



**RÉGIMEN TRIBUTARIO COLOMBIANO EN EL CONTRATO DE  
FRANQUICIA**

**CAROL JULIETH CAITA CORREA  
MÓNICA ALEJANDRA GUTIÉRREZ GUZMÁN  
JUAN PABLO SUAREZ FIGUEROA**

**DIRECTOR EL TRABAJO DE GRADO  
DR. MARIO FELIPE TOVAR  
ABOGADO ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA  
FACULTAD DE DERECHO  
ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO**

## **TABLA DE CONTENIDO**

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. NOCIÓN GENERAL, CARACTERÍSTICAS Y ANÁLISIS JURÍDICO DEL CONTRATO DE FRANQUICIA**
  - 2.1. NOCIÓN**
  - 2.2. ELEMENTOS NATURALES DEL CONTRATO**
  - 2.3. OBLIGACIONES DE LAS PARTES.**
    - 2.3.1. OBLIGACIONES DEL FRANQUICIANTE.**
    - 2.3.2. OBLIGACIONES DEL FRANQUICIADO.**
  - 2.4. MARCO LEGAL APLICABLE.**
  - 2.5. TIPOS DE FRANQUICIA**
    - 2.5.1. FRANQUICIA INDUSTRIAL**
    - 2.5.2. FRANQUICIA CORNER**
    - 2.5.3. FRANQUICIA SHOP-SHOP**
    - 2.5.4. FRANQUICIA COMERCIAL**
    - 2.5.5. FRANQUICIA LOCAL**
    - 2.5.6. FRANQUICIA INTERNACIONAL**
    - 2.5.7. FRANQUICIA DE SERVICIO**
    - 2.5.8. FRANQUICIA DE DISTRIBUCION**
- 3. IMPUESTOS NACIONALES APLICABLES.**
  - 3.1. IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS.**
    - 3.1.1. FRANQUICIA LOCAL**
    - 3.1.2. FRANQUICIA INTERNACIONAL**
  - 3.2. EL CONTRATO DE FRANQUICIA ANTE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**
    - 3.2.1. CONVENIO CON CHILE.**

**3.2.2. CONVENIO CON CANADA.**

**3.2.3. CONVENIO CON ESPAÑA.**

**3.2.4. CONVENIO CON SUIZA.**

**3.3. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

**3.4. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

**4. CONCLUSIONES**

**5. BIBLIOGRAFIA.**

## **1. INTRODUCCIÓN**

Teniendo en cuenta que el contrato de Franquicia carece de definición legal y presenta vacíos jurídicos con relación a su desarrollo, consideramos necesario realizar un estudio que reúna los aspectos más importantes desde el punto de vista fiscal, tanto en la celebración como en la ejecución del mismo, dada la importancia económica que representa.

La globalización de la economía y la creciente inversión extranjera en nuestro territorio, derivada de la celebración de tratados internacionales entre Colombia y otros Estados, ha traído como consecuencia que este tipo de contrato tome cada vez más relevancia, toda vez que su propósito es maximizar la eficiencia de las compañías, distribuir el riesgo en la ejecución de nuevos proyectos y generar alianzas estratégicas, lo que lo hace atractivo para la ejecución de negocios.

Pese a los esfuerzos del Gobierno Nacional por hacer de la economía Colombiana un destino seguro de inversión extranjera, dentro de lo que se incluye la celebración de tratados internacionales de doble imposición, beneficios fiscales para determinados sectores, normas de igualdad en el trato; consideramos que sigue siendo necesario desarrollar una estructura tributaria más clara para el contrato de Franquicia, con el fin de brindar seguridad jurídica a quienes decidan optar por celebrar este tipo de contrato.

El análisis efectuado en este trabajo con relación a los tratados de doble tributación, en relación con la tributación de las rentas derivadas del contrato de Franquicia, se dirige al supuesto en el cual quien actúa como Franquiciado, es un residente o domiciliado en territorio colombiano.

El contrato de Franquicia resulta atractivo a la hora de diseñar estructuras jurídicas para la celebración de relaciones comerciales y económicas, con ventajas competitivas en el mercado y sin necesidad de acudir a las típicas figuras societarias previstas en nuestra legislación. Es por lo anterior que el presente trabajo se centra en analizar los aspectos tributarios más importantes aplicables en su celebración y ejecución, con el fin de determinar si ésta figura jurídica puede convertirse en un canal de negociación recomendable a los inversionistas.

## **2. NOCIÓN GENERAL, CARACTERÍSTICAS Y ANÁLISIS JURÍDICO DEL CONTRATO DE FRANQUICIA**

### **2.1. NOCIÓN**

La estructura comercial que ha venido introduciendo el contrato de Franquicia en los últimos años, ha hecho de este una de las formas más confiables y completas para realizar acuerdos comerciales, dado el principio de la autonomía de la voluntad de las partes.

La celebración de un contrato de Franquicia permite que un empresario a quien se denomina Franquiciante, otorgue a otro empresario, denominado Franquiciado, el derecho a explotar su marca, su imagen y demás signos distintivos dentro de un territorio determinado, mediante la transferencia de tecnología, experiencia,

conocimiento y “*Know How*”<sup>1</sup>. El objeto primordial del contrato, busca que el Franquiciado fabrique, preste servicios o desarrolle la actividad empresarial de una forma igual o muy análoga a la del Franquiciante, manteniendo una independencia jurídica y económica entre las partes. El contrato de Franquicia puede ejecutarse de manera local, es decir dentro de un mismo territorio nacional, o internacionalmente, en el que una de las partes reside en el extranjero<sup>2</sup>.

La ejecución del contrato implica la transmisión de conocimientos técnicos y prestación permanente de servicios de asistencia técnica, a cambio del pago de una regalía, pago de entrada o alguna otra contraprestación a favor del Franquiciante. Todas estas relaciones permiten clasificar a la Franquicia como un contrato mercantil, atípico -por cuanto no se encuentra regulado dentro de la legislación Colombiana-, bilateral, oneroso y de ejecución sucesiva.

## 2.2. ELEMENTOS NATURALES DEL CONTRATO

La composición estructural del contrato de Franquicia permite concluir que el mismo es un contrato atípico, en el cual se encuentran involucrados elementos propios de otros contratos comerciales. Es por esta razón algunos, entre ellos la Superintendencia de Industria y Comercio de Colombia, lo han considerado como un contrato marco, en el que se entrelazan elementos de suministro de bienes, concesión de licencias de propiedad industrial, asistencia y servicios técnicos, entre otros.

En efecto, para la Superintendencia de Industria y Comercio, “... *la Franquicia es un contrato compuesto por varios contratos, entre los cuales se pueden resaltar el de licencia de marca, transmisión de “Know How”, el contrato de asistencia técnica y el de suministro, por lo que se abre la posibilidad de aplicar diferentes normas para la ejecución de los mismos*”.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Para la Superintendencia de Sociedades: “... el “*Know How*” es una habilidad técnica o conocimiento práctico de cómo lograr un objetivo específico y, en general, todo conocimiento técnico que es secreto, de uso restringido y confidencial, y para todos los efectos que de él se deriven, entre ellos el ejercicio del derecho de inspección, debe ser confidencial, relevante y específico. La confidencialidad del “*Know How*” hace referencia a que la información en él contenida, no es de público conocimiento, pero sí susceptible de transmitirse a través de un contrato y haciendo entrega del “*package*” o “*manual de operaciones*”, el cual es el documento que contiene el saber secreto y que debe estar cifrado y codificado. El carácter de relevante dice relación a la importancia que dentro del proceso productivo o de métodos de prestación de servicios tiene el “*saber hacer*”, de suerte que sin éste, no se podría realizar u otro sería el producto o el servicio. La especificidad se predica con relación al mercado y dependiendo de la actividad que desarrolle su titular, es decir, que dentro de la especialidad a que se dedique, debe contener un conjunto de métodos, procedimientos y reglas, que si bien algunos de ellos individualmente considerados pueden no ser originales, dentro de un todo son determinantes para el proceso productivo o prestación de un servicio que sí lo es.” - Ver Oficio No. 220-3036 del 21 de enero del año 2000 – Superintendencia de Sociedades.

<sup>2</sup> Ver: 1) RAFAEL TORRES MORALES - El Contrato de Franquicia: *Lo que todo Empresario debe saber*, Jurídica Lexbase Colombia, 27/05/2009 <http://www.portafolio.co/opinion/blogs/juridica/el-contrato-de-Franquicia-lo-que-todo-empresario-debe-saber>; LÓPEZ GUZMÁN, FABIÁN, *El contrato de Franquicia internacional un modelo estratégico empresarial*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, 2005.

<sup>3</sup> Concepto de Superintendencia de industria y Comercio, número 02006730 del 13 de marzo de 2002, radicación No. 02006730.

Su complejidad no ha permitido que el contrato esté sujeto a una regulación específica, y en consecuencia las partes contratantes pueden optar por diseñar el marco general de sus obligaciones, dependiendo de las condiciones que más le convenga. En todo caso, la legislación aplicable será la propia de cada uno de los contratos que este contiene.

Ahora bien, no por razón de su atipicidad dejan de existir elementos que por regla general conforman el contrato de Franquicia (elementos naturales<sup>4</sup>), dentro de los cuales vale la pena resaltar los siguientes:

- (i) **Suministro de Información:** En este contrato, se requiere que el Franquiciante entregue al Franquiciado toda la información necesaria para el funcionamiento del negocio, dentro de la que se incluyen, procedimientos, manuales, listas de proveedores, información financiera, económica y comercial que han permitido que el negocio sea exitoso y que en conjunto se conoce como la transmisión del “*Know How*”; esta información por definición debe ser secreta.
- (ii) **Concesión de Licencias:** Supone la autorización para permitir al Franquiciado el uso sobre los derechos de propiedad industrial, dentro de los que se encuentran las marcas, patentes, lemas, entre otros.
- (iii) **Asistencia:** El contrato de Franquicia supone la capacitación permanente del Franquiciante al Franquiciado, lo que en la práctica se traduce en una asistencia técnica, que garantice al Franquiciado manejar el negocio bajo el mismo sistema utilizado por el Franquiciante.
- (iiii) **Remuneración:** El pago de una contraprestación a favor del Franquiciante y que tradicionalmente se denomina regalía<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> De acuerdo con el artículo 1501 del Código Civil colombiano, “*Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. Son de la **esencia** de un contrato aquellas cosas, sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente; **son de la naturaleza** de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales.*”

<sup>5</sup> Cuando hacemos referencia a Regalía, nos referimos a la remuneración que recibe el Franquiciante en desarrollo de un contrato de Franquicia, como contraprestación al derecho de uso, explotación y/o licencia que confiere a favor del Franquiciado sobre bienes intangibles. Al respecto, el Dr. JOSÉ MIGUEL CEBALLOS estableció en su “**Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual**”, 19 de Octubre de 2011 – **Observatorio Iberoamericano del Derecho de Autor**, lo siguiente: “... *las operaciones que generan a cargo del beneficiario efectivo los pagos que son calificados como regalías, hacen referencia –como regla general- a las licencias de uso sobre los bienes intangibles, con las excepciones que indicaremos adelante. En este sentido constituye bajo la definición de regalías aludida, el objeto de la misma, por un lado los derechos derivados de la propiedad intelectual, esto es, los derechos que les corresponden – lato sensu- a las personas naturales o jurídicas en su condición de titulares originarios en el primer caso o derivados en el segundo, de los derechos patrimoniales que recaen sobre la respectiva creación.*”

*Además de los derechos derivados de la propiedad intelectual, se incluye en la definición la tecnología y/o conocimientos empresariales no registrados, esto es, el know-how, y en general las fórmulas y procedimientos secretos, así como las informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas.*

\* **Suministro de bienes o materias primas:** Este elemento si bien no es natural, si juega un papel importante para asegurar la uniformidad en el servicio o producto vendido, con el fin de garantizar que los servicios o productos sean entregados al cliente final en iguales o muy similares condiciones que el Franquiciante;

Atendiendo a la definición de elementos naturales que hace el Código Civil en su artículo 1501, y aún cuando reiteramos que el contrato de Franquicia es un contrato atípico, consideramos que las anteriores características son elementos naturales del contrato, pues no es necesaria la existencia expresa de una cláusula que las regule para que pueda entenderse que nos encontramos frente a un contrato de Franquicia propiamente dicho.

