

**Concepto 223 [001778]**  
**17-02-2026**  
**DIAN**

100208192 - 223

Bogotá D.C.,

**Tema:** Impuesto sobre la renta y complementarios.  
**Descriptores:** Tributación de los Establecimientos permanentes.  
Atribución de rentas y ganancias.  
Contabilidad separada.  
**Fuentes formales:** Artículos [20-1](#), [20-2](#), [107](#), [743](#) y [771-2](#) del Estatuto Tributario  
Artículos 1.2.1.1.5, 1.2.1.14.2, 1.2.1.14.3, 1.2.1.14.4, 1.2.1.14.5 del Decreto  
1625 de 2016  
Artículo 1 de la Resolución DIAN 000227 de 2025.

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<sup>1</sup>. 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<sup>2</sup>.

**Problema Jurídico.**

2. Para efectos de la tributación de los establecimientos permanentes en Colombia, ¿la procedencia de los gastos deducibles se soporta exclusivamente en el estudio de atribución de rentas, lo cual exige llevar una contabilidad separada que discrimine claramente los ingresos, costos y gastos atribuibles al establecimiento permanente?

**Tesis Jurídica**

3. No. La procedencia de los costos y gastos deducibles atribuibles a un establecimiento permanente (EP) en Colombia no se acredita exclusivamente con el estudio de atribución de rentas ni con la contabilidad separada llevada para fines fiscales, sino que exige el cumplimiento de los requisitos sustanciales y formales previstos en el Estatuto Tributario (E.T.), en particular los relativos a causalidad, necesidad, proporcionalidad ([Art. 107](#) E.T.) y el idóneo soporte documental (Arts. [743](#) y [771-1](#) E.T.).

**Fundamentación**

4. El [artículo 20-1](#) del E.T. dentro de la definición de EP<sup>3</sup> incluye el lugar fijo de negocios ubicado en el país, a través del cual una persona natural sin residencia en Colombia o una empresa extranjera —sociedad o cualquier otra entidad extranjera— realiza total o parcialmente su actividad.

5. Conforme al artículo 1.2.1.1.5 del Decreto 1625 de 2016, las personas naturales o jurídicas que posean un EP son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de las rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional que le sean atribuibles en Colombia. Para estos efectos, la determinación de dichas rentas y ganancias se realiza con base en un criterio de atribución<sup>4</sup>.

6. Sobre el particular, en el ámbito de la fiscalidad internacional, el concepto de empresa funcionalmente separada es el pilar fundamental sobre el que se asienta la atribución de beneficios a un EP<sup>5</sup>. Esta perspectiva se encuentra alineada con el denominado «enfoque autorizado de la OCDE»<sup>6</sup> según el cual los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente son aquellos que este habría obtenido en condiciones de plena competencia si fuese una empresa jurídicamente distinta e independiente, que desempeñara las mismas o similares funciones en las mismas o similares condiciones<sup>7</sup>.

7. En ese sentido, el enfoque autorizado de la OCDE exige la realización de un análisis en dos etapas<sup>8</sup>:

7.1. En una primera etapa, se efectúa un **análisis funcional y fáctico**, con el propósito de hipotetizar al establecimiento permanente y al resto de la empresa como si se tratara de entidades separadas que desarrollan actividades comparables;

7.2. En una segunda etapa, se analizan las operaciones internas (dealings) que se hubieran celebrado entre ambos de haber sido partes independientes conforme al principio de plena competencia, atendiendo las funciones desempeñadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por el EP.

8. De esta manera, cada una de las etapas descritas tiene por finalidad que el EP, hipotetizado bajo la ficción de una empresa funcionalmente distinta, se asimile a una empresa separada<sup>9</sup> que desempeña funciones, utiliza o es propietaria económica de activos, asume riesgos y mantiene dealings internos, así como transacciones con empresas vinculadas y no vinculadas<sup>10</sup>, lo que permite determinar los **beneficios o pérdidas atribuibles al establecimiento permanente** derivados del conjunto de sus actividades.

