

**TRABAJO DE GRADO PARA OPTAR POR EL TITULO DE MAGISTER EN  
DERECHO ECONÓMICO**

**“LOS ACUERDOS DE COSTOS COMPARTIDOS: UNA APROXIMACIÓN AL  
ANÁLISIS ECONÓMICO DE SU REGULACIÓN Y POSIBLES EFECTOS SOBRE EL  
IMPUESTO A LA RENTA PARA LAS EMPRESAS EN COLOMBIA”**

**DIRECTOR DE TESIS: LUIS ORLANDO SÁNCHEZ NEIRA**

**INTEGRANTES: LINA MARÍA AGUIRRE CASTAÑO**

**NÉSTOR GUILLERMO ZABALA LATORRE**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**MAESTRÍA EN DERECHO ECONÓMICO**

**BOGOTÁ 2015**

## TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	5
CAPÍTULO 1.....	8
Tendencias de la política tributaria en Colombia desde 2002 a 2014	
1.1.1 Principios y objetivos.....	10
1.1.2 Estado del arte de la política tributaria entre el 2002 y el 2014.....	15
1.1.3 Tendencias.....	20
1.2 Ingreso a la OCDE.....	24
1.3 Conclusiones preliminares.....	27
CAPÍTULO 2.....	29
Capítulo II. Los ACC para bienes intangibles.	
2.1 Funcionamiento de los ACC en Estados Unidos.....	29
2.1.1 Participantes del ACC.....	30
2.1.2 Valuación de la contribución en los ACC.....	31
2.1.3 Términos y condiciones del ACC.....	31
2.1.4 Beneficios que se persiguen con la creación de los ACC.....	32

2.1.5	Tratamiento Fiscal de los pagos recibidos por concepto de los ACC.....	32
2.1.6.1	Costos Incluibles.....	33
2.2	Experiencia de los ACC en Estados Unidos.....	34
2.2.1.	Perspectiva histórica de la regulación fiscal de los ACC en Estados Unidos.....	34
2.2.2.	Abuso de la figura de los ACC en Estados Unidos.....	39
2.2.3	Caso Apple.....	41
2.3	Experiencia de los ACC en México.....	41
2.4	Tratamiento de los ACC en otras jurisdicciones de la OCDE y no OCDE .....	46
2.5	Conclusiones preliminares.....	51
CAPÍTULO 3.....		54
Los ACC y la Política Tributaria en Colombia		
3.1	Decreto 3030 de 2013 en materia de ACC.....	55
3.2.	Recomendaciones y lineamientos de la OCDE en materia de ACC.....	57
3.3	El principio de plena competencia para los ACC.....	59
3.4.	La política tributaria colombiana y los ACC.....	61
3.5	Los ACC y su importancia para la inversión en el desarrollo de nuevos bienes en el mercado.....	62

CAPÍTULO 4.....	64
La aplicación de los ACC en Colombia	
4.1 Colombia como país receptor de ACC. ....	68
4.2 Colombia como país exportador de inversión en el marco de ACC. ....	70
4.3 Colombia como país que se limita a hacer pagos por la explotación de intangibles que fueron creados bajo ACC ejecutados en otras jurisdicciones por empresas extranjeras.....	71
CONCLUSIONES.....	72

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la guía de Precios de Transferencia de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) (2010), los Acuerdos de Costos Compartidos (ACC) o Acuerdo de Reparto de Costes, son:

Un marco establecido de común acuerdo entre distintas empresas para repartir los costos y los riesgos de desarrollo, producción u obtención de activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza e importancia de los intereses de cada participante en los resultados de la actividad de desarrollo, producción u obtención de estos activos, servicios o derechos. (p.17)

En Colombia, el sistema tributario regula de forma expresa, en el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013, la norma específica que define los ACC:

Para los efectos de este artículo, un Acuerdo de Costos Compartidos es un acuerdo marco que permite a las empresas repartirse los costos y los riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos y determinar la naturaleza y el alcance de los intereses de cada uno de los participantes en estos activos, servicios o derechos. (...).

Esto es, de acuerdo a las precitadas definiciones, un acuerdo contractual que permite a las empresas multinacionales, principalmente las que producen bienes intangibles, centralizar sus operaciones, evitar la duplicidad de actividades, compartir costos , tales como los riesgos involucrados en las etapas de investigación, desarrollo (*I+D*) y producción de bienes, servicios o derechos.

En éste orden de ideas, los ACC han sido adoptados por multinacionales que mantienen operaciones comerciales y económicas en distintos países del mundo, principalmente, en aquellos países que ofrecen condiciones de mercado favorables en costos para las compañías y un marco jurídico y fiscal que incentiva la inversión. Lo que motiva en consecuencia, el estudio

de los ACC como instrumento que puede ser aplicado por las multinacionales que tienen presencia en Colombia, dado el marco regulatorio nacional y su eventual integración con las normas que ha fijado la OCDE (2010) para los ACC.

Como primer paso, nos proponemos identificar, cuáles han sido los objetivos de la política tributaria en Colombia durante los últimos 12 años, particularmente en materia de impuesto a la renta para las personas jurídicas con el fin de identificar su tendencia, de carácter recaudatorio o competitivo. Para luego, en el segundo capítulo, entrar en el análisis descriptivo de los ACC como instrumento contractual de política fiscal corporativa, su puesta en marcha y desarrollo en Estados Unidos, país en el cual su implementación ha sido más difundida, las limitaciones para su aplicación, caso México y su tratamiento en otras jurisdicciones de la OCDE y no OCDE. Seguidamente, en el tercer capítulo, se procederá a la identificación de los lineamientos que ha fijado la OCDE y el Decreto 3030 de 2013, para su aplicación y el análisis comparativo de las políticas. Finalmente, en el cuarto capítulo se examinarán los tres posibles escenarios para aplicar los ACC en Colombia, el primero como país receptor de inversión mediante ACC, el segundo como país exportador de inversión en el marco de ACC, y el tercero como país que se limita a hacer pagos por la explotación de intangibles en Colombia que fueron creados bajo ACC ejecutados en otras jurisdicciones por empresas extranjeras, conforme a los objetivos de la política tributaria de los últimos 12 años, aplicables al impuesto a la renta para las personas jurídicas, las recomendaciones de la OCDE (2010), (2015) y el documento número 3834 del Consejo Nacional de Política Económica y Social (en adelante, Conpes) del 2015.

Ello permitirá identificar a través del desarrollo de los capítulos, bajo un análisis en derecho económico, el grado de concordancia o incongruencia que puede existir entre los objetivos de la política, los lineamientos de la OCDE respecto de los ACC, su implementación

en Colombia y en consecuencia, la presentación de algunas recomendaciones para que Colombia sea un país receptor de ACC.

Partiendo de la metodología de investigación planteada, se pretende dar respuesta a la siguiente pregunta central:

**Pregunta Central**

¿La Adopción de una regulación para los ACC siguiendo los lineamientos de la OCDE, desarrolla los objetivos de la Política Tributaria en Colombia en materia de Impuesto a la Renta? Considerando la Política Tributaria en Colombia para los años 2002-2014.

## CAPITULO 1

### Tendencias de la política tributaria en Colombia desde 2002 a 2014

El estudio para la adopción de una regulación sobre los Acuerdos de Costos Compartidos, en adelante ACC o Acuerdos, presenta varios desafíos en su análisis. El primero, que se abordará en el presente capítulo, se encuentra en el examen al estado del arte de la política tributaria en Colombia, por cuanto, es a partir de los objetivos que se identifican de dicha política, que la regulación de los ACC puede considerarse no sólo como un instrumento legítimo sino respetuoso de las garantías reconocidas por la Constitución Política (en adelante la “Constitución” o “CP”) en sus artículos 363 y concordantes. Sobre el balance que debe existir entre la legitimidad del poder impositivo y las garantías, De La Cruz y Gonzales (2012) afirman que:

La titularidad del poder impositivo radica en el Estado de manera originaria, así también este, es precursor a través de las diversas orientaciones y pautas que le marca la sociedad, el de respetar a todo el cúmulo de garantías que protege rotundamente al ciudadano, con el fin que este cúmulo, no resulte perturbado por acción o imposición caprichosa, espontánea y no ajustada a derecho por parte de la administración (...). (p.65)

En tal sentido, el ejercicio del poder impositivo del Estado surge como el resultado de una política del sector público que está relacionada con los ingresos y los gastos sobre los cuales tiene influencia el Estado, Subgerencia Cultural del Banco de la República (Banrep 2015), y dispone de herramientas en materia tributaria que hacen parte de una política económica de ingresos fiscales, las cuales, vistas en su conjunto a lo largo de un periodo de tiempo, permiten identificar los objetivos de lo que Muñoz (2013) define como política tributaria:

Entendemos como Política Tributaria al conjunto de instrumentos y medidas que adopta el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le



ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Con la política fiscal o tributaria el Estado busca equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales. (p.1)

Dicho lo anterior, el presente capítulo buscará en el punto 1.1.1 identificar en primera instancia, los objetivos de la política tributaria de Colombia y su examen a la luz de los principios constitucionales (artículo 363 de la CP.), algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre los principios del derecho tributario y la doctrina.

Posteriormente, el punto 1.1.2, realizará un análisis descriptivo del estado del arte del sistema tributario en Colombia durante los últimos 12 años. Es por ello que, sin entrar al examen exhaustivo de las modificaciones incorporadas por cada una de las reformas que tuvieron lugar en el periodo comprendido entre 2012 y 2014, se examinará puntualmente las modificaciones al impuesto a la renta y en particular de renta de las personas jurídicas en cada una de ellas. Lo anterior, permitirá aportar información relativa al incremento de dicho impuesto y su relevancia como componente financiador del gasto público.

Seguidamente, en el punto 1.1.3 se presentará a manera de contexto, un estudio de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (en adelante, CEPAL) sobre política fiscal, el cual, permitirá el análisis comparativo del comportamiento tributario de Colombia, especialmente frente a países miembros de la OCDE como Chile y México. De ésta forma, se pretende esclarecer cual es la tendencia en el manejo tributario en la región.

Luego, el punto 1.2 presentará algunas recomendaciones que fija el estudio de la OCDE en 2015 para el sistema tributario colombiano y particularmente sobre el impuesto a la renta para personas jurídicas, donde, en términos generales se evidencia que el actual sistema tributario colombiano no cumple con los objetivos perseguidos por los artículos 95 y 363 de la Constitución; dando paso al punto 1.3 del presente capítulo, sobre las conclusiones preliminares,

las cuales presentarán las principales características de la política tributaria en Colombia y su tendencia frente al impuesto a la renta para las empresas.

## **1.1. Tendencias de la política tributaria en Colombia desde 2002 a 2014**

### **1.1.1 Principios y objetivos**

Sea lo primero señalar que no existe un listado único de principios y objetivos del derecho tributario que estén identificados taxativamente dentro del ordenamiento jurídico colombiano. Tal afirmación ha sido sostenida por Upegui (2014) quien identifica la concurrencia de lo que se podría llamar *derecho tributario desde los individuos* y *derecho tributario desde las instituciones*. Desde la perspectiva de los individuos (personas naturales y jurídicas), la Constitución “reconoce una serie de garantías individuales que definen y configuran el sistema tributario. Desde la perspectiva de las instituciones, la Constitución establece normas que estructuran orgánicamente el sistema tributario” (p.134).

En ésta medida, el uso de la expresión principio u objetivo, desde la perspectiva de los individuos, se comprenden como disposiciones que designan al mismo tiempo una regla de prohibición y una disposición de derechos (Upegui, 2014). Razón por la cual, se acoge esta postura para brindar claridad sobre su significado y; por lo tanto, se estudiarán en el presente subcapítulo, los principios u objetivos de la política tributaria en Colombia bajo la óptica de lo estipulado por el artículo 363 de la C.P., que reconoce expresamente los principios en los que se fundamenta el sistema tributario. Continuando con la afirmación de Upegui (2014), se entiende que desde la perspectiva de las instituciones, los principios u objetivos funcionan como el marco rector que delimita el ejercicio de las funciones que llevan a cabo las instituciones creadas para el desarrollo y cumplimiento del sistema tributario.

Para nuestro análisis, nos limitaremos a seis principios constitucionales del derecho tributario, los del artículo 363 de la CP, equidad, eficiencia, progresividad y no retroactividad más los principios identificados por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y la doctrina: legalidad e igualdad .

i. Principio de legalidad

Su definición ha sido fruto de distintas aproximaciones históricas que han definido las características que reviste dicho principio, entre ellos, a) la representación efectiva, b) la reserva de ley, c) la certidumbre sobre los elementos de los tributos y d) la generalidad y abstracción (Upegui, 2014, p.136). a) Por representación efectiva, Juan Camilo Restrepo (2000) hace referencia al aforismo histórico no hay tributo sin representación o conocido en inglés como “*no taxation without representation*”, “el cual surge como la garantía que tiene el contribuyente para reconocer y pagar sólo aquellos impuestos<sup>1</sup> que han sido establecidos por el legislador; así como el reconocimiento de las obligaciones económicas de contribución fiscal” (p.133). b) La reserva de ley como elemento esencial del principio de legalidad, delimita la forma cómo se imponen los tributos, en tal sentido Upegui (2014) manifiesta que:

(...) no pueden imponerse tributos en sentido lato, sino en virtud de una norma jurídica que tenga las características formales de la ley, esto significa que sólo un cuerpo colegiado representativo del pueblo puede crearlas y que la administración o los órganos del gobierno, o del poder ejecutivo, carecen de competencia para la creación de las obligaciones tributarias o para la definición de sus elementos (...) (p.138).

---

<sup>1</sup> Nota: De acuerdo con la sentencia de la Corte Constitucional C-307 de 2009, los impuestos “Son prestaciones pecuniarias de carácter unilateral que no constituyen remuneración por prestaciones determinadas, son de carácter obligatorio, carecen de destinación específica, su tarifa es definida por la autoridad de representación popular que las imponen, hacen parte del presupuesto, están sometidos al control fiscal, su cuantía es necesaria para el cumplimiento de los gastos públicos y son administrados por el Estado(...)” En tal sentido la norma especial que lo incorpora, en éste caso el Estatuto Tributario emplea en su Libro I los criterios para definir quiénes son sujetos pasivos del impuesto, el hecho generador, la base gravable y la tarifa del impuesto a la renta y complementarios.

c) Igualmente, la legalidad se erige como la medida que permite brindar certidumbre al contribuyente en relación con los elementos del tributo al cual está sujeto, al respecto, el artículo 338 de la Constitución estipula que en tiempos de paz las autoridades legislativas competentes deberán fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos, la bases gravables y las tarifas de los impuestos. Todo lo cual, redundará en seguridad jurídica para el contribuyente al tener certeza de los elementos que componen la obligación de dar a su cargo. d) Por último, se encuentra el elemento esencial que refiere a la generalidad y la abstracción que debe tener la norma tributaria en yuxtaposición a la norma particular y concreta.

#### ii) Principio de igualdad

Como valor constitucional que permea al derecho tributario, está referido a la igualdad de trato o igualdad ante la ley a la que debe ceñirse el legislador cuando configura un tributo a cargo del contribuyente; esto es, la prohibición de trato discriminatorio, la obligación de medidas de equiparación y generalidad de la ley (Upegui, 2014). Las dos primeras como insumo de los principios de progresividad y equidad, mientras que la última como desarrollo del principio de legalidad.

En este orden de ideas, el principio de igualdad pretende la racionalidad del instrumento tributario o impuesto, en procura de que sus efectos no sean lesivos a la luz de los principios constitucionales señalados en el artículo 363 de la C.P. Para ello, las medidas que equiparen las cargas del impuesto resultan esenciales para preservar el carácter general y progresivo que debe tener el mismo.

#### iii) Principio de progresividad

Contenido por disposición expresa en el artículo 363 de la Constitución como principio fundamental del sistema tributario, alude a la correlación que debe existir, en términos generales,

entre la capacidad contributiva y la carga tributaria. Al respecto, la sentencia C-643 de 2002 de la Corte Constitucional (en adelante la Corte), fija jurisprudencia sobre éste principio:

El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. (p.151).

Visto lo anterior, se pone de presente un vacío jurídico que no se conceptualiza en la definición que desarrolla la Corte, como es el alcance o límite que debe procurar dicho principio para que los impuestos sean un medio razonablemente adecuado y logre los objetivos constitucionales (Corte Constitucional, 1999) pues al no observarse dicho vacío los contribuyentes que detentan mayores ingresos, como el caso de las empresas, podrían verse afectadas ante una carga impositiva excesiva.