### **2.3. OBLIGACIONES DE LAS PARTES.**

Teniendo en cuenta que la Franquicia es un contrato que no tiene una regulación específica y que queda abierto a la libertad contractual de las partes, cabe señalar que en su celebración y ejecución es posible que nazcan múltiples obligaciones y cargas contractuales, sin que exista una fórmula única para determinar exactamente las estrictas obligaciones que se derivan de su ejecución.

No obstante lo anterior, partiendo de los elementos que tradicionalmente se han considerado como naturales dentro de la Franquicia, es posible determinar las obligaciones más importantes dentro de las cuales pasamos a mencionar las siguientes:

#### **2.3.1. OBLIGACIONES DEL FRANQUICIANTE.**

- (i) Garantizar una asistencia técnica permanente al Franquiciado; lo que implica entrenar y capacitar a todos los empleados del Franquiciado que estarán involucrados en la operación de la Franquicia.
- (ii) Trasladar al Franquiciado, todos los conocimientos que involucren el “*Know How*” de la Franquicia;
- (iii) Entrega de un manual de operación del negocio al Franquiciado;

---

*Finalmente, en algunos conceptos de regalías se hace extensivo el objeto a los pagos recibidos con ocasión de asistencia técnica. Así, de conformidad con la OCDE, cuando se hace mención de la «asistencia técnica», se hace referencia a una serie de diversas prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etcétera). Se trata entonces de la prestación de servicios, mas no de un licenciamiento del uso de un bien intangible.*

*Otro elemento de la definición es el que hace referencia a la naturaleza de los actos jurídicos que dan origen a una renta que se puede gravar como regalías. Sobre este particular, debemos indicar que la definición de cánones contenida en los modelos de convenio aludidos previamente, hace referencia al uso o concesión de los usos sobre los bienes –tangibles o intangibles- que hemos indicado. Vale indicar que la concesión de uso, se realiza través de un contrato de licencia de uso, esto es, un contrato entre el titular de los derechos sobre los bienes (licenciante) y los usuarios (licenciario).*

- (iv) Contar con una infraestructura suficiente para garantizar el cumplimiento de sus obligaciones;
- (v) Normalmente se pacta exclusividad sobre un territorio determinado.

### **2.3.2. OBLIGACIONES DEL FRANQUICIADO.**

- (i) Contar con infraestructura suficiente para obrar como cesionario de los derechos de propiedad industrial;
- (ii) Cumplir de manera estricta con los métodos y procedimientos informados por el Franquiciante;
- (iii) Mantener los estándares de calidad del Franquiciante;
- (iv) Destinar un negocio organizado exclusivamente a la explotación de la Franquicia;
- (v) Ejecutar la Franquicia únicamente mediante los proveedores autorizados por el Franquiciante;
- (vi) Destinar su equipo de trabajo humano para recibir la capacitación del Franquiciante;
- (vii) Pagar las regalías que como contraprestación le corresponde;
- (viii) Usar los canales publicitarios y de mercadeo que establezca el Franquiciante.

Vale la pena mencionar, que otra de las obligaciones a cargo del Franquiciado y que tiene directa relación con las antes mencionadas, es la obligación de “dejar hacer” en virtud de la facultad de supervisión o control que se reserva el Franquiciante, con el fin de verificar el mantenimiento de las condiciones uniformes del producto o servicio cuya distribución autoriza por medio del contrato de Franquicia.

No obstante lo anterior, el Franquiciado actúa en forma autónoma, es así que en términos económicos, administrativos y societarios, el Franquiciado es independiente, pues la supervisión del Franquiciante en la actividad del Franquiciado no supone la existencia de un control en sus órganos de dirección, sino únicamente en la actividad productiva o comercial.

En relación con elemento de independencia la doctrina ha sostenido que en el contrato de Franquicia el Franquiciado no obstante la existencia de una facultad de supervisión por parte del Franquiciante, conserva su independencia, así:

*"Es un contrato entre una parte denominada el Franquiciador [Franquiciante] y otra denominada el Franquiciado, en donde el primero le permite al último hacer el mercadeo de un producto o servicio bajo su nombre o bajo su marca, contra el pago de un derecho de entrada o regalías en ambos. El Franquiciado hace la inversión necesaria para el negocio, es independiente y no está subordinado al Franquiciador. La independencia se traduce en que cada parte*



*tiene sus propios empleados, tiene una inversión propia y asume, en general, sus propios riesgos.*

*"Así las cosas, el Franquiciador [Franquiciante] le ofrece al Franquiciado la posibilidad de usar su marca, su nombre, sus colores, su sistema de publicidad y su conocimiento plenamente probado para alcanzar el éxito."*<sup>6</sup>

#### **2.4. MARCO LEGAL APLICABLE.**

El contrato de Franquicia carece de una regulación específica dentro de nuestro ordenamiento jurídico. Es precisamente por ésta razón que el contrato ha sido bien calificado como un contrato atípico, de manera que se gobierna por las estipulaciones contractuales que consagren las partes, de donde emanarán los correspondientes derechos y obligaciones y por las normas aplicables a cada uno de los contratos que lo integran.

De la misma manera lo ha entendido la Superintendencia de Industria y Comercio al expresar lo siguiente:

*"En concordancia con lo anteriormente expresado concluimos que, el contrato de Franquicia es un contrato que comparte elementos o características de otros, entre los cuales podemos resaltar el contrato de licencia de marca, el contrato de transmisión de "Know How", el contrato de asistencia técnica y el contrato de suministro, de donde resulta claro que, en el caso de los contratos típicos como lo son el de licencia<sup>7</sup> y el de suministro<sup>8</sup>, en relación con las cláusulas específicas relacionadas con éstos, habría lugar a aplicar las normas que regulan los mismos."*<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> TORRENTE BAYONA Cesar, GALINDO VANEGAS, Héctor Rubén, ALTURO GARCÍA, Sandra. Las Franquicias. Cámara de Comercio de Bogotá, 1995, página 25.

<sup>7</sup> Un contrato de licencia es aquel mediante el cual una persona denominada *licenciante*, le permite a otra, el *licenciataro*, el uso de los derechos de propiedad intelectual bajo determinados términos y condiciones. Se diferencia del contrato de cesión en la medida en que éste transfiere la propiedad sobre alguno o todos los derechos y la licencia únicamente autoriza el uso de los mismos. A manera de comparación, con el fin de entender la diferencia, una licencia se asemeja a un arrendamiento mientras que una cesión se asemeja a una compraventa. – CRISTINA TORO ISAZA, Contrato de licencia: herramienta para la transferencia de tecnología, 24/10/2011, Publicación [www.prietocarrizosa.com](http://www.prietocarrizosa.com)

- Con relación al licenciamiento de marca, ha establecido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina que: "La licencia *"implica únicamente la autorización a utilizar la marca, reteniéndose el titular de ésta los restantes derechos relativos al signo en cuestión"* (Luis Eduardo Bertone y Guillermo Cabanellas, *Derecho de Marcas*, Editorial Heliasta S.R.L., t. II, pág. 302). Al licenciataro se le conoce también en la doctrina como "usuario autorizado". En la licencia, una de las notas características es que el titular no se desprende, como en la cesión, de la exclusividad absoluta del derecho, sino más bien que se limita o se restringe al licenciataro a ciertos derechos, ejerciendo el licenciante "el control de la marca y los derechos no expresamente transmitidos".

<sup>8</sup> Respecto al contrato de Suministro afirman los doctores Luis Fernando Bohórquez Botero y Jorge Iván Bohórquez Botero, que "El Suministro es un contrato por el cual una parte se obliga, a cambio de una contraprestación, a cumplir en favor de otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios. La finalidad del suministro –explica el doctor José Ignacio Narváez– es, además de la obtención de cierta mercancía o servicio, la seguridad de que el consumidor o distribuidor la conseguirá repetidamente, en forma constante o periódica, por virtud de la organización del proveedor. (LUIS FERNANDO BOHÓRQUEZ BOTERO Y

Ahora bien, no por el hecho de ser un contrato atípico deja de estar sometido a los principios generales del derecho, al régimen general de las obligaciones y de los contratos ni deja de gozar de una protección legal en su ejecución.

En efecto, el marco legal que fija las directrices de la Franquicia comienza a determinarse desde la misma Constitución, de la cual se desprende la facultad para actuar con total libertad, siempre y cuando no esté expresamente prohibido por la legislación<sup>10</sup>. Este fundamento al que se hace referencia va de la mano al mismo tiempo del principio de la autonomía de la voluntad y de legalidad, que goza de una especial protección constitucional, en tanto dicha autonomía no atente contra los principios rectores del ordenamiento.

Teniendo en cuenta que la Franquicia involucra elementos de varios tipos de contratos, como se estableció anteriormente (cesión de derechos y/o licencias sobre propiedad industrial, asistencia técnica, suministro de bienes, entre otros) es viable concluir que su marco regulatorio está determinado por el régimen general de las obligaciones y de los contratos, y adicionalmente por el régimen aplicable a cada una de las múltiples prestaciones que involucra en su ejecución.

En este orden de ideas, al contrato de Franquicia le son aplicables diferentes estipulaciones legales, de conformidad con la naturaleza del vínculo jurídico que se esté analizando dentro del mismo contrato y que en resumen pueden encontrarse en la Constitución, el Código de Comercio, el Código Civil, la Decisión 486 de 2000 de la Comunidad Andina (Propiedad industrial), regulación sobre competencia desleal, régimen de derecho internacional y los convenios y tratados bilaterales y multilaterales<sup>11</sup>.

Así mismo, el contrato de Franquicia también está sujeto a las estipulaciones del Estatuto Tributario, del que surgen obligaciones en materia del impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas ("IVA") e impuesto de industria y comercio ("ICA") según se detalla más adelante.

---

JORGE IVÁN BOHÓRQUEZ BOTERO – Diccionario Jurídico Colombiano, página 484, Editora Jurídica Nacional, Novena Edición, 2010).

- Ver así mismo, Artículo 968 y s.s. del CÓDIGO DE COMERCIO COLOMBIANO.

<sup>9</sup> SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO, Concepto 02064205 del 30 de agosto de 2002.

<sup>10</sup> Ver artículo 13, 28 y 38 de la CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA.

<sup>11</sup> Ver: - CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE COLOMBIA, artículos 4, 13, 28, 38, 58, 61.

- CÓDIGO DE COMERCIO, ver Régimen general de los contratos y obligaciones mercantiles, contenido en los artículos del 822 al 904, artículos 968 al 980 (Contrato de Suministro), entre otros aplicables según la naturaleza de la prestación que se derive del contrato.

