipo de operación, y si la inclusión de las operaciones no sometidas a precios de transferencia afectan o no la comparabilidad.

14. En consecuencia, si en cumplimiento de las facultades de verificación y control del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, la DIAN determina que el margen de utilidad del contribuyente evaluado se encuentra por fuera del rango de plena competencia –bien sea que el indicador del beneficio obtenido se obtenga solamente a partir de operaciones con vinculados o incluya operaciones con partes independientes, según las consideraciones expuestas–, deberá realizar los ajustes que reflejen el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, para lo cual podrá determinar los ingresos, aumentándolos, o los costos y deducciones, disminuyéndolos, de forma tal que el margen de utilidad corresponda con la mediana del rango de plena competencia.

PROBLEMA JURÍDICO No. 2:

15. Cuando en ejercicio de las facultades de verificación y control del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, la DIAN efectúe ajustes consistentes en la disminución de costos y/o deducciones del contribuyente, de manera que el margen de utilidad de las transacciones evaluadas se ajuste a la mediana del rango de plena competencia determinado a partir del método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación, ¿el valor a disminuir puede ser superior a las operaciones de egreso del contribuyente?

TESIS JURÍDICA No. 2:

16. Cuando en ejercicio de las facultades de verificación y control del artículo 260-2 del Estatuto Tributario, la DIAN efectúe ajustes consistentes en la disminución de costos y/o deducciones del contribuyente, de manera que el margen de utilidad de las transacciones evaluadas se ajuste a la mediana del rango de plena competencia determinado a partir del método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación, el valor máximo a disminuir es el equivalente al de las operaciones de egreso del contribuyente evaluado, sujetas al análisis de precios de transferencia.

FUNDAMENTACIÓN:

17. Conforme a lo señalado líneas atrás, cuando en aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de la operación, la DIAN establezca que el margen de utilidad del contribuyente evaluado se encuentra fuera del rango de plena competencia, podrá efectuar los ajustes que reflejen el cumplimiento del régimen de precios de transferencia, de manera que el margen de utilidad se ajuste a la mediana del rango, para lo cual determinará los ingresos ordinarios y extraordinarios, los costos y deducciones y los activos y pasivos, aumentándolos o disminuyéndolos según sea el caso.

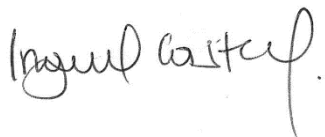
18. De esta manera, cuando el ajuste consista en la disminución de costos y/o deducciones,

dicha resta se efectúa sobre las operaciones de egreso¹³ del contribuyente que se encuentren sometidas al régimen de precios de transferencia, razón por la cual, el valor máximo que se puede efectuar como reducción, equivale al valor de la operación u operaciones de egreso correspondientes.

19. Además, se precisa que la disminución no se efectúa de manera proporcional al tipo de operaciones (con vinculados o con partes independientes) a partir de las cuales se haya obtenido el indicador de rentabilidad mediante el cual se determinó el margen de utilidad, pues el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación permite evaluar de forma global o segmentada el margen de utilidad del contribuyente en sus operaciones con vinculados, a partir de lo cual, la norma dispone que si el margen de utilidad determinado bajo el método seleccionado se encuentra fuera del rango, la mediana del mismo será el margen de utilidad de plena competencia, sin que se contemple un ajuste proporcional o a prorrata con base en el tipo de operaciones señaladas, sobre los costos y/o deducciones determinados por la DIAN, .

20. 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)

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: Jose Horacio Aragonés – Subdirección de Normativa y Doctrina

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

¹³ El artículo 1.2.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016 dispone los tipos de operaciones que se deben incluir en la declaración informativa de precios de transferencia, y en su numeral segundo señala los pagos y abonos en cuenta cuyo concepto se encuentra comprendido en las operaciones de egreso del contribuyente.