

Acuerdos Costos Compartidos “ACC”

BIBIANA BUITRAGO DUARTE*

En el ambiente de negocios actual es común para la empresas multinacionales buscar eficiencia a través de la suscripción de acuerdos que le permitan además de centralizar sus actividades y eliminar la duplicación de las mismas, compartir tanto los costos como los riesgos que puede implicar el desarrollo de determinados bienes o servicios, en particular aquellos que implican investigación y desarrollo y la producción de intangibles¹. En este contexto los Acuerdos de Costos Compartidos ACC² se presentan como una alternativa recomendable para tales propósitos. Los ACC se presentan típicamente en las compañías con investigación y desarrollo I&D o desarrollo tecnológico, tales como farmacéuticas o compañías de *software*. Además, también son útiles en la centralización de funciones referidas a, técnicas de mercadeo, servicios de administración, finanzas, recursos humanos y com-

pras, entre otros, teniendo en consideración siempre con la posibilidad de maximizar el conocimiento y las ventajas individuales y campos de experiencia que puede tener un específico país o una específica filial.

El concepto de los ACC se encuentra contemplado en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE y en el *Internal Revenue Code*, IRC³.

Un ACC es un acuerdo contractual más que una entidad jurídica diferente de todos los participantes, en donde, cada parte del acuerdo debe 1) derivar un beneficio mutuo, 2) tener un interés definido en el proyecto y, 3) compartir los beneficios usando un método de asignación que refleje los costos incurridos.

Adicionalmente, cuando se suscribe este tipo de contratos las partes cuentan con la posibilidad de entrar y/o salir, mediante el

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y Magíster en Derecho con Énfasis en Tributación de la misma Universidad. Docente y Miembro investigador del Centro de Estudios Fiscales. Actualmente de desempeña como Gerente de Impuestos de Horwath Colombia.

1 U.S. Treasury, *Report to the Congress on Earning Stripping Transfer Pricing and U. S. Income Tax Treaties*. Nov. 2007, “El reparto de costes provee oportunidades substanciales de desplazamiento de beneficios fuera de los EE. UU.”, p. 36.

2 También denominados “*Cost Sharing Agreements*” o “*Acuerdos de Repartición de Costes*” o “*Acuerdos de Contribución de Costos*”.

3 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, “*Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales*”, París, 1995. Capítulo VII, Treas. Reg. Sec. 1.482-7

pago de una contribución “*buy in*”⁴ y “*buy out*”⁵.

En palabras de Tulio Rosembuj:

*“los requisitos obligatorios del ARC son substantivos y administrativos. Los primeros exigen que el acuerdo contractual refleje la división de los intereses de las partes en el reparto de costos de los intangibles sobre base territorial; participar y efectuar todas las contribuciones a los costes y, como resultado, convertirse en propietario singular y completo de sus intereses en el acuerdo sin obligación adicional de compensación a cualquier otro miembro por los mismos. Los requisitos administrativos exigen cumplir con las condiciones contractuales, llevar la documentación indicada, la contabilidad adecuada y ofrecer la información preceptiva”*⁶.

Como principales elementos determinantes de la centralización se toman en cuenta factores como situación geográfica, facilidad, zonas horarias, lenguaje, infraestructura, costos de mantenimiento, ambiente político y económico, controles cambiarios y aduaneros, y por supuesto la especialidad de las diferentes filiales; esto es, si las mismas llevan a cabo funciones de distribución o de manufactura, pues de esta forma la acumulación de funciones se hará en aquellas que tengan características similares.

Dentro de los principales beneficios que se derivan de los ACC se cuentan el ahorro de costos, la centralización de funciones, la eliminación de actividades duplicadas y la unificación de criterios a través de la implementación de las prácticas comunes.

De acuerdo con lo contemplado en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE⁷, un ACC es una estructura de conceptos acordados entre empresas con el fin de compartir costos y riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y para determinar la naturaleza y magnitud de los intereses de cada participante en esos activos, servicios o derechos.

Bajo tal acuerdo las partes convienen compartir los costos de investigación y desarrollo y los riesgos sobre un interés específico sobre el bien que puede ser desarrollado. Cada una de las partes debe realizar una aportación denominada *buy-in* en relación con la distribución y asignación de los costos del desarrollo del bien o servicio y, en tal medida cada una de ellas posee derechos específicos en estos según el acuerdo, sin que los pagos así realizados puedan enmarcarse bajo el concepto de regalías. La participación de cada una de las partes en los resultados de la actividad del ACC debe ser establecida desde el inicio.