- Código Civil, ver Régimen general de los contratos y obligaciones, contenido en los artículos del 1494 al 1766

- DECISIÓN 486 DEL AÑO 2000, de la Comunidad Andina – Régimen Común sobre Propiedad Industrial, ver régimen general y especialmente los artículos 56 y s.s., 106, 107, 161 – 164, 183, 199, literal h) del artículo 228, literal c) del artículo 243, 258, 259 y 267 al 269 (estos últimos relacionados con los Actos y acciones derivados de la Competencia Desleal – Ver también la Ley 256 de 1996), 260 - 266.

- LEY 256 DEL AÑO 1996, artículos 7, 8, 15, 16, 19, 27, entre otros, (régimen general de protección a la competencia desleal).

## **2.5. TIPOS DE FRANQUICIA**

Entendiendo que el contrato de Franquicia permite crear diversos vínculos jurídicos y económicos, que pueden ser pactados conforme a la autonomía de la voluntad de las partes, este contrato admite una clasificación de tipos o modalidades de Franquicia, que a manera de costumbre pueden resumirse en las siguientes figuras jurídicas:

### **2.5.1. FRANQUICIA INDUSTRIAL**

Bajo esta modalidad, el Franquiciante cede la marca, todos los conocimientos técnicos, de tecnología y de procedimientos, así como las técnicas de venta y de fabricación de un producto, que posteriormente será promocionado y vendido en un mercado por el Franquiciado.

Dentro de los ejemplos más claros en este tipo de Franquicia se puede referenciar a Yoplait, Royal Canin, Coca-Cola, entre otros.

### **2.5.2. FRANQUICIA CORNER**

Esta Franquicia se presenta cuando un comerciante que representa una gran superficie o cadena, concede un espacio para que el Franquiciante ejecute la Franquicia en una parte específica de la superficie o del local, condicionando la ejecución del contrato a la venta exclusiva de la marca Franquiciada. Dicho *corner* o espacio destinado a la ejecución de la Franquicia debe identificar a la marca Franquiciada, sin que exista la obligación de recrear e imitar estrictamente las características de diseño y presentación de la marca.

Un ejemplo representativo de este tipo de Franquicia se da en la venta por departamentos que tienen cadenas como Éxito o Iserra.

### **2.5.3. FRANQUICIA SHOP IN SHOP (TIENDA DENTRO DE TIENDA)**

Esta Franquicia es una modalidad de la Franquicia *Corner*, con la especial característica de tener que imitar en un ciento por ciento (100%) la decoración y características de diseño de la marca o producto original. Es decir, la Franquicia se ejecuta e incorpora dentro de un negocio considerado como el principal, recreando en su totalidad las características distintivas de diseño de la marca.

Este tipo de Franquicia puede identificarse con aquellos negocios o establecimientos de comida que se incorporan en un almacén de cadena como es el caso de OMA, que tiene presencia en algunos almacenes como el Éxito.

### **2.5.4. FRANQUICIA COMERCIAL**

Este es el modelo más usado, y es aquel en el que el Franquiciante entrega todos sus conocimientos, concede licencia de propiedad industrial y presta asistencia técnica permanente al Franquiciado, para que éste último desarrolle el negocio en un territorio determinado.

### **2.5.5. FRANQUICIA LOCAL**

Es el contrato de Franquicia que se ejecuta entre dos partes que tienen presencia dentro del territorio colombiano.

### **2.5.6. FRANQUICIA INTERNACIONAL**

Es el contrato de Franquicia que se ejecuta con una parte que es extranjera. Normalmente, la parte extranjera es la parte Franquiciante.

### **2.5.7. FRANQUICIA DE SERVICIO**

En esta modalidad, la Franquicia tiene por objeto desarrollar la prestación de un servicio al cliente final por parte del Franquiciado, de acuerdo a la fórmula original y al procedimiento que establece el Franquiciador. El Franquiciante debe proveer los servicios o el producto en la misma calidad que el Franquiciador y requiere de una continua transmisión de conocimiento o “*Know How*”.

Dentro de las compañías más reconocidas que ejecutan esta modalidad de Franquicia, puede tenerse como ejemplo a McDonalds o Kentucky Fried Chiken.

### **2.5.8. FRANQUICIA DE DISTRIBUCION**

Es aquella en la que el Franquiciado actúa como un canal de distribución de productos para los clientes finales, luego de seleccionar dichos productos con una calidad y características especiales. Se caracteriza y se diferencia de un contrato de distribución, porque la distribución se realiza por intermedio de una red o puntos de comercio que son homogéneos en el procedimiento técnico venta, los cuales se configuran o forman precisamente por la especialidad de los productos que logra distribuir el Franquiciador al Franquiciante. Con esta modalidad de Franquicia se configura un canal de distribución homogéneo, para que se venda al cliente final una misma clase de bienes en cada punto de venta.

## **3. IMPUESTOS NACIONALES APLICABLES**

### **3.1. IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS**

El impuesto de renta grava la obtención de ingresos ordinarios o extraordinarios, en dinero o en especie, considerados de fuente nacional, que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de quien los percibe y que se produzcan durante un periodo gravable determinado. No obstante lo anterior, para determinar el impuesto de renta a pagar, es necesario realizar la respectiva depuración de renta con el fin de determinar la renta líquida que por regla general es la renta gravable.<sup>12</sup>

El artículo 24 del Estatuto Tributario, enuncia algunos ingresos que se consideran de fuente nacional, entre los cuales incluye:

---

<sup>12</sup>En los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario para obtener la renta líquida gravable se debe realizar el siguiente cálculo: a los ingresos ordinarios ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable que no estén legalmente exceptuados se le restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, si los hubiere, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

*“los beneficios o regalías provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "Know How" o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que se presten desde el exterior o en el país.”*

Para estos efectos, vale aclarar que el Decreto 2123 de 1975 introdujo las definiciones tanto de “Know How” como de asistencia técnica así:

*“ARTÍCULO 1o. Entiéndese por "Know How" la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica y susceptible de cederse para ser aplicada en el mismo ramo, con eficiencia.*

*ARTÍCULO 2o. Entiéndese por asistencia técnica la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorpóreatos, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.*

*Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.”*

Desde esta perspectiva, cuando en desarrollo del objeto de un contrato de Franquicia en Colombia, una sociedad nacional en su calidad de Franquiciada realiza pagos o abonos en cuenta<sup>13</sup> por concepto de regalías, asistencia técnica o venta de bienes a otra sociedad bien sea nacional o extranjera, que actúa en calidad de Franquiciante, estos pagos constituyen para su destinatario un ingreso de fuente nacional, en los términos de los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario, gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios; pues, se trata de ingresos susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio del beneficiario de dicho ingreso.

Ahora bien, el tratamiento tributario de los ingresos generados en la ejecución de un contrato de Franquicia, puede variar, primero de si se trata de un contrato de Franquicia local o internacional, siendo este último aquel donde las partes del contrato son un residente y un extranjero y segundo, en función de su contenido prestacional pues normalmente el contrato de Franquicia da lugar a pagos por conceptos diferentes como regalías por uso de marca y “Know How”, servicios de asistencia técnica y venta de bienes, conceptos que desde el punto de vista tributario están gravados a diferentes tarifas.

En este sentido la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha establecido:

(...)

*“el contrato de Franquicia es un contrato innominado en virtud del cual una de las partes denominada el Franquiciante concede a otra llamada el Franquiciado, a cambio del pago de una remuneración (regalías), el uso de su*

---

<sup>13</sup> Según el Concepto 019115 de Marzo 8 de 2001 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, “Abono en cuenta es el reconocimiento contable de hechos económicos realizados, entendiéndose por hecho económico realizado el que puede comprobarse como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos que conllevan para el ente económico un beneficio o un sacrificio económico o un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.”

*propia fórmula de distribución comercial que comprende en general la cesión de una denominación o marca, la transferencia de un “Know How”, la prestación de asistencia y en ocasiones el suministro de ciertos bienes o equipos.”*

*(...)*

*“Este contrato como lo señala la doctrina, es un contrato complejo cuyo objeto involucra diversas prestaciones que pueden estipularse en varios contratos o en un contrato unitario, y entre las que se destacan:*

#### *1.1. Involucra la cesión de una marca:*

*El contrato de Franquicia involucra necesariamente la transferencia o cesión del uso de una marca de bienes o servicios por parte del Franquiciante en favor del Franquiciado (licencia de uso) quien no podrá ceder la marca a terceros, ni otorgar licencias, salvo estipulación en contrario (art. 556 C. Co.).*

*Así las cosas, la cesión de la marca que hace el Franquiciante a través de una licencia contractual puede consistir, en la transferencia (transferir la titularidad del derecho de dominio) del intangible en venta o en usufructo, o su entrega en arrendamiento (prestación de hacer) al Franquiciado, para lo cual deberá cumplir con las disposiciones que para tales efectos señala la Decisión 344 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, cuando se trate de contratantes de países miembros.*

#### *1.2 La cesión de un “Know How”:*

*Para los efectos impositivos se entiende por “Know How” la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica y susceptible de cederse para ser aplicada en el mismo ramo con eficiencia (art. 1º D. 2123 de 1975). Ahora bien, la Franquicia también supone necesariamente la transmisión de un “Know How” por parte del Franquiciante en favor del Franquiciado, dicha cesión puede consistir en la transferencia del intangible (prestación de dar) en usufructo o su entrega en arrendamiento al Franquiciado quien no puede cederlo a terceros ya que el interés principal para el Franquiciante es que el “Know How” permanezca secreto.*

#### *1.3 Servicios de asistencia:*

*Estos servicios pueden ser prestados por parte del Franquiciante al Franquiciado con el fin de transmitir o aplicar directamente una tecnología necesaria para el adecuado desarrollo y ejecución de la Franquicia.”<sup>14</sup>*

---

<sup>14</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 026737 del 6 de mayo de 2002. Tema: Retención en la fuente. Descriptor: Franquicia.

### 3.1.1. FRANQUICIA LOCAL

Cuando el pago o abono en cuenta lo realiza una sociedad nacional a favor de una sociedad colombiana, o de una sucursal de sociedad extranjera establecida en Colombia, se genera para el beneficiario del pago un ingreso tributario gravado con impuesto de renta, que debe recaudarse mediante el mecanismo de retención en la fuente. La tarifa varía según el concepto que lo genere, por lo cual resulta de gran importancia que a la hora de emitir la factura se discriminen tanto los conceptos como los valores que cada uno de estos tiene.

De esta manera, a los pagos por concepto de regalías por uso de marcas y “*know how*” y a aquellos relacionados con la venta de bienes se les practica una retención en la fuente a una tarifa del tres punto cinco por ciento (3,5%), calculado sobre el valor total del pago o abono en cuenta tal como lo consagra el artículo 401 del Estatuto Tributario modificado por el Artículo 18 de la Ley 633 de 2000. Dicha norma prevé:

*“Sin perjuicio de las retenciones contempladas en las disposiciones vigentes a la fecha de expedición de la Ley 50 de 1984, a saber: ingresos laborales, dividendos y participaciones; honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, arrendamientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas, el Gobierno podrá establecer retenciones en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta que hagan las personas jurídicas y las sociedades de hecho.*

*Los porcentajes de retención no podrán exceder del tres punto cinco por ciento (3.5%) del respectivo pago o abono en cuenta, en los demás conceptos, enumerados en el inciso anterior, se aplicaran las disposiciones que lo regulaban a la fecha de expedición de la ley 50 de 1984”.*

En desarrollo de la facultad contenida en el citado artículo, el Gobierno mediante Decreto 260 de 2001, fijo la tarifa del 3.5% de retención en la fuente por concepto de otros ingresos, aplicable a declarantes y no declarantes.

