



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00280-01 (27775)
Demandante: Booking.com Colombia SAS
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Renta 2015 - Precios de transferencia. Adición de ingresos

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B”, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 19 de abril de 2016, Booking.com Colombia SAS (en adelante Booking), presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, en la que registró un saldo a pagar de \$492.646.000¹.

Previa expedición del requerimiento especial y respuesta al mismo, el 21 de diciembre de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000385², en la que adicionó ingresos brutos operacionales por \$4.210.305.592; determinó el impuesto a cargo en \$1.432.452.000; un saldo a pagar de \$1.545.222.000³, e impuso sanción por inexactitud de \$1.052.576.000⁴.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«3.1. Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:

Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000385 del 21 de diciembre de 2018 por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015 presentada por BOOKING COM COLOMBIA SAS el 19 de abril de 2016 (Formulario No.

¹ Fl. 6 c.a.
² Fls. 651-674 c.a.
³³ \$1.432.452.000 (impuesto a cargo) – \$104.762.000 (anticipo renta 2015) + \$217.532.000 (anticipo renta 2016).

⁴ Saldo a pagar determinado	\$1.545.222.000
Saldo a pagar declarado	\$492.646.000
Base para liquidar la sanción por inexactitud	\$1.052.576.000
Tarifa	100 %
Sanción por inexactitud determinada	\$1.052.576.000



1111602059210) determinando una nueva obligación impositiva y fijando una sanción por inexactitud.

3.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, presentada por BOOKING COM COLOMBIA SAS el 19 de abril de 2016 (Formulario No. 1111602059210) se encuentra en firme y por tanto BOOKING COM COLOMBIA SAS no está obligada a cancelar ni el mayor impuesto, ni la sanción por inexactitud que determinó la Administración Tributaria en el acto administrativo demandado.”».

Invocó como **disposiciones violadas** los artículos 6, 29, 58, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política; 260-1, 683 y 711 del Estatuto Tributario; 3 de la Ley 1437 de 2011 y el Decreto 3030 de 2013. Como **concepto de la violación** expuso, en síntesis, lo siguiente:

- *Violación del artículo 711 del ET, principio de correspondencia:* la DIAN en el requerimiento especial sostuvo que Booking prestaba a la vinculada en el exterior dos tipos de servicio, uno de gestión de cuentas relacionadas con actividades de transporte y otro de actividades de soporte, para concluir que los mismos debían ser analizados de forma independiente bajo el régimen de precios de transferencia, a diferencia de lo expresado en el acto liquidatorio, en el que señaló que los ingresos recibidos provienen de una actividad general.

Lo anterior trasgrede el derecho al debido proceso de la sociedad e implica un tratamiento diferente en materia del régimen de precios de transferencia, que incide en el impuesto de renta liquidado por la compañía.

- *Violación del artículo 228 de la Constitución Política – Principio de sustancia sobre la forma por desconocimiento de la realidad de las operaciones de Booking – falsa motivación y ausencia de valoración de pruebas – violación del debido proceso – violación numeral 11 del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011:* la adición de ingresos brutos operacionales por \$4.210.305.592, sustentada en que la sociedad obtuvo ingresos provenientes de dos fuentes distintas, desconoce la realidad de la operación, ya que de la documentación comprobatoria, el contrato suscrito entre las partes, la infraestructura física y el personal que integra la compañía, se demuestra que Booking prestó un único servicio⁵ (soporte promocional) cuyo ingreso responde a una remuneración consolidada y asegura su sostenimiento y el pago del impuesto de renta.

No le asiste razón a la DIAN al señalar que las *otras actividades de soporte* que aduce como otro origen del ingreso, corresponde a un servicio que Booking le prestó a la entidad en el exterior, pues de acuerdo con la documentación comprobatoria, tales actividades son las que toda entidad debe ejercer para su adecuado funcionamiento. Además, la preparación y envío de reportes a Booking.com B.V. no pueden considerarse como un servicio adicional, ya que hacen parte del control que se debe llevar para el seguimiento de la actividad promocional de soporte.

Del estudio de precios de transferencia y el contrato suscrito entre Booking.com B.V. y Booking se desprende que:

⁵ (i) promoción de Booking.com entre los alojamientos dentro del territorio de Colombia, (ii) informar a los alojamientos y socios estratégicos en el territorio colombiano sobre Booking.com, (iii) informar proactivamente a los alojamientos sobre cómo pueden mejorar su desempeño en la página web de Booking.com BV, con base en las directrices e información proporcionada por Booking.com BV, (iv) promocionar las reservas corporativas a compañías del territorio de Colombia, enseñándoles cómo realizar las reservas de hoteles mediante la página web Booking.com e (v) informar a Booking.com sobre alojamientos y socios estratégicos en el territorio de Colombia



(i) La demandante proporciona servicios de soporte para promocionar las reservas que Booking.com B.V. presta al sector de hotelería y alojamiento. No se incluyen aspectos contables, financieros ni de recursos humanos;

ii) La entidad que desarrolla funciones globales de impuestos, recursos humanos y finanzas es Booking.com Internacional B.V.;

iii) El grupo cuenta con centros regionales operativos para servicios de soporte financiero (contabilidad, planeación y análisis financiero) que se encuentran en otros países y se ratifica que Booking no es un centro regional operativo. La contabilidad para América Latina se realiza por los centros de operación en Brasil y Estados Unidos. Las directrices en la materia son establecidas por el equipo financiero global en Países Bajos;

iv) Los servicios prestados por Booking son de suministro -acercarse proactivamente a los alojamientos para optimizar su desempeño en el sitio web Booking.com; gestión diaria con los alojamientos localmente; preguntar a los alojamientos si se pueden poner habitaciones disponibles en la página web y entrenamiento y apoyo de los alojamientos- y de contenido -editar y optimizar el contenido en sus páginas web-;

v) Booking no tiene empleados que tengan responsabilidades y funciones de contabilidad y recursos humanos. El Departamento de Recursos Humanos es liderado por el Director de RH de Booking.com Internacional B.V.

- *Artículo 29 de la Constitución Política, artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario y del Decreto 3030 de 2013 – cumplimiento de los lineamientos dados por la OCDE – Falsa motivación en lo que respecta a la metodología aplicable:* en el presente caso, la vinculada en el exterior pagó a Booking una remuneración consolidada, en la cual se reconoció los costos y gastos incrementados en un 5%, y una comisión equivalente al 2% de los ingresos obtenidos por Booking.com B.V. en el territorio colombiano.

Lo anterior no afecta el cumplimiento del principio de plena competencia, ni los objetivos del régimen de precios de transferencia, en tanto que, además de garantizar la rentabilidad de la compañía, el total de la remuneración es similar a la que obtendrían independientes en operaciones comparables.

La DIAN incurre en incongruencia al señalar que la gestión de oficina, contabilidad y recursos humanos son prestados por la demandante a Booking.com B.V., lo cual no corresponde a la realidad, ya que son actividades que debe desarrollar para su propio funcionamiento y no se cobran a su vinculada.

La compañía no prestó dos servicios que puedan ser analizados de manera independiente, pues como lo señala el contrato de acuerdo de servicios entre Booking y Booking Com BV y se desprende del análisis funcional de la operación, la sociedad desarrolla actividades de promoción y no de soporte administrativo, pues ni siquiera cuenta con personal para ello.