En un ACC cada porción proporcionada del participante en el acuerdo debe ser consistente con la porción en el beneficio que se

4 Pago, aportación o contribución que se efectúa para participar en el ACC bien sea al inicio del mismo o con posterioridad.

5 Pago que se efectúa cuando un participante transfiere, abandona o renuncia a un interés, que se considera adquirido bajo un ACC.

6 Rosembuj Tulio. Precios de Transferencia. Los Acuerdos de Costes. Universidad de Barcelona. DOC. N. o 4/08. Instituto de Estudios Fiscales IEF. 2008.

7 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, París, 1995.

espera recibir bajo el acuerdo. Precisamente, lo que hace diferente a las contribuciones de un ACC de las transferencias usuales de propiedad o servicios dentro de un grupo, es que parte o todo el pago efectuado por los participantes está relacionado con los beneficios esperados en virtud del ACC, es decir, se parte del principio de que el costo que cada cual asume estará directamente relacionado con el beneficio que cada cual recibe.

Los partes no deberán pagar una regalía o cualquier otro desembolso por la participación en la medida en que adquiere un derecho a obtener un beneficio en virtud de su por su aportación. Por su parte, un tercero tendrá que pagar una cantidad adecuada a la parte que corresponda por explotar alguna parte o toda su participación.

Ahora bien, algunos de los beneficios de la actividad del ACC serán conocidos en forma anticipada, mientras que otros, por ejemplo el resultado de las actividades de investigación y desarrollo será incierto. Algunos tipos de actividades de los ACC producirán beneficios a corto plazo, mientras que otros requerirán de un tiempo mayor o pueden no tener éxito.

Debe anotarse que no necesariamente la licencia o el producto objeto de la investigación se distribuye en todas las filiales, dado que puede ocurrir que la matriz sea la que se reputa dueña del mismo y las filiales por su parte que participaron en el ACC, tengan la posibilidad de utilizarlo, como si se tratara de una especie de licencia para su uso.

Ahora bien, los ACC proveen una efectiva herramienta de planificación fiscal para muchas compañías. Estos acuerdos son particularmente benéficos cuando el desarrollo global de una actividad puede de otra forma requerir un acuerdo de licencia global, que es difícil de administrar y puede resultar

una carga tributaria adicional, bajo la forma de retención en la fuente, además del posible sometimiento a una investigación por parte de las autoridades tributarias. Ello, habida cuenta de que los pagos efectuados por los participantes no se enmarcaran bajo concepto de regalías que son comúnmente sometidos a una imposición mayor sino que se tomarán como pagos del proyecto de desarrollo conjunto; es decir, que todos los pagos diferentes de los *buy-ins*, son generalmente considerados para el pagador como costos de desarrollo de intangibles (incluidos servicios) y, para el beneficiario (receptor de los pagos), reembolsos por el mismo concepto, y en tal virtud se generan las respectivas implicaciones fiscales.

Las ventajas de la suscripción de un ACC pueden advertirse en el ejemplo en el cual una matriz y su subsidiaria celebran un acuerdo de costos compartido, la matriz desarrolla un activo intangible, digamos una patente respecto de un producto que puede ser vendida por ambas compañías. Debido al acuerdo de costos compartidos, la subsidiaria debe pagar a la casa matriz una fracción del costo de desarrollo de la patente, determinado por el beneficio relativo de la casa matriz y de la subsidiaria, por el contrario, si no se hubiera celebrado un acuerdo de costos compartido, la subsidiaria debería hacer un pago por regalías a la casa principal igual al valor estimado de mercado por la licencia de venta del patentado producto. Ambos, el pago de la regalía por la subsidiaria a la matriz (bajo el régimen de precios de transferencia) y los pagos efectuados por la subsidiaria a la matriz en virtud del acuerdo de costos compartidos, constituyen un ingreso gravable para la matriz y son deducibles por la subsidiaria.

Entonces, si la matriz opera en una jurisdicción con una tasa impositiva más elevada que la de la subsidiaria, y el costo de desarrollo de la patente es menor que el valor de mercado de los pagos por regalías, a nivel global se reduce la carga fiscal por la implementación del acuerdo de costos compartidos en lugar de la adopción de un pago por regalías basado en precios de transferencia.