De esta manera, el Franquiciante emitirá factura a su Franquiciado por el valor de la regalía o de la venta del bien más el Impuesto sobre ventas que le corresponda, no obstante el valor del IVA no se tiene en cuenta para efectos de liquidar la retención en la fuente. Por su parte el Franquiciado procederá a hacer el correspondiente pago o abono en cuenta reteniendo a título de renta a una tarifa del tres punto cinco por ciento (3,5%) calculado sobre el valor total del pago o abono en cuenta.

Al momento de cumplir con la obligación formal de presentar la Declaración de Impuesto de Renta, el Franquiciante declarará el ingreso recibido por concepto de regalías, venta de bienes o asistencia técnica, como ingreso gravado, y después de hacer la depuración en la renta en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario y una vez obtenga el impuesto a pagar procederá a deducir el valor retenido por el Franquiciado. Lo anterior, en razón a lo establecido en el artículo 373 del Estatuto Tributario que preceptúa:

*“En las respectivas liquidaciones privadas los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido. La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada.”*

Por su parte, la Franquiciada procederá a declarar y pagar la Retención en la fuente dentro de los términos establecidos por la administración para el efecto (i.e., mensualmente), junto con los demás valores retenidos en el período, en cumplimiento del deber que le asiste y que se encuentra establecido en el artículo 382 del Estatuto Tributario que determina:

*“Los agentes de retención en la fuente deberán presentar declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos 604 al 606, inclusive.”*

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, consideró en el problema jurídico N°2 del concepto 086017 del 12 de noviembre de 1996, ratificado mediante Concepto 026737 del 6 de mayo de 2002:

*Las regalías pagadas o abonadas en cuenta por parte de una sociedad nacional (Franquiciada) en favor de otra sociedad nacional o extranjera (Franquiciante), en virtud de un contrato de Franquicia cuyo objeto se desarrolla en el país constituye para su beneficiado un ingreso de fuente nacional gravado con el impuesto sobre la renta y sus complementarios; lo anterior dada su naturaleza susceptible de producir un incremento neto en el patrimonio del beneficiario de dicho ingreso (arts. 24 y 26 del E.T).*

*Dicho impuesto sobre la renta se retendrá en la fuente en el caso de las regalías pagadas por una sociedad nacional (Franquiciada) en favor de otra sociedad nacional (Franquiciante) a una tarifa del tres punto cinco por ciento (3,5%) aplicable al valor total del pago o abono en cuenta respectivo (arts. 401 del E.T. 18 L. 633 de 2000).*

### **3.1.2. FRANQUICIA INTERNACIONAL.**

Cuando el pago o abono en cuenta por concepto de regalías es realizado por una sociedad colombiana en favor de una persona extranjera sin residencia ni domicilio en el país, en virtud del numeral 2 del artículo 522 del Estatuto Tributario<sup>15</sup>, dicha sociedad extranjera o persona natural extranjera no está obligada a presentar declaración de renta y complementarios, siempre que todos sus ingresos hubieren

---

<sup>15</sup>“ ARTICULO 592. QUIENES NO ESTAN OBLIGADOS A DECLARAR. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:”

(...)

“2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas\* cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.”



estado sometidos a la retención en la fuente y dicha retención les hubiere sido practicada a las tarifas establecidas en los artículos 407 a 411 del Estatuto Tributario.<sup>16</sup>

En este caso la retención practicada se constituiría en el impuesto de renta definitivo para el beneficiario del pago, siempre que se trata de un no residente en virtud de lo previsto en el artículo 6 del E.T.

Por su parte el Artículo 408 del Estatuto Tributario determina que cuando se trata de pagos o abonos en cuenta por concepto de regalías, la tarifa de retención es del treinta y tres por ciento (33%) aplicable sobre el valor nominal del pago o abono. El artículo en mención consagra lo siguiente:

*“En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del "know-how", prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento (35%) del valor nominal del pago o abono.”<sup>17</sup>*

Ahora bien, si el pago se hace por concepto de asistencia técnica, la tarifa será la establecida en el inciso 2° del artículo 408 del Estatuto Tributario que determina<sup>18</sup>:

*“Los pagos o abonos en cuenta por concepto de consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, prestados por personas no residentes o no domiciliadas en Colombia, están sujetos a retención en la fuente a la tarifa única del 10%, a título de impuestos de renta y de remesas, bien sea que se presten en el país o desde el exterior.”*

En este evento, el Franquiciante emitirá factura a su Franquiciado por el valor de la asistencia técnica más el Impuesto sobre ventas que le corresponda, no obstante el valor del IVA no se tiene en cuenta para efectos de liquidar la retención en la fuente. Por su parte el Franquiciado procederá a hacer el correspondiente pago o abono en cuenta reteniendo a título de renta a una tarifa del diez por ciento (10%) calculado sobre el valor total del pago o abono en cuenta<sup>19</sup>.

En relación con la retención en la fuente en la Franquicia internacional, la DIAN al resolver el problema jurídico N° 2 del concepto 086017 del 12 de noviembre de 1996, el cual reafirmó en el Concepto 026737 del 6 de mayo de 2002 determinó:

---

<sup>16</sup> En estos artículos se establece por ejemplo que la retención en la fuente a practicar a los pagos o abonos en cuenta por concepto de regalías, “Know How” y asistencia técnica es del 33%.

<sup>17</sup> La tarifa del 35% fue modificada por el Artículo 127 de la Ley 223/95. Debe entenderse que la tarifa aplicable en la actualidad es del 33%.

<sup>18</sup> Ver: DIAN - Concepto No. 95029 del 18 de Noviembre de 2009 y Concepto No. 26737 del 6 de mayo de 2002.

<sup>19</sup> De acuerdo con lo establecido en la doctrina de la DIAN, mediante Conceptos No. 85072 del 3 de septiembre de 2008 y No. 11704 del 1 de febrero de 2008, el artículo 67 del Decreto Reglamento 167 de 1985 se encuentra vigente, por lo cual es preciso advertir que para que el residente Franquiciado tenga acceso a los beneficios de la deducción por los pagos efectuados al exterior a los que se refiere el artículo 121 del E.T., debe realizar el registro del contrato ante la Autoridad Competente, hoy la DIAN.

*En el evento en el que las regalías sean pagadas o abonadas en cuenta por la sociedad nacional Franquiciada en favor de una sociedad extranjera sin domicilio en el país (Franquiciante), el impuesto sobre la renta se retendrá en la fuente a la tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) aplicable sobre el valor nominal del pago o abono en cuenta respectivo (art. 408 E.T.).*

*En el evento en el que el valor pagado o abonado en cuenta sea efectuado a extranjeros sin residencia o domicilio en el país o el pago a sociedades nacionales implique situación de esos recursos en el exterior adicionalmente se deberá practicar la retención en la fuente a título del impuesto de remesas cuya tarifa será la del 7% aplicable al resultado de restar del valor del pago o abono respectivo el impuesto sobre la renta correspondiente (arts. 321 y 321-1 del E.T.).”*

Con relación al tratamiento de las regalías surgidas en contratos de Franquicia en los que estén involucrados comercialmente personas con domicilio en cualquiera de los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), ha de tenerse en cuenta lo establecido en la Decisión 578 de 2004, según el cual, de acuerdo a su artículo No. 9 en concordancia con el literal i) del artículo 2° de la Decisión, solo serán gravables las regalías en el país que sea miembro de la Comunidad, donde se usen o se tenga derecho al uso del bien intangible<sup>20</sup>.

Teniendo en cuenta la existencia de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por Colombia, el tratamiento tributario variaría, según se trate de residentes de alguno de los países con quienes se han suscrito los mismos.

### **3.2. EL CONTRATO DE FRANQUICIA ANTE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN**

#### **3.2.1. CONVENIO CON CHILE.**

El convenio suscrito por las Repúblicas de Colombia y Chile para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal aplica en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio. Este convenio fue aprobado mediante Ley 1261 del 23 de diciembre de 2008, y revisado por la corte Constitucional mediante Sentencia C-577 del 26 de agosto de 2009, entró en vigor el 22 de diciembre del 2009.

El ámbito de aplicación del tratado se refiere a los residentes de uno u otro estado, en relación con el impuesto de renta y sobre el patrimonio, así como a los demás impuestos idénticos o sustancialmente análogos, e impuestos que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan o los sustituyan<sup>21</sup>.

A la luz de este Convenio y dentro de los propósitos de este estudio, resulta necesario determinar, cuál sería el tratamiento tributario aplicable a las rentas derivadas de la suscripción de un contrato de Franquicia entre dos residentes de estos estados, en el

---

<sup>20</sup> Ver: DIAN – Concepto No. 075126 del 15 de septiembre de 2009.

<sup>21</sup> Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a los impuestos a las renta y al patrimonio. Artículo 2.

cual un residente chileno otorga una Franquicia para su explotación por parte de un residente Colombiano.

El primer tratamiento probable, sería que las rentas derivadas del contrato de Franquicia constituyan o no un “beneficio empresarial” en los términos del artículo 7<sup>22</sup> del citado convenio, en virtud del cual, las rentas (beneficios) derivadas de una empresa<sup>23</sup> de un estado contratante, solamente pueden someterse a imposición en ese estado contratante, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro estado contratante por medio de un establecimiento permanente, caso en el cual, los beneficios producidos por la empresa en ese otro estado contratante podrán someterse a imposición en éste, siempre que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente.

De la misma manera, el citado artículo en su numeral 7 dispone: “(...) cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las de este artículo.” De manera que, el artículo 7 sobre “Beneficios empresariales”, contiene una especie de clausula residual de aplicación, en la medida en que indica en forma expresa que solamente aplicará siempre y cuando no haya otra norma de aplicación específica.

Teniendo en cuenta lo anterior, para el caso de las rentas derivadas de la ejecución de con contrato de Franquicia, en efecto, el convenio en su artículo 12<sup>24</sup>, numeral 3,

**22 Artículo 7. Beneficios Empresariales:** 1. Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente. (Énfasis propio).

2. Sujeto a lo previsto en el párrafo 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente y con todas las demás personas.

3. Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado Contratante determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado Contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.(...)

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de este artículo.(Énfasis propio).

<sup>23</sup> Si bien, el convenio no contiene una definición propia del término “empresa” como si lo contiene nuestro código de comercio, de acuerdo con el literal (f) del artículo 3 del citado Convenio, la expresión empresa de un estado contratante y empresa de otro estado contratante, significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro estado contratante.

<sup>24</sup> **Artículo 12. Regalías:** 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

define el término “Regalías” como las cantidades de cualquier clase, pagadas por el uso o el derecho de uso, entre otros de derechos de autor, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, formulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, por el uso o derecho de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se consideran dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica<sup>25</sup>, servicios técnicos y servicios de consultoría. (Subrayado propio)

---

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por ciento del importe bruto de las regalías.

3. El término “regalías” empleado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de imagen y el sonido, las patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otra propiedad intangible, o por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se considerarán dentro de este concepto los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y servicios de consultoría.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2, no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado Contratante, realiza en el Estado Contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Las regalías se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando quien paga las regalías, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en uno de los Estados Contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago de las regalías y dicho establecimiento permanente o base fija soporte la carga de las mismas, las regalías se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado Contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.<sup>24</sup>

7. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un estado contratante por el mero hecho que realice sus actividades en ese estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que en sus relaciones comerciales o financieras con dichas empresas no se pacten o impongan condiciones aceptadas o impuestas

<sup>25</sup> Dentro de la legislación colombiana, la definición de asistencia técnica se encuentra contenida en el artículo 2 del Decreto Reglamentario 2123 de 1975, de la siguiente manera:

“Se entiende por asistencia técnica la asesoría dada mediante contratos de servicios corporales para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio de ejercicio de un arte o técnica.

Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos.”

<sup>25</sup>El Consejo de Estado en Auto del 26 de julio de 1984, expediente 054, precisó las diferencias entre servicios técnicos y asistencia técnica, así: no es tan obvia como lo afirma el demandante, la diferencia entre la noción entre servicios técnicos y servicios de asistencia

En este orden de ideas, como se señaló en el Capítulo I de este estudio, el contrato de Franquicia impone la existencia del derecho de uso sobre un conjunto de bienes intangibles, por parte del Franquiciante y a favor del Franquiciado, como lo serían el “*Know How*”, formulas, recetas o métodos de preparación de un producto, uso de marcas, patentes, etc... Adicionalmente, es usual dentro de la existencia de este contrato la transmisión del conocimiento, pactado mediante la figura de la asistencia técnica a favor del Franquiciado.

En conclusión, dentro del convenio suscrito entre las Repúblicas de Chile y Colombia para evitar la doble imposición, existe norma expresa aplicable a las rentas derivadas de la suscripción de un contrato de Franquicia, bajo el concepto de regalías, no obstante para las demás rentas derivadas del contrato de Franquicia como lo serían las que se originen por el suministro de bienes, aplicaría la norma de los beneficios empresariales.

El citado artículo 12 sobre “regalías” contiene las siguientes reglas que permiten determinar la facultad impositiva de cada uno de los estados contratantes en relación con este tipo de rentas, así:

- (i) Por regla general, las regalías se gravan en el estado de residencia del beneficiario del pago (Franquiciante), para nuestro ejemplo Chile. Incluir tarifa aplicable en este evento, de acuerdo con el E.T.
- (ii) Las regalías, podrán gravarse en el estado de la fuente, pero si el beneficiario efectivo<sup>26</sup> es residente del otro estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder el 10% del importe bruto de las regalías.
- (iii) Las disposiciones anteriores no son aplicables, si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un estado contratante, realiza en el estado contratante de la fuente, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí o presta servicios personales independientes por medio de una base fija. En tal caso aplican las disposiciones del artículo 7 o 14 según proceda.
- (iv) La procedencia de las regalías, se determinan por el lugar de residencia del deudor, no obstante cuando las regalías se deriven de un establecimiento

---

*técnica. De estos documentos resulta palmario que para los efectos fiscales no es lo mismo la asistencia técnica que los servicios técnicos, pues la primera se supone que se caracteriza por la transmisión de conocimiento a terceros y la segunda comprende tal solo la aplicación directa de la técnica por un operario sin transmisión de conocimientos.”*

<sup>26</sup>Teniendo en cuenta que el convenio en estudio, no contiene la definición de beneficiario efectivo, se hace necesario recurrir a la definición que contengan las legislaciones internas de cada uno de los estados contratantes, con las dificultades que esto supone. Como antecedente, la definición de La cláusula del beneficiario efectivo se incluyó en el modelo del convenio de la OCDE para impedir la aplicación de los convenios a las conductas del *treaty shopping*, es decir, aquellas conductas dirigidas a reducir o evitar la tributación en el estado de la fuente de unas rentas, usando un convenio que en principio no es aplicable. Para el caso chileno en octubre de 2009 la SII emitió la circular No. 57, mediante la cual siguiendo las directrices de los modelos OCDE se establecen criterios para aplicar el concepto de beneficiario efectivo indicando que su propósito es buscar evitar que se haga uso indebido de los beneficios de los CDTI fundamentalmente en la rebaja de los impuestos aplicables a las rentas consistentes en los dividendos, intereses y regalías. así el concepto de beneficiario efectivo excluye a los mandatarios, agentes, intermediarios y las personas que tienen poderes limitados sobre las rentas en cuestión. Tampoco se entienden incluidas las sociedades instrumentales o personas utilizadas como simples intermediario para lograr un tratamiento tributario más favorable. De manera que cuando el perceptor de una renta actúa solo como mandatario o agente del beneficiario efectivo, y este es residente de un tercer país, será necesario aplicar el CDTI que Chile tiene vigente con el país de residencia del beneficiario efectivo, en vez del que corresponda al país de residencia del mandatario o agente.

permanente situado en cualquiera de los estados contratantes, el criterio de residencia del deudor se desestima, y toma relevancia el criterio de domicilio del estado permanente o base fija de negocios.

De acuerdo con la regla contenida en el numeral (iii), es preciso analizar la figura del establecimiento permanente<sup>27</sup>, con el fin de determinar el tratamiento tributario aplicable en caso de existir, o no el mismo.

#### Escenario 1: Sin existencia de establecimiento permanente:

La existencia de establecimiento permanente toma relevancia, en la medida en que de existir, las rentas derivadas del contrato de Franquicia se verían gravadas además del estado del residente perceptor de las regalías, en el de la fuente en la misma manera en que se gravaría a un contribuyente del mismo, siempre que las rentas estén asociadas al funcionamiento del establecimiento permanente.

Como ya se indicó en este estudio, el artículo 12 “Regalías”, condiciona su aplicación a la inexistencia de un establecimiento permanente o base fija de negocios en el estado fuente de las rentas, por parte del deudor de las regalías, y menciona expresamente que en caso de existir tal establecimiento, el tratamiento tributario será el previsto en el artículo 7 sobre beneficios empresariales.

Desde el punto de vista del convenio el establecimiento permanente se entiende como un lugar fijo de negocios donde la empresa realiza todo o parte de su actividad, incluyendo además de las sucursales, oficinas, fabricas, talleres, la existencia de obras o proyectos de construcción o montaje cuya duración supere los seis meses, así como la prestación de servicios por parte de una empresa, incluidos los servicios de consultoría por medio de empleados u otras personas naturales, sin que excedan de 183 días. Por su parte, la legislación interna regula la existencia de sucursales de sociedades extranjeras (469 y siguientes del Código de Comercio)<sup>28</sup>, condicionando para su establecimiento la existencia de una *actividad permanente* y definiendo en el artículo 474, algunas presunciones de actividad permanente.

Ahora bien, dada la mención que hace el tratado a *la prestación de servicios por parte de una empresa por intermedio de empleados u otras personas* por un periodo mínimo de 183 días, eventualmente podría considerarse la existencia de establecimiento permanente para el caso de los servicios de asistencia técnica que se derivan de la ejecución del contrato de Franquicia, a cargo del Franquiciante.

---

<sup>27</sup> Artículo 5. *Establecimiento permanente: A los efectos de este convenio, la expresión establecimiento permanente, significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. ( ...)*

<sup>28</sup> Para que una sociedad extranjera pueda emprender negocios permanentes en Colombia, establecerá una sucursal con domicilio en el territorio nacional....

Código de Comercio. **Artículo 474** .*Se tiene por actividades permanente para efectos del artículo 471 las siguientes:*

1. *Abrir dentro del territorio de la República establecimientos mercantiles u oficinas de negocios, aunque estas tengan solamente un carácter técnico o de asesoría.*
2. *Intervenir como contratista en la ejecución de obras o en la prestación de servicios,*
3. *Participar en cualquier forma en actividades que tengan por objeto el manejo, aprovechamiento o inversión de fondos provenientes de ahorro privado.*
4. *Dedicarse a la industria extractiva en cualquiera de sus ramas o servicios*
5. *Obtener del estado Colombiano una concesión o que esta le hubiere sido cedida a cualquier título o que en alguna forma participe en la explotación de la misma y,*
6. *El funcionamiento de sus asambleas de asociados, juntas directivas, gerencias, o administración en el territorio nacional.*

No obstante, de acuerdo con la manera en que se estructure el contrato de Franquicia, podría llegarse a considerar que no existe establecimiento permanente en relación con los servicios de asistencia técnica que preste el Franquiciante al Franquiciado, teniendo en cuenta que tales servicios constituyen una obligación de hacer dentro del contrato de Franquicia y no el objeto mismo del contrato.

Bajo este análisis, es decir el de la inexistencia de un establecimiento permanente el tratamiento tributario a las rentas generadas en ejecución del contrato de Franquicia, sería el siguiente:

- (i) La regulación aplicable sería la prevista en el artículo 12 del Convenio, teniendo en cuenta la limitación a la facultad impositiva del estado de la fuente (10%) del importe bruto de las regalías, lo que constituye un verdadero beneficio en relación con los residentes de estados con quienes no se tienen tratados de esta naturaleza, ya que el Estatuto Tributario prevé una tarifa del 33% de retención en la fuente por pagos o abonos en cuenta de regalías por servicios personales o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “*Know How*”<sup>29</sup>.
- (ii) En caso de que el *beneficiario efectivo* del pago tuviese la condición de residente en Colombia, no aplicaría la tarifa del 10% del tratado, sino la del 33%, aplicando retenciones del 3.5%<sup>30</sup> y del 11%, en relación con las regalías por concepto de asistencia técnica, la porción restante será declarada y pagada por el beneficiario del pago, de acuerdo con lo que se expuso en el numeral 2.1 de este estudio. (El Dr Romero menciona que no es del 33% el impuesto para residentes por este concepto sino los indicados en el comentario 42).
- (iii) Para las rentas generadas de las demás prestaciones derivadas del contrato de Franquicia, como lo sería un suministro de bienes, la norma aplicable a la luz del convenio sería el artículo 7, sobre “*beneficios empresariales*”, de manera que de acuerdo con el numeral 1 de la citada norma, estas se encontrarían gravadas únicamente en el estado contratante del perceptor de las mismas.

#### Escenario II. Con establecimiento permanente:

Bajo este supuesto, aplicarían las normas del artículo 7 del Convenio y ya no las del artículo 12, en la medida en que las rentas puedan asociarse a la actividad del establecimiento permanente, siguiendo las siguientes reglas:

- (i) La procedencia de las regalías, se determinan por el lugar de residencia del deudor, no obstante cuando las regalías se deriven de un establecimiento permanente situado en cualquiera de los estados contratantes, el criterio de residencia del deudor se desestima, y toma relevancia el criterio de domicilio del establecimiento permanente o base fija de negocios.

---

<sup>29</sup> “En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “*know-how*”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta y cinco por ciento (35%) del valor nominal del pago o abono.” Subrayado propio.

<sup>30</sup> Artículo 401 del E.T inciso Segundo.