Como se indicó en el experticio técnico aportado en el proceso, «la existencia de una remuneración combinada por un mismo tipo de servicio no implica que se esté en presencia de dos operaciones objeto de análisis. En operaciones entre partes independientes es posible encontrar diferentes tipos de remuneración y combinaciones de ellas para remunerar una sola actividad...», «...el análisis de precios de transferencia se debe hacer de manera consolidada, sumando los diferentes



componentes y seleccionando la metodología más adecuada según las circunstancias económicas y funcionales de la transacción y sus respectivos comparables».

La DIAN desconoce el artículo 260-4 del ET, al considerar que no es procedente sumar los ingresos recibidos por la sociedad, pues para la aplicación del régimen de precios de transferencia se debe contar con operaciones y no con ingresos comparables.

Si la forma de remuneración de la operación es diferente a la forma en que se remunera la operación comparable, es necesario realizar ajustes suficientemente fiables a fin de eliminar los efectos de dichas diferencias en la comparación, como lo hizo Booking al sumar los ingresos percibidos y determinar el porcentaje que representan respecto de los ingresos de Booking.com B.V. y así compararlos con las comisiones recibidas en los contratos comparables.

No es aplicable el lineamiento de la OCDE (Capítulo III A. 3.1. Evaluación de operaciones separadas y combinadas) y el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, por cuanto en este caso se presenta solo una operación (servicio de promoción), la cual fue remunerada mediante dos criterios complementarios o combinados y es consistente con la realizada por partes independientes, como quedó demostrado con el análisis económico efectuado en la documentación comprobatoria.

En el presente caso no se agrupan en una sola operación, patentes, servicios técnicos o arrendamiento sino un servicio de promoción, por lo cual separar las formas de remuneración para analizarlas, hace imposible lograr la correcta aplicación del principio de plena competencia.

El estudio de precios de transferencia utilizó el método del precio comparable no controlado, para lo cual se sumaron los ingresos por comisión (2% de las ventas de alojamientos) y los costos adicionados (reintegro de costos y gastos más un mark up del 5%), respecto de lo cual se evidenció que la sociedad percibió ingresos por valor de \$6.409.556.894, equivalentes al 12.18% de los obtenidos por Booking.com B.V., lo cual corresponde a un rango intercuartil similar a los contratos identificados como comparables.

La DIAN incurre en error al no analizar la remuneración obtenida por Booking a nivel bruto y a nivel neto, ya que compara el resultado neto (menos costos y gastos) con el resultado bruto obtenido por las entidades comparables, para concluir que la transacción no cumple con las condiciones de mercado.

La remuneración obtenida por Booking es adecuada para la actividad de servicio desarrollado, por cuanto el margen operativo obtenido del 2.21%, se encuentra dentro del 2% y el 4.8% de los ingresos obtenidos por Booking.com B.V. de los alojamientos en Colombia y el territorio atendido por la empresa colombiana, de acuerdo con el APA suscrito entre Booking.com B.V. y la administración de impuestos de Holanda.

También se efectuó el análisis de comparabilidad a través del método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, en el que se determinó mediante la aplicación del indicador de rentabilidad “Razón Berry⁶”, un rango de plena competencia de rentabilidades, en el que Booking con un 1.250% estuvo por encima del cuartil inferior (1.160%).

⁶ Relación entre la utilidad bruta sobre el total de gastos de operación y ventas.



- Artículos 58, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Nacional y artículo 683 del Estatuto Tributario: La modificación a la declaración desconoce los principios de justicia y buena fe, así como el deber de contribución de los contribuyentes en un marco de equidad y constituye una expropiación de facto.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Falta de vulneración al principio de correspondencia, por cuanto la DIAN siempre ha señalado que no puede hacerse el estudio conjunto de las operaciones realizadas por Booking Colombia y su vinculada en el exterior.

Procede la adición de ingresos brutos operacionales, pues si bien la actora presta el servicio de soporte promocional, el desembolso de la vinculada en el exterior se origina en dos actividades, las cuales son la gestión de cuentas relacionadas a las actividades de soporte con una comisión del 2% sobre los ingresos brutos obtenidos por la vinculada y otras actividades de soporte, en la que se encuentra otra operación que consiste en el desembolso por los costos generados por Colombia y el *mark up* que corresponde al 5% de los costos reconocidos.

La actora efectúa un análisis errado del artículo 260-4 del ET, ya que la comparación se debe efectuar es entre las operaciones de costos + *mark up* y las de comisiones entre independientes.

Las operaciones de costos + *mark up* y la de comisiones no son operaciones estrechamente ligadas, toda vez que:

«(i) una son costos y los otros ingresos, si bien es cierto que el MARK-UP es un ingreso, también lo es que este ingreso está atado a los costos;
(ii) los contratos o acuerdos generados de la base de datos ktMINE, con los cuales se va a comparar estas operaciones, seguramente son distintos, ya que, por un lado, los COSTOS + MARK-UP se comparará con otros contratos o acuerdos de COSTOS + MARK-UP y, por otro lado, las COMISIONES se compararán con otros contratos o acuerdos de COMISIÓN. Y seguramente cada una de estas operaciones así se les aplique el mismo método por separado, generarán márgenes o rangos intercuartiles distintos;
(iii) para HOLANDA cada una de estas operaciones tiene tratamiento contable distinto al interior de su contabilidad;
(iv) para COLOMBIA cada una de estas operaciones tiene tratamiento contable distinto al interior de su contabilidad.»

Además, la operación costos + *mark up*, se relaciona con sociedades que solo subsistan del reconocimiento que hace su matriz o controladora de los costos incurridos en la prestación del servicio, en cambio, en la operación por comisión, su función es cobrar una parte de los ingresos brutos que perciba de la matriz por la prestación del servicio.

En cuanto a los riesgos asumidos, los costos + *mark up* se perciben siempre que se realice la prestación del servicio, por su parte las comisiones se perciben cuando efectivamente existe un ingreso por parte de la matriz.

De acuerdo con el artículo 11 del Decreto 3030 de 2013, la comisión es un tipo de operación y el *mark up* se encaja en otros ingresos y es claramente otro tipo de operación.



El error de la demandante no radica en el método utilizado sobre las operaciones de costos + *mark up* y comisiones, ya que el método de precio comparable no controlado se debió realizar por separado en cada una de las operaciones, con lo cual se obtienen rangos distintos para cada tipo de operación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B”, en la sentencia de 9 de marzo de 2023, negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por estas consideraciones:

- *Falta de correspondencia*: en relación con la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, se encuentra que la glosa de adición de ingresos brutos coincide en ambos actos administrativos y se sustenta en el hecho de combinar dos fuentes de ingreso para obtener el porcentaje de la utilidad respecto de una actividad general, cuyo origen tiene dos fuentes económicas y contables diferentes.

Si bien la Administración en la liquidación oficial de revisión amplió su argumentación y determinó la realización de una actividad general o global por parte de la contribuyente respecto de su vinculada económica y los efectos de ello en el régimen de precios de transferencia, tal argumento no tiene la entidad de vulnerar el principio de correspondencia, puesto que en el marco del proceso de fiscalización, la autoridad tributaria puede exponer nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial.