#### iv) Principio de equidad

Dos sentencias de la Corte Constitucional<sup>2</sup> definen y distinguen éste principio de otros principios constitucionales del derecho tributario similares para éste caso, como lo sería con el principio de progresividad y eficiencia, pues a criterio de la Corte Constitucional (2011, p.2) estos principios se predicen del sistema tributario en su conjunto y no sólo de un impuesto en particular. En tal sentido la Corte Constitucional en sentencia C-397 de 2011, define expresamente el principio de equidad:

---

<sup>2</sup> Notas: Sentencia C-397 de 2011 y C-252 de 1997

El principio de equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. (p.2)

En vista de lo anterior, se colige que para la aplicación del principio de equidad, conforme a la jurisprudencia constitucional, se debe consultar la capacidad económica del contribuyente.

#### v) Principio de no retroactividad

Señala terminantemente el inciso segundo del artículo 363 de la CP que “Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. En concordancia con dicho precepto normativo, el artículo 338 señala que “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen las contribuciones (...), no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo” lo que de acuerdo con Corredor (2011, p.51) implica que la aplicación de los tributos de periodo podrá tener inicio sólo después de su vigencia y en todo caso sin irretroactividad.

A criterio de la Corte Constitucional, en sentencia C-006 de 1998, aplicando la llamada regla de vigencia inmediata de la ley, señala que: “(...) el sentido del artículo 338 Superior es el de impedir que se aumenten las cargas del contribuyente modificando las regulaciones con relación a los periodos vencidos o en curso” (p.157). Sin duda, una garantía que aboga por la seguridad jurídica del contribuyente pero que puede ser eliminada cuando el legislador no permite la aplicación de los impuestos en el tiempo y presenta en el corto plazo, reformas tributarias que los modifican y aumentan,

#### iv) Principio de eficiencia

Como otro de los principios fundamentales contemplados de manera expresa en el artículo 363 de la Constitución, dicho principio se desarrolla con mayor claridad en las palabras de Juan Camilo Restrepo (2000) quien manifiesta al respecto lo siguiente: “(...) la eficiencia tiene, por supuesto, muchas maneras de expresarse y desarrollarse en la práctica: el costo del recaudo, por ejemplo, no debe ser desproporcionado; el ideal de neutralidad hacia el cual debe tender siempre la estructura tributaria no debe distorsionarse; la determinación de los responsables fiscales debe hacerse con criterio práctico(...)”(p.299). Por otra parte, señala Upegui (2014) que la Corte Constitucional aborda el principio de forma similar a Restrepo, citando la sentencia C-1004 de 2003 que refiere lo siguiente:

El principio de eficiencia (art.363 C.P.) que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente (...) el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas. (pág.158)

Se destaca del señalamiento de la Corte Constitucional (2003), la referencia que hace al decir que el impuesto no puede ser una carga que desestime las actividades económicas del contribuyente, lo que indicaría con mayor relevancia para el caso del impuesto a la renta para las empresas, que su política de tributación debería incentivar el desarrollo de sus actividades; caso contrario, se condenaría al sector productivo a un escenario de ineficiencia impositiva.

### **1.1.2 Estado del Arte de la Política Tributaria entre el 2002 y el 2014**

La política fiscal de Colombia a inicios de la década de los noventa hizo parte de una nueva tendencia en Latinoamérica que de acuerdo con el reciente estudio de la CEPAL (2014), logró con éxito incrementar sus ingresos fiscales como porcentaje del PIB para el periodo observado entre 1990 y 2012, logrando un aumento promedio en los países de la región del 52%,

pasando del 13.6% al 20.7% del PIB (p.12). Así pues, Colombia no fue la excepción mostrando un aumento significativo del 9% del PIB para 1990 al 19% del PIB para 2012 (Op.Cit, p.13).

Este comportamiento se debió en gran medida a distintos factores económicos internacionales que afectaron positivamente el recaudo, tales como, i) el aumento en los precios de las materias primas, principalmente los minerales, ii) un contexto internacional de crecimiento económico acelerado, especialmente el de las economías emergentes, y iii) una estabilidad monetaria incentivada por un marco tributario más flexible (CEPAL, 2014).

Ahora bien, las repercusiones de dicha política fiscal tuvieron unas consecuencias significativas en el diseño de las reformas tributarias que tuvieron lugar en dicho periodo y por ende, en el diseño del impuesto a la renta en Colombia. En tal sentido, Fedesarrollo (Clavijo et.al. 2011) afirma:

El bajo recaudo tributario de Colombia, que bordea los 13 puntos del PIB a nivel de GC (frente a un promedio de 17% del PIB en América Latina), ha sido el resultado de 16 reformas tributarias ocurridas durante 1990 – 2010 (...) en éste orden (...) El recaudo de importación se ha venido incrementando en Colombia de 3,5% del PIB a principios de los años noventa a cerca de 5.5% del PIB (...) el grueso del recaudo (dos terceras partes) está en cabeza de las firmas, con un 3.7% del PIB, mientras que las personas naturales aportan el restante 1.8% del PIB. (p.70)

En vista de lo anterior, se procederá a mencionar los cambios que se han hecho el impuesto a la renta, en particular de las personas jurídicas (PJ), introducidos por cada una de las siguientes siete reformas tributarias y su impacto en el PIB en términos de ingresos fiscales adicionales (Echeverry, 2011):

## **I. Ley 788 de 2002**

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:



- Sobretasa del 10% en 2003 y 5% desde 2004.
- Nuevas rentas exentas.
- Marchitamiento gradual de tratamientos preferenciales.
- Se introdujeron por primera vez las normas sobre precios de transferencia.
- Se incluyeron las primeras normas sobre paraísos fiscales<sup>3</sup>.

Impacto a partir de la reforma: 0.8% del PIB en términos de ingresos fiscales adicionales.

## **II. Ley 863 de 2003**

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Sobretasa en renta del 10% (2004-2006).
- Creación de la deducción por inversión del 30% en activos fijos reales productivos.
- Se incluyeron normas más precisas para paraísos fiscales pero sólo pudieron ser aplicadas hasta el 2013 con la expedición oficial del listado de países.

Impacto a partir de la reforma: 1,7 del PIB en términos de ingresos fiscales adicionales.

## **III. Ley 1111 de 2006<sup>4</sup>**

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Eliminación de la sobretasa a partir del 2007.
- Reducción a la tarifa de renta de personas jurídicas al 34% en 2007 y 33% en 2008.
- Aumento del 30% al 40% para la deducción por inversión<sup>5</sup>.
- Eliminación del impuesto de remesas y dividendos (si quien distribuía era una sociedad).

Impacto a partir de la reforma: -0.4% del PIB en términos de ingresos fiscales adicionales.

## **IV. Ley 1370 de 2009**

---

<sup>3</sup> Nota: La posibilidad de realizar un listado bajo los lineamientos de la OCDE de declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-690 de 2003.

<sup>4</sup> Antes de su expedición tuvo lugar la Ley 1004 de 2005, la cual bajó en 15% la tarifa única del impuesto de renta gravable para las personas jurídicas que son usuarios de Zona Franca.

<sup>5</sup> No aplica para usuarios de Zona Franca con el 15% de tarifa en renta.

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Reducción del 40% al 30% para la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos.

Impacto a partir de la reforma: 0.3% del PIB en términos de ingresos fiscales adicionales.

#### **V. Ley 1430 de 2010**

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Eliminación de la deducción por inversión.

Impacto a partir de la reforma: 1.0% del PIB en términos de ingresos fiscales adicionales.

#### **VI. Ley 1607 de 2012 (datos obtenidos de: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2014)**

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Modifica los elementos y términos para fijar la residencia fiscal.
- Incluye normas sobre establecimientos permanentes.
- Cambia la tarifa general del impuesto a la renta para personas jurídicas nacionales del 33% al 25% pero introduce el CREE<sup>6</sup> con unas deducciones limitadas.
- Eliminó la prima en colocación de acciones como ingresos no gravados y le dio el mismo tratamiento de los aportes de capital.
- Introdujo normas de subcapitalización, actualizó normas sobre precios de transferencia (incluyendo contratos de costos compartidos, reestructuraciones, servicios inter compañía entre otros).

Impacto a partir de la reforma: 0,4% del PIB (pág.5) en términos de ingresos fiscales adicionales.

#### **VII. Ley 1739 del 2014**

---

<sup>6</sup> Impuesto sobre la renta para la equidad.

Principales modificaciones al impuesto a la renta de las PJ:

- Se modifican criterios de residencia para compañías nacionales.
- Se aumenta la tarifa del impuesto sobre la renta de las entidades extranjeras por rentas no atribuibles a establecimientos permanentes.
- Deducción en renta hasta del 175% por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación.
- Se modifica la ecuación para tomar descuentos por impuestos pagados en el exterior.
- Se establece sobretasa al CREE que lleva a tributación combinada del 39% en 2015 al 43% para 2018<sup>7</sup>, alineándolo más con el impuesto a la renta para personas jurídicas.

Impacto a partir de la reforma: se espera en 2015, por lo tanto, no se encuentra disponible.

Visto lo anterior, el Ministerio de Hacienda (Echeverry, 2011) expresó en su momento en la presentación del Nuevo Marco Fiscal, su entendimiento respecto de la incidencia que han tenido las reformas tributarias en el sistema tributario colombiano, señalando que:

Como consecuencia de las múltiples reformas, el sistema tributario Colombiano es complejo, inequitativo e ineficiente. Lo que se traduce en una baja productividad de los impuestos y un sistema poco amigable con la generación del empleo, creación de empresas y en general con el crecimiento económico (Echeverry, 2011).

Así pues, las siete reformas que se llevaron a cabo en un lapso de tan sólo doce años (2002 – 2014), no sólo lograron distanciar el sistema tributario de los objetivos que persigue la política tributaria en Colombia, sino que además tuvieron como efecto negativo el incremento y la creación de nuevos impuestos (CREE) que en suma, gravan nominalmente el 43% de la renta para las personas jurídicas. De igual forma, el menoscabo de los beneficios que habían sido asegurados en virtud de un contrato de estabilidad

---

<sup>7</sup> Como consecuencia de lo dispuesto por la Ley 1739 de 2014.

jurídica y en general, la inseguridad para la aplicación de las normas tributarias se traduce en un escenario de mayor complejidad para la toma de decisiones de las multinacionales en Colombia, puntualmente en relación con la inversión, lo que a su vez repercute en la aplicación de los ACC en Colombia, por cuanto, la inestabilidad jurídica en la aplicación de los impuestos y el aumento de las tasas por concepto de impuesto a la renta para las personas jurídicas, desincentivan su uso.

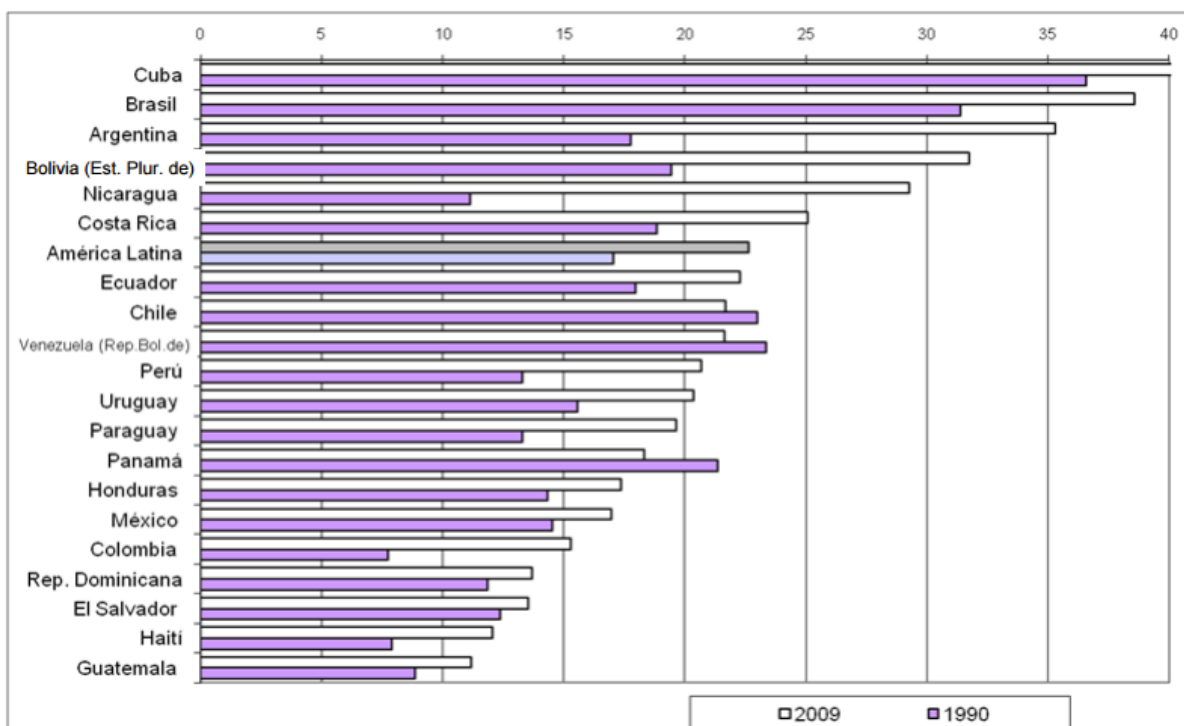
### **1.1.3 Tendencias**

La necesidad de mayores ingresos que impone el aumento del gasto público, como estímulo económico de corto y mediano plazo. Pone de relieve la importancia de contextualizar si dicho comportamiento fiscal es exclusivo de Colombia o si por el contrario se encuentra dentro de una tendencia de manejo fiscal similar a la de otros países de la región, especialmente en relación con México y Chile que son países miembros de la OCDE. Así mismo, vislumbrar si dichos elementos en común atienden los principios u objetivos del derecho tributario en Colombia.

Señala la CEPAL en la presentación sobre el XXIII Seminario Regional de Política Fiscal (2011) que: “La carga fiscal de América Latina y el Caribe se incrementó en algo más de 5 puntos de PIB durante el periodo 1990-2009 (...)” (p.3). Puntualmente el caso Chileno se destaca por un incremento leve al encontrarse durante dicho periodo en un rango de ingresos por tributación como porcentaje del PIB entre el 20% y menos del 25%, México le sigue con un aumento medio pasando de un rango entre el 15% y poco menos del 20%, y finalmente Colombia registrando el mayor incremento, pasando del rango entre 5 al 10% a 10 y 15% para 2009. (Ver gráfica 1) (CEPAL, 2011).

Gráfica 1

**AMÉRICA LATINA (20 PAÍSES): INGRESOS FISCALES**  
(En porcentaje del PIB)

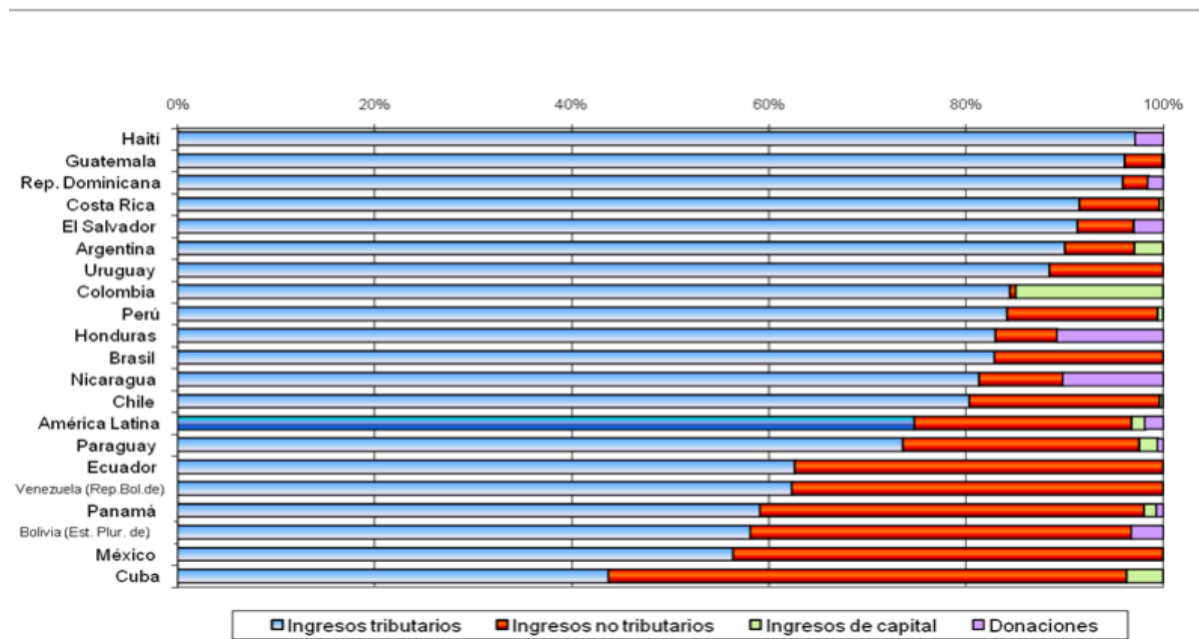


Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de datos oficiales.