De igual forma se plantean ejemplos como el de una compañía multinacional que se dedica al negocio de la energía alternativa con plantas de manufactura en U.S. e Irlanda, quienes distribuyen sus productos en todo el mundo. La compañía presenta una iniciativa enfocada en el desarrollo de producción de energía eólica y decide suscribir un acuerdo de costos compartidos para el desarrollo de dicho proyecto. Normalmente la compañía ubicada en U.S. cobra un pago por regalías a la compañía irlandesa por el uso de la tecnología de energía eólica que ha sido desarrollada en U.S., sin embargo bajo el ACC las dos compañías compartirán los costos de desarrollo basados en futuros beneficios anticipados. De esta forma la compañía en U.S. únicamente obtendrá como ingreso los derivados de las ventas que lleve a cabo en U.S., mientras que la compañía irlandesa obtendrá ingresos por las ventas diferentes a las realizadas en U.S. sin lugar a pagar una regalía a la compañía estadounidense.

A. Determinación de los participantes

En relación con la determinación de los participantes, las Guías OCDE establecen que debido a que el concepto de *beneficio mutuo* es fundamental para un ACC un par-

ticipante debe tener asignado un interés en la propiedad o en los servicios que son la materia del ACC, (y no únicamente aportar por participar parcial o totalmente esa actividad) y una expectativa razonable de poder, directa o indirectamente aprovechar o utilizar el interés que le ha sido asignado, de suerte que es importante que todos los participantes tengan un interés en la propiedad, actividades o servicios que surjan del ACC, que sea proporcional a su aportación individual⁸.

La aportación y la expectativa de un beneficio debe ser tal que cualquier parte independiente, bajo circunstancias similares, habría estado dispuesta a asumir los mismos costos y riesgos por el mismo beneficio esperado.

La necesidad de un beneficio esperado no impone la condición de que la actividad en cuestión sea exitosa. Por ejemplo, la investigación y desarrollo puede fracasar en producir propiedad intangible valiosa. Sin embargo, si la actividad continúa fracasando en producir un beneficio real en el periodo en que la actividad normalmente se esperaría que produjera beneficios, las administraciones fiscales podrían cuestionar si las partes hubieran continuado con su participación si hubieran sido empresas independientes.

B. Valuación de la contribución

De acuerdo con las Guías OCDE, bajo el principio de plena competencia el valor de las contribuciones de cada participante debe ser consistente con el valor que empresas independientes hubieran asignado a esa contribución en circunstancias comparables. De

⁸ Este fenómeno no es ajeno al derecho, por el contrario, se prevé en materia penal, civil y procesal.

igual forma, las Guías OCDE establecen que *“empresas independientes requerirían que la parte proporcional de las aportaciones totales de cada participante en el acuerdo, sea consistente con la parte proporcional de los beneficios esperados”*.

Así mismo, cualquier valuación de valor de mercado de la aportación de cada participante debe, necesariamente, considerar los términos contractuales y las circunstancias económicas particulares del ACC. Para poder determinar la aportación real, resulta necesario, tomar en consideración las contribuciones efectuadas por los participantes en el acuerdo, incluyendo cualquier propiedad, actividad o servicio que forme parte tanto de la actividad del ACC y de la actividad particular de participante.

Así un ACC es de valor de mercado cuando *“la aportación de un participante es consistente con lo que una empresa independiente hubiera aportado bajo circunstancias comparables, dados los beneficios que razonablemente espera derivar del acuerdo”*⁹.

En consecuencia, para poder determinar si el beneficio esperado es proporcional a la aportación hecha por cualquiera de las partes en particular es necesario establecer el valor y cantidad del total de las contribuciones y los beneficios esperados de todos los participantes en el ACC.

Como lo señalan las Guías OCDE, no existe una regla que pueda ser aplicada en forma universal para determinar si cada porción proporcional de los participantes a la contribución global para un ACC es consistente con la porción proporcional de los participantes al beneficio total esperado a recibir bajo el acuerdo. La meta es esti-

mar las porciones de beneficios esperados a obtenerse por cada participante y asignar las contribuciones en la misma proporción. Las porciones de los beneficios esperados pueden estimarse en función del ingreso adicional anticipado que se generaría o los ahorros en costos de cada participante como resultado del acuerdo. Otras técnicas para estimar los beneficios esperados (por ejemplo, usando el precio fijado en la venta de activos comparables y servicios) pueden ser útiles en algunos casos. Otro enfoque que frecuentemente es usado en la práctica sería mostrar la porción proporcional de los participantes de los beneficios esperados usando un factor de asignación. Las posibilidades para establecer factores de asignación incluyen ventas, unidades usadas, producidas, o vendidas, utilidad bruta o de operación, el número de empleados, el capital invertido, y así sucesivamente. El que un factor de asignación específico sea apropiado dependerá de la naturaleza del ACC y de la relación entre el factor de asignación y los beneficios esperados.