- *Adición de ingresos brutos*: conforme lo determinado en la documentación comprobatoria, la actora prestó servicios de: (i) actividades de gestión de cuentas relacionadas a las actividades de soporte y (ii) Otras actividades de soporte. Respecto de la primera se incluyen los servicios de soporte promocional, frente a la cual percibe el 2% por concepto de comisiones, tomando como base los ingresos brutos obtenidos por su vinculada económica. En cuanto a las otras actividades de soporte obtiene un 5% sobre el total de los costos, relacionadas con contabilidad, recursos humanos, entre otras.

La contribuyente diferencia las actividades desarrolladas en la prestación del servicio a su vinculada, y para ello expone una forma de remuneración diversa para cada una, donde se pone de presente que la comisión del 2% tiene relación directa con los precios y, por consiguiente, con los ingresos (sin incluir costos y gastos) y comporta un elemento variable que se logra una vez la compañía tiene un grado de madurez en el mercado. Mientras el *mark up* es fijo frente a la actividad principal y no depende de otros factores.

De acuerdo con el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013 y la Directriz A.3.1. de la OCDE, la actora debió tener en cuenta la naturaleza de sus actividades y la remuneración convenida para analizar de forma separada cada una de las operaciones delimitadas, a fin de dar cumplimiento al principio de plena competencia y aplicar correctamente los criterios de comparabilidad.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la actora no logró demostrar que las operaciones desarrolladas correspondan a una sola actividad, ni acreditó que las operaciones separadas estuvieran estrechamente ligadas entre sí, de manera que una constituyera



continuación de la otra, en los términos de la excepción prevista en el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013.

No resultaba procedente que la actora combinara las actividades de soporte y la de otros servicios de soporte, pues si bien pertenecen a una misma actividad general o global, para efectos de comparar su utilidad con empresas dedicadas al soporte promocional cada ingreso debe ser analizado con comparables que reflejen el valor económico retribuido.

Por lo tanto, la confrontación con las sociedades comparables aplicando el método escogido, solo debía efectuarse respecto del 2% que correspondía a la comisión obtenida por la prestación del servicio, sin incluir lo percibido por *mark up*, que equivale al 5% de los costos incurridos por la sociedad actora para el desarrollo del servicio contratado.

Le asiste razón a la DIAN al determinar que el porcentaje de utilidad del 2% estaba por fuera del rango intercuartil y fijar el respectivo ajuste en el denuncia privado de la actora, generando la adición de ingresos brutos que tuvo un impacto en la tasación del impuesto a cargo.

- *Sanción*: la contribuyente declaró el impuesto sobre la renta del año gravable 2015, con transgresión del régimen de precios de transferencia, lo que conllevó a registrar ingresos por debajo del valor que le correspondía, generando inexactitud en la liquidación privada, por lo que se mantiene la sanción impuesta.

Comoquiera que no hay prueba que acredite la causación de expensas y agencias en derecho, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 de Código General del Proceso, es improcedente condenar en costas a la parte vencida.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, bajo los siguientes argumentos:

- *Artículo 711 del Estatuto Tributario – Principio de Correspondencia – Violación del artículo 6 y 29 de la Constitución Política*: el *a quo* no hizo un análisis respecto de los argumentos planteados, pues la DIAN vulnera el principio de correspondencia, ya que con ocasión del requerimiento especial apunta a la existencia de dos servicios diferentes, y en la liquidación oficial se refiere a una sola actividad en la que no es posible combinar la forma de remuneración. Esta confusión conceptual que el *a quo* pasa inadvertida implica que los mencionados actos no guarden coherencia.

- *Desconocimiento de la finalidad del régimen de precios de transferencia y de la aplicación del método PC- Violación del art 260-4 relativo a los criterios de comparabilidad*: en este caso existe una remuneración que efectivamente combina dos factores, esto es, un porcentaje sobre la facturación y el reembolso de los costos incurridos más un *mark up*, lo cual no implica un desconocimiento a la metodología PC, pues es perfectamente posible analizar un precio combinado como remuneración de una actividad.

La remuneración determinada no afecta el cumplimiento del principio de plena competencia, ni los objetivos del régimen de precios de transferencia, ya que se encuentra por dentro del rango intercuartil (arriba de la media) de los precios cobrados entre partes independientes en operaciones comparables, lo cual se corrobora con el dictamen técnico que obra en el proceso.



La posición de la DIAN y del *a quo* que rechaza la posibilidad de sumar los ingresos, transgrede el concepto de comparable contemplado en el artículo 260-4 del ET, ya que para la aplicación del régimen de precios de transferencia se debe contar con operaciones comparables y no con ingresos comparables.

En el dictamen que el Tribunal no tuvo en cuenta, se indicó que *«Para el caso de Booking.com Colombia, al tener una compensación compuesta por tres elementos (reembolso de costos y gastos, margen de utilidad sobre estos y asignación del 2% de los ingresos generados por Booking.com BV en el Territorio), es válido sumar los tres valores y expresarlos en términos de porcentaje total sobre las ventas de la vinculada en el Territorio, con el fin de evaluar su valor de mercado. De esta manera, la comisión efectiva del 12,18% puede ser comparada frente a un set de contratos en donde la remuneración se pacte como un porcentaje de las ventas»*.

En la medida que se trata de un solo servicio y un único tipo de operación *-aspecto aceptado en la sentencia de primera instancia al reconocerse una actividad global-*, de acuerdo con el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, las remuneraciones obtenidas deben ser sumadas para determinar una remuneración total derivada del servicio prestado.

En el Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia (APA) suscrito entre Booking.com B.V. y la administración de impuestos de los Países Bajos, efectivo desde el 1 de enero de 2015 hasta el 31 de diciembre de 2019, se establece un rango intercuartil para la remuneración que debe ser obtenida por la compañía prestadora de servicios promocionales, respecto del cual Booking se encuentra dentro de dicho rango y, por lo tanto, cumple con el principio de plena competencia. Lo anterior también se corroboró con el método alterno TU.

Se presenta un defecto fáctico por indebida valoración probatoria, ya que el *a quo* dejó de lado los análisis económicos y el dictamen técnico en materia de precios de transferencia, y llegó a una conclusión contraria al ordenamiento en materia de precios de transferencia, al principio de justicia que debe imperar en el sistema tributario y, de la mano con ello, al debido proceso.

Es improcedente la sanción por inexactitud, toda vez que cumplió con el régimen de precios de transferencia y no se registraron ingresos por debajo del valor que le correspondía.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido mediante auto de 1 de agosto de 2023. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia, no se dio traslado a las partes para alegar (*art. 247 CPACA*).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La magistrada Myriam Stella Gutiérrez Argüello manifestó estar impedida para participar en la decisión, invocando la causal de impedimento del numeral 12 del artículo 141 del CGP, al haber brindado asesoría en la presentación del estudio de precios de transferencia y en la declaración informativa correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2015. Mediante auto del 3 de septiembre de 2026, la Sección declaró fundado el impedimento, separándola del conocimiento del presente asunto.