Así mismo, muestra la CEPAL (2011) que una característica común que se observó durante el periodo comprendido entre 1990 a 2009 fue la participación predominante que tuvieron los ingresos tributarios dentro de los ingresos totales, incluidos los no tributarios; en tal sentido, afirma la CEPAL que el crecimiento (económico) se concentró en su mayor parte en los ingresos tributarios. (Ver gráfico 2) (CEPAL, 2011).

Grafica 2

**AMÉRICA LATINA (20 PAÍSES): ESTRUCTURA DE LOS INGRESOS FISCALES, 2009**  
(En porcentaje del total)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), sobre la base de datos oficiales.

Del cuadro anterior se desprende que: “A pesar de que el 75% de los recursos fiscales de ALC (América Latica y Caribe)<sup>8</sup> proviene de los ingresos tributarios, para algunos países los ingresos procedentes de la explotación de recursos naturales, bienes y/o servicios son una fuente importante de recursos. (...)” (CEPAL, 2011, p.6). Esto añade un nuevo elemento de valoración en la composición de los ingresos fiscales, por cuanto si bien la predominancia de los impuestos

<sup>8</sup> Fuera del texto original.

como ingreso mayoritario de los estados en ALC es tributaria, su composición es disímil entre impuestos directos e indirectos, al respecto la CEPAL (2011) afirma que: “En ALC el grueso de la carga tributaria recae sobre la imposición indirecta y su importancia se profundiza en el tiempo. Menos de un tercio de la recaudación corresponde a impuestos sobre renta y otros directos.” (p.9). Lo anterior, aproxima con mayor claridad al caso colombiano, donde la necesidad de gasto público se torna en un factor determinante para el diseño de la política fiscal; al respecto, el informe de la CEPAL (2011) afirma que: “El aumento de los ingresos públicos se ha traducido en una mejora de los espacios fiscales de la región. También “ha permitido la financiación de un gasto público creciente.” (p.12). Sin embargo, es el sesgo fiscal con el que se configura el sistema tributario lo que podría llegar a determinar en gran medida si éste atiende algunos de los objetivos de la política tributaria, principalmente equidad y progresividad. En tal sentido, la CEPAL (2011) dice que: “Los países de la región que tienen tasas tributarias elevadas, presentan una composición sesgada hacia los impuestos indirectos” mientras tanto:

Los países desarrollados consiguen mejorar la distribución del ingreso a través de los impuestos. Sin embargo, los sistemas tributarios de América Latina y Caribe no consiguen incidir positivamente sobre la equidad. La escasa recaudación por impuestos directos se explica por la existencia de una estrecha base imponible, pero también por un alto nivel de incumplimiento tributario. (...) La composición de los sistemas tributarios continua estando sesgada hacia la imposición indirecta, volviéndolos regresivos. La mejor distribución del ingreso a través de los impuestos constituye un desafío pendiente.”(p. 15-18)

Como colofón del presente subcapítulo, se puede inferir que la tendencia en la región parte de la necesidad de estimular el crecimiento de la economía a través de la financiación por ingresos tributarios indirectos, ha logrado tener un efecto positivo en el comportamiento a corto y mediano plazo en términos de ingreso fiscal. Sin embargo no por ello se cumple con los objetivos que persigue la política fiscal, por cuanto el sesgo de su sistema tributario no favorece

la distribución de la riqueza a través de impuestos directos como es el caso de los países desarrollados, sino que recurre a los impuestos indirectos, los cuales a consideración de la CEPAL (2011, p.18) tornan regresivo el sistema tributario. En el mismo sentido, la Comisión para la Equidad y la Competitividad Tributaria (en adelante, CEET) (2015) ha manifestado sobre el sistema tributario colombiano lo siguiente:

El sistema tributario castiga la eficiencia económica, la formalidad laboral y la competitividad empresarial. Como consecuencia, reduce las tasas de inversión, crecimiento económico y generación de empleo formal. Esta estructura encarece en exceso la inversión, debido a la presencia de impuestos anti-técnicos, como el de riqueza/patrimonio, el de transacciones financieras y el ICA, así como en razón de una tasa nominal sobre utilidades (sumando el CREE y el impuesto a la renta) más alta que en cualquier otro país de la región. Adicionalmente, reduce la generación de empleo formal como consecuencia de las cargas parafiscales remanentes. (p.15)

Dichas características que dan forma a lo que se ha denominado en el presente subcapítulo como tendencia, guarda consistencia con la observación presentada anteriormente alrededor de la contradicción entre los objetivos para la regulación tributaria y la política que la desarrolla. Donde, podría observarse que dada la tendencia de la política tributaria en Colombia y en la región, la utilidad de los ACC, se vería reducida a un mínimo de aplicación por parte de las multinacionales en Colombia. Por cuanto, las altas tasas de tributación en renta, la creación de nuevos impuestos indirectos y la inestabilidad de la política fiscal, limitan el alcance y llevan a que los ACC no se realicen en Colombia, si no que se adelanten en otras jurisdicciones, eliminando de paso, el desarrollo científico y tecnológico, la creación de nuevos activos o una mayor inversión y que las multinacionales sólo busquen hacer pagos deducibles para disminuir el impuesto de renta.



## **1.2 Ingreso a la OCDE**

La OCDE tiene como objetivo la promoción de políticas que promuevan el desarrollo económico y el bienestar social de las personas alrededor del mundo (OCDE, 2015). Por ello, la OCDE crea unos espacios llamados “Foros” donde los Gobiernos de los países miembros trabajan conjuntamente para compartir las experiencias y buscar soluciones a los problemas comunes, dentro de los que se destacan los económicos, sociales y medioambientales. En la actualidad está compuesta por 34 países miembros, los cuales representan aproximadamente el 80% del PIB mundial y el 70% del comercio mundial, de igual forma, la OCDE está regida por el Consejo, máximo órgano para la toma de decisiones, compuesto por los representantes designados de los países miembros, quienes a su vez designan como líder ejecutivo de la Organización al Secretario General. Así mismo, la OCDE se subdivide en varios comités técnicos, encargados del diseño de las políticas y/o recomendaciones en las distintas áreas de interés de la Organización tales como educación, ciencia y tecnología, mercado financiero, mercado laboral, economía entre otros. (OCDE, 2013).

Colombia, como país interesado en ingresar como miembro pleno de la Organización, inició formalmente un proceso de negociación en el año 2013, que dio como resultado, una ruta de condiciones, procesos y términos, desarrollados por la OCDE, para que sean cumplidos por el país. Conforme a ello, el Consejo de la OCDE solicitó a través de sus comités técnicos, una revisión profunda de distintos aspectos que van desde inversiones, gobierno corporativo, políticas de desarrollo territorial, agricultura, política del consumidor, asuntos fiscales entre otros (OCDE, 2013, p.3). Para interés del presente estudio, los asuntos fiscales estudiados por la OCDE y el análisis que hace de la estructura fiscal en Colombia, plasmado en el reciente documento denominado “Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA, Enero 2015”, el cual,

cobra especial interés para el análisis del presente capítulo, al introducir elementos de juicio sobre la política tributaria y recomendaciones específicas para el desarrollo del impuesto a la renta para las personas jurídicas.

El estudio de la OCDE (2015) nombrado anteriormente, divide el documento según los principales hallazgos, éstos para conocimiento del lector los contempla como: 1) *promover un crecimiento más inclusivo*, 2) *aumentar la recaudación y construir un sistema impositivo más eficiente y justo* y 3) *ampliar la cobertura y aumentar la equidad de los programas de subsidios a la tercera edad*. p.2) De los cuales, resulta de interés para el estudio de la tesis, el segundo punto, donde de forma principal y sucinta la Organización reconoce la fortaleza del marco fiscal en términos de control a la inflación y una deuda pública ajustada a las reglas de control al gasto y al endeudamiento público, conocido como regla fiscal. Señalando que no es suficiente dicha fortaleza por cuanto existen características del sistema tributario que la hacen inviable, tales como el bajo porcentaje de ingresos tributarios como porcentaje del PIB, el cual según el estudio bordea el 20% en comparación con la media del 35% que manejan los países miembros de la OCDE; la evasión fiscal que significa cerca del 2% del PIB como ingreso tributario no percibido, las altas tasas de tributación para las empresas (del 39% para 2015 hasta un 43% para 2018, según las modificaciones que introdujo la Ley 1739 de 2014), que terminan gravando la inversión y no el consumo como es la tendencia de los países que integran la Organización.

Por otra parte, el alto costo fiscal que le significa en ingresos de cerca del 2,4% del PIB por concepto de exenciones y regímenes tributarios especiales, convierte al sistema tributario más complejo y regresivo; la alta dependencia de transferencias del Gobierno Nacional Central (en adelante “GNC”) a las regiones y la dificultad de las mismas para conseguir nuevas fuentes de ingresos, así como la ausencia de impuestos directos que atenúen el impacto ambiental

generados por las actividades productivas, principalmente del sector extractivo, tales como el impuesto al carbono no cumplen con la media que tiene la OCDE como ingresos por dicho concepto del 5.7%. (OCDE, 2015). Lo que evidencia las dificultades que enfrenta el sistema tributario colombiano y el porqué de las razones que explican que su actual configuración y pobre desempeño en relación con los objetivos que desde la Constitución se han comandado para su desarrollo.

Ahora bien, en relación con la carga tributaria para las empresas, la OCDE (2015) observa que:

La fuerte dependencia del impuesto a la renta para las sociedades reduce la inversión. Al mismo tiempo, el impacto redistributivo de la tributación es bajo porque son las empresas -y no los hogares- quienes pagan la mayor parte de impuestos a la renta y al patrimonio. (p.45).

Por lo que la OCDE (2015) recomienda reducir gradualmente la tasa del impuesto a la renta para las sociedades, el desmonte gradual del impuesto al patrimonio neto sobre las empresas, ampliar la base del impuesto a la renta de las sociedades, eliminando exenciones y regímenes especiales y unificar el impuesto a la renta para sociedades con la sobretasa al CREE en el mediano plazo. (OCDE, 2015, p.27). Con el fin de reducir la carga tributaria sobre la inversión en Colombia. Aspecto fundamental para el estudio de la presente tesis, si se observa que los ACC tienen como objetivo, la distribución de riesgos para la inversión en el desarrollo de nuevos bienes en el mercado. De tal forma, no bastaría con que el Decreto 3030 de 2013 contemple los ACC como un instrumento para la inversión sino que se requiere, dadas las características del sistema tributario, una política que adopte los lineamientos de la OCDE para un mejor provecho de los ACC como instrumento para la inversión en desarrollo de nuevos bienes en el mercado.

### **1.3 Conclusiones preliminares**

Visto lo anterior, se observa que si bien la política tributaria en Colombia cuenta con unos principios u objetivos derivados principalmente del artículo 363 de la Constitución, las disposiciones establecidas por las siete reformas tributarias que tuvieron lugar a partir del 2002 al 2014, contradicen de acuerdo con los estudios de la CEET (2015) y el de la OCDE (2015), el mandato que ordena la Constitución de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Art.95) dentro del marco de los principios que sustentan el sistema tributario, especialmente: el de progresividad, equidad y eficiencia.

Lo anterior, obedece según lo expuesto en los anteriores subcapítulos, a la tendencia que ha presentado la política tributaria en Colombia (2002-2014), hacia el financiamiento del gasto público a través de reformas tributarias, que han buscado aumentar los ingresos tributarios en detrimento de la eficiencia económica y la competitividad empresarial; tal como se observó en el caso del impuesto a la renta para las personas jurídicas. Con tasas promedio del 34% (OCDE, 2015), 48% en desarrollo de la Ley 1739 del 2014 para 2018, hasta un 61% de tributación efectiva (CEET, 2015); dieron como resultado una serie de distorsiones al sistema tributario tales como, la baja eficiencia del recaudo tributario e incremento en los índices inequidad horizontal y vertical.

Como se señaló en la introducción, de la identificación de los objetivos de la política tributaria, así como de la tendencia del sistema tributario colombiano, se hace visible la necesidad de una reforma al impuesto de renta para las personas jurídicas que logre una tasa de tributación más competitiva e incentive la inversión a través de los ACC; considerando que el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 reconoce a los ACC como un instrumento contractual legítimo, y el ingreso de Colombia a la OCDE, como un factor que motiva el estudio de los ACC de cara al desarrollos que tendría en Colombia como un Acuerdo que promueve la inversión en

investigación y desarrollo de nuevos bienes en el mercado, de conformidad con las garantías contempladas como principios u objetivos de la política tributaria en Colombia aplicables al impuesto a la renta para las personas jurídicas.

## **CAPÍTULO 2**

### **Capítulo II. Los ACC para bienes intangibles**

El presente capítulo tendrá como objetivo realizar una revisión conceptual sobre la evolución del ACC, principalmente en Estados Unidos, donde ha tenido un mayor desarrollo y se ha convertido en un país pionero en la reglamentación de este tipo de acuerdos, para lo cual se hará una revisión de los principales lineamientos fijados, se expondrán sus antecedentes históricos, su composición y funcionamiento, se realizará una revisión de algunos casos prácticos de ACC en compañías como Apple, Amazon y Veritas, quienes implementaron este tipo de acuerdos y a su vez fueron cuestionadas por el *Internal Revenue Service* (en adelante “IRS”)

Posteriormente contrastaremos su tratamiento en México, poniendo en evidencia los distintos efectos fiscales y económicos que surgieron como resultado de la implementación de dicha figura. En este sentido, se llevará a cabo una revisión de un caso particular que fue evaluado por la Corte Suprema de Justicia mexicana relacionado con la implementación de un ACC, y que permitirá al lector comprender el alcance de la legislación en materia de ACC y las nuevas tendencias jurisprudenciales en relación con la regulación de los ACC.

Finalmente, se realizará una revisión de la regulación de los ACC en países miembros y no miembros de la OCDE.

#### **2.1 Funcionamiento de los ACC en Estados Unidos**

Una de las consideraciones que tiene una compañía cuando se expande internacionalmente es la forma de operar en distintas jurisdicciones. Éste proceso, por lo general, no sólo requiere del traspaso de la propiedad tangible de la compañía (entiéndase equipos, computadores etc) sino también la transferencia de las invenciones y diseños para que el bien tangible o intangible pueda ser desarrollado o usado en la otra jurisdicción (Peterson, 1989). Con miras a llevar a cabo este tipo de proyectos, se han diseñado diferentes mecanismos jurídicos, dentro de ellos los ACC, que permiten a las compañías intervinientes transferir y posteriormente desarrollar intangibles para el desarrollo y posicionamiento de nuevas creaciones.

La primera consideración que deben tener las compañías en tratándose de ACC, son los productos o proyectos que serán cubiertos por el acuerdo, es decir, que la compañía define cuál o cuáles serán los proyectos o productos que se desarrollarán a través del acuerdo que se suscribirá con otra compañía vinculada. A partir de esta elección, las partes intervinientes definirán la estructura de costos para su desarrollo, para posteriormente distribuir dichas cargas y plasmarlas en el ACC.

### **2.1.1 Participantes del ACC**

A partir de la definición de los activos que participan como contribución de las compañías para los ACC, pueden surgir dos tipos de ACC, los primeros hacen referencia al desarrollo, mantenimiento, protección y explotación de bienes tangibles o intangibles; los segundos por su parte hacen referencia a la obtención de un servicio. La diferencia de los primeros, no se encuentra en el bien o servicio a producir, si no en que los primeros buscan el desarrollo y producción de un bien intangible o tangible y en este caso los beneficios son expectativas, mientras que los que buscan la obtención del servicio, el beneficio no es

considerado una expectativa, pues es el servicio en sí y en este sentido no hay lugar a la especulación de su contenido. (OCDE, 2015 p. 6)<sup>9</sup>.