En general cabe anotar que los costos incurridos en el desarrollo de un intangible, ordinariamente incluyen las expensas asociadas con publicidad, promoción, ventas, mercadeo, almacenamiento, distribución y en general administración, pero excluye depreciación o amortización, más el cargo por el uso de cualquier propiedad tangible que sea capaz de cualificar el acuerdo.

El método más idóneo, es por supuesto el de cargo directo, en donde el cargo corresponde a los servicios o actividades realizadas específicamente para beneficio de la entidad que recibe los cargos (por ejemplo, servicios

⁹ Guías de la OCDE, capítulo VIII, párrafo 8.8.

o actividades que son claramente identificables). En este caso, resulta conveniente, conservar los detalles de horas (y gastos) realmente incurridos por el personal, en las actividades especificadas que benefician a la entidad que recibe los cargos. Con base en los costos completos por empleado, y el tipo de actividad realizada, se determinaría la cuota por hora a nivel de empleado, considerando la posibilidad de cargar un margen de utilidad apropiado para cada actividad o grupo de actividades. Cuando algunos de los cargos resulten de una actividad llevada a cabo por terceros (ejemplo actividades que no reflejan una participación directa del residente en el extranjero), dichos cargos no deberían recibir el trato de servicios, sino más bien de costo o gasto, para ser reembolsados al costo.

El principal problema desde el punto de vista fiscal se presenta frente a los pagos que se hacen por el retiro y el ingreso al Acuerdo. Dado que, tratándose de un intangible preexistente, las compañías pueden a través de la distribución y el reparto de los costos efectuar la transferencia del beneficio en el conjunto vinculado a través de las contribuciones de los participantes. Tales contribuciones son sistemáticamente subvaloradas respecto al intangible preexistente que aporta uno de los miembros, y que, a la postre, son un anticipo de beneficios futuros que, inclusive, puede que ni siquiera se produzcan. Entonces el punto complejo es precisar cuál es el monto del intangible para efectos de poder considerar el retiro o el ingreso de esos participantes, y ver cuál es el carácter del pago que se hace, si quien ingresa, por ejemplo, va a ser o no un real beneficiario del Acuerdo y de qué forma.

El *Internal Revenue Service* (IRS) ha demostrado particular preocupación en relación con los métodos usados para valorar los intangibles existentes para determinar el pago de entrada. El IRS ha considerado que los propietarios han subvalorado los intangibles, entendiéndolo de ese modo disminuyendo los pagos debidos por los contribuyentes al fisco. En septiembre de 2007 el IRS emitió una importante guía sobre el tratamiento de los pagos en relación con los CCA¹⁰.

C. Valoración del beneficio esperado

La contribución de cada participante en el ACC debe ser efectuada a cambio de un interés benéfico proporcionado en la propiedad, los servicios o derechos obtenidos en virtud del ACC.

Es probable que exista cierta incertidumbre al valorar los beneficios esperados de un ACC, considerando que: i) los beneficios se realizarán probablemente en una fecha posterior, y ii) podrán materializarse ya sea en forma de un ahorro en costos o en generación de ingresos (o pérdida). Además, los beneficios esperados estarán basados en pronósticos que podrán ser o no precisos, sin embargo, las porciones de los beneficios esperados pueden estimarse en función del ingreso adicional anticipado que se generaría o los ahorros en costos de cada participante como resultado del acuerdo.

En el caso de que los beneficios esperados no se materialicen, las autoridades fiscales podrán cuestionar si partes independientes hubieran o no continuado su participación en el ACC. Puede ser apropiado, especialmente cuando se espera que los beneficios que se

10 (CIP) (LMSB-04-0907-62)

materialicen en el futuro, que un ACC permita ajustes futuros de las porciones de las contribuciones teniendo en cuenta circunstancias relevantes que pueden implicar la modificación de las porciones de los beneficios.