Se decide la legalidad del acto administrativo que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Booking Com Colombia SAS, por el año gravable 2015.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, en calidad de apelante única, corresponde a la Sala determinar: i) si se vulneró el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del ET; ii) si es improcedente la adición de ingresos brutos efectuada por la Administración y iii) si hay lugar a imponer la sanción por inexactitud.

i) Principio de correspondencia

Para la actora se vulneró el principio de correspondencia, porque mientras en el requerimiento especial la DIAN indicó que la sociedad prestaba dos servicios a la vinculada en el exterior, esto es, la gestión de cuentas relacionadas a las actividades de soporte y otra de actividades de soporte, en la liquidación oficial de revisión se refirió a un único servicio, como lo es la promoción de servicios.

El artículo 703 del ET dispone que, previo a la expedición de la liquidación de revisión, la Administración debe expedir al contribuyente un requerimiento especial que contenga los puntos que propone modificar con la explicación de las razones en que se sustenta.

La Sala precisó⁷ que el artículo 711 del ET⁸ exige que la liquidación oficial guarde correspondencia con los **hechos** contemplados en el requerimiento especial o su ampliación, pues en el acto preparatorio se fijan por primera vez los puntos que se consideran inexactos en la declaración.

Asimismo, ha señalado que «la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia⁹». De esta manera, la congruencia entre el acto previo y el definitivo se refiere pues, a los hechos que sirven de fundamento a la Administración para modificar la declaración privada.

En este caso, se observa que la DIAN en el requerimiento especial propuso adicionar ingresos brutos operacionales, al considerar que la comisión del 2% recibida por Booking es la que se debe confrontar con los contratos de los comparables, la cual está por fuera del rango intercuartil.

En ese sentido concluyó que «frente a la actividad de Gestión de Cuentas relacionadas con actividades de soporte que incluye los servicios de soporte promocional, servicios de contenido, gestión de oficinas y recursos humanos, por las cuales recibió comisión de servicio equivalente al 2% de los Ingresos percibidos por Booking Com BV (Holanda) por los alojamientos desde Colombia y el territorio, debió recibir y declarar en Renta una COMISIÓN del 10% por valor de \$5.264.126.823 y solo declaró la suma de \$1.053.821.231, razón por la que esta dependencia propone AUMENTAR INGRESOS en \$4.210.305.592».

La glosa propuesta en el requerimiento especial fue replicada en la liquidación oficial de revisión, en la cual se indicó que, si bien los ingresos provienen de una actividad

⁷ Sentencia del 18 de marzo de 2021, Expediente 23743, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en la sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 24283, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Art. 711 ET. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

⁹ Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 22510, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reiteró la sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



general como lo es la promoción de servicios de Booking Com B.V. (Holanda), se pueden clasificar en dos elementos con naturaleza económica y contables diferentes, la comisión del 2% es la que se debe confrontar con los contratos independientes seleccionados como comparables y, por tanto, procede el ajuste en los ingresos brutos operacionales al porcentaje de la mediana en la suma de \$4.210.305.592.

De acuerdo con lo expuesto, no le asiste razón a la recurrente al señalar que se desconoció el principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del ET, ya que, como se ha sostenido¹⁰, lo que está vedado es incluir hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial, lo cual no ocurrió en este caso, toda vez que la DIAN mantuvo la glosa propuesta en el requerimiento especial con fundamento en la determinación de la comparabilidad de los ingresos recibidos por comisiones del 2% frente a las operaciones adelantadas por partes independientes. Por lo tanto, no prospera el cargo.

ii) Adición de ingresos brutos operacionales

La DIAN sostiene que debe mantenerse la adición de ingresos brutos operacionales, pues, para efectos del análisis de precios de transferencia, la remuneración de las actividades de soporte en la gestión de cuentas, consistente en una comisión equivalente al 2 % de la facturación, debe compararse con la pactada en los contratos celebrados entre partes independientes seleccionados como comparables. En consecuencia, considera improcedente incluir en dicha comparación los ingresos derivados de otras actividades de soporte, dado que estos corresponden al reembolso de los costos incurridos, más un mark-up, y remuneran servicios distintos de aquellos objeto de la comisión del 2 %.

Por su parte, la demandante expresa que al tratarse de un solo tipo de operación resulta procedente tener en cuenta las remuneraciones que recibe la sociedad, lo cual no afecta el cumplimiento del principio de plena competencia.

Los artículos 260-1 y siguientes del Estatuto Tributario regulan el régimen de precios de transferencia, que aplica a los contribuyentes del impuesto de renta que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior, y los obliga a determinar sus ingresos, costos y deducciones, teniendo en cuenta los precios y márgenes de utilidad de operaciones comparables con o entre partes independientes, para que prevalezcan los precios de mercado y no los fijados artificialmente por las partes, por su vinculación económica, para aminorar su carga fiscal.

El inciso 3 del artículo 260-2 *lb.* establece que la DIAN, en desarrollo de las 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.

Con tal fin, el artículo 260-9 *ejusdem* dispuso que los obligados deben presentar una declaración informativa anual de sus operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas, y el artículo 260-5 *ib.* señaló que deben preparar y enviar la documentación comprobatoria por cada operación, para demostrar la correcta aplicación de las normas que regulan el régimen de precios de transferencia.

¹⁰ Sentencias del 2 de febrero de 2012, Exp. 16760, CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y de 1 de junio de 2016, Exp. 20276, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



El artículo 260-3 del Estatuto Tributario indica los métodos para determinar el margen de utilidad de las operaciones, entre los que se encuentra el de precio comparable no controlado, que fue el utilizado por la demandante en su estudio de precios de transferencia y considerado como adecuado por la DIAN en el acto acusado. Sobre el citado método la norma dispone:

«Artículo 260-3. Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados. El precio o margen de utilidad en las operaciones celebradas entre vinculados se podrá determinar por la aplicación de cualquiera de los siguientes métodos:

1. Precio comparable no controlado. Compara el precio de bienes o servicios transferidos en una operación entre vinculados, frente al precio cobrado por bienes o servicios en una operación comparable entre partes independientes, en situaciones comparables.

Cuando se trate de operaciones de adquisición de activos usados realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios a sus vinculados, la aplicación del método de Precio Comparable no Controlado será mediante la presentación de la factura de adquisición del activo nuevo al momento de su compra a un tercero independiente y la aplicación posterior de la depreciación que ya se ha amortizado desde la adquisición del activo, permitida de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.

(...)

Parágrafo 2o. Para los servicios intragrupo o acuerdo de costos compartidos, prestado entre vinculados, el contribuyente debe demostrar la prestación real del servicio y que el valor cobrado o pagado por dicho servicio se encuentra cumpliendo el principio de plena competencia, de conformidad con lo establecido en el presente artículo.».

A su vez, el artículo 260-4 *ib.* prevé que *«[p]ara 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».*

El artículo 4 del Decreto 3030 de 2013¹¹ exige que la información específica de la documentación comprobatoria de precios de transferencia contenga la descripción detallada de las *«[p]artes intervinientes, objeto, término de duración y valor de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y los vinculados del exterior, vinculados ubicados en zonas francas, o personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales»*, así como el aporte de *«Información general sobre las estrategias comerciales: Innovación y desarrollo de nuevos productos, penetración, ampliación o mantenimiento del mercado, volumen de operaciones, políticas de créditos, formas de pago, costo de oportunidad, procesos de calidad, certificaciones nacionales e internacionales de productos o servicios, contratos de exclusividad y de garantías, entre otras, en la medida en que se encuentren relacionadas o hayan afectado los tipos de operación bajo análisis».*

En el caso concreto, se observa que Booking presentó la declaración de renta por el año 2015, en la que registró ingresos brutos operacionales por \$6.409.557.000.