Los participantes en los ACC, son compañías vinculadas o relacionadas, cuyo objetivo es lograr economías de escala, distribuyendo los costos y riesgos de un proyecto determinado. En nuestra perspectiva, un ACC necesariamente debe tener la presencia de compañías vinculadas, pues tratándose de partes no relacionadas o vinculadas, se estaría frente a otro modelo contractual, denominado *Joint Venture*. (Peterson, 1989)

Sobre los participantes del ACC, Peterson (1989) menciona el caso puntual de las compañías manufactureras, donde la exigencia del IRS sobre la calidad como participante se debe acreditar como parte que manufactura el producto, es decir, la capacidad que tiene efectivamente para manufacturar el producto y en consecuencia para participar del ACC. Lo que elimina, según la *American Bar Association* (en adelante “BAR”), los ACC para la ingeniería y otros servicios que requiera el negocio. (Peterson, 1989, p.142). No obstante, actualmente los ACC son utilizados no sólo para manufacturas sino que, como ya se mencionó, han cobrado una importancia relevante en la producción de bienes intangibles y servicios.

### **2.1.2 Valuación de la contribución en los ACC**

Las participaciones en el ACC estarán calculadas de acuerdo a varios factores, entre los más importantes se encuentran: las ganancias esperadas (*expected profit*) y los derechos jurisdiccionales (*geographic rights*). (Peterson, 1989)

Las ganancias esperadas son siempre difíciles de calcular por el alea que rodea el resultado del negocio, sin embargo, un reporte del Comité de Reporte de la Reforma Tributaria de 1986 de los Estados Unidos (en adelante el “Comité”) señaló que debían ser calculadas de acuerdo a unos estándares que reflejarán las variaciones de las condiciones del negocio, tales

---

<sup>9</sup> Traducción libre.

como ventas esperadas versus unidades vendidas. Para tal fin, se contempla la presentación de un reporte periódico de evaluación que además debe reflejar los esfuerzos de las partes y buena voluntad para que el acuerdo no sea descalificado. (Peterson, 1989).

### **2.1.3 Términos y condiciones del ACC**

Es de suma importancia que el acuerdo de costos compartidos se encuentre por escrito y en éste sentido sus condiciones, términos y disposiciones generales deben constar en él. Así mismo, debe figurar claramente el compromiso de cada parte en realizar de buena fe todos los esfuerzos sobre todos los costos y riesgos en el desarrollo del intangible tomando como referencia los precios de competencia. También, debe incluir la forma en cómo se afrontarán los cambios en las condiciones, seguridad jurídica de las partes (ante una expropiación por ejemplo) y la creación de un comité compuesto por representantes de las partes que revise el comportamiento de los costos y el progreso de las etapas de investigación y desarrollo. (Peterson, 1989)

La duración del acuerdo debe definirse en el documento; sin embargo, en algunos casos se deja a término indefinido para cubrir aquellos casos en los cuales los participantes del acuerdo decidan realizar mejoras tecnológicas, de tal forma que queden cubiertos estos nuevos costos.

### **2.1.4 Beneficios que se persiguen con la creación de los ACC**

En palabras de la abogada Bibiana Buitrago, en su escrito “Acuerdos Costos Compartidos” (2009): “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” (p.67).

En tal sentido, los beneficios alcanzados por los ACC son vistos en detalle en el resultado de las actividades y los servicios que se prestaron en favor de los participantes del ACC. Cabe destacar que éstos deben ser comprobables y medibles ante la autoridad fiscal, por cuanto se



deduce que de la realización de los mismos, se logra un factor común que puede incidir en la obtención del ingreso adicional anticipado o en el ahorro en costos.

### **2.1.5 Tratamiento fiscal de los pagos recibidos por concepto de ACC.**

Si bien el ACC posibilita la propiedad conjunta del producto, no así resulta para dar tratamiento al pago como ingreso del desarrollador en Estados Unidos, esto es: *“El pago original del 100% de los costos incurridos por el desarrollador es considerado un “préstamo” extensivo a la participación de los intervinientes denominado el “repago del préstamo”*<sup>10</sup>(Peterson, 1989, p.146). En consecuencia, en este tipo de casos, en los que puede existir un crédito, la participación del desarrollador será por el monto y porcentaje que represente el crédito otorgado al desarrollador, en éste orden de ideas, los pagos que reciba serán por concepto de pago del préstamo y en consecuencia, su tratamiento fiscal se hará de acuerdo a las reglas establecidas para los préstamos.

Sin embargo, este no es un único ejemplo del tratamiento de los pagos recibidos por concepto de un ACC, pues bien presentarse el caso en el que todas las partes hacen contribuciones para el desarrollo del bien o activo, del cual se espera recibir un beneficio. El tratamiento fiscal del beneficio se hará de acuerdo a las reglas tributarias que apliquen en cada jurisdicción.

### **2.1.6. Costos incluíbles**

El ACC está dispuesto para compartir todos los costos directos e indirectos de investigación y desarrollo basados en precios de plena competencia; según la definición el acuerdo: *“debe reflejar un esfuerzo de buena fe a través de la participación de las partes*

---

<sup>10</sup> Traducción libre.

*intervinientes en todos los costos y riesgos del desarrollo basado en el principio arms-length (en adelante “Principio de Plena Competencia”)*<sup>11</sup>. (Peterson, 1989, p.143).

En este sentido, y a fin de perseguir eficiencias en términos de costos de producción, la inclusión del Principio de Plena Competencia, hace compleja la implementación de éste tipo de acuerdos, pues supone que el ACC se base en precios de mercado, por lo que las eficiencias económicas que se buscan se hacen complejas. Como se ha mencionado, los ACC por lo general se celebran entre partes relacionadas, permitiendo con ello desarrollar el intangible con un menor costo e inversión teniendo presente que en todos los casos, los costos deben ser proporcionales con el aporte realizado y el beneficio esperado. (Peterson, 1989)

En este sentido, se consideran costos directos: los costos por salarios, materiales de investigación (*research materials*), suministros y renta de las instalaciones. Los costos indirectos cubren generalmente los llamados gastos generales de administración y cobros del personal de apoyo. (Peterson, 1989)

Frecuentemente, un producto existente es necesario para impulsar el desarrollo tecnológico del producto o servicio en desarrollo por el ACC, de manera que en ocasiones su aporte resulta ser el primer paso, razón por la cual en el marco de un ACC, el aporte debe ser asumido como costo dentro del ACC. Caso contrario, si el producto existente no puede ser compartido como costo, debe ser vendido o licenciado al grupo (participantes del acuerdo) considerando el régimen de precios de transferencia, en términos de precios que se ajusten al Principio de Plena Competencia. (Peterson, 1989, p.144).

## **2.2 Experiencia de los ACC en Estados Unidos**

### **2.2.1 Perspectiva histórica de la regulación fiscal de los ACC en Estados Unidos**

---

<sup>11</sup> Traducción libre.

Como se ha mencionado, los ACC han tenido una trayectoria importante en Estados Unidos, lo anterior debido a experiencias encontradas por el IRS en compañías norteamericanas, que implementaron este tipo de acuerdos, como un mecanismo que reasignaba los ingresos de una compañía, de tal suerte que fue considerada como un mecanismo de erosión de la base gravable para efectos del Impuesto a la Renta (*Income Tax*) lo que llevó al gobierno a tomar medidas regulatorias que limitaran las implementación de este tipo de acuerdos.

Igualmente se señala que la experiencia de otros países en la preparación de dichos acuerdos es poca en comparación con los lineamientos establecidos para el tema en los Estados Unidos.

Los orígenes de la regulación relacionada con los ACC en Estados Unidos, parten de disposiciones relacionadas con la reasignación del ingreso (*reallocation provisions*) la Sección 482 del Internal Revenue Code (en adelante “IRC”), la cual contiene la regulación sobre Precios de Transferencia, y en relación con los ACC, sostiene las reglas para la distribución de los costos y riesgos del desarrollo y contiene algunos términos que debe contener el acuerdo (Peterson, 1989, p.137).

Para 1968 se incluyó la definición del ACC y se reguló de forma corta, simple y un tanto dispersa (*vague*), según Peterson (1989). En la definición se incluyeron conceptos puntuales sobre la buena fe, reglas de transición y una disposición para la distribución de cargas y riesgos de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, los costos incluidos, *full shares*, métodos requeridos o acuerdos sobre los términos y condiciones no fueron mencionados en esta regulación. (Peterson, 1989).

Posteriormente la reforma tributaria americana de 1986, plasmada en el Acto de 1986, estableció que este tipo de acuerdo eran válidos “siempre y cuando se actuará bajo el principio

de Buena Fe, el ACC estuviera en concordancia con la Sección 482 del IRC y los intervinientes reflejarán en el ACC la realidad económica de la actividad que cada uno desarrolla”<sup>12</sup> (KPMG, 2009, p.8).

La Sección 482 del IRC, provee un mecanismo para la reasignación del ingreso cuando hay transferencia de propiedad entre las partes. Esto es, como una transferencia de capital a una de las partes, en tal sentido a efectos tributarios la transferencia será considerada como una reasignación mientras cumpla con 2 reglas especiales que contempla la Sección 367 del IRC, éstos son:

- I. Regla general, *“El nacional Americano transfiere la propiedad de cualquier intangible a una compañía extranjera”<sup>13</sup>* (Peterson, 1989, p.134).
- II. *“El nacional Americano que transfiere tal propiedad recibe a cambio un pago razonable por el uso o utilidad derivada de tal bien.”* (Peterson, 1989, p.134).

Estas disposiciones de distribución cobraron mayor importancia con la introducción del *“Super Royalty”* dispuesto en el *“Acto de 1986”*, donde dispone que el ingreso que es reconocido en la transferencia del intangible debe guardar proporción con el ingreso que se le atribuye al bien intangible, esto es el ingreso relacionado con el bien intangible desarrollado por las partes y reconocido por los mismos. En todo caso, señala el autor que la esencia de éste cambio es la competencia del IRS para revisar la rentabilidad del intangible que se aportó pudiendo en determinado caso revisar y adecuar el precio o la tasa de regalía. Este alcance del IRS preocupa a las compañías por cuanto coloca en riesgo los cálculos complejos que se han elaborado en sus planeaciones tributarias, donde la rentabilidad esperada es uno de los factores de mayor importancia dentro de los cálculos (Peterson, 1989, p.136).

---

<sup>12</sup> Traducción libre.

<sup>13</sup> Traducción libre.

Una de las formas de evitar el riesgo de “*Super Royalty*” es no realizar la transferencia, permitiendo que la parte relacionada acceda al intangible aportado al ACC. De ésta manera no podría considerarse una transferencia si ambas partes conjuntamente acceden a la propiedad del intangible. Tal propiedad de acceso conjunto se logra con el uso del “*Bona Fide Cost Sharing Arrangement*” (en adelante, “BFCSA”). Similar a un *Joint Venture* entre partes no relacionadas, es un acuerdo escrito entre las partes relacionadas para compartir los costos y riesgos de la investigación y desarrollo a cambio de un específico interés en el bien intangible (Peterson, 1989, p 136).

En 1995 el IRS en conjunto con la Secretaría de Hacienda de los Estados Unidos, definen la regulación final para los ACC donde establecen para éste tipo de acuerdos, la obligación de entrega de información y reporte del contenido y desarrollo del ACC, reglas para determinar de manera anticipada los posibles beneficios de los participantes, los costos de desarrollo y establece entre otros puntos importantes, una regla relevante relacionada con el propiedad del intangible que existe antes de la suscripción del ACC, en el sentido que éste será compensado por los otros participantes de acuerdo con el Principio de Plena Competencia. En este sentido, tal regulación establece que siempre y cuando el ACC cumpla con los requisitos establecidos en esta regulación, el IRS no podrá hacer ajustes a la estructura del mismo exceptuando ajustes relacionados con la proporción de los costos que se distribuyen y los beneficios esperados del bien producido<sup>14</sup> (KPMG, 2009, p.8).

En 2005 el IRS y la Secretaría de Hacienda proponen un cambio de regulación de este tipo de acuerdos, pues la experiencia con las regulaciones tanto de 1986 como la de 2005 no regulaban claramente el cálculo de los pagos a los participantes del acuerdo de acuerdo con su aporte al mismo. Así mismo, se tenía la creencia de que este tipo de acuerdos únicamente podían

---

<sup>14</sup> Traducción libre.

predicarse entre compañías vinculadas, lo que abriría la puerta a que compañías no vinculadas pudieran implementar este tipo de acuerdos, razón por la cual se vieron en la necesidad de incorporar nuevas reglas (KPMG, 2009, p 9),

Esta nueva regulación contiene 4 elementos claves: (i) los participantes del acuerdo deben dividir entre ellos los costos compartidos sobre la base exclusiva de no sobreponer territorios; (ii) métodos específicos para el pago de las utilidades de acuerdo con la participación de cada interviniente, (iii) describe una regla de proporción del ingreso del participante versus su aporte y (iv) un listado detallado de reglas administrativas que deben contener el acuerdo en términos contractuales, documentales de reporte y contabilidad<sup>15</sup> (KPMG, 2009, p. 9).

En 2007, la División de Grandes y Medianas Empresas del IRS (en adelante “LMSB”) redactaron un ensayo que se denominó “*Issue Paper*” o CIP (en adelante “CIP”), el cual contenía en términos generales una guía dirigida al personal de IRS dedicado a realizar auditorías tributarias a fin de que este tipo de funcionarios pudiese calcular los pagos de las participaciones en los acuerdos. En este sentido, se señaló que los mejores métodos para calcular el valor de los intangibles producidos bajo un ACC, eran el método del ingreso y el método de precio de adquisición (KPMG, 2009, p.10).

En 2011 en respuesta a la regulación temporal que existía relacionada con la identificación de los intervinientes y los costos incurridos en el ACC, se establecen una regulación final, destinada a regular e identificar con mayor precisión estos dos aspectos. Dentro de los grandes avances de esta regulación se destaca la definición de los ACC<sup>16</sup>, la importancia de la aplicación del Principio de Plena Competencia en los pagos a los participantes, abre la posibilidad de que cada parte interviniente explote el intangible en el área o jurisdicción que

---

<sup>15</sup> Traducción libre.

<sup>16</sup> En palabras del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos: “bajo un acuerdo de costos compartidos, las partes relacionadas acuerdan la distribución de costos y riesgos para el desarrollo de un intangible, en proporción a una expectativa razonable de un beneficio futuro.” (Tax Management Inc, 2015) Traducción libre.

considere más relevante, se exigen una serie de requerimientos administrativos, como la presentación de información del ACC, los records contables y un reporte anual de cada uno de los participantes del acuerdo ( Tax Management Inc, 2015)<sup>17</sup>.

Así mismo, esta nueva regulación requiere otros requisitos sustanciales como, la proporción entre los pagos que se reciben anualmente con el beneficio anticipado esperado de acuerdo con el Principio de Plena Competencia, los participantes deben acordar una plataforma de contribución de la transacción (en adelante la “PTC”)<sup>18</sup>, la cual consiste básicamente en que cualquier recurso, capacidad o derecho que haya desarrollado una participante por fuera del acuerdo, debe mantenerse por fuera del desarrollo del nuevo intangible de tal forma que los otros participantes deban pagar bajo el Principio de Plena Competencia al participante dueño del recurso, capacidad o derecho, que se encuentra dentro de la PCT, por su uso para que pueda ser usado bajo el ACC (Tax Management Inc, 2015)<sup>19</sup>.

### **2.2.2 Abuso de la figura de los ACC en Estados Unidos**

Las grandes preocupaciones del legislador en relación a la existencia de un ACC, radicaron en la posible utilización de este tipo de estructuras contractuales, como mecanismos que representarán una posible elusión tributaria, lo anterior teniendo en cuenta que como ya se ha explicado, la estructura de los ACC, permite a los participantes realizar deducciones para efectos del Impuesto a la Renta vía costos de producción, erosionando de esta forma la base gravable del impuesto en mención y eventualmente la creación de un intangible en cabeza de una compañía que por su aporte no podría ser su propietaria, por lo que los ingresos que genere el intangible

---

<sup>17</sup> Traducción libre.

<sup>18</sup> La regulación de 2011 contiene una guía que permite determinar los cargos dentro de la plataforma con métodos de comparación de transacciones similares entre personas no vinculadas, método del ingreso, método de adquisición, entre otros. (Tax Management Inc, 2015). Traducción libre.

<sup>19</sup> Traducción libre.

estarán en cabeza de otra compañía, ubicada probablemente en un país de baja tributación, que no hizo el aporte necesario para tener la propiedad del intangible que se le asigna.

Es así que sus esfuerzos se han concentrado en limitar la utilización de esta estructura contractual, de tal forma que los participantes del acuerdo no utilicen el mecanismo para eludir el Impuesto a la Renta, a través de la erosión de la base gravable.