9. En este contexto, el artículo 1.2.1.14.2 del Decreto 1625 de 2016 dispone que, para efectos de la determinación de los activos, pasivos, capital, ingresos, costos y gastos deducibles atribuibles al EP, deberá elaborarse un estudio conforme al principio de plena competencia, *«en el cual se tengan en cuenta las funciones, activos, personal y riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente o sucursal y de las otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente o sucursal forma parte, en la obtención de rentas y de ganancias ocasionales»*. Dicho estudio, en línea con el enfoque autorizado de la OCDE, consiste en un análisis **funcional y fáctico** que debe reunir los requisitos allí establecidos.

10. En ese orden de ideas, de conformidad con el [artículo 20-2](#) del ET., y en armonía con el enfoque autorizado de la OCDE, el estudio de atribución constituye una herramienta indispensable para la correcta y justa cuantificación de la carga impositiva que una persona natural no residente o una empresa extranjera debe soportar en Colombia a través de un EP<sup>11</sup>,

en la medida en que permite identificar y cuantificar los ingresos, costos y gastos atribuibles a dicho establecimiento, razón por la cual su elaboración debe corresponder al desarrollo continuo de las operaciones realizadas durante el período gravable.

11. No obstante, dicho estudio cumple una función eminentemente metodológica y cuantificadora, por lo que no sustituye ni constituye, por sí mismo, el único soporte fiscal documental idóneo de los costos y gastos cuya deducción se pretende.

12. Por ello, el artículo 1.2.1.14.3 del Decreto 1625 de 2016 dispone que, para efectos exclusivamente fiscales y con el fin de efectuar la atribución de rentas, las entidades extranjeras que cuenten con un EP en Colombia deberán llevar una contabilidad separada<sup>12</sup>, a la cual le resultan aplicables las normas de realización de ingresos, costos y **deducciones** previstas en el E.T. En tal sentido, dicha contabilidad debe encontrarse debidamente soportada tanto en el estudio de atribución como en «documentos que sirvan de soporte externo de las operaciones, actos y hechos registrados en la misma».

13. Además, en operaciones internas, el párrafo 2 del artículo en comento, permite que se soporten en documentos *«iguales o similares a los que usualmente habría en los casos de operaciones realizadas entre partes jurídicamente diferentes.»*. Dichos documentos no sustituyen el estudio de atribución, sino que deben ser coherentes con este y reflejar la realidad económica de las operaciones atribuidas al EP<sup>13</sup>.

14. Por su parte, las personas naturales sin residencia en Colombia con EP, según el artículo 1.2.1.14.4 del Decreto 1625 de 2016, deberán llevar un registro auxiliar en el que se consignen todas las operaciones que le sean atribuibles y, con base en este, elaborar al cierre del período gravable un documento auxiliar equivalente a un estado de resultados en el cual se consigne el total de las operaciones del establecimiento permanente. Dicho registro auxiliar *«comporta la conservación de todo soporte externo o de aquellos que deban elaborarse en ausencia de soportes externos»*.

15. Una interpretación sistemática de la normativa citada permite concluir que las deducciones aplicables a los EP, para efectos de la determinación de la obligación tributaria prevista en el artículo 1.2.1.14.5 del Decreto 1625 de 2016, si bien encuentran sustento en el estudio de atribución realizado, deben cumplir adicionalmente con las normas generales sobre deducciones y sus limitaciones, en particular las previstas en los artículos [107](#), [743](#) y [771-2](#) del E.T., para su procedencia fiscal.

16. En consecuencia, la procedencia de los costos y gastos deducibles atribuibles a un EP no se acredita de manera exclusiva con el estudio de atribución de rentas ni con la contabilidad separada elaborada para fines fiscales, sino que exige el cumplimiento concurrente de los requisitos sustanciales y formales previstos en el E.T.

17. Finalmente, es preciso aclarar que el reporte de información exógena a cargo de los EP, de conformidad con el numeral 7 del artículo 1 de la Resolución DIAN 000227 de 2025<sup>14</sup>, tiene por finalidad dar cumplimiento a los objetivos previstos en el [artículo 631](#) del E.T., relacionados con la realización de cruces de información y el ejercicio de controles fiscales por parte de la

Administración Tributaria. En consecuencia, dicho reporte constituye un deber formal de información, pero no un requisito sustancial para la procedencia ni para la deducibilidad de los costos o gastos atribuibles al EP.