El objeto social de la actora es servir a Booking.com B.V. en la búsqueda de hoteles, resorts, afiliados y socios en Colombia y sus alrededores, para que promocionen los bienes y/o servicios que ofrecen a través de la página web Booking.com¹².

Los ingresos declarados por la contribuyente se originaron en el acuerdo de servicios celebrado con Bookin.Com B.V., en la que se pactaron los siguientes servicios¹³:

¹¹ Por el cual se reglamentan los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, los parágrafos 2 y 3 del artículo 260-7, los artículos 260-9, 260-10, 260-11 y 319-2 del Estatuto Tributario.

¹² Fl. 51 vto. c.p.

¹³ Fl. 75 c.p.



«2. SERVICIOS

Los Servicios proporcionados para el beneficio y bajo petición de Booking.com incluirán:

- (i) *promocionar a Booking.com entre los medios de alojamiento del Territorio;*
- (ii) *informar a los alojamientos (y Socios Estratégicos) del Territorio acerca de Booking.com;*
- (iii) *informar de forma proactiva a los medios de alojamiento sobre cómo pueden mejorar su rendimiento en el sitio web de Booking.com, de acuerdo con las directrices y la información proporcionada por Booking.com*
- (iv) *promocionar el producto de Booking.com “Business bookers” a las compañías en el Territorio sobre cómo gestionar las reservas del hotel de su compañía a través de la página web Booking.com;*
- (v) *informar a Booking.com acerca de (posibles) medios de alojamiento del Territorio.»*

Como retribución por los citados servicios, se estableció la siguiente compensación¹⁴:

«(...)

- (i) *Booking.com reembolsará y compensará a la Empresa por todos los costes y gastos razonables pagados, sufridos o incurridos (los “Costes”).*
 - a. *Durante el ejercicio financiero los Costes se estimarán sobre la base de la información disponible en el departamento financiero. Si fuera necesario, se aplicará un ajuste para reflejar los Costes reales, en función de los principios contables locales reglamentarios correspondientes a ese ejercicio financiero.*
 - b. *Las ganancias y pérdidas por tipo de cambio incurridas por la Empresa serán evaluadas sobre la base de una posición neta para el ejercicio financiero completo. Solo en el caso de una posición de pérdida neta en ese ejercicio financiero, se incluirá la cantidad de esa posición en los Costes.*
- (ii) *Además, Booking. Com pagará a la Empresa una cantidad equivalente al 5% de los Costes (conjuntamente con los Costes, los “Costes Plus”)*
- (iii) *Además de los Costes Plus mencionados previamente Booking.com pagará a la Empresa una cantidad igual al 2% de los Ingresos de comisión obtenidos por Booking.com en el Territorio. Si es necesario, se aplicará un ajuste para reflejar los Ingresos reales, en función de los principios contables locales reglamentarios correspondientes a ese ejercicio financiero,*
- (iv) *Estos porcentajes aplicables y métodos de remuneración estarán sujetos a una revisión periódica que implicará una comparación con transacciones comparables efectuadas en condiciones de libre competencia (precio de mercado). En el caso de que en dicha revisión se identifique una divergencia con respecto a los resultados en condiciones de libre competencia, los porcentajes o métodos de remuneración aplicables podrían ser ajustado de forma prospectiva para garantizar que se sigue cumpliendo con el principio de libre competencia. Si se determina, de mutuo acuerdo entre las Partes, que un cambio de los porcentajes o métodos de remuneración aplicables es apropiado para este fin, las Partes acordaran modificar por escrito los porcentajes o métodos de remuneración aplicables en un Anexo a este Contrato, o modificar este Contrato a tales efectos.»*

En la documentación comprobatoria, se indicó que la principal transacción realizada por la actora con sus entidades vinculadas del exterior corresponde a *ingresos por servicios de soporte*. Para tal efecto, la sociedad funciona como proveedor de servicios promocionales y recibe una comisión de servicio por sus esfuerzos, lo cual es semejante a compañías que realizan actividades similares de agencia de ventas para terceros independientes, por las cuales reciben comisiones de servicios¹⁵.

¹⁴ Fls 77-78 c.p.

¹⁵ Fl. 26 c.a.



En el análisis económico contenido en la documentación aportada, se indicó que las compañías locales de soporte de Booking, entre ellas Booking.com Colombia adelantan *actividades de soporte de gestión de cuentas* con el objeto de incrementar la oferta de alojamientos, el acercamiento proactivo a alojamientos existentes, y a nuevos alojamientos para inscribirse o vincularse en la plataforma de Bookin.com. Estas actividades también comprenden la identificación y captación de negocios interesados en las cuentas empresariales, lo que contribuye a aumentar el número de clientes que realizan reservas a través de la plataforma.

Esa actividad es remunerada en los siguientes términos¹⁶:

«...un TU aplicando el MO puede ser considerada como una metodología de remuneración apropiada. El MO será aplicado en todos los ingresos generados desde el territorio, por ejemplo, ingresos por comisiones de estadías netas, ingresadas desde alojamientos localizados donde la compañía de soporte local Booking.com lleva a cabo sus actividades de soporte de gestión de cuentas, y desde los ingresos de marketing del hotel Bookin.com B.V. aplicará un MO del 2%. Así para Booking.com Colombia el MO será aplicado en todos los ingresos por comisiones de estadías netas ingresadas por alojamientos localizados donde Booking.com Colombia lleve a cabo sus actividades de soporte de gestión de cuentas y desde los ingresos de marketing del hotel.»

En la referida operación, la compañía también realiza *actividades de soporte* (gestión oficina, contabilidad, recursos humanos, etc.), que son de naturaleza más administrativa y generan un valor agregado bajo, respecto de lo cual la remuneración consiste en la aplicación de un *mark up* igual al 5% de los costos relevantes, el cual constituye un límite para asegurar la continuación de las actividades, aún en situación de inicio de negocio.

Sobre la remuneración de esa actividad, en la referida documentación comprobatoria se precisó¹⁷:

- La sección D.2.4. de los reportes finales de BEPS Acción 8-10 en el bajo valor añadido por servicios intragrupo, afirman que el *mark up* para bajo valor añadido en servicios intragrupo debe ser igual al 5% de los costos relevantes
- En los lineamientos del 2010, en el bajo valor añadido en los servicios intragrupos del «EU Joint Transfer Pricing Forum» se afirma que en casos donde es apropiado usar un *mark up*, este sería normalmente modesto y la experiencia muestra que normalmente se concuerda que debe encontrarse dentro del rango entre 3% y 10% rondando el 5%.
- La remuneración combinada refleja el rol de las compañías de soporte locales en distintas etapas de desarrollo del mercado local. En la etapa inicial, esas compañías se enfocan principalmente en acercarse a alojamientos para que usen Booking.com. Con el *mark up* son recompensadas con una remuneración mínima. Una vez maduras, se involucran más en el acercamiento de alojamientos para incrementar su desempeño en la página web de Booking.com. que apoya a Booking.com B.V. en la generación de ingresos de aquellos países.