Pero realmente la preocupación que existe de fondo es la elusión fiscal de las compañías a través de diversos mecanismos. Lo anterior teniendo en cuenta que un porcentaje importante del ingreso de un Estado proviene del Impuesto a la Renta de las compañías. En este sentido, la OCDE ha realizado estudios relevantes enfocados a un problema que ha denominado Erosión de la Base Gravable en el desplazamiento de las Utilidades, o por su nombre en inglés *Base Erosion Profit Shifting*, ( en adelante “BEPS”).

BEPS, como su nombre lo indica hace referencia a la creación de mecanismos legales que permiten a las empresas tributar en jurisdicciones con cargas fiscales especiales favorables- *que en algunos casos puede ser cero*- lo anterior, como lo indica la OCDE debido problemas regulatorios relacionados esencialmente con las reglas de precios de transferencia basadas en el Principio de Plena Competencia que han elevado la reflexión sobre el cumplimiento de la normativa fiscal por parte de las compañías (OCDE, 2013, p.13).

Los ACC, no podían ser ajenos a este tipo de preocupaciones, pues éste tipo de estructuras, por lo general, se implementan en jurisdicciones donde existen tratamientos fiscales especiales favorables que llevan a que este fenómeno de BEPS se materialice. Es esta la razón por la cual el legislador se ha preocupado en limitar su implementación de tal forma que el ACC deba cumplir con el régimen de precios de transferencia basado en el Principio de Plena Competencia.



Un ejemplo claro de esta preocupación, que por cierto no es nueva, es el *White Paper* el cual divide en tres partes las preocupaciones del legislador, las cuales son: la inclusión selectiva de intangibles altamente rentables, las bases para las contribuciones (*basis for contributions*) al ACC y la aceptación de los intangibles existentes (*buy-in of currently existing intangibles*). (Peterson, 1989).

En razón a que la transferencia constituye un hecho gravable, las alternativas no las discrimina puntalmente el IRS por cuanto no es de su interés las formas o los precios pues las partes coincidirán en su mejor interés y como resultado se obtendrá un precio de mercado. Sin embargo, el mejor trato para las partes no necesariamente será el de converger en un acuerdo sobre un precio bajo el Principio de Plena Competencia. De hecho su interés común puede ser el menor pago de impuestos combinados que les sea posible, lo cual contraría lo dispuesto la obligación tributaria del IRS.

No es dable satanizar este tipo acuerdos como mecanismos de erosión de la base gravable, pues a través de ellos se pueden lograr no sólo economías de escala que permitan a las empresas ser más competitivas si no que a su vez traen consigo incentivos para desarrollar intangibles, y con ello el adelanto tecnológico.

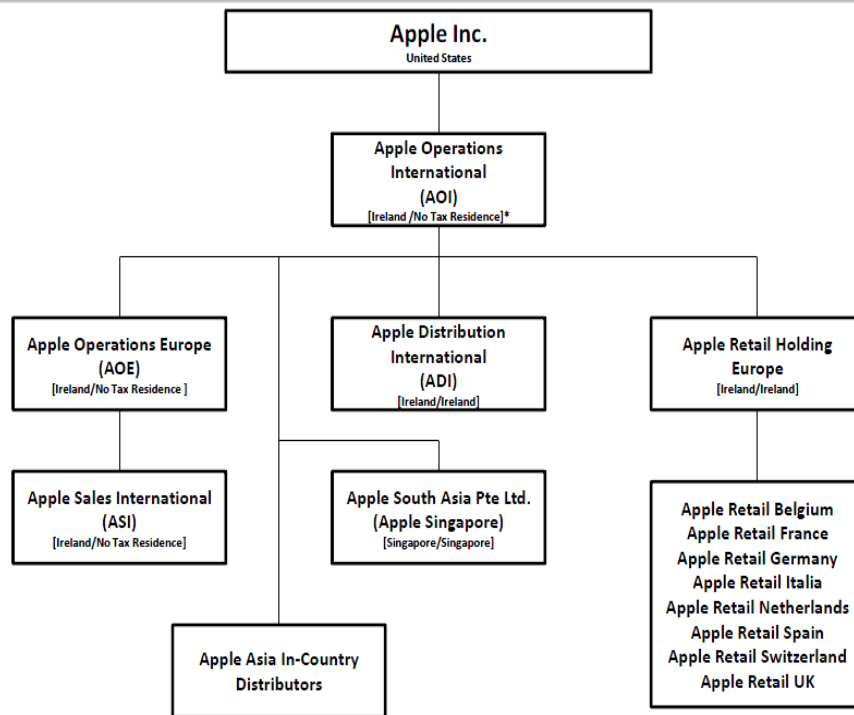
### **2.2.3 Caso Apple**

Uno de los casos más emblemáticos en la implementación de los ACC, es el de la compañía Apple Inc., la cual incorporó este tipo de acuerdos a través de una estructura corporativa establecida en varias jurisdicciones, como Irlanda, Singapur y China, países que tenían tratamientos tributarios especiales, que permitían, por una parte distribuir los costos entre estas compañías, distribuir el riesgo en las inversiones realizadas para el desarrollo de propiedad intelectual y por la otra parte lograban eficiencias tributarias por estar establecidas en países

cuyas cargas impositivas tributarias eran menores a las establecidas por el Gobierno de los Estados Unidos de América.(Chairman, et.al. 2013).

En el esquema que se ilustra a continuación, se puede observar la estructura corporativa de Apple Inc., lo que permitirá al lector una visión de cómo se estructuró el ACC con las compañías vinculadas a Apple Inc. (Ver gráfico 3)

Gráfica 3 (Chairman, et.al. 2013)  
ACC con las compañías vinculadas a Apple Inc.



Fuente: Preparado por el Subcomité Permanente de Investigaciones, Material recibido de Apple Inc. (Chairman, et.al. 2013 p 34)

Del esquema anterior se deben realizar las siguientes precisiones para un mejor entendimiento de la implementación de los ACC en el caso de Apple Inc:

- i. Apple Inc., es una compañía constituida de conformidad con las leyes de los Estados Unidos de América.

- ii. Apple Inc., a su vez es propietaria del 100% de las acciones de otra compañía denominada Apple Operations International, la cual se estableció de conformidad con las leyes de la República de Irlanda.
- iii. Apple Operations International a su vez es propietaria de cinco compañías: Apple Operations Europe (domiciliada en Irlanda), Appel Asis In Country Distribuitors (domiciliada en Irlanda), Apple South Asia Pte Ltd (domiciliada en Singapur), Apple Distribution International (domiciliada en Irlanda) , Apple Retail Holding Europe (domiciliada en Irlanda) (Chairman, et.al. 2013.p 34).

Así mismo, es importante precisar que en Irlanda- *lugar donde se encuentran domiciliadas la mayoría de las compañías de Apple Inc.*- tenía como regla para efectos tributarios de determinación del impuesto a la renta, el criterio de control y manejo<sup>20</sup>, por lo que las compañías que se controlaban y manejaban desde Irlanda estaban obligadas a pagar el impuesto en dicho país. En el caso que nos ocupa, las compañías que se encontraban constituidas bajo esta jurisdicción no cumplían con este requisito, pues el control y el manejo se realizaba desde Estados Unidos (Chairman, et.al.2013 p 23).

La relevancia que toma este punto se ve reflejada en el hecho de que en Estados Unidos, el criterio para la determinación del Impuesto a la Renta era diferente, puesto que en éste país se utilizaba el método basado en el lugar de constitución de una compañía. En este sentido, estas compañías – *las compañías que se encontraban en Irlanda*- no estaban sujetas al impuesto a la renta ni en Irlanda ni en Estados Unidos (Chairman, et.al. 2013 p.23).

---

<sup>20</sup> Entendiendo por control y manejo de una sociedad, el lugar desde donde se imparten las decisiones administrativas y financieras de una compañía.

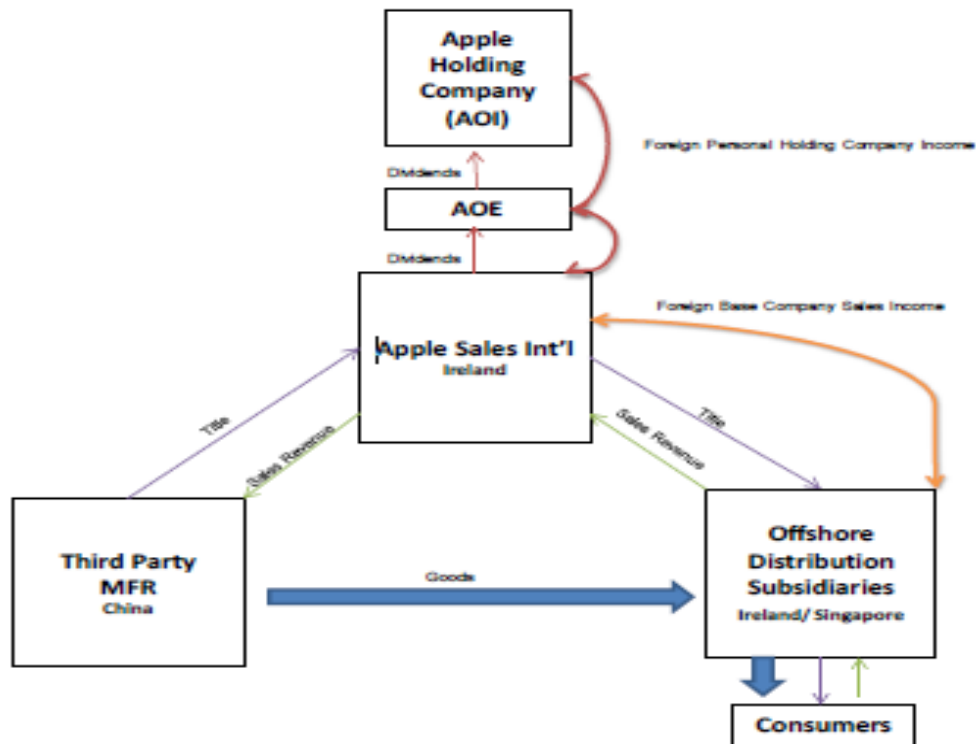
En cuanto al ACC firmado por Apple Inc., éste fue suscrito entre ésta última y Apple Operations International; dicho acuerdo básicamente establecía que los costos de investigación y desarrollo se distribuían entre las compañías vinculadas con base en Irlanda- y en como contraprestación recibían el derecho económico para la explotación y uso del bien intangible resultado de dicha investigación. Las regalías percibidas por las compañías en Irlanda, no eran gravadas en Irlanda puesto que Apple había suscrito un convenio con dicho país que le daba un tratamiento fiscal favorable y a su vez tampoco era dable gravar estas regalías en Estados Unidos, pues dichas compañías no cumplían con la definición de residente para efectos del Impuesto a la Renta, por lo que dichas rentas no eran sujetas de dicho impuesto en ningún país (Chairman, et al.2013 p.18).

Como resultado de la implementación de los ACC, Apple obtuvo estos beneficios económicos:

- i.** Durante los años 2009-2012 Apple Inc., no pago impuesto a la renta en Estados Unidos por un valor aproximado de \$74 billones de dólares de los Estados Unidos de América (Chairman, et.al 2013. p.23).
- ii.** Así mismo se difirieron alrededor de \$44 billones de dólares de pago de impuesto a la renta en Estados Unidos. (Chairman, et.al 2013. p.23)

En la gráfica que se muestra a continuación, se puede observar la estructura de distribución de costos de Apple. (Ver gráfico 4)

Gráfica 4  
Estructura de distribución de costos de Apple  
**Apple's Offshore Distribution Structure**



Fuente: Preparado por el Subcomité Permanente de Investigaciones, basado en entrevistas con empleados de Apple (Chairman, et.al 2013.p.23).

La importancia del caso Apple en cuanto a la implementación de este tipo de acuerdos, radica en que a partir de esta estructuración el Gobierno de los Estados Unidos de América, se opuso a esta forma contractual, argumentando que se trataba de una forma de evadir impuestos, razón por la cual procedió a realizar todas las investigaciones conducentes a determinar toda la estructura corporativa creada por Apple. No obstante, a pesar de pudiese tratarse de una forma avanzada para evadir tributos, el Gobierno de los Estados Unidos, no tuvo éxito en el particular, pues su normatividad fiscal, como se explicó anteriormente, no permitía grabar las utilidades de

estas compañías por no encontrarse constituidas bajo la jurisdicción norteamericana (Chairman, et.al. 2013 p.23).

Así mismo, otras compañías como Microsoft<sup>21</sup>, Amazon<sup>22</sup>, Veritas,<sup>23</sup> entre otros, realizaron estructuras similares que les permitieron durante algunos años obtener eficiencias fiscales.

### **2.3 Experiencias de los ACC en México**

Otro ejemplo de experiencia regulatoria fiscal para los ACC que se puede encontrar es México, donde el legislador ha previsto para el funcionamiento de este tipo de acuerdos una regulación destinada a regular lo que es denominado en el derecho mexicano los gastos a prorrata. .

En este sentido para fines de interpretar o aplicar las disposiciones de Precios de Transferencia aplicables en México, se deben usar las guías de la OCDE (Ernst &Young, 2008), por lo que parte de lo que se podrá establecer en relación a la regulación fiscal aplicable a los ACC, se remitirá a las guía de la OCDE en relación Precios de Transferencia. Lo anterior, teniendo en cuenta que los ACC se realizan por lo general con compañías vinculadas, lo que permite aplicar análogamente para efectos de fijación de precios y valor de los costos las reglas de Precios de Transferencia.

---

<sup>21</sup> Entre 2004 y 2005 la compañía Microsoft suscribió un ACC con Microsoft Operations Puerto Rico, LLC, el cual tenía como objeto los derechos del soporte de tecnología para América, donde la sociedad establecida en Puerto Rico producía copias digitales y físicas de productos Microsoft, los cuales eran vendidos a subsidiarias de Microsoft dedicadas a actividades de Retail y Resale. Bajo este ACC Microsoft desplazó aproximadamente el 47% de sus ingresos por ventas los cuales no estuvieron sujetos a Impuesto a la Renta en Estados Unidos (Levin, 2012) (Hickey, 2015). Traducción libre.

<sup>22</sup> En diciembre de 2012 el IRS requirió a la compañía Amazon por una supuesta violación a la Sección 482 del IRC a través de un ACC que suscribió la compañía Amazon.com, Inc con Amazon Europe Holdings Technologies SCS, domiciliada en Luxemburgo. El ACC suscrito con estas compañías distribuía los costos de investigación, desarrollo y marketing, entre otras actividades relacionadas con los sitios web de Amazon dentro y fuera de Europa. Bajo este acuerdo la subsidiaria de Amazon Europe Holdings Technologies SCS, obtuvo el derecho y licencia no exclusiva de intangibles para la operación de los sitios web dentro de Europa y bajo la cual realizó pagos sobre los derechos o *buy -in payments* a Amaxon por un período de 7 años. El IRS desestimó estos pagos realizados, pues al utilizar el método de de flujo de caja descontable, el ingreso de Amazon realmente repotaba una diferencia de USD\$1.036.305.000, para 2005 y para 2006 de USD\$1.170.251.000 (United States Tax Court, TC Memo, 2014) (Tax Analyst, 2013) Traducción libre. .

<sup>23</sup> En 1999 Veritas Software Corp., domiciliada en Estados Unidos, suscribió un ACC con su única subsidiaria Veritas Software Holding Ltd, domiciliada en Irlanda para desarrollar software para el almacenamiento de información. Bajo este acuerdo Veritas Irlanda Veritas Software Holding Ltd tenía el derecho de usar los intangibles pre-existentes de dicho software en el mercado europeo, Medio Oriente y Africa, los cuales le pertenecían Veritas Software Corp en intercambio Veritas Software Holding Ltd debía pagar a Veritas Software Corp 166 millones de dólares. (Ernst & Young, 2009)

A fin de hacer claridad sobre la regulación de los ACC en México, es necesario primero determinar que en dicho país el Impuesto a la Renta se denomina ISR (Morales, et.al, 2010). De acuerdo a lo anterior, la legislación mexicana establece en relación a la deducción de gastos entre compañías vinculadas lo siguiente: *“No serán deducibles los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto a la Renta en los términos de los Títulos II o IV (... )”* (Morales, 2010, p. 2), es decir, que para efectos de la deducción en relación a gastos realizados en el exterior únicamente es posible cuando se puede acreditar que la persona jurídica extranjera, para el caso que nos ocupa, es contribuyente de renta para la ley mexicana.