- (ii) Las regalías, podrán gravarse además del estado de residencia del perceptor de las regalías, en el estado de generación de las rentas, teniendo en cuenta que el artículo 12.4 dispone expresamente que si el beneficiario efectivo<sup>31</sup> realiza en el estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un *establecimiento permanente* situado allí, le serán aplicables las reglas del artículo 7, sobre “rentas empresariales”.
- (iii) En cada estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este hubiera podido obtener de ser una empresa distinta o separada que realice las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones,
- (iv) Al tener la condición de contribuyente, para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, se permitirá la deducción de los gastos en que haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento, siempre que tengan relación de causalidad con las rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para sus beneficiario renta gravable en Colombia.
- (v) De acuerdo con lo anterior, el Franquiciante debería pagar renta por concepto de las sumas recibidas por el servicio de asistencia técnica en el estado de su generación (fuente), en virtud de la aplicación del concepto de establecimiento permanente. A tales rentas vinculadas al establecimiento permanente, se le podrán deducir los costos o deducciones por expensas en el exterior en que se haya incurrido para la obtención de las rentas de fuente dentro del país; es decir podría depurarse la base gravable para efectos de pagar el impuesto de renta, con las limitaciones que establecen los artículos 121 y 122 del ET<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup>Teniendo en cuenta que el convenio en estudio, no contiene la definición de beneficiario efectivo, se hace necesario recurrir a la definición que contengan las legislaciones internas de cada uno de los estados contratantes, con las dificultades que esto supone. Como antecedente, la definición de La cláusula del beneficiario efectivo se incluyó en el modelo del convenio de la OCDE para impedir la aplicación de los convenios a las conductas del *treaty shopping*, es decir, aquellas conductas dirigidas a reducir o evitar la tributación en el estado de la fuente de unas rentas, usando un convenio que en principio no es aplicable. Las forma más común .... Para el caso chileno en octubre de 2009 la SII emitió la circular No. 57, mediante la cual siguiendo las directrices de los modelos OCDE se establecen criterios para aplicar el concepto de beneficiario efectivo indicando que su propósito es buscar evitar que se haga uso indebido de los beneficios de los CDTI fundamentalmente en la rebaja de los impuestos aplicables a las rentas consistentes en los dividendos, intereses y regalías. así el concepto de beneficiario efectivo excluye a los mandatarios, agentes, intermediarios y las personas que tienen poderes limitados sobre las rentas en cuestión. Tampoco se entienden incluidas las sociedades instrumentales o personas utilizadas como simples intermediario para lograr un tratamiento tributario más favorable. De manera que cuando el perceptor de una renta actúa solo como mandatario o agente del beneficiario efectivo, y este es residente de un tercer país, será necesario aplicar el CDTI que Chile tiene vigente con el país de residencia del beneficiario efectivo, en vez del que corresponda al país de residencia del mandatario o agente.

<sup>32</sup> De acuerdo con el artículo 121 del ET: Deducción de los gastos en el exterior. Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia. Son deducibles, sin que sea necesaria la retención:

- a) Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otras clases de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y crédito Público.



- (vi) Dado que el artículo 7 del Convenio, no contiene una tarifa determinada para efectos de gravar las rentas por concepto de beneficios empresariales, y que el 12 excluye expresamente de su aplicación las rentas originadas en otros conceptos, para el caso de las rentas generadas en desarrollo del contrato de Franquicia a favor del Franquiciante, aplicarían las tarifas previstas en el Estatuto Tributario (E.T.), en este caso la del 10% prevista en el inciso segundo del artículo 408 del Estatuto Tributario, por tratarse de rentas derivadas de un contrato de asistencia técnica, y en relación con los demás ingresos derivados del contrato de Franquicia como lo serían los de uso y explotación de marca y del “*Know How*”, aplicaría las tarifas del 33%.
- (vii) En resumen, en caso de existencia de establecimiento permanente por parte del beneficiario de las regalías en el estado fuente de las mismas, las rentas se gravarán además del estado de residencia del perceptor de las regalías, en el estado de la fuente de acuerdo con las normas de tributación de ese estado. Es decir de acuerdo con las reglas fijadas en el numeral 2.1 de este documento.
- (viii) Teniendo en cuenta que dentro de los contratos de Franquicia pueden pactarse múltiples prestaciones, en virtud de las cuales pueden derivarse diferentes rentas, es posible definir su regulación en forma separada, para efectos tributarios. Lo anterior supone una segregación de rentas generadas en virtud del contrato de Franquicia, para efectos de aplicar una norma específica según se trate de la fuente de los recursos, bien sea en virtud del tratado o del régimen tributario Colombiano, lo que en principio, sería concordante con lo previsto en el numeral 7 del artículo 7, que dispone expresamente que *cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las de este artículo.*

### 3.2.2. CONVENIO CON CANADA

Convenio suscrito el 21 de noviembre de 2008, para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio, aprobado mediante Ley 1459 del 29 de junio de 2011.

- 
- b) Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías, o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.
  - c) Los contemplados en el artículo 25
  - d) Los pagos o abonos en cuenta por la adquisición de cualquier clase de bienes corporales.
  - e) Los costos o gastos que se capitalizan para su amortización posterior, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.
  - f) Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

Artículo 122 del ET, los costos o deducciones por expensas en el exterior, para obtención de rentas de fuente dentro del país, no puede exceder del 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos: a) aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente. b) Los referidos en los literales a y b del artículo anterior, c) los contemplados en el artículo 25, d) los pagos o abonos en cuenta por la adquisición de cualquier clase de bienes corporales, e) los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas; f) aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación, tales como servicios de certificación aduanera.

Aunque presenta grandes similitudes con el convenio suscrito con la República de Chile, antes analizado, este Convenio presenta algunas diferencias en relación con la aplicación del concepto de establecimiento permanente, así:

- (i) Para el cómputo de los días, a que se refieren los literales (a) y (b) del artículo 5 sobre presunciones de establecimiento permanente, este convenio no contiene una regla, como si la define el convenio con Chile<sup>33</sup>.
- (ii) Incluye una presunción adicional, que incluye una combinación de cualquiera de los presupuestos previstos en los literales (a) a (e), siempre que esa combinación conserve su carácter preparatorio. Lo cual resulta consecuente dado el concepto de temporalidad vs permanencia.
- (iii) El convenio con Canadá excluye de las reglas del tratamiento de los beneficios empresariales que si contiene el convenio con Chile, aquella en virtud de la cual mientras sea usual en un estado contratante determinar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo el método de reparto adoptado, habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este artículo.
- (iv) Contiene algunas diferencias en relación con las medidas para eliminar la doble imposición.

### **3.2.3. CONVENIO CON ESPAÑA.**

El convenio suscrito para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio entre el Reino de España y la República de Colombia fue aprobado mediante Ley No. 1082 del 31 de julio de 2006, y declarado exequible por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-383 del 23 de abril de 2008, entró en vigor en octubre del mismo año.

Este convenio es aplicable a los impuestos sobre la renta y complementarios (ganancia ocasional) y el impuesto al patrimonio para el caso de Colombia, en el caso de España aplica a el impuesto a la renta de las personas físicas, de las sociedades, de los no residentes, impuesto sobre patrimonio y a la rentas locales.

También contiene la definición de residente y establecimiento permanente, en términos muy cercanos a los del tratado con Chile, no obstante en este no se encuentra la definición del literal (b) numeral 3 del artículo 5 del tratado con Chile, en virtud de la cual se presume la existencia de establecimiento permanente por la prestación de servicios en forma permanente y por determinado tiempo, circunstancia que fue objeto de análisis en este documento, en relación con las regalías derivadas de los servicios de asistencia técnica, que en forma natural se pactan de las prestaciones a cargo del Franquiciante.

---

<sup>33</sup> A efectos del cálculo de los límites temporales a que se refiere este párrafo, las actividades realizadas por una empresa asociada a otra empresa en el sentido del artículo 9 serán agregadas al periodo durante el cual son realizadas las actividades por la empresa de la que es asociada si la actividad de ambas empresas son idénticas o sustancialmente similares.

A su vez, se entienden incluidos dentro del concepto de regalías, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de entre otros, por concepto de patentes, marcas de fábrica, o de comercio, planos o procedimientos secretos, o por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, incluidos los servicios prestados por asistencia técnica, servicios técnicos y de consultoría<sup>34</sup>.

De acuerdo con lo anterior, el convenio de doble tributación con el Reino de España, no supone la dificultad de interpretación en relación con la existencia o no de un establecimiento permanente por el hecho de una presunción convencional como la planteada para el caso de Chile.

No obstante lo anterior, el artículo 12 numeral 4 del citado Convenio, establece que el tratamiento de las rentas derivadas de las regalías en el contenido; no se aplica en el evento de que el beneficiario efectivo de los cánones o regalías realice en el estado fuente de las rentas (regalías), una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en el estado fuente de las rentas, y el derecho o bien por el que se pagan, está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal evento se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 7 sobre beneficios empresariales.

No existiendo la presunción de la existencia de establecimiento permanente por el hecho de la prestación de un servicio (asistencia técnica) en forma continuada, como si sucede en el convenio con Chile, para el caso de España, la aplicación del artículo 12 resulta mucho más sencilla, en la medida en que las rentas derivadas del contrato de Franquicia que deban ser giradas al Franquiciado (residente en Colombia) al Franquiciante (residente en el Reino de España), se le aplicará una tarifa del 10% sobre el importe bruto de las regalías, en la forma en que se indicó en el numeral 2.1.2., de este documento.

Finalmente, y de acuerdo con el artículo 22, dentro de las fórmulas o mecanismos para evitar la doble tributación, están la posibilidad de deducir o descontar en el estado de residencia, el impuesto pagado en el estado fuente de los recursos, sin que en ningún caso pueda exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculados antes de la deducción o del descuento, correspondientes a las rentas o a los elementos patrimoniales que puedan someterse a imposición en el otro estado contratante.

### **2.2.3. CONVENIO CON SUIZA.**

El convenio suscrito para evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Sobre el Patrimonio, fue aprobado mediante Ley No. 1344 del 31 de julio de 2009, y declarado exequible mediante Sentencia C-460 del 16 de junio de 2010.

Es preciso señalar que, conforme con lo previsto en el numeral 2 del artículo 28 del *Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su*

---

<sup>34</sup>De acuerdo con el protocolo [¿qué artículo o sección en particular?], en el caso de Colombia, se entiende por asistencia técnica, a la asesoría dada mediante contrato de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.

*Protocolo*, las disposiciones pactadas en el mismo surten efecto a partir del 1º de enero del año siguiente al de entrada en vigor, es decir del año 2012.

Al igual que el Convenio con el Reino de España, este convenio aplica a los impuestos a la renta y complementarios y sobre el patrimonio, en el caso Colombia, no obstante se excluye expresamente a los impuestos retenidos en la fuente sobre premios de loterías.

De la misma manera, el Convenio con Suiza, excluye de las presunciones de existencia de establecimiento permanente, la prestación de servicios de manera continuada por un periodo de tiempo determinado, como si sucede en el caso de Chile.

Para efectos de la depuración de la renta gravable en el estado de ubicación del establecimiento permanente, el convenio con Suiza, también contiene la mención del numeral 4, del artículo 7 que contiene el Convenio con España, en virtud de la cual no se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías por ese establecimiento permanente para la empresa, no así consideramos que por aplicación de las normas tributarias colombianas, tal evento no configura el hecho generador del impuesto a la renta, aunque si se tomaría en cuenta para liquidar el impuesto al patrimonio también regulado por este Convenio.

El convenio con Suiza, concede en su artículo 12 “Regalías” una facultad a los estados contratantes para efectos de determinar de mutuo acuerdo los procedimientos para la aplicación del límite del 10% aplicable a título de impuesto a la renta aplicado a las regalías en el estado de fuente de las mismas.

### **3.3. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS**

Para efectos de Impuesto sobre las Ventas la Franquiciante deberá declarar y pagar el valor recaudado por este concepto bimestralmente.

El numeral 3, parágrafo 3º del artículo 420 del Estatuto Tributario establece como hecho generador de impuesto sobre las ventas algunos servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en Colombia, como excepción al principio de territorialidad de la Ley, entre ellos enuncia:

*“las licencias y autorizaciones para el uso y explotación a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles.”*

Vale la pena destacar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales al referirse al régimen tributario aplicable al contrato de *Franquicia* ha aclarado:

*“ si el objeto del contrato de Franquicia celebrado entre una sociedad nacional con otras sociedades nacionales o extranjeras involucra diversas prestaciones, algunas de las cuales constituyen hechos generadores del impuesto sobre las ventas como son el servicio de arrendamiento de marcas, “Know How” (intangibles) y los servicios de asistencia prestados en el país, se causa el impuesto a la tarifa general del 16% aplicable sobre la base gravable constituida por el valor total*

*de la remuneración que perciba el responsable por el servicio prestado, independientemente de su denominación (art. 2º D. 1107 de 1992).*

*Cabe señalar, que si los bienes incorporales (marcas y “Know How”) son cedidas en venta, dicha operación no causa el impuesto sobre las ventas en cuanto que se trata de un acto que implica la transferencia del dominio sobre un intangible, esto es, una prestación de dar que no constituye servicio conforme a su definición reglamentaria. Debe observarse que la venta de intangibles no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas. (Valencia Zea, pág. 7 tomo III Obligaciones y pág. 221 tomo IV Contrato s).<sup>35</sup>*

El artículo 437-1 del Estatuto Tributario establece la retención en la fuente por concepto de impuesto a las ventas en la adquisición de bienes y servicios, con el fin de *facilitar, acelerar y asegurar el recaudo de dicho impuesto, además añade que la retención deberá practicarse al momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.*

La retención a título de IVA deberá ser practicada por los agentes de retención establecidos en el artículo 437-2 que son:

*“1. Las siguientes entidades estatales:*

*La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.*

*2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sean o no responsables del IVA, y los que mediante resolución de la DIAN se designen como agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.*

*3) Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio Nacional, con relación a los mismos.*

*4) Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado.*

---

<sup>35</sup> Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales. Concepto 26737 del 6 de mayo de 2002.

5) *Las entidades emisoras de tarjetas crédito y débito y sus asociaciones, en el momento del correspondiente pago o abono en cuenta a las personas o establecimientos afiliados. El valor del impuesto no hará parte de la base para determinar las comisiones percibidas por la utilización de las tarjetas débito y crédito.*

*Cuando los pagos o abonos en cuenta en favor de las personas o establecimientos afiliados a los sistemas de tarjetas de crédito o débito, se realicen por intermedio de las entidades adquirentes o pagadoras, la retención en la fuente deberá ser practicada por dichas entidades.*

6. *La Unidad Administrativa de Aeronáutica Civil, por el 100% del impuesto sobre las ventas que se cause en la venta de aerodinos.*

7. *Los responsables del Régimen Común proveedores de Sociedades de Comercialización Internacional cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados de personas que pertenezcan al Régimen Común, distintos de los agentes de retención mencionados en los numerales 1 y 2, o cuando el pago se realice a través de sistemas de tarjeta débito o crédito, o a través de entidades financieras en los términos del artículo 376-1 de este Estatuto.” (...)*

Así las cosas cuando se ejecuta un contrato de Franquicia y quien actúa como Franquiciado tiene la calidad de agente retenedor del impuesto sobre las ventas, y realice pagos o abonos en cuenta a título de regalías por la prestación de servicios gravados en favor de un Franquiciante bien sea sociedad nacional o sociedad extranjera con domicilio en Colombia, deberá retener en la fuente el cincuenta por ciento (50%)<sup>36</sup> del valor del impuesto sobre las ventas causado por la operación. El valor retenido a título de IVA deberá ser declarado y consignado en el mes correspondiente a la fecha del pago o abono en cuenta.

No obstante lo anterior, cuando el Franquiciante que es el beneficiario del pago por parte del Franquiciado, es calificado como gran contribuyente, o responsable del régimen común autorizado como retenedor del impuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no es posible practicar retención en la fuente pues según lo previsto en el Parágrafo 1° del artículo 437 -2 del estatuto Tributario, la venta de bienes o prestación de servicios que se realicen entre este tipo de agentes de retención del impuesto sobre las ventas no se regirá por lo previsto en este artículo y por lo tanto no hay lugar como se dijo, practicar retención.

Por el contrario cuando se ejecuta un contrato de Franquicia y quien actúa como Franquiciado tiene la calidad de agente retenedor del impuesto sobre las ventas, y realice pagos o abonos en cuenta a título de regalías por la prestación de servicios gravados en favor de un Franquiciante sociedad extranjera sin domicilio en Colombia deberá retener el cien por ciento (100%) del valor del impuesto sobre las ventas correspondiente al hecho generador, que al no tener un tratamiento especial se entiende gravado con la tarifa general equivalente al dieciséis por ciento(16%).

---

<sup>36</sup> Decreto 2502 de 2005.

Podría pensarse que en el evento en que el Franquiciado pertenece al régimen simplificado y el Franquiciante es una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, si bien se presenta el hecho generador del IVA no se causa impuesto pues quien efectúa el pago o abono en cuenta carece de la calidad de agente retenedor. Sin embargo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –Dian- mediante su Concepto Unificado del 1 de junio de 2003, numeral 2.4., determinó que:

*“El numeral 3 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario en concordancia con el inciso tercero del artículo 3° del Decreto 380 de 1996, disponen que quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, son agentes retenedores.*

*En tal caso de acuerdo con el párrafo del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, la retención será equivalente al cien por ciento (100%) del valor del impuesto, determinado sobre la base gravable, esto es, la remuneración por el servicio, sin que importe la fuente o la modalidad en que se haya convenido hacer los pagos.*

*No obstante, hay que tener en cuenta que para que opere la retención en la fuente debe cumplirse como presupuesto que los servicios se presten por un extranjero en Colombia, o que los servicios en virtud de disposición expresa se entiendan prestados en Colombia. Por ejemplo cuando, se exporta un bien temporalmente para su reparación y transformación, es fácil deducir que los servicios prestados para tales fines, se realizan en el exterior, hecho diferente a cuando se realizan desde el exterior y que en determinados casos la ley los considera prestados en el país*

*Por excepción los responsables del régimen simplificado actuarán como agentes de retención del IVA, únicamente en los contratos de servicios gravados que la ley los tenga como prestados en Colombia, por parte de personas o entidades sin residencia o domicilio en el país. Retención que de acuerdo con el artículo 6° del Decreto en cita, genera las obligaciones accesorias propias de los agentes de retención en la fuente, como es el de presentar la respectiva declaración de retención, correspondiente al período en que ello ocurra.*

*Adicionalmente, conforme con el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, en el contrato respectivo debe discriminarse el valor del impuesto sobre las ventas generado, que será objeto de retención por parte del contratante. El contrato servirá como soporte para todos los efectos tributarios.”*

Cuando las partes que celebren el contrato de Franquicia sean sociedades nacionales o sociedades extranjeras con domicilio en Colombia y ambas tengan calificación de gran Contribuyente o pertenezcan al Régimen Común, no se practicará retención a título de IVA. En este evento, el IVA que se causa con la prestación de servicios

deberá ser declarado y pagado en las oportunidades señaladas por la Administración de conformidad con los términos y condiciones establecidos en las normas tributarias.

Las regalías pagadas o abonadas en cuenta por parte de una sociedad nacional (Franquiciado) en favor de otra sociedad nacional o extranjera (Franquiciante), en virtud de un contrato de Franquicia cuyo objeto se desarrolla en el país constituye para su beneficiado un ingreso de fuente nacional gravado con el impuesto sobre la renta y sus complementarios; lo anterior dada su naturaleza susceptible de producir un incremento neto en el patrimonio del beneficiario de dicho ingreso (arts. 24 y 26 del E.T.)

Ahora bien, en relación con las retenciones a título de Impuesto sobre las ventas, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales estableció mediante Concepto 026737 del 6 de mayo de 2002:

*2.2.1 Cuando en virtud de un contrato de Franquicia intervenga como Franquiciado cualquiera de los agentes de retención en la fuente del impuesto sobre las ventas previstos en el artículo 437-2 del estatuto tributario, que efectúe pagos o abonos en cuenta a título de regalías como contraprestación por la prestación de servicios gravados en favor de un Franquiciante sociedad nacional o sociedad extranjera con domicilio en el país, deberá retener en la fuente el setenta y cinco por ciento (75%), sin perjuicio de lo mencionado en el punto 2.2.2 del valor del impuesto sobre las ventas causado por la operación y deberá ser declarado y consignado conjuntamente con las demás retenciones en la fuente que a título de los impuestos sobre la renta y timbre se hayan causado y practicado en el respectivo período mensual.*

*Es importante señalar que la retención en la fuente del impuesto sobre las ventas no se practicará en el caso en el que el Franquiciante beneficiario del pago o abono en cuenta de las regalías, sea una sociedad nacional o una sociedad extranjera con domicilio en el país responsable del impuesto calificado como gran contribuyente, o responsable del régimen común autorizado como retenedor del impuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (art. 437-2 E.T.).*

*2.2.2 Toda empresa Franquiciada que contrate con su Franquiciante sociedad extranjera sin domicilio en el país la prestación de servicios gravados en el territorio nacional, deberá retener en la fuente el 100% del valor del impuesto sobre las ventas causado por dicha operación (arts. 437-1 y 437-2 del E.T.)”*

Finalmente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Oficio 101326 del 30 de noviembre de 2006, haciendo referencia al régimen de IVA aplicable a pagos al exterior efectuados a un no residente ni domiciliado en Colombia por concepto de regalías afirmó al respecto:

(...)



*“El artículo 420 del Estatuto Tributario, al referirse al hecho generador del impuesto sobre las ventas por servicios ejecutados desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, en el párrafo 3, numeral 3, literal a), indica que las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles, causan el impuesto sobre las ventas.*

*Así fue reconocido por esta Oficina mediante Concepto Nro. 00001 de 2003, en el cual se dijo:*

*En lo que respecta a la territorialidad de la ley, y como cuestión excepcional, el legislador en el numeral 3 del párrafo tercero del artículo 420 del Estatuto Tributario, tal como ha sido modificado y adicionado por la Ley 488 de 1.998 y por la Ley 633 de 2000, precisó que algunos servicios, aun cuando se ejecuten desde el exterior a favor de usuarios o destinatarios ubicados en el territorio nacional, se entienden prestados en Colombia, y por consiguiente causan el gravamen según las reglas generales. Es decir se da una ficción de localización del servicio en la sede del destinatario o del usuario en los siguientes casos:*

*a. Las licencias y autorizaciones para el uso y explotación, a cualquier título, de bienes incorporales o intangibles.*

*(...)*

*Respecto a sus interrogantes planteados en los puntos 2° y 3° de la consulta, referentes a la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas se le informa, que la retención en la fuente se debe practicar en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero, conforme lo dispone el artículo 437-1 del Estatuto Tributario.*

*En consecuencia, el artículo 12 del Decreto 1165 de 1996, se debe interpretar en armonía con el inciso primero del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, surgiendo la obligación de efectuar la retención en la fuente en el momento de efectuar cada pago o abono en cuenta, así el texto del contrato, por la naturaleza del mismo, impida conocer el valor total del impuesto sobre las ventas que se generará en su ejecución.*

*Dicha retención, tal como lo ordena el párrafo del artículo 437-1 del Estatuto Tributario, será equivalente al ciento por ciento (100%) del valor del impuesto sobre las ventas.”*

#### **3.4. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

*De conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, “El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”*

Teniendo en cuenta que, como se ha señalado a lo largo de este documento, las relaciones comerciales de la Franquicia pueden llegar a involucrar la ejecución de varios tipos de prestaciones, entre ellos la concesión de licencias, suministro de bienes y la prestación de servicios de asesoría, es pertinente establecer el alcance de lo que se considera como actividades comerciales, industriales y de servicios. Al respecto, establece la Ley 14 de 1983 lo siguiente:

**“Artículo 34º.-** Para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.<sup>37</sup>

**Artículo 35º.-** Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios.<sup>38</sup>

**Artículo 36º.-** Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepios y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.<sup>39</sup>”

En este orden de ideas, si tenemos en cuenta las características y los elementos que a nuestro criterio deben considerarse como naturales dentro del contrato<sup>40</sup>, es posible concluir que el hecho generador del impuesto está presente dentro de la ejecución de una Franquicia, por cuanto éste implica, necesariamente, el desarrollo de actividades comerciales, industriales y/o de servicios, en cualquiera de sus modalidades.