En la referida documentación se precisó que, los ingresos percibidos por la sociedad corresponden a una comisión por servicio efectiva del 12.180% de los servicios prestados a la sociedad vinculada en el exterior Booking.com B.V. para el año 2015, calculados de la siguiente forma:

¹⁶ Fl. 24 c.a.

¹⁷ Ibidem.



Utilidad Bruta de Booking.com por los alojamientos localizados en Colombia y el territorio (incluye Ecuador, Guyana Francesa, Guyana, Surinam y Venezuela)	\$52.641.268.238
Reembolsos de gastos de Booking.com Colombia + mark up del 5% sobre los costos	\$5.355.735.663
Rendimiento de las ventas de Booking.com Colombia 2%	\$1.053.821.231
Comisión de servicio de Booking.com Colombia	\$6.409.556.894
Comisión de servicio de Booking. Com Colombia como porcentaje de la utilidad bruta de Booking.com BV de los alojamientos localizados en Colombia y el territorio	12.18%

Por lo anterior se concluyó que la comisión recibida es consistente con el principio de plena competencia, ya que en aplicación del método de Precio Comparable no Controlado (PC) -*aspecto no discutido*-, la rentabilidad de la sociedad se ubica dentro del rango intercuartil frente a terceros independientes comparables, ya que la muestra de contratos similares generó un rango que va de 5% a 20% con una mediana de 10%.

En la documentación comprobatoria también se analizó el cumplimiento del principio de plena competencia, bajo el método de Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación (TU), en el que se consideró el indicador de rentabilidad Ratio Berry (BR).

Para el efecto, se adujo que las actividades realizadas por la contribuyente pueden ser caracterizadas como actividades promocionales, similares a las brindadas por distribuidores que enfocan su esfuerzo en construir relaciones sostenibles con clientes potenciales para poder promover sus productos:

«Ambos esfuerzos, los de Bookin.com Colombia, así como los de los distribuidores al por mayor implican esfuerzos promocionales, que son capturados en los gastos administrativos y de venta de sus estados de resultados. Por lo tanto, (...) usó un análisis complementario con el alcance del método TU, con el BR como indicador de rentabilidad para evaluar la naturaleza de plena competencia de la transacción bajo análisis (Servicios de soporte brindados por Booking.com Colombia).¹⁸»

En concreto se determinó que el BR de Booking.com Colombia es de 1.25%, el cual se ubica dentro del rango intercuartil generado por terceros independientes funcionalmente comparables¹⁹, por lo cual se puede concluir que la rentabilidad obtenida en la actividad de promoción con su vinculada en el exterior cumple con el régimen de precios de transferencia.

Por su parte, la Administración en el acto liquidatorio demandado manifestó²⁰:

De la comprobación de la operación mediante visitas, cruces de información y la documentación aportada por la demandante, se pudo verificar que el ingreso se genera por las actividades promocionales y/o por ser un proveedor de servicios de soporte promocional, en la que la sociedad ubicada en Colombia identifica alojamientos y socios que se adecuen al modelo del negocio y así generar ingresos a Booking Com B.V. de Holanda.

Si bien los ingresos provienen de una misma actividad general, como lo es la promoción de los servicios de Booking Com B.V. de Holanda, el origen de los mismos

¹⁸ Fl. 134 c.p.

¹⁹

Cuartil inferior	1.160%
Mediana	1.330%
Cuartil superior	1.420%
Booking.com Colombia	1.250%

²⁰ Fls. 57-73 c.p.



proviene de dos elementos con naturaleza económica y contable diferente y se pueden identificar que los mismos se remuneran de la siguiente forma:

- Gestión de Cuentas por actividades de soporte: Servicios de soporte promocional, servicios de soporte, gestión de oficina y recursos humanos, la cual equivale al 2% de los ingresos percibidos por la vinculada en el exterior por los alojamientos desde Colombia, Ecuador, Guyana, Guyana Francesa, Surinam y Venezuela.
- Otras actividades de soporte: Gestión de oficina, contabilidad, recursos humanos etc., que corresponde al 5% sobre los gastos incurridos (*mark up*).

De acuerdo con las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia²¹ y el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013, no es procedente determinar el porcentaje de utilidad combinando las fuentes de los ingresos derivados de la actividad de promoción de servicios.

Por lo tanto, la comisión del 2% se debe confrontar con los acuerdos o contratos independientes seleccionados como independientes, teniendo en cuenta que es la que tiene relación directa con precios y se trata de un elemento variable que se obtiene una vez la compañía tiene un tiempo en el mercado y logra un nivel de penetración, lo cual difiere del *mark up* que es fijo respecto de la actividad que realiza la sociedad y no depende de otro factor.

Al comparar la comisión del 2% recibida por la investigada con la pactada por los comparables estudiados, quienes tienen un rango intercuartil desde 5% hasta 20%, con una mediana de 10%, se puede observar que está por fuera del rango determinado. Aunado a lo anterior, la información que resume el objeto de los contratos comparables tenidos en cuenta o sirven únicamente para la remuneración por comisión al servicio prestado.

La aplicación del método de precio comparable no controlado requiere unas condiciones de plena competencia para realizar la comparación entre servicios similares. En este caso, la remuneración se ve afectada por dos variables, las cuales son la retribución por los costos asumidos por la realización de actividades de soporte promocional y la comisión generada por las ventas.

En el acuerdo de servicios se observa esa diferencia, en la cual después de que un mercado ha madurado, la vinculada tiene derecho a la comisión, es decir, que se trata de una condición que se da con el tiempo. El *mark up* sí se da a cualquier vinculada, independiente del tiempo que lleve en el mercado y los resultados que obtenga. Esa condición hace que no se cumpla el principio de plena competencia, al ser una condición constante y la otra no.

Es válido efectuar el ajuste de los ingresos al método PC, toda vez que no se pretende cambiar el método de análisis, sino cumplir la normatividad establecida, respetando la documentación probatoria y el acuerdo de servicios pactado entre las vinculadas.

No es procedente combinar los 2 tipos de remuneración para ajustar el porcentaje de ingreso bruto dentro de los percentiles adecuados según el método PC de análisis de precios de transferencia, sino que se confirma que la remuneración procedente de la actividad de comisión es la adecuada según el mencionado método y se hace necesario el ajuste a la mediana

²¹ Capítulo III. A.3.1. Evaluación de operaciones separadas y combinadas. Num. 311.



Procede el ajuste a través del método PC, comparando la comisión del 2%, con la pactada por los comparables estudiados que tienen un rango intercuartil del 5% hasta el 20% con una mediana del 10%.