En este sentido, en palabras de Morales (2010) se resalta que:

(...)la legislación fiscal vigente no contiene definición alguna de lo que debe entenderse como gastos a prorrata, pero en la práctica, se entiende por ese concepto a los cargos que recibe una subsidiaria de un grupo multinacional de su casa matriz por la centralización de costos o gastos relacionados con algún servicio o desarrollo que beneficia a la corporación global razón por la cual el gasto es “prorrateado” o asignado entre las subsidiarias que se ven beneficiadas, considerando elementos tales como ingresos, participación en mercados, números de empleados, entre otros (p.2).

De esta forma, a pesar de la ambigüedad del término “gastos a prorrata”, se puede deducir que para el caso mexicano, no son deducibles los gastos que se distribuyen entre compañías vinculadas, cuando estas se encuentran domiciliadas en el exterior y no son contribuyentes de renta en México, por lo que para el caso concreto de los ACC en México, bajo este análisis, no sería posible deducir los costos incurridos por una compañía cuya matriz es mexicana y el costo se genera en una compañía ubicada en el exterior estos no pueden ser objeto de deducción para efectos fiscales.

No obstante, la crítica que realiza Morales (2010) a este artículo radica en que no sólo resulta ambiguo sino que a su vez es aislado de la nueva realidad económica de México y el mundo, pues actualmente es un mundo globalizado por lo que la legislación debe responder a economías abiertas, lo que dista de la realidad económica de la norma (Morales, p 3).

Así mismo, menciona Morales que esta norma resulta violatoria al principio de no discriminación establecido en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el patrimonio de la OCDE (2010) pues como se pudo concluir en relación a la deducción de costos en compañías vinculadas cuyo domicilio no es México, pues se está dando un trato diferencial a la compañía extranjera para efectos del impuesto a la Renta (Morales, p 3) y en consecuencia el principio de no discriminación resulta trasgredido por la regulación de deducción de costos mexicana.

Es dable resaltar que la controversia fiscal para el caso mexicano, no se aparta de las grandes preocupaciones del legislador estadounidense, en relación a la fuga de ingresos por concepto de Impuesto a la Renta, por lo que a la autoridad fiscal, ha sido enfática en que los gastos que se pretenden deducir deben ser “estrictamente indispensables para las actividades empresariales” (Ernst & Young, 2008), concepto que de entrada pone en aprietos la figura de los ACC, pues es probable que la autoridad fiscal desestime cualquier gasto incurrido en este tipo de acuerdo por tratarse de un experimento empresarial que evidentemente no resulta indispensable en la actividad de un empresa determinada (Ernst & Young, 2008, p. 3).

Siguiendo la línea de deducibilidad de los gastos en los ACC para la legislación mexicana, también se exige que los valores del aporte que realiza un participante y del beneficio esperado en un ACC siga los lineamientos de Precios de Transferencia y en este sentido cumplan con el Principio de Plena Competencia (Ernst & Young, 2008).



No obstante, en el año 2014, la Corte Suprema Mexicana de Justicia estableció una nuevas reglas para la deducción de gastos en los ACC, la cual a pesar de no ser vinculante, por el sistema de precedente judicial que aplica en México, resulta ser una muestra de avance en cuanto a su posible regulación (International Tax Review, 2014)<sup>24</sup>.

Este caso, se presentó entre la empresa Johnson and Son S.A. de C.V (en adelante “Johnson”) contra la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, mediante la cual se desconoció la deducción que realizó Johnson en el año 2003, por servicios utilizados en Estados Unidos, por tratarse de un gasto a prorrata con residentes en el extranjero, dicha discusión fue apelada ante los tribunales y finalmente fue elevada ante la Corte Suprema de Justicia, mediante el mecanismo de amparo directo de revisión, interpuesto por Johnson, a fin de que los gastos a prorrata del extranjero fueran tenidos en cuenta para su declaración de Impuesto a la Renta para el año gravable 2003 (Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, 2014).

El argumento utilizado por el Tribunal en primera instancia a fin de desestimar el gasto realizado fue el Artículo 32, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual (Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, 2014):

“Establece la prohibición de deducir aquellos gastos que aún siendo estrictamente indispensables para el cumplimiento del objeto social de las empresas, se realicen en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los mencionados títulos de Ley del Impuesto a la Renta. Esto determina que no pueda restarse de la base gravable un gasto necesario para la actividad de la empresa, lo que provoca una distorsión al momento de pagar el impuesto de que se trata, dado que no se refleja la verdad capacidad tributaria del contribuyente.” (p. 13)

---

<sup>24</sup> Traducción libre.

Por su parte, Johnson alegó que esta prohibición vulnera el principio de equidad y proporcionalidad tributaria, pues no es comprensible para el actor que no sea posible deducir los gastos incurridos con personas no contribuyentes del Impuesto a la Renta en México. Lo anterior teniendo en cuenta que para el caso de una compañía mexicana que tenga otras vinculadas en México, estas si podría deducir sus gastos en la medida en que tendrán la calidad de contribuyentes para la autoridad tributaria mexicana (Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, 2014, p.65)

En este sentido, la Corte al resolver el amparo interpuesto por Johnson, estableció que “no se justifica la prohibición absoluta e irrestricta contenida en el Artículo 32 , fracción XVIII de la Ley de Impuesto a la Renta” (Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, 2014, p.96), de tal forma que estableció los límites bajo los cuales sería dable deducir los gastos a prorrata, los cuales se ilustran a continuación (Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos Mexicanos, 2014):

“(i) el gasto debe estar estrictamente relacionado con la actividad del contribuyente encaminada a la producción de un ingreso (ii) debe existir una relación razonable entre el gasto y el beneficio esperado (iii) debe estar de acuerdo con el Principio de Plena Competencia (iv) el contribuyente debe preservar y poner a disposición de la autoridad tributaria en caso de requerirse toda la documentación relevante relacionada con el acuerdo y (v) debe existir evidencia de que el reparto de costos se realizó de acuerdo con las leyes tributarias y contables aplicables.” (p.96).

En este sentido, el gran avance mexicano, se ve reflejado a través de jurisprudencia, que probablemente sea acatada por la autoridad tributaria, lo que a nuestro sentir, puede llevar a que en años posteriores los ACC sean regulados en su integridad

por el sistema tributario mexicano, permitiendo la deducción de los costos compartidos bajo este tipo de acuerdos.

## 2.4 Tratamiento de los ACC en otras jurisdicciones de la OCDE y no OCDE. (Deloitte, 2014). (Ver tabla 1)

Tabla 1  
Tratamiento de los ACC en otras jurisdicciones de la OCDE y no OCDE

País	Miembro de la OCDE	Tratamiento ACC
Argentina	No	No hay regulación específica para los ACC. Normalmente depende de la documentación que se aporte y de la proporcionalidad de los gastos que se pretenden deducir.
Australia	Sí	Son aceptados los ACC, por lo que es posible deducir los costos y gastos de acuerdo con las reglas provistas para tal efecto.
Rusia	No	No se encuentran regulados. La Administración de Impuestos no acepta este tipo de acuerdos.
Brasil		No hay regulación específica para los ACC. No obstante, es posible deducir costos en la medida en que exista una relación directa entre el ingreso generado y los pagos realizados.
Canadá	Sí	Son aceptados, se siguen las reglas previstas

		por la OCDE del Capítulo VIII para precios de transferencia.
Chile	Sí	Son aceptados y se permite la deducción de costos y gastos en el ACC.
China	País en adhesión	Son aceptados y regulados en el Capítulo 7 de la Circular de la Administración de Impuestos. Para la deducción es necesario cumplir con el Principio de Plena Competencia y aportar la documentación soporte del ACC.
Perú	No	Si son aceptados.
Francia	Sí	Son aceptados, se siguen las reglas previstas por la OCDE del Capítulo VIII para precios de transferencia.
Alemania	Sí	Si son aceptados, de acuerdo con los Principios para Examen de la reubicación de los Ingresos para los ACC.
España	Si	Si son aceptados y están específicamente regulados con sus respectivos requerimientos.

Fuente: Deloitte, 2014.

## 2.5 Conclusiones Preliminares

De las anteriores consideraciones presentadas en el presente capítulo, es posible extraer como conclusión que los ACC son mecanismos contractuales que permiten a los participantes la distribución de los costos y riesgos del desarrollo de un bien que puede

ser tangible o intangible, trayendo a su vez beneficios económicos que permiten a los participantes generar economías de escala y a su vez generar desarrollo.

En este sentido, como se pudo plasmar, la regulación Estadounidense se ha encargado de establecer límites a la implementación de estos de acuerdos, de tal forma que no sean utilizados como mecanismos para erosionar la base gravable del Impuesto a la Renta,

No obstante, en esa intención, a nuestro sentir se han incorporado recomendaciones y experiencias de otras jurisdicciones que pueden desnaturalizan este tipo de acuerdos, pues por lo general los sujeta a regímenes como el de Precios de Transferencia y el Principio de la Plena Competencia, lo que permite a los participantes soportar la naturaleza económica del acuerdo y desvirtuar una posible elusión tributaria.

## CAPÍTULO 3

### Los ACC y la Política Tributaria en Colombia

Como primer punto del presente capítulo, se examinarán los requisitos probatorios del artículo 6 del Decreto 3030 de 2013, en materia de ACC. Luego de lo cual, el punto 3.2 presentará las recomendaciones y lineamientos que propone la OCDE en su Guía de precios de transferencia del 2010, lo cual permitirá como cierre del presente punto, contrastar las recomendaciones de la OCDE con los requisitos del artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 sobre ACC; con miras a lograr identificar las similitudes y diferencias entre las dos regulaciones, considerando su enfoque de política regulatoria. Conforme a lo establecido por dichas regulaciones, se procederá en el punto 3.3 a explicar la importancia de la aplicación del Principio de Plena Competencia y las consecuencias administrativas y fiscales de la no conformidad del ACC con el Principio de Plena Competencia. Posteriormente, en el punto 3.4 se identificará la finalidad de los ACC, considerando los objetivos de la política tributaria del Art. 363 de la CP y al objetivo principal que cumplen, como es el de servir de vehículo contractual que permite el desarrollo de activos que se puedan explotar económicamente para producir o comercializar nuevos bienes en el mercado. Habiendo establecido la finalidad de los ACC

Finalmente, en el punto 3.5 se describirá la importancia del énfasis regulatorio que se adopte para los ACC, teniendo en cuenta la tendencia fiscalizadora de control de costos en Colombia y la de competitividad que permitiría la inversión en ACC para el desarrollo de nuevos bienes en el mercado.

*“...si bien las Guías de la 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 otorgarle fuerza vinculante como “régimen internacional” de regulación de las operaciones entre partes relacionadas.” (Buitrago, 2009)<sup>25</sup>*

### **3.1 Decreto 3030 de 2013 en materia de ACC.**

Considerando que el Decreto 3030 de 2013, es el desarrollo de lo establecido por la Ley 1607 de 2012, en su artículo 113, parágrafo segundo, sobre la obligación probatoria que tiene el contribuyente con la prestación real del servicio y el valor cobrado o pagado por concepto de un ACC. El artículo 6 del Decreto 3030 del 2013 desarrolla el concepto de ACC sujetándolo especialmente, al cumplimiento del Principio de Plena Competencia. Y en consecuencia, fijando unos requisitos probatorios particulares para el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios:

Sin perjuicio de los requisitos, limitantes y prohibiciones respecto de los costos y deducciones contenidos en el Estatuto Tributario, los acuerdos de costos compartidos prestados entre vinculados deberán cumplir con el Principio de Plena Competencia, de conformidad con lo establecido en el parágrafo 2° del artículo 260-3 del Estatuto Tributario, es decir, que los aportes efectuados por cada participante se ajusten a los que un independiente aceptaría en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios

---

<sup>25</sup> En relación al efecto vinculante de las guías de la OCDE en la legislación colombiana la Corte Constitucional ha establecido que estas no son vinculantes por cuanto: “ Se tiene, entonces, que las Guías de la OCDE, no son normas jurídicas de un tratado internacional aprobado por Colombia, -en realidad son una especie de derecho derivado y programático en el seno de la propia OCDE- y no han sido incorporadas al ordenamiento interno colombiano, por tal razón no pueden tener fuerza vinculante, ni la ley puede dársela por la vía indirecta de establecerlas como pautas interpretativas obligatorias. Tales disposiciones no serían susceptibles de control judicial en Colombia y sobre ellas no se habría ejercido el previo control de constitucionalidad, que la Constitución ha establecido como requisito sin el cual, un tratado regularmente acordado por Colombia, no puede entrar a regir en el ordenamiento interno.” (Corte Constitucional, 2003). No obstante lo anterior, estas guías pueden ser utilizadas como criterios auxiliares de interpretación tributaria. Ver más (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2011)

efectivos sobre los bienes o los servicios que cabe esperar obtener del acuerdo, y la posibilidad real de explotar o utilizar, directa o indirectamente, el derecho asignado. Para tales efectos el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios deberá, sin perjuicio de lo señalado en el artículo 4° de este decreto, en la documentación comprobatoria:

a) Describir y demostrar los costos o gastos anuales incurridos para el desarrollo de la actividad del acuerdo de costos compartidos, la forma y el valor de las aportaciones que realiza cada participante durante la vigencia del mismo. Los respectivos soportes deberán estar a disposición de la Administración Tributaria cuando esta así lo solicite;

b) Identificar los beneficiarios directos y/o indirectos del acuerdo de costos compartidos, indicando nombre o razón social, número de identificación tributaria y país de residencia o domicilio;

c) Especificar la naturaleza y la importancia del beneficio efectivo de cada participante sobre los resultados de las actividades del acuerdo de costos compartidos, el ámbito de las actividades y proyectos específicos cubiertos, la duración del acuerdo y las obligaciones y responsabilidades derivadas del mismo;

d) Indicar si se realizó algún pago distinto a las aportaciones relacionadas con el acuerdo de costos compartidos, que correspondan para la adquisición del beneficio efectivo sobre los activos, servicios o derechos obtenidos a través del mismo;

e) Detallar el método de atribución, criterios, circunstancias y ajustes, si los hubo, que reflejen la cuota de participación y su cuantificación en los beneficios que se espera obtener del acuerdo, comparando las previsiones utilizadas para determinar los beneficios esperados frente a los resultados reales;

f) Detallar los procedimientos para la adhesión o retiro de un participante en el acuerdo de costos compartidos y sus consecuencias, así como los procedimientos y consecuencias en caso de su rescisión. (Decreto 3030, 2013)



Observados los requisitos probatorios para los ACC, se destaca la mención del principio de plena competencia como la garantía que debe ser probada ante la administración tributaria a través medios, fundamentalmente de carácter documental; razón por la cual, resulta de suma importancia la claridad que se debe guardar en los términos que se encuentren descritos en el ACC, pues ello permitirá a los participantes demostrar el cumplimiento del principio de plena competencia.

### **3.2 Lineamientos y recomendaciones de la OCDE en materia de ACC**

La OCDE como organismo internacional que promueve el desarrollo económico de los países, ha implementado una serie de recomendaciones para la evaluación de los ACC a fin de evitar que este mecanismo jurídico sea utilizado por las compañías para defraudar a los Estados.

La OCDE, en su Guía de Precios de Transferencia (2010), para la evaluación y validez de los ACC, establece las siguientes recomendaciones para la evaluación de los Acuerdos:

- I. Los participantes serán exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente con la propia actividad del ARC, (...);
- II. El acuerdo debe especificar la naturaleza y la importancia del beneficio efectivo de cada participante sobre los resultados de las actividades del ARC;
- III. No se realizará ningún pago distinto a las aportaciones al ARC, (...);
- IV. El reparto proporcional de las aportaciones debe determinarse adecuadamente, utilizando un método de atribución que refleje la cuota de participación en los beneficios que se espera obtener del acuerdo;
- V. El acuerdo permitirá pagos compensatorios o la modificación a futuro del reparto de aportaciones, una vez transcurrido un plazo razonable, de forma que estas reflejen las variaciones en la cuota de participación en los beneficios esperados de los partícipes; y,

VI. Pueden efectuarse ajustes, cuando corresponda (comprendidos los posibles pagos de entrada o de salida) por razón de adhesión o la retirada de un partícipe de la rescisión del ARC. (OCDE, 2010, p.272).

Sobre las recomendaciones se destaca, un estudio reciente de la OCDE en relación al Capítulo VIII- Guía de Precios de Transferencia de los Acuerdos de Costos Compartidos (OCDE, 2015), donde se pretende actualizar la guía actual de 2010, y adaptarla de cara a las nuevas recomendaciones relacionadas con los BEPS; pues se reafirma la preocupación del legislador para que este tipo de Acuerdos se desarrollen en cumplimiento del régimen de precios de transferencia y el Principio de Plena Competencia.