Ahora bien, respecto a la territorialidad del impuesto, de la definición otorgada por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 permite inferir que se trata de un impuesto estrictamente municipal, directo, por lo que las actividades comerciales, industriales y de servicio serán el hecho generador dentro de la jurisdicción donde dichas actividades se desarrollen.

Como quiera que no existe una norma expresa que defina o establezca unos parámetros para determinar el lugar donde se entiende desarrollada la actividad

---

<sup>37</sup> Ver también: Decreto 1333 de 1986, artículo 197; Decreto 352 de 2002, artículo 33.

<sup>38</sup> Ver también: Decreto 1333 de 1986, artículo 198; Decreto 352 de 2002, artículo 34.

<sup>39</sup> Ver también: Decreto 1421 de 1983, artículo 154 numeral 4; Decreto 352 de 2002, artículo

35.

<sup>40</sup> Ver Punto 1.2 – ELEMENTOS NATURALES DEL CONTRATO del presente documento.

comercial o de servicios, es pertinente resaltar que existen diferentes posiciones y criterios para determinar el lugar donde se entiende realizado el hecho generador del impuesto. Al respecto, la territorialidad del impuesto estará definida por la actividad que desarrollará el empresario, esto es, actividad de servicios, comercial o industrial.

Tanto la doctrina como la Jurisprudencia<sup>41</sup> han considerado, en su mayoría, que para efectos del impuesto de industria y comercio, se entenderá que la actividad industrial es realizada en el municipio donde el sujeto gravado ejecuta sus actividades con ayuda de su infraestructura, sus calles, su organización administrativa, etc., entendida ésta como la sede fabril, la actividad de servicio se entenderá ejecutada en el municipio en el que efectivamente se preste el servicio y tratándose de actividades comerciales, en el municipio donde se realice el hecho imponible.

Esta posición enmarca a la territorialidad del impuesto de Industria y Comercio dentro de la teoría de la “sujeción económica”, según la cual el punto determinante para exigir el pago del impuesto no es la relación o el contacto ocasional con un determinado municipio, sino una verdadera interacción con dicha jurisdicción en la que genere riqueza.

Dicho de otra manera, el impuesto de industria y comercio se causará y en consecuencia deberá ser pagado, por aquella persona natural o jurídica que desarrolle actividades industriales, comerciales o de servicios al interior de una jurisdicción determinada, de conformidad con los criterios establecidos precedentemente.

Conforme a lo anterior, dentro de la ejecución de un contrato de Franquicia deberá determinarse si el contrato será ejecutado bajo la modalidad de Franquicia Local (dos partes con presencia en territorio colombiano) o si por el contrario se trata de una Franquicia Internacional (una de las partes contratantes es una persona natural o jurídica, extranjera).

En el primero de los casos (Franquicia Local), tanto Franquiciante como Franquiciado deberán declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio ante la jurisdicción que les corresponda. El Franquiciante deberá tomar como base el total de las regalías brutas que perciba del Franquiciado; y el Franquiciado, deberá liquidar su impuesto de conformidad con los ingresos que perciba en desarrollo de la explotación del negocio.

Para el caso de Franquicia Internacional la causación del ICA es un tema que genera mayor discusión, por cuanto no existe norma expresa que diferencie al sujeto pasivo con presencia en el exterior o dentro del territorio nacional, situación que puede comprobarse con el análisis del artículo 32 de la Ley 14 de 1993 citado anteriormente.

No obstante lo anterior, los criterios de territorialidad del impuesto nos permiten concluir que, por regla general, en caso de que se trate de una Franquicia

---

<sup>41</sup> Consideramos que el fundamento de la posición doctrinaria y jurisprudencial, respecto a la territorialidad del Impuesto de Industria y Comercio, proviene fundamentalmente del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, según el cual *“Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.* – Ver como sustento doctrinario y jurisprudencia: 1) Consejo de Estado, 15 de junio de 1990, C.P. Dra. CONSUELO SARRIA OLCOS, Expediente No. 2438; 2) Consejo de Estado, 11 de agosto de 1995, C.P. Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, Expediente No. 6062.; 3) Consejo de Estado, 16 de junio de 1995, C.P. Dra. CONSUELO SARRIA OLCOS, Expediente No. 5957; 4) HAROLD FERNEY PARRA ORTIZ – *“El Impuesto de Industria y Comercio”*, Ed. Temis, año 2004.; 5) Consejo de Estado, Sentencia del 22 de Junio del año 1990, Expediente No. 2180.

Internacional, el sujeto activo del impuesto será únicamente el Franquiciado, quien deberá declarar y pagar el impuesto sobre la base de los ingresos que obtenga en el respectivo Municipio, mientras que para el caso de la persona extranjera se entiende que realiza sus actividades en el país donde tiene su domicilio principal y no en Colombia, por lo que no es sujeto pasivo del impuesto.

El impuesto de industria y comercio –ICA- se debe liquidar y pagar bimestralmente con base en los ingresos netos del responsable obtenidos durante el periodo, los ingresos netos se determinan restando de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, y los obtenidos por rendimientos financieros, comisiones, los ingresos obtenidos mediante el ejercicio de actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. A esta base se le debe aplicar la tarifa, establecida en cada municipio, correspondiente a la actividad desarrollada que para el caso del contrato de Franquicia, en la ciudad de Bogotá, equivale al nueve punto sesenta y seis por ciento (9.66%) por tratarse de una actividad enmarcada en “Demás actividades de servicios”.

#### **4. CONCLUSIONES**

1. El contrato de Franquicia es un contrato atípico, sin regulación expresa dentro de nuestro ordenamiento jurídico y su composición contractual hace que esté compuesto sea un contrato de colaboración empresarial.
2. La atipicidad del contrato de Franquicia es una atipicidad meramente legal, pues en la práctica, es decir, comercialmente, la Franquicia es una figura usada frecuentemente por los empresarios, lo que significa que el contrato sea una realidad que vivimos día a día.
3. Siendo un contrato atípico, el contrato se gobierna principalmente por la libertad contractual y la autonomía de las partes.
4. La celebración del Contrato de Franquicia implica que en su ejecución se configuren elementos naturales propios de varios subcontratos, dentro de los que se incluye el suministro de bienes, concesión de licencias de propiedad industrial, asistencia y servicios técnicos, entre otros.
5. Los pagos o abonos en cuenta por concepto de regalías constituyen para su beneficiado un ingreso de fuente nacional, en los términos de los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario, gravado con el impuesto sobre la renta y complementarios;
6. Cuando el pago o abono en cuenta por concepto de regalías es realizado por una sociedad colombiana en favor de una sociedad extranjera sin domicilio en el país, quien haga el pago o abono en cuenta debe retener a título de impuesto sobre la renta, la tarifa de retención es del treinta y tres por ciento (33%), de valor nominal del pago o abono.
7. Si en la ejecución del contrato de Franquicia se realizan varios y diferentes hechos generadores de IVA, se causa este impuesto a la tarifa general del 16%.
8. De conformidad con la Doctrina de la DIAN, el impuesto a las ventas aplica a la tarifa general del 16%, independientemente de la denominación o naturaleza

de la prestación que genera la renta, en tanto que, para el impuesto a la renta, existe una diferencia en la tarifa aplicable, de acuerdo con la prestación que le da origen<sup>42</sup>.

9. Por excepción los responsables del régimen simplificado actúan como agentes de retención del IVA, únicamente en los contratos de servicios gravados que la ley los tenga como prestados en Colombia, por parte de personas o entidades sin residencia o domicilio en el país.
10. En relación con la aplicación de los Convenios sobre doble imposición, teniendo en cuenta que el contrato de Franquicia es usualmente un contrato multiprestacional, (licencia de uso de la Marca y del “*Know How*”, suministro de bienes, asistencia técnica), se recomienda identificar plenamente en el cuerpo del contrato cada prestación y su naturaleza a efectos de tener claridad en la tributación de cada una de estas.
11. En el caso del Convenio con Chile, se recomienda realizar planeación tributaria, a fin de evitar la configuración de un establecimiento permanente, en relación con la prestación del servicio de asistencia técnica a cargo del Franquiciante. Lo anterior toda vez que la existencia del mismo supone un tratamiento menos favorable, ya que: (i) conlleva la inaplicación de la tarifa del 10% como límite a la facultad impositiva del estado fuente de las regalías, (ii) convierte al Franquiciante en contribuyente por el hecho de realizar actividad permanente en el estado fuente de las regalías. En este sentido se recomienda, no superar el término de 183 días dentro de un periodo de cualquiera de doce meses dentro del cual se enmarca la presunción del artículo 5 del Convenio.
12. En relación con el contrato de Franquicia, sostenemos la aplicación del principio de tratamiento independiente de las rentas, dependiente de que prestación se derivan, de manera que se recomienda regular en forma específica las rentas y su fuente a efecto de poder aplicar claramente tarifas diferenciales de acuerdo con la normatividad tributaria de cada estado. Lo anterior también permite realizar planeación tributaria.
13. El impuesto de industria y comercio tendrá un tratamiento especial, dependiendo de la residencia de las partes integrantes del contrato de Franquicia. En efecto, por tratarse de un impuesto netamente municipal, en el contrato de Franquicia celebrado entre dos comerciantes que residen y tienen domicilio en Colombia se causará el impuesto en cabeza de las dos partes, debiendo pagar el impuesto en el municipio en el que ejercen su actividad.
14. En la Franquicia internacional, se tiene en cuenta el domicilio de cada uno de los sujetos, pues el Franquiciado, al ser el único domiciliado en Colombia, será el único sujeto pasivo del impuesto, sobre los ingresos que obtenga en el o los municipios en los que realice su actividad. Por su parte, el Franquiciador extranjero, por desarrollar sus actividades por fuera de Colombia, no es sujeto pasivo del impuesto.

---

<sup>42</sup> Ver: Concepto DIAN – No. 026737 del 6 de mayo de 2002.

## 5. BIBLIOGRAFIA

1. Concepto de Superintendencia de industria y Comercio, número 02006730.
2. Superintendencia de Industria y Comercio, Concepto 02064205 del 30 de agosto de 2002,
3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN - Concepto 019115 de Marzo 8 de 2001.
4. TORRENTE BAYONA CESAR, GALINDO VANEGAS, Héctor Rubén, ALTURO GARCÍA, Sandra. Las Franquicias. Cámara de Comercio de Bogotá, 1995, página 25.
5. CONSEJO DE ESTADO, Sentencia del 22 de Junio del año 1990.
6. VANEGAS SANTORO, ANTONIO, *El contrato de Franquicia*, Ed. Ediciones Librería del Profesional. 1.999.
7. LUIS FERNANDO BOHÓRQUEZ BOTERO y JORGE IVÁN BOHÓRQUEZ BOTERO – Diccionario Jurídico Colombiano, página 484, Editora Jurídica Nacional, Novena Edición, 2010.
8. LÓPEZ GUZMÁN, FABIÁN, *El contrato