Para poder comprobar que las actividades o los servicios efectivamente se llevaron a cabo por la entidad encargada, se considera importante que la misma lleve cuentas verdaderas y precisas, registros, facturas, informes de actividades realizadas, y toda la documentación relacionada con respecto a las funciones, gastos, costos y desembolsos incurridos en beneficio de los participantes en el ACC.

De acuerdo con las Guías OCDE, la actividad o servicio que da lugar al cargo debe “proporcionar un valor económico o comercial que mejore la posición comercial” de todos los participantes. Que dicha actividad o servicio tenga o no tal valor se puede evaluar considerando si una empresa indepen-

diente, en circunstancias similares, hubiera estado dispuesta a pagar por las actividades o los servicios que le fueron prestados (o si hubiera podido desarrollar dichos servicios o funciones ella misma).

La prueba de beneficios está basada normalmente en la posibilidad de demostrar que la entidad que recibe los cargos se beneficia a través de mayores márgenes de utilidad; y si no, que su rentabilidad no se afecta de forma negativa.

D. Tratamiento Tributario en Colombia

Sea lo primero señalar que las normas tributarias colombianas no contemplan disposiciones específicas que regulen los ACC, sin embargo, nada obsta para que tanto los particulares como la Administración Tributaria frente a uno de ellos acudan a lo contemplado en las Guías OCDE sobre Precios de Transferencia¹¹.

11 No obstante, no ser Colombia país miembro de la OCDE, la regulación de precios de transferencia en el IRS sigue las reglas dispuestas por dicha Organización. Así los artículos 260-1 a 260-10 del Estatuto Tributario que contienen el régimen de precios de transferencia que a efectos del IRS es aplicable a las operaciones que se celebren entre vinculados económicos, recogen en su estructura, como se verá, las pautas de las Guías OCDE. A lo que se suma que la propia Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN a través de sus conceptos e instructivos ha incorporado tácitamente dichos lineamientos, como puede advertirse en la Cartilla de Precios de Transferencia que como guía para los contribuyentes se ha elaborado. En esa cartilla aparecen prolijas citas de estas Directrices.

Resulta relevante la evidencia que de esta afirmación traía la disposición contenida en el artículo 260-9 del ET adicionado por la Ley 788 de 2002, al prever la aplicación de tales Guías para la interpretación de la normativa del régimen de precios de transferencia. Si bien esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de 2003, esta decisión obedió fundamentalmente a que tal remisión estaba dada en términos imperativos y vulneraba el principio de legalidad tributaria, sin que ello implique que tales lineamientos no puedan ser tenidos aún en cuenta para efectos de su interpretación, tal y como lo reconoció la misma jurisprudencia, y como lo ha venido aceptando la DIAN.

Vale decir adicionalmente, que de acuerdo con lo expuesto por José Manuel Calderón Carrero, en su obra *Precios de Transferencia e impuestos sobre sociedades. Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, Comunitaria y Constitucional*. Madrid: Tiran lo Blanch, 2005, que si bien las Guías OCDE no constituyen un cuerpo jurídico el hecho de que las pautas en ellas contenidas constituyan el “estándar internacional” empleado por los países miembros y no miembros, y se erijan como punto de partida de sus legislaciones para configurar su normativa de precios de transferencia permite considerarlas como un *hard pseudos law* y en tal medida otorgarles fuerza vinculante como “régimen internacional” de regulación de las operaciones entre partes relacionadas.

Según lo prevén las Guías OCDE, las contribuciones por un participante al ACC deben ser consideradas para fines fiscales de la misma manera que serían aplicables bajo las reglas generales del sistema fiscal aplicable a ese participante si las contribuciones hubieran sido efectuadas sin que mediara un ACC para la actividad que está sujeta al ACC. La naturaleza de la contribución, es decir, como un gasto de investigación y desarrollo, dependerá de la naturaleza de la actividad que está siendo asumida por el ACC y determinará cómo sea percibida para fines fiscales. Frecuentemente, las contribuciones serían tratadas como gastos deducibles tomando en consideración este criterio. Ninguna parte de la contribución por lo que se refiere al ACC podrá formar parte de una regalía por el uso de propiedad intangible, excepto en la medida que la contribución le concede a quien contribuye a obtener únicamente un derecho a usar la propiedad intangible que pertenece a un participante (o a una tercer parte) y quien contribuye no obtiene un beneficio en la propiedad intangible.