Visto los criterios de evaluación de la OCDE (2010) y los requisitos probatorios del artículo 6 del Decreto 3030 del 2013, salta a la vista las similitudes que guardan en su finalidad las dos regulaciones, por ejemplo, entre el numeral 2 de la OCDE (2010) y el literal B del Decreto 3030 del 2013 en relación con la identificación del beneficio y el beneficiario de los ACC. Sin embargo, llama la atención que el enfoque de las mismas es distinto, véase cómo la semántica y la orientación de la regulación OCDE lo describe como recomendaciones para la evaluación de los ACC (2010, p.272), mientras que el Decreto 3030 del 2013 lo fija como una serie de requisitos de documentación probatoria que a su entender, sólo los contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios deben presentar y acreditar ante la administración tributaria.

Así pues, el contraste se observa en las diferencias de enfoque política con el que cada regulación desarrolla los ACC, donde la OCDE (2010) pareciera partir de una concepción de los ACC neutro y general -en la medida en que establece criterios de evaluación-. Mientras que el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013, es de carácter particular y singular, al fijar requisitos nominales -si se quiere- para la acreditación de los ACC. En tal sentido, se podría pensar que

mientras las recomendaciones de la OCDE (2010) buscan comprender el funcionamiento de los ACC para su validez, el Decreto 3030 de 2013 sólo le interesa que en la forma, el ACC cumpla con los requisitos documentales para su acreditación.

### **3.3 El principio de plena competencia para los ACC.**

De acuerdo con la guía OCDE (2010), el concepto de beneficio mutuo, resulta fundamental para que un participante del ACC puede acreditarse como tal, esto es, que: “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”. (Buitrago, 2009, p.66); lo que para efectos prácticos del artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 significa como el ejercicio del principio de plena competencia. Por tanto:

(...) es, (...), necesario constatar que todas las partes del acuerdo esperan obtener beneficios; posteriormente, calcular la aportación relativa (en dinero o en especie de cada participante en la actividad conjunta; y, finalmente, determinar si es apropiado el porcentaje de las aportaciones al ARC<sup>26</sup> (eventualmente ajustadas para tener en cuenta cualquier pago compensatorio efectuado entre participantes). (OCDE, 2010, p.262).

De lo anterior, se observa que la noción de mutuo beneficio es considerada por la OCDE (2010) y el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 como una condición necesaria que debe ser observada por la administración tributaria en los ACC, por cuanto: “no se considerará participante a una parte a menos que pueda esperar un beneficio de la propia actividad del ARC”. (OCDE, 2010, p.262). No obstante, ello no implica necesariamente que el resultado positivo del beneficio esperado sea una condición definitiva del ACC. A manera de ejemplo, la OCDE (2010) al respecto menciona:

---

<sup>26</sup> Ver aclaración de siglas en el Capítulo Primero.

La investigación y el desarrollo pueden fracasar en su intento de conseguir activos intangibles con valor comercial. No obstante, si a lo largo del periodo durante el cual se debería obtener un beneficio, la actividad no produce ningún beneficio efectivo, la administración tributaria podrá plantearse si las partes, en el caso de haberse tratado de empresas independientes, habrían continuado con su participación. (p.262).

Esto es, la obligación que deben cumplir las empresas que participen en un ACC para demostrar el beneficio esperado, no es en principio mandatorio su resultado pero si lo puede llegar a ser cuando se evalúa bajo el Principio de Plena Competencia.

Al respecto, la OCDE (2010) suma otra recomendación, al aclarar que la medición del valor o el importe de las aportaciones de cada uno de los participantes del ACC como proporción del beneficio esperado, debe estar sustentado en un método de compensación o disminución de la aportación señalados en el ACC. De manera que los acuerdos entre los participantes contribuyan a determinar el grado de aceptabilidad del reparto. (OCDE, 2010, p.266).

Las consecuencias fiscales de la no conformidad de un ACC con el Principio de Plena Competencia (OCDE, 2010) son el ajuste de las aportaciones y/o la decisión de ignorar todo o parte de los términos que componen el ACC, en tal sentido la Organización ha expresado:

(...) la retribución recibida por al menos uno de los participantes por su aportación será insuficiente y la retribución recibida por, al menos, otro participante será excesiva, si se compara con lo que habrían recibido en el mismo supuesto empresas independientes. En tal caso, el Principio de Plena Competencia exigiría que se lleve a cabo un ajuste. (...), en la mayoría de los casos, se traducirá en un ajuste de la aportación neta, posiblemente mediante la realización o la imputación de un pago compensatorio. Cuando la realidad comercial de un

acuerdo difiera de las condiciones supuestamente acordadas por los participantes, puede ser conveniente ignorar todos o parte de los términos del ARC<sup>27</sup>. (p.272).

### **3.4 La regulación sugerida de la OCDE para los ACC de acuerdo con la política tributaria colombiana en materia de impuesto a la renta para las personas jurídicas.**

La regulación propuesta por la OCDE, como bien se pudo ilustrar en la segunda parte de este capítulo, busca que dichos acuerdos se puedan implementar enmarcados en unos lineamientos que básicamente permitan a los participantes del acuerdo, distribuir costos y riesgos dentro del Principio de Plena Competencia y guardando una proporcionalidad entre la utilidad esperada y la participación de cada interviniente en el ACC (OCDE, 2015, p. 7, 8), de esta forma, el acuerdo será válido y no representará ningún tipo de modificación o sanción fiscal.

Lo que esta regulación busca es desincentivar el uso de este tipo de mecanismos para defraudaciones fiscales, poniendo de presente la necesidad de aplicar el régimen de precios de transferencia a los costos directos e indirectos del bien a producir, por lo que estos deben ajustarse a los lineamientos trazados por dicho régimen. Así mismo, este tipo regulatorio busca aplicar el Principio de Plena Competencia o Arm's Length, a fin de que no sólo los precios de los costos de producción de dicho intangible se ajusten a los precios de mercado, si no que a su vez se fijen reglas claras en cuanto a la participación de los participantes del acuerdo se ajuste en proporción a la utilidad esperada, de tal forma que para efectos del Impuesto a la Renta o del Income Tax, la base gravable de tributación no se vea erosionada por una serie de costos que no coinciden con los costos de mercado.

En este sentido, entendiendo que la política tributaria en Colombia tiene como objetivos prioritarios: la eficiencia en los ingresos, la progresividad y la equidad

---

<sup>27</sup> Ver aclaración de siglas en el Capítulo Primero.

(CEET,2015) para financiar el gasto público, el legislador deberá evaluar con cautela, los incentivos o desincentivos que se lleguen a generar para la implementación de las recomendaciones OCDE (2010) para los ACC, especialmente, para que no desincentive la inversión en investigación y desarrollo de nuevos activos o bienes en Colombia. Caso contrario, si se adopta por ejemplo, sin tamiz el énfasis de control fiscal que traen las recomendaciones de la OCDE (2010), podría significar para el país, una pérdida en ingresos fiscales futuros, por concepto de impuesto a la renta de las compañías que obtienen utilidades provenientes de nuevos productos o servicios que ingresan al mercado como resultado de un ACC.

### **3.5 Los ACC y su importancia para la inversión en el desarrollo de nuevos bienes en el mercado.**

Si la discusión frente a la adopción de las recomendaciones OCDE (2010) se encuentra sujeta a su finalidad como instrumento contractual para el desarrollo de un nuevo bien en el mercado, es dable reconocer que si bien dicha figura tiene un componente y efecto fiscal determinado, su finalidad no es minar la contribución fiscal, si no la de un esquema contractual que permite la creación de bienes intangibles de una manera más eficiente, en términos de distribución del riesgo; especialmente, para la etapa de investigación y desarrollo, donde se evidencia su mayor utilidad (como se vio en el segundo capítulo).

Es entonces, donde cobra gran relevancia que las partes realicen aportes que se puedan probar ante la administración tributaria y sobre todo, que sean proporcionales con el beneficio que esperan con la explotación económica del bien desarrollado bajo un ACC. Pues en ello radica la finalidad del Acuerdo, que es la producción o desarrollo de un bien o servicio, para que éste produzca un beneficio esperado. Es así, que compañías como Apple,

Microsoft o Amazon entre otras, les brindó los ACC, la posibilidad no sólo de desarrollar nuevos productos, si no que lograron el posicionamiento de sus marcas en otras jurisdicciones, a pesar de las controversias que tuvieron lugar por el presunto abuso fiscal bajo el uso de un ACC.

No obstante, preocupa que dada la tendencia de la política tributaria en Colombia y a nivel mundial con los BEPS (2013) se buscaría controlar este tipo de acuerdos, desincentivando su aplicación y limitando su capacidad como generador de inversión para nuevos desarrollos de activos para los mercados.

## **CAPÍTULO 4**

### **La aplicación de los ACC en Colombia**

El estudio de los ACC como instrumento que puede ser aplicado por las multinacionales que tienen presencia en Colombia, dado el marco regulatorio nacional, artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 y su eventual integración con las normas que ha fijado la OCDE (2010) para los ACC. Ha brindado importantes elementos de juicio que de manera sucinta se condensan para el desarrollo del presente capítulo.

Es así como en la identificación de la política tributaria en Colombia para el periodo 2002 a 2014, llevó como primer desafío académico, un primer estadio de análisis, donde desde la perspectiva normativa de la regulación interna, artículo 363 y concordantes de la Constitución Política, se lograron identificar unos principios u objetivos (como se vio en Upegui, 2014) de la política tributaria y su evolución conceptual desde la doctrina y la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Lo que permitió posteriormente, llevar a cabo un análisis descriptivo sobre la evolución del impuesto a la renta para las PJ, en las siete reformas tributarias que tuvieron lugar durante el periodo de estudio enunciado y su concordancia con los objetivos de la política tributaria. Como primera conclusión, confirma el propio Ministerio de Hacienda (Echeverry, 2011) que el sistema tributario de Colombia es complejo, inequitativo e ineficiente, dadas las múltiples reformas fiscales que se llevaron a cabo. Analizada la discrepancia entre los objetivos de la política tributaria y el marco regulatorio en materia de impuestos a las PJ, se observó a través del estudio de la CEPAL (2011) que el sesgo de carácter regresivo del sistema tributario colombiano, hace parte de una tendencia regional que busca mayores ingresos vía el continuo



aumento de impuestos -caso del impuesto a la renta para las empresas (CEET, 2015)- y creación de impuestos indirectos.

Lo que se tradujo dado el proceso de ingreso de Colombia a la OCDE, en las recomendaciones que la Organización (OCDE, 2015) señaló en el sentido de disminuir progresivamente la tasas efectiva de tributación para las empresas e incentivo a la inversión que éstas realizan; cómo parte de los requisitos que el país debe cumplir para poder ingresar como miembro pleno de la OCDE. De esta manera, como segunda conclusión del primer capítulo, se identifica un escenario poco favorable para la aplicación de los ACC en Colombia, debido a la marcada tendencia de la política tributaria en Colombia a concentrar en la renta de las empresas la mayor tasa efectiva de tributación y por ende el desestimulo a la inversión en el desarrollo de nuevos bienes que puedan generar beneficios sociales (como el empleo) y económicos en el mercado.

En un segundo estadio de análisis, se procedió con el desarrollo integral de los ACC como instrumento contractual de política fiscal corporativa, para ello, se esclareció su funcionamiento, los participantes que lo integran, la valuación de la contribución, la claridad con la que se deben fijar por escrito los términos y condiciones, los beneficios que se persiguen con la puesta en marcha de los ACC, el tratamiento fiscal de los aportes que realizan las empresas que participan en el ACC, los costos incluibles como relación del riesgo que asumen los participantes y su puesta en marcha y desarrollo histórico en Estados Unidos, país en el cual su implementación ha sido más difundida y polémica al presentarse abusos de la figura, como se vio en el caso Apple. Así como las limitaciones para su aplicación, caso México y su tratamiento en otras jurisdicciones de la OCDE y no OCDE (como se vio en el segundo capítulo).

Todo lo cual, presenta el contexto de lo que ha sido la figura de los ACC en las distintas jurisdicciones donde se ha implementado y delimitado su alcance. En consecuencia, se observó como conclusión del capítulo, que los ACC como instrumento de planeación fiscal corporativa son eficientes -en términos de aplicación real por parte de las multinacionales- para la administración de costos y riesgos involucrados en la inversión para el desarrollo de un nuevo bien. Pero que a su vez, generan preocupación para las distintas administraciones tributarias, en cuanto a su efecto fiscal por deducción de costos y tributación de renta generada bajo un ACC.

En el tercer estadio de análisis, se abordaron las regulaciones previstas por el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 y la Guía de precios de transferencia de la OCDE (2010) en materia de recomendaciones para la evaluación de los ACC; conforme a las cuales, se pudo identificar que éstas dos regulaciones guardan elementos comunes en su normatividad, tales como la identificación de participantes, beneficios y acatamiento del principio de plena competencia. Pero en el enfoque de sus políticas son distintos, en razón a que en Colombia a través del Decreto 3030 (2013), los ACC deben ser controlados en la práctica a través unos requisitos documentales de carácter probatorio; mientras que para la OCDE, las recomendaciones están dispuestas para servir como criterios de evaluación del ACC.

Tal divergencia en las políticas, nos lleva a dar respuesta, en el presente capítulo, a la hipótesis planteada en la tesis; por medio del desarrollo de los siguientes tres casos para la aplicación de los ACC en Colombia: i) como país receptor de los ACC, ii) como país exportador de inversión en el marco de ACC y iii) como país que se limita a hacer pagos por la explotación de intangibles que fueron creados bajo ACC ejecutados en otras jurisdicciones por empresas extranjeras. En consecuencia, se identificará de acuerdo con la política tributaria de

Colombia, en materia de impuesto a la renta para las PJ, cuál de los tres escenarios para la aplicación de los ACC en el país, desarrolla con mayor claridad los objetivos de la política, considerando las recomendaciones de la OCDE (2010) para los ACC. (Ver tabla 2).

Tabla 2  
Producción y Desarrollo de los ACC en los tres escenarios

<b>Escenarios</b>	<b>i (el ACC se realiza en Colombia con una Sociedad Extranjera)</b>	<b>ii (El ACC se realiza en el extranjero entre una sociedad Colombiana y una Sociedad Extranjera)</b>	<b>iii (El ACC se firma entre dos Sociedades extranjeras y en Colombia se compra la licencia para el uso del intangible)</b>
<b>Producción</b>	Colombia	Exterior	Exterior
<b>Desarrollo</b>	Colombia	Colombia/Exterior	Exterior

Como se observó en la gráfica 1, son dos elementos geográficos, producción y desarrollo, los que delimitan los escenarios de las tres hipótesis para la aplicación de los ACC en Colombia; de tal forma, en el análisis que se haga de sus posibles efectos en las variables, tales como, lugar de la propiedad, lugar de desarrollo (donde se lleva a cabo la inversión en investigación y desarrollo del bien), lugar de empleo de talento humano y la relación como ingreso o costo para el país. Permitirá identificar la forma cómo se aplicarían los tres escenarios en Colombia.

Para una mejor identificación y entendimiento de la aplicación de los tres escenarios de ACC en Colombia (puntos 4.1, 4.2 y 4.3) se presenta a continuación el siguiente cuadro: Ver Tabla 3.

Tabla 3  
Aplicación de los tres escenarios de ACC en Colombia

	<b>Escenario i</b>	<b>Escenario ii (A)</b>	<b>Escenario ii (B)</b>	<b>Escenario iii</b>
<b>Propiedad</b>	Colombia	Colombia-Colombia	Colombia-Exterior	Exterior
<b>Lugar de Desarrollo</b>	Colombia	Exterior	Exterior	Exterior
<b>Empleo</b>	Colombia	Exterior	Exterior	Exterior
<b>Ingreso/ Costo</b>	Ingreso	Ingreso/ N/A	Ingreso	Costo

#### 4.1 Colombia como país receptor de ACC.

Para que Colombia pueda ser un país receptor de ACC, esto es, que su producción o formalización legal y su desarrollo o inversión para la investigación y desarrollo del bien, se presenten de manera conjunta en Colombia. Es necesario que tres regulaciones; que se han identificado además como catalizadores para el cambio de la política tributaria actual de recaudo a una de competitividad; se acojan y se implementen. Los tres catalizadores de regulación para el escenario (i) son:

- I. Recomendaciones de la OCDE. (2015).
- II. Recomendaciones de la Guía de Precios de Transferencia OCDE (2010) y proyecto BEPS (2013).
- III. Documento CONPES 3834 (2015).