Utilidad Bruta Booking.com por los alojamientos en Colombia y territorio contiguo	\$52.641.268.238
Valor Utilidad BOOKING COLOMBIA con porcentaje aplicado (2%)	\$1.053.821.231
Valor Utilidad BOOKING COLOMBIA con porcentaje mediana (10%)	\$5.264.126.823
Diferencia a ajustar (Mediana – Valor contribuyente)	\$4.210.305.592

Por lo tanto, se determina el valor de los ingresos brutos en los siguientes términos:

Concepto	Valor declarado	Valor DIAN
Ingresos Brutos de Booking Com BV (Holanda) – Comisiones	\$1.053.821.231	\$5.264.126.823
Costos de Booking Com Colombia SAS + 5% (mark up)	\$5.355.735.663	\$5.355.735.663
Otras actividades de soporte		
Total	\$6.409.556.894	\$10.619.862.486

La contribuyente adujo que no le asiste razón a la DIAN al señalar que no es procedente combinar los factores de remuneración de la actividad bajo el método PC, ya que ese método y las directrices de la OCDE no lo impiden y no se afecta el principio de plena competencia ni los objetivos del régimen de precios de transferencia.

En tal sentido, con la demanda aportó un escrito denominado «Opinión técnica sobre metodologías de precios de transferencia²²», respecto del cual el a quo indicó que «será tomada como parte de la carga argumentativa que soporta las pretensiones de nulidad de los actos administrativos objeto de debate». En el citado escrito se expresa que «[p]ara el caso de Booking.com Colombia, al tener una compensación compuesta por tres elementos (reembolso de costos y gastos, margen de utilidad sobre estos y asignación del 2% de los ingresos generados por Booking.com BV en el Territorio), es válido sumar los tres valores y expresarlos en términos de porcentaje total sobre las ventas de la vinculada en el Territorio, con el fin de evaluar su valor de mercado. De esta manera, la comisión efectiva del 12,18% puede ser comparada frente a un set de contratos en donde la remuneración se pacte como un porcentaje de las ventas».

En esa opinión técnica, también se indicó que la existencia de una remuneración combinada por un mismo tipo de servicio, es un esquema de compensación consistente con el que realizarían terceros independientes y no implica que se esté en presencia de dos operaciones objeto de análisis, ya que en operaciones entre partes independientes es posible encontrar diferentes tipos de remuneración²³ y combinaciones de ellas para remunerar una sola actividad.

Por último, respecto a la cuestión sobre si trasgrede el principio de plena competencia y el régimen de precios de transferencia establecer dos formas complementarias de remunerar una misma operación concluyó que «El hecho de que existan varios elementos para remunerar una sola actividad debe ser teniendo en cuenta en el análisis para expresar el valor total de la remuneración en un mismo término y así poder realizar la comparación correcta con los comparables seleccionados. [s]i el análisis agregado demuestra que la remuneración como un todo cumple con el principio de plena competencia se puede concluir que no se ha trasgredido el régimen de precios de transferencia y que la remuneración por la operación intercompañía evaluada está a valor de mercado».

²² Fls. 164-174 c.p. Suscrito por Andrés Parra (socio de precios de transferencia) y María Alejandra Cuervo (Gerente Senior de precios de transferencia).

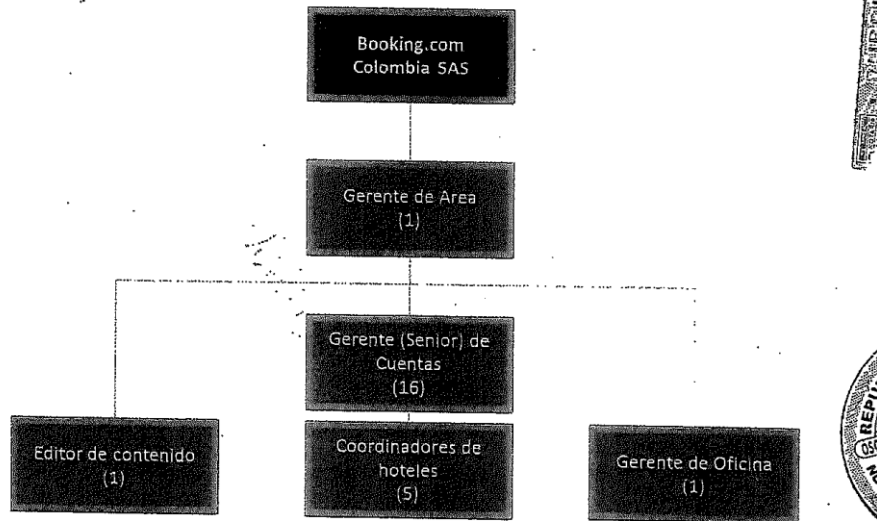
²³ Los elementos encontrados en la remuneración pueden ser, entre otros: Una combinación de una remuneración fija y una variable; Una combinación de una remuneración con base en comisiones y en reembolso de gastos; Una combinación de diferentes tipos de comisión por las funciones desarrolladas en distintos territorios; Una combinación de diferentes tipos de comisión derivadas de diferentes tipos de producto vendido o comprado; o Comisiones escalonadas según los niveles de venta que se generen.



Igualmente, con la demanda se allegó una declaración de la apoderada de Booking.com Colombia de 6 de julio de 2018, en la que consta el organigrama de cargos y funciones de la compañía para el año gravable 2015, con el fin de acreditar que la sociedad adelanta actividades de naturaleza promocional y no presta servicios administrativos, contables o de recursos humanos a su vinculada en el exterior²⁴.

Organigrama de Booking.com Colombia S.A.S. FY2015

Total 24 trabajadores equivalentes a tiempo completo para el 31 de diciembre de 2015



Gerente de área: El gerente de área es responsable de coordinar los esfuerzos tanto de gerentes de cuentas como de los coordinadores. Los gerentes senior de cuentas reportan al gerente de área y están a cargo de un equipo de gerentes de cuenta.

Editor de contenido: El editor de contenido está encargado de todo el texto presentado en el sitio web de Booking.com (por ejemplo, descripción de alojamiento, instalaciones, regulaciones, etcétera). Todo el texto es preparado originalmente en inglés. Los miembros de equipo están divididos en los miembros del equipo de Ámsterdam dentro de Booking.com BV y en el caso de Booking.com Colombia, un (1) Editor de Contenido en Booking.com Colombia.

Gerentes (Senior) de Cuentas: Los Gerentes de Cuenta son responsables de apoyar a Booking.com B.V. en la adquisición de alojamientos y la comunicación continua con los clientes frente al manejo de las habitaciones. De igual manera, ellos también tienen un acercamiento proactivo con los alojamientos para informarles acerca de oportunidades para mejorar su desempeño en el sitio web de Booking.com, basado en la información que reciben a través de las herramientas de tecnología de información ("TI") desarrolladas por el departamento de TI de Booking.com B.V. en Holanda.

Coordinadores de hoteles: Los Coordinadores de Booking.com Colombia prestan el soporte operativo a los alojamientos y pueden ponerse en contacto con los alojamientos que no son sus clientes. Los coordinadores actúan basándose en la información que reciben a través de las herramientas TI de competencia desarrolladas por el Departamento de TI de Booking.com B.V. en Holanda.

Gerente de oficina: El Gerente de Oficina de Booking.com Colombia está encargado de todas las tareas administrativas (soporte de funciones de staff), como compra de tiquetes de viaje, suministros de oficina, etc. para el eficiente funcionamiento de la oficina.

En constancia de lo aquí expuesto se firma bajo la gravedad de juramento a los 6 del mes de julio de 2018.