De acuerdo con las normas colombianas se entiende que los extranjeros perciben ingresos considerados de fuente nacional sometidos a tributación a través de la retención en la fuente, cuando son beneficiarios de pagos originados en la prestación de servicios en el territorio nacional de consultaría, y de

servicios técnicos y asistencia técnica sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.

Es necesario tener en cuenta que: bajo las normas de precios de transferencia, los pagos que se realicen entre compañías vinculadas colombianas y del exterior, deben corresponder al precio de plena competencia o *arm's length*, y por consiguiente será necesario en todos los casos plantearse cuál es la base para distribuir los cargos por los bienes o servicios que preste la filial que los lleva a cabo bajo el referido principio y mediante la consideración de los elementos que puedan justificar ante las autoridades tributarias una distribución sólida para las diferentes filiales.

Igualmente será necesario establecer si la distribución respeta o no el beneficio realmente recibido y no es simplemente una distribución global de asignación de costos según las características de cada una de las filiales.

Los pagos efectuados por la subsidiaria colombiana pueden comprender bajo un acuerdo de costos compartidos diferentes conceptos, tales como pagos por consultorías, asesorías, servicios técnicos¹², asistencia técnica¹³, gastos administrativos y de distribución de costos y gastos de la casa matriz, los cuales se toman normalmente como cargos globales a la casa matriz sin entrar a discriminar cada uno de esos conceptos.

12 Consejo de Estado. Sentencia 13623 febrero 12 de 2004 y Sentencia 14124 diciembre 7 de 2004. definió los servicios técnicos como "*la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados directamente por medio del ejercicio de un arte o técnica, sin que la misma conlleve la transmisión de conocimientos*".

13 Respecto de la asistencia técnica, el artículo 2.º del Decreto 2123 de 1975, la define como la "*asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos*".

De esta forma, si el pago es efectuado por una entidad colombiana, habrá que acudir a lo dispuesto en el artículo 122 del Estatuto Tributario, a cuyo tenor la deducción para los costos y gastos por expensas en el exterior, para la obtención de rentas de fuente nacional, no puede exceder del 15 por ciento de la renta líquida del contribuyente computada antes de deducir tales costos o deducciones. Esta limitación procede respecto de costos y gastos que no encuadran en ninguno de los eventos mencionados como excepción por el mismo artículo, entre los cuales se encuentra el de los pagos al exterior que por ley se someten a retención en la fuente.

El artículo 124 que prevé que las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras, tienen derecho a deducir de sus ingresos, *a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas del exterior, por concepto de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta*. Los pagos a favor de dichas matrices u oficinas del exterior por otros conceptos diferentes, están sujetos a lo previsto en los artículos 121 y 122 de este Estatuto.

Así mismo el artículo 408 a cuyo tenor los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta bien sea que se presten en el país o desde el exterior.

Así las cosas, si se trata de un servicio que es prestado en Colombia e involucra un ele-

mento tecnológico, los pagos por dicho concepto estarán sometidos a una retención en la fuente del 10%, y será deducible en el 100% para la entidad colombiana o estará limitado en el 15% si no constituye renta de fuente nacional para ese no residente en el país.

Igualmente si se trata de servicios de consultoría, asesoría o auditoría estarán sujetos al impuesto sobre las ventas a la tarifa general del 16%, en cuyo caso corresponderá a la entidad colombiana pagadora practicar la retención sobre el valor total del impuesto; lo que no sucederá tratándose de servicios técnicos. Así mismo, se causará el impuesto de industria y comercio cuando el servicio se lleve a cabo en el territorio colombiano y procederá la retención correspondiente.

Si el servicio no involucra un elemento tecnológico y no es prestado en Colombia no habrá lugar a la práctica de retención en la fuente. Si por el contrario, el mismo es prestado en Colombia, la retención aplicable será del 33%.

No obstante no ser prestado en Colombia si es una consultoría, asesoría o auditoría y el destinatario se encuentra ubicado en el territorio, se entienden como prestados en Colombia, y por consiguiente causan el impuesto sobre las ventas según las reglas generales. No hay lugar al impuesto de industria y comercio.

Con todo, a menos de que las contribuciones al ACC estén calculadas con base en un método de cargo directo, esto es por ejemplo, cargos por servicios específicos o actividades realizadas en beneficio de la entidad que efectúe al pago, estos cargos se podrían considerar como prorrateados, lo que pondría en dificultades su deducibilidad en el impuesto sobre la renta al ser cargos asignados sin tomar en cuenta el beneficio para el que recibe los cargos.

Lo importante es que la asignación, usada al aplicar el método de cargo directo, refleje los beneficios reales o razonablemente esperados para la entidad que recibe el cargo. Por ejemplo, se podrían cargar servicios de tecnología de información con base en el número relativo de terminales de cómputo, *mega-bites* transferidos o usuarios corporativos de *intranet* registrados en Colombia. En todo caso, es necesario mantener información y documentación apropiada para soportar la consistencia entre la aportación (cantidades cargadas) y el beneficio (esperado), incluyendo evidencia de que el servicio fue realmente proporcionado (cuentas verídicas y precisas, registros, facturas, reportes de actividades realizadas, y toda la documentación respecto a los gastos, costos y desembolsos relacionados con los servicios).

En algunos casos la aplicación del método de cargo directo puede no ser práctica ni posible, sin embargo, a efectos de la deducibilidad de esos cargos para el residente colombiano, lo recomendable sería que el residente en el extranjero estimara o aproximara los montos de contribución a través de un método de cargo indirecto. Este tipo de asignación indirecta podría ser aceptable en Colombia, de acuerdo con las Guías de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), siempre que “se le haya dado consideración suficiente al valor de los servicios prestados o funciones recibidas, y al grado en el cual se pueden proporcionar servicios comparables entre empresas independientes”, y que el cargo esté “soportado por un beneficio identificable y razonablemente previsible” para la entidad que realiza el pago.

De otra parte, si los pagos son efectuados a una entidad colombiana los ingresos que ésta percibe estarán gravados con el impuesto

sobre la renta y de igual forma se causará el impuesto sobre las ventas, salvo que se trate de una exportación de servicios, y se generará el impuesto de industria y comercio por los servicios ejecutados.

El contrato así celebrado en la medida en que se otorgue o acepte en el país, o se otorgue fuera del país pero que se ejecute en el territorio nacional o genere obligaciones en el mismo, será objeto del impuesto de timbre si la cuantía del mismo es superior a \$142.578.000 para el año 2009.

Resulta de especial relevancia la posibilidad de que la entidad colombiana se encuentre ubicada en una Zona Franca, pues ello posibilitará por ejemplo la prestación de servicios para un grupo desde Colombia, con una tarifa de renta del 15%.

E. Soporte de actividad o servicio prestado

Para poder deducir las contribuciones (cargos) que se paguen a la entidad encargada, quien efectúa los pagos debe contar con facturas apropiadas, y mantener cuentas precisas y reales, registros, facturas, informes de actividades realizadas y toda la documentación respecto a los gastos, cargos y desembolsos.

Además, debe tenerse en cuenta que de acuerdo con lo señalado en el artículo 5 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país son admitidos como documentos equivalentes a las facturas.

En el mismo sentido el artículo 12 del Decreto Reglamentario 1165 de 1996, señala que estos contratos servirán como soporte para efectos tributarios y deberá discriminarse en éstos el valor del impuesto sobre

las ventas generado, el cual será objeto de retención por parte del contratante, teniendo en cuenta que la no discriminación del IVA no genera la pérdida del derecho a descuento de dicho impuesto por parte del contratante en su condición de agente retenedor¹⁴.

Resulta en todo caso conveniente que el ACC sea firmado antes de que se realicen los cargos y contribuciones al ACC.

14 Consejo de Estado. Expediente 14342 de 7 de diciembre de 2005 C. P.: Ligia López Díaz y expediente 14917 de junio de 2007 C. P.: Juan Ángel Palacio Hincapié. “*la exigencia de discriminar en el contrato el valor del IVA, que será objeto de retención, tiene como única finalidad hacer efectivo el cumplimiento de la obligación legal prevista en el artículo 437-2 numeral 3º, esto es, que se efectúe la retención en la fuente sobre el 100% del IVA generado en la respectiva operación, porque de lo que se trata es de reglamentar la norma que autoriza la retención. Por ello no puede entenderse, con fundamento en la citada disposición reglamentaria, que la falta de discriminación del IVA en el contrato, genera la pérdida del derecho al descuento, dado que tal condicionamiento no surge del precepto legal que lo consagra (art. 437)*”.