I. Las recomendaciones de la OCDE (2015) sobre el sistema tributario en Colombia, puntualmente, las que promueven la reducción gradual de la tasa del impuesto a la renta y el desmonte gradual del impuesto al patrimonio neto para las empresas, como futuras recomendaciones de la CEET (2015) para el Gobierno; son de vital importancia, por cuanto han

sido identificados por la OCDE (2015, p.45) como obstáculos para la inversión que realizan las empresas.

**II.** Las recomendaciones para la evaluación de los ACC que contempla la Guía de la OCDE (2010) sobre precios de transferencia, como mejores prácticas que desincentivan el uso de los ACC como regímenes abusivos de elusión fiscal; más el desarrollo del principio de plena competencia y su reconocimiento como garantía contra la erosión de la base gravable del proyecto BEPS (OCDE, 2013). Pueden ser para la política tributaria de Colombia, el enfoque regulatorio para la protección de los ingresos fiscales sin detrimento a la competitividad que incentiva la inversión y el desarrollo de los ACC Colombia.

**III.** La evolución de Colombia como país receptor de ACC, conforme a los lineamientos de la política del GNC para estimular la inversión privada en ciencia, tecnología e innovación a través de deducciones tributarias, contempladas por el documento número 3834 del Consejo Nacional de Política Económica y Social (en adelante, Conpes) del 2015. Así como, a través del artículo 158-1 del Estatuto Tributario<sup>28</sup> que “determinó que deben ser presentados ante el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) los criterios y condiciones de calificación para los proyectos (...) que busquen el incentivo de deducción por inversión en investigación, desarrollo (...) e innovación” Conpes (2015, p.6). Brindan un marco regulatorio de incentivos directos que pueden ser aplicados para los ACC en los siguientes términos:

**•Objetivo general de la política Conpes 3834 de 2015:** “establecer los lineamientos de política, criterios y condiciones que promuevan el uso efectivo del beneficio tributario de deducción por inversión o donación en proyectos de CTI (Ciencia, Tecnología e Innovación)<sup>29</sup>,

---

<sup>28</sup> Artículo modificado por el artículo 32 de la Ley 1739 de 2014.

<sup>29</sup> Desarrollo de la sigla fuera del texto original.

con el propósito de incrementar la inversión privada en actividades de CTI y la competitividad del sector productivo” (p.26).

- **Ámbito de aplicación de los beneficios tributarios:** establece los conceptos por los cuales se implementan los beneficios tributarios, estos son: “innovación, desarrollo tecnológico e investigación y desarrollo experimental (I+D)”. (Conpes, 2015, p.27-28).

- **Beneficios tributarios, Art.158-1 del Estatuto Tributario:**

“Las personas que realicen inversiones en proyectos calificados por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia y Tecnología e Innovación como de investigación, desarrollo tecnológico o innovación, de acuerdo con los criterios y las condiciones definidas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social mediante documento Conpes, tendrán derecho a deducir de su renta, el ciento setenta y cinco por ciento (175%) del valor invertido en dichos proyectos en el periodo gravable en que se realizó la inversión. Esta deducción no podrá exceder del cuarenta por ciento (40%) de la renta líquida, determinada antes de restar el valor de la inversión.”<sup>30</sup>

Como consecuencia de la implementación y desarrollo de los tres catalizadores de regulación para el desarrollo de los ACC en Colombia, los efectos que lograrían en este escenario<sup>31</sup> son: 1) la propiedad del nuevo bien creado bajo un ACC, se encuentre todo o una parte en cabeza de una compañía colombiana, 2) el lugar donde se realizará la inversión para la investigación y desarrollo del nuevo bien sea en Colombia, lo cual tendrá como efecto, 3) la creación de empleos formales que tributan y demanda de otros bienes en el país y 4) la obtención de ingresos por concepto de renta mundial o regional del bien en otras jurisdicciones.

#### **4.2 Colombia como país exportador de inversión en el marco de ACC.**

---

<sup>30</sup> Modificado recientemente por el artículo 38 de la Ley 1739 de 2014.

<sup>31</sup> Como se observó en el gráfico 2.

En la medida en que la regulación nacional de los ACC, mediante el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013 legitima la aplicación de los ACC, y la política tributaria actual está orientada hacia la obtención de ingresos, el control probatorio de los costos y el incremento de la tasa del impuesto a la renta para las empresas; se hace posible la existencia de un escenario en el cual, aquellas multinacionales que actualmente invierten en investigación y desarrollo de nuevos bienes en Colombia, buscarán otras jurisdicciones que fiscalmente sean más favorables para invertir en la investigación y desarrollo del bien, objeto del ACC.

Por tanto, como se describió en la Tabla 2, los efectos que tendría la exportación de ACC en Colombia sería de dos formas: la primera, la propiedad del bien que se crea mediante ACC es compartida por las compañías colombianas y su vinculada en el exterior, la inversión en (I+D) se da en el exterior, los empleos se generan en el exterior y los ingresos son en parte para la compañía colombiana domiciliada en el país. En el segundo, la propiedad del nuevo bien es de la compañía colombiana y una tercera compañía del exterior, la propiedad del bien es de la compañía colombiana y su vinculada en el exterior, la inversión en (I+D) se da en el exterior, los empleos se generan en el exterior y los ingresos son en parte para la compañía colombiana domiciliada en el país.

#### **4.3 Colombia como país que se limita a hacer pagos por la explotación de intangibles que fueron creados bajo ACC y ejecutados en otras jurisdicciones por empresas extranjeras.**

Los pagos por la explotación de intangibles creados bajo un ACC y ejecutados en otras jurisdicciones por empresas extranjeras que funcionan en Colombia, es tal vez, el escenario en el cual, los ACC se aplican actualmente en el país. La razón, se debe al carácter recaudatorio y fiscalizador de política tributaria en materia de impuesto a la renta para las empresas; lo que

genera como resultado, una barrera para el desarrollo de los ACC en el país, como es el caso de su alta tasa de tributación; limitando los beneficios económicos que podrían generar los nuevos bienes desarrollados por la empresa participante del ACC en Colombia.

Bajo este escenario, la propiedad del bien es de la compañía extranjera, la inversión en (I+D) se da en el exterior, los empleos se generan en el exterior y los costos por la licencia o uso del bien, son para la compañía en Colombia. Así mismo, la aplicación de los ACC en Colombia se vería sujeto al cabal cumplimiento de los requisitos documentales de carácter probatorio que trata el artículo 6 del Decreto 3030 de 2013, como parte del proceso formal para acreditar los costos por el uso del bien desarrollado en el extranjero.

## **CONCLUSIONES**

Como colofón de los tres escenarios y respuesta a la hipótesis planteada en la presente tesis, se concluye que el escenario desarrollado en el punto 4.1 es el que podría desarrollar los objetivos de la política tributaria en Colombia, considerando la tendencia que ha presentado en materia de impuesto a la renta para las empresas. Las razones que explican la anterior afirmación se sustentan en la necesidad de cambio de enfoque o más específicamente, el cambio de una política recaudatoria y de carácter fiscalizador a una política de competitividad, tal como lo recomienda la OCDE. Y para el logro de ello, se requiere atender no sólo el informe de la CEET (2015) sobre el estado del sistema tributario en Colombia sino la incorporación de las recomendaciones que señala la OCDE (2015), puntualmente lo relativo al impuesto de renta para las empresas.

Un enfoque de competitividad en la política tributaria, llevará a que las multinacionales que tienen presencia en el país y las compañías colombianas que tienen operaciones en otros países, se interesen en la aplicación de los ACC como instrumento contractual que permite el



desarrollo de una política fiscal corporativa que busca la inversión en la investigación y el desarrollo de nuevos bienes en el mercado. Así mismo, podrá propiciar que Colombia se convierta en país receptor de ACC, aprovechando los incentivos tributarios que se crearon con la Ley 1739 de 2014 (desarrollado por el Conpes 3834 de 2015), y con ello la generación de inversión en Colombia, empleos que tributan, ingresos futuros por la explotación económica del bien en otras jurisdicciones y la creación de activos que pueden servir para el futuro desarrollo de otros activos con mayor valor agregado. Todo lo cual, no desconoce los límites que deben tener los ACC para su implementación, pues como se observó en el segundo capítulo, puede presentarse abusos en el aprovechamiento de los ACC, por ello es prioritario la congruencia que debe tener la administración tributaria en la aplicación de las recomendaciones para la evaluación de los ACC de la OCDE (2010), como una estructura completa de negocio y no solamente la aplicación de unos conceptos documentales, de carácter probatorio y fiscalizador que desincentiven o entorpezcan la puesta en marcha de los ACC en Colombia.

Finalmente, con el cambio de enfoque de la política tributaria actual, inconexa y recaudatoria a una que apoye más a las empresas como vehículos de creación de valor y riqueza; así como la integración de las regulaciones OCDE sobre ACC en el país y la modificación a la tasa efectiva de tributación para las empresas; permitirá que en modo alguno, los objetivos de la política tributaria se vean realizados; pues bien, la **eficiencia** traducida en un mayor recaudo por el incremento en las contribuciones de las empresas que generan mayores rentas, la **progresividad** en la aplicación de una tasa efectiva de tributación que no desincentive la inversión en Colombia como país receptor de ACC y la **equidad** como resultado de las oportunidades de empleo formal que se generarían. Podrá ser el nuevo escenario de la política tributaria en Colombia para los próximos años.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Buitrago, B. (2009). *Acuerdos de Costos Compartidos "ACC"*. Revista de Derecho Fiscal (5).

Universidad Externado de Colombia.

Chairman, C. McCain, J. Permanent Subcommittee on Investigations (2013). *Memorandum:*

*Offshore Shifting and the U.S. Tax Code-Part 2 (Apple Inc.)*.

Clavijo, S. Vera, A. Vera, N. (2013). *Estructura fiscal de Colombia y Ajustes Requeridos*.

Fedesarrollo y Centro de Estudios Económicos ANIF. Recuperado de:

<http://anif.co/sites/default/files/uploads/Libro%20Estructura%20fiscal%20de%20Colombia%20y%20ajustes%20requeridos.pdf>

Colombia, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). *Declaración informativa*

*Individual y Consolidada de Precios de Transferencia Año Gravable 2011*. Recuperado

de: [http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/precios\\_2012\\_v.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/Formularios/2012/precios_2012_v.pdf)

Colombia, Corte Constitucional (1997). *Sentencia C-252*. Magistrado Ponente. Eduardo

Cifuentes Muñoz.

Colombia, Corte Constitucional (1998). *Sentencia C-006*. Magistrado Ponente. Antonio Barrera

Carbonell.

Colombia, Corte Constitucional (1999). *Sentencia C-296*. Magistrado Ponente. Martha Victoria

Sachica de Moncaleano.

Colombia, Corte Constitucional (2002). *Sentencia C-643*. Magistrado Ponente. Jaime Córdoba

Triviño.

Colombia, Corte Constitucional (2003). *Sentencia C-1004*. Magistrado Ponente. Marco Gerardo

Monroy Cabra.

Colombia, Corte Constitucional (2003). *Sentencia C-690*. Magistrado Ponente. Rodrigo Escobar Gil.

Colombia, Corte Constitucional (2009). *Sentencia C-307*. Magistrado Ponente. Jorge Iván Palacio Palacio.

Colombia, Corte Constitucional (2011). *Sentencia C-397*. Magistrado Ponente. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Colombia, Congreso de la República (2002). Ley 788.

Colombia, Congreso de la República (2003). Ley 863.

Colombia, Congreso de la República (2006). Ley 1111.

Colombia, Congreso de la República (2009). Ley 1370.

Colombia, Congreso de la República (2010). Ley 1430.

Colombia, Congreso de la República (2011). Ley 1014.

Colombia, Congreso de la República (2012). Ley 1607.

Colombia, Congreso de la República (2014). Ley 1739.

Colombia, Consejo Nacional de Política Económica y Social (Conpes) (2015). *Documento número 3834*.

Colombia, Subgerencia Cultural Banco de la Republica (2015). *Política Fiscal*. Recuperado de:

[http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/politica\\_fiscal#fontC\\_omo\\_citar\\_estetextofont](http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/politica_fiscal#fontC_omo_citar_estetextofont)

Colombia, Subgerencia Cultural Banco de la Republica (2015). *Reforma Tributaria*. Recuperado

de: [http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/reforma\\_tributaria](http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/ayudadetareas/economia/reforma_tributaria)

Colombia, Constitución Política de Colombia.

Colombia, Estatuto Tributario Nacional.

- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2011). *Presentación sobre el XXIII Seminario Regional de Política Fiscal*.
- Comisión para la Equidad y la Competitividad Tributaria (CEET) (2015). *Primer informe de actividades de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria*.
- Corredor, J. (2011). *Aplicación de las normas tributarias favorable: Visión panorámica desde la Corte, el Consejo de Estado y la DIAN*. Revista 65. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2014). *2014 Global Transfer Pricing Country Guide*.  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited.
- Echeverry, J. (2011). *Nuevo Marco Institucional Fiscal*. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Ernst & Young (2008). *Aspectos de forma y fondo relacionados con la participación en costos por residentes mexicanos*. Ernst & Young.
- Ernst & Young (2009), *Tax Court rules in VERITAS*. Ernst & Young.
- González, M. y De la Cruz, M (2012). *Los beneficios fiscales en la doctrina (Parte II. Continuación)*. Revista ISSN 0122-0799 (66). Recuperado de:  
<http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Articulos%20Revistas/Attachments/34/MIRLO%20MATIAS%20Y%20OTRA.pdf>
- Hickey, W. (2015). *It's not just Apple: Ultra-Complicated Tax Measures that Microsoft uses to avoid \$2.4 Billion in U.S. Taxes*. Business Insider. Recuperado de:  
<http://businessinsider.com/apple-microsoft-avoids-taxes-loopholes-irs-2013-1>
- International Tax Review (2014). Mexico: International Transactions and cost-sharing limitations in Mexico. Recuperado de:

<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3376955/Mexico-international-transactions>

KPMG (2009). *Determining Taxable Income in Connection with a cost Sharing Arrangement: A Review and Analysis of the Temporary Cost Sharing Regulation*. KPMG. Recuperado de: <https://www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/cost-sharing.pdf>.

Martin. J. (2013). *Amazon Fighting IRS Over Cost-Sharing Agreements*. Tax Analyst.

Recuperado de:

<http://www.taxanalyst.com/www/features.nsf/Articles/402790BB1F5BACFE8527AFE>.

México, Segunda Sala de Suprema Corte de Justicia de la Nación (2014). *Revisión 2424/2012*.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2014). *Cierre Fiscal 2013 Gobierno Nacional Central (Balance preliminar)*.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. *Decreto 3030 de 2013*.

Muñoz, J. (2013). *Política Tributaria versus tributación política*. Contrapartida número 654.

Pontificia Universidad Javeriana. Recuperado de:

[http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida\\_654/contrapartida\\_654.asp?CodSeccion=107](http://www.comunidadcontable.com/BancoConocimiento/C/contrapartida_654/contrapartida_654.asp?CodSeccion=107)

Organization for Economic Co-operation and Development (ODCE) (2013). *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. OECD.13-53.

Organization for Economic Co-operation and Development (ODCE) (2015). *Public discussion Draft. BEPS ACTION 8: Revisions to chapter VIII of the Transfer Pricing Guidelines on Cost Contribution Arrangements (CCAs)*. OCDE. 2-20.

- Organization for Economic Co-operation and Development (ODCE) (2015). *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. OCDE.
- Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica. (OCDE) (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. OCDE. 219-231.
- Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) (2010). *Guía de Precios de Transferencia*. OCDE.
- Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) (2015). *Estudios económicos de la OCDE Colombia*. OCDE. 5-48.
- Raúl Morales Medrano y Yoshio Uehara Hashimoto (2010). *Gastos a prorrata con extranjeros vs no discriminación*. Puntos Finos, Doctrina. 77-80.
- Sheila J. Peterson (1989). *A Looking Glass Through a Cost Sharing Arrangement*. Santa Clara High Technology Law Journal. 133-160.
- Restrepo, J. (2000). *Hacienda Pública*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia. 303.
- Tax Management Inc. (2015). *Portafolio 552: Section 482 Allocations: Specific Allocation Methods and Rules in the Code and Regulations, Detailed Analysis XI Cost Sharing Arrangements*. BNA Federal Tax Library.
- United States Tax Court (2014). *Amazon.com, Inc & Subsidiaries, Petitioner v. Commissioner of Internal revenue, Respondent*.
- Upegui, J. (2014). *Principios Constitucionales del Derecho Tributario en Colombia y México*. Universidad Externado de Colombia. 131-161.