Para la Sala contrario a lo expuesto por la Administración, no resulta procedente la adición de ingresos brutos operacionales efectuada en la liquidación oficial de revisión, toda vez que del material probatorio que obra en el expediente, se encuentra que la transacción de *ingresos por servicios de soporte* realizada por la contribuyente con su vinculada en el exterior, no desconoce el régimen de precios de transferencia, ni afecta el principio de plena competencia.

²⁴ Fls. 162-163 c.p.



En efecto, se observa que la referida transacción corresponde a servicios promocionales, la cual involucra, por una parte, *actividades de soporte de gestión de cuentas* relacionadas con el incremento de la oferta de alojamientos, el acercamiento proactivo a alojamientos existentes, y nuevos alojamientos para inscribirse en la página web de Bookin.com y encontrar negocios que estén interesados en cuentas de negocios. Para remunerar esa actividad se aplica un margen operativo respecto de los ingresos generados por comisiones por estadías y marketing, que corresponden a una comisión por ventas del 2%.

Y de otra, la contribuyente desarrolló *otras actividades de soporte* relacionadas (gestión oficina, contabilidad, recursos humanos, etc.), que generan un valor agregado bajo (servicios de bajo valor agregado), se remuneran mediante la aplicación de un *mark up* igual al 5% de los costos relevantes. En la documentación comprobatoria se indicó que esas actividades «*son de naturaleza más administrativa y generan un valor agregado bajo*» en servicios intragrupo, los cuales se remuneran con un *mark up* del 5% de los costos relevantes. Ese pago, de acuerdo con lo allí expuesto, reconoce una remuneración mínima en el ejercicio del servicio de promoción de Booking.com.

De lo anterior, se desprende que, si bien se presentan dos tipos de remuneración por el desarrollo de *actividades de soporte de gestión de cuentas y otras actividades de soporte*, lo cierto es que esas actividades en conjunto se enfocan en un único servicio de promoción señalado en el numeral 2 del acuerdo de servicios en la operación de *ingresos por servicio de soporte*, frente a la cual se precisa determinar si cumple con el principio de plena competencia.

En ese sentido, no le asiste razón a la Administración de Impuestos al efectuar el análisis de comparabilidad a través del método PC, efectuando una separación de las referidas actividades, como si se trataran de operaciones diferentes, pues ello desconoce la realidad de la operación de *ingresos por servicio de soporte*, en aspectos tales como que el ingreso que recibe la sociedad por la prestación de *otras actividades* es soportar a la compañía en el desarrollo del servicio de soporte promocional, tal como se describió en la documentación comprobatoria.

Además, no se evidencia que la Administración hubiese analizado el aspecto material de las *otras actividades de soporte*, es decir, su naturaleza, alcance e incidencia con miras a determinar si se trata de una prestación de un servicio de carácter global en materia administrativa con la vinculada en el exterior, y evidenciar que es procedente su análisis de manera separada, en tanto que su análisis se centró en la improcedencia de combinar dos tipos de remuneraciones.

Cabe agregar, que la Sala en otras oportunidades ha expresado que en los casos en que se presentan ingresos por concepto de *mark up* que corresponden al mayor valor recibido por servicios prestados a las vinculadas económicas de la sucursal en el exterior, la operación económica debe valorarse en su integridad²⁵.

Debe tenerse en cuenta que las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE (2010), han señalado las circunstancias en las que la Administración puede ignorar la estructura planteada por el contribuyente para la realización de la operación vinculada, esto es, «*cuando la sustancia económica de la operación no difiere de su forma*», O «*cuando coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma valorados globalmente, difieren de los que habrían suscrito empresas independientes que actuaran de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructura real impide en la práctica que la*

²⁵ Sentencia de 9 de noviembre de 2023, exp. 27173. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado²⁶»; eventos que no se presentan en el caso, pues el análisis de comparabilidad efectuado en el acto acusado, se basó solamente en la distinción de los ingresos que percibió la demandante, lo cual distorsiona la operación y no refleja la realidad de la misma.

Además, se reitera que, en el expediente no se encuentra demostrado que las *otras actividades de soporte* involucren la prestación efectiva de un servicio autónomo con características únicas en aspectos tales como la asunción de riesgos o los activos utilizados, al tenor de lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto 3030 de 2013²⁷, o que se haya pactado alguna cláusula de negociabilidad sobre el precio, pues de lo expuesto en la documentación comprobatoria, se encuentra que el valor que la actora percibe por ese concepto busca garantizar una remuneración mínima sobre los costos incurridos para asegurar que continúe con sus actividades, aún en situación de inicio de negocio.

Lo anterior se evidencia en la forma en que se calculó el valor de esa remuneración, para lo cual se advierte que en la documentación comprobatoria tuvo como referencia los lineamientos indicados por la OCDE²⁸ para los servicios intragrupo de bajo valor añadido, en los que se considera apropiado establecer un *mark up* del 5% sobre los costos relevantes. Aspecto frente al cual la DIAN no efectuó alguna manifestación.

De esta forma, en la utilización del método del precio libre comparable (PC) para determinar si la regalía o ratio de comisión cobrada en la operación de *ingresos por servicios de soporte* por la sociedad demandante cumplía con el principio de plena competencia, era válido que se combinaran los ingresos originados en *las actividades de soporte de cuentas y otras actividades de soporte*, pues el reconocimiento de los costos y de un *mark up* asociado a los mismos, elimina la diferencia sobre el precio de la comisión recibida por las compañías que prestan ese tipo de servicios en el sector.

En tales condiciones, para la Sala no resulta procedente que la DIAN hubiese realizado un análisis separado de los ingresos originados en las actividades de soporte de cuentas y otras actividades de soporte, y así determinar que la sociedad se encontraba por fuera del rango intercuartil en lo relacionado con lo percibido por *actividades de soporte de gestión de cuentas*.

Las anteriores consideraciones resultan suficientes para desestimar la glosa de adición de ingresos brutos operacionales formulada por la Administración de Impuestos en el acto acusado.

Acreditada la improcedencia de la adición de ingresos debatida, no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

Conforme a lo expuesto, se revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015.

²⁶ Parágrafo 1.65.

²⁷ Artículo 4°. Contenido de la documentación comprobatoria. (...) Deberán analizarse por separado aquellos tipos de operación que aunque se denominen de manera idéntica o similar, presenten diferencias significativas en relación con las funciones efectuadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos, aun cuando se hubieren celebrado con el mismo vinculado.

²⁸ Informes finales 2015. Acciones 8 a 10. (<https://www.oecd.org/es/publications/garantizar-que-los-resultados-de-los-precios-de-transferencia-estén-en-línea-con-la-creación-de-valor-acciones-8-a-10-informes-finales-2015>).



Condena en costas

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 4 del artículo 365 de la Ley 1564 de 2012, aplicable por remisión expresa del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011²⁹, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, procede la condena en costas contra la demandada en ambas instancias, al ser la parte vencida en el proceso y al revocarse la sentencia de primera instancia. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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,

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 9 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B”. En su lugar, se dispone:

«Anular la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000385 del 21 de diciembre de 2018, proferida por División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, acto administrativo por el cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015, presentada por Booking Colombia SAS.

*A título de restablecimiento del derecho, **declarar** la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2015, presentada el 19 de abril de 2016, por Booking Colombia SAS».*

2.- Condenar en costas a la demandada en ambas instancias. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclara voto

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

²⁹ «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».