18. Así mismo, en relación con la retención en la fuente practicada por y al EP, se remite para su consulta los Oficios DIAN 032332 de 2015 y 905372 de 2022, en los cuales se desarrollan los criterios aplicables a dicha obligación.

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**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

**Notas al pie**

- 
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. ↑ Señala la aludida norma que este concepto comprende, entre otros: « las sucursales de sociedades extranjeras, las agencias, oficinas, fábricas, talleres, minas, canteras, pozos de petróleo y gas, o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.»
  4. ↑ Cfr. Artículo 20-2 del Estatuto Tributario.
  5. ↑ Navarro, A. (2016). "La normativa de atribución de rentas a establecimientos permanentes en Colombia", en Revista de Derecho Fiscal nº 9, Bogotá: Universidad Externado de Colombia. pp. 43-62. DOI: <http://dx.doi.org/10.18601/16926722.n9.04>
  6. ↑ OCDE (2010). Report on the attribution of profits to permanente establishments. Disponible en:
  7. ↑ Estas recomendaciones de la OCDE en el marco del EP, si bien no son vinculantes en nuestro derecho interno, si representan una herramienta útil para la interpretación no normativa de la regulación vigente.
  8. ↑ De conformidad con el enfoque autorizado de la OCDE, la atribución de beneficios a un establecimiento permanente se desarrolla en dos etapas complementarias: en la primera, a partir de un análisis funcional y fáctico, se identifican y atribuyen al establecimiento permanente las funciones económicamente significativas, los activos de los cuales es propietario económico, los riesgos que asume, los derechos y obligaciones derivados de transacciones con terceros, los dealings internos que pueden reconocerse válidamente, así como el capital necesario para respaldar tales funciones, activos y riesgos; en la segunda, los dealings reconocidos se valoran conforme al principio de plena competencia mediante un análisis de comparabilidad y la

aplicación, por analogía, de los métodos de precios de transferencia previstos en las Directrices, con el fin de determinar la remuneración atribuible al establecimiento permanente en atención a la totalidad de sus actividades. Cfr. Informe de la OCDE (2010) sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes.

9. ↑ Cfr. Informe de la OCDE (2010) sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, Parte I Consideraciones Generales. B-3 «Primera etapa: hipotetizar al establecimiento permanente como una empresa separada e independiente». Párrafo 13.
10. ↑ Cfr. Informe de la OCDE (2010) sobre Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, Parte I Consideraciones Generales. B- 2 «Premisa básica del enfoque autorizado de la OCDE». Párrafo 18.
11. ↑ Al respecto, el artículo 576 del Estatuto Tributario establece que deberá presentar la declaración de los contribuyentes con residencia en el exterior «[...] 2. Los establecimientos permanentes de personas naturales no residentes o de personas jurídicas o entidades extranjeras, según el caso.»
12. ↑ Dicha contabilidad separada, conforme lo ha precisado el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), constituye un concepto técnico que alude al registro independiente de los elementos contables, utilizado por algunas entidades para la elaboración de estados financieros de propósito especial -información financiera por segmentos-, obtenida a partir de registros contables que deben cumplir con los marcos de información financiera aplicables. Cfr. CTCP Conceptos 1-2023-003734 de 2023, 1-2023-002922 de 2023 y 1-2022-037522 de 2022.
13. ↑ En este punto conviene mencionar lo que al respecto dice el informe de la OCDE de 2010: «La atribución de beneficios a los EP plantea dificultades prácticas significativas, especialmente cuando se trata de identificar y valorar las funciones, activos y riesgos que deben considerarse atribuibles al EP. Estas dificultades se agravan por el hecho de que, a diferencia de las operaciones entre empresas jurídicamente independientes, las relaciones entre una casa matriz y su EP no se instrumentan, por lo general, mediante contratos legalmente exigibles» (énfasis fuera del texto).
14. ↑ «Por la cual se expide la resolución Única en Materia Tributaria, Aduanera y Cambiaria en lo de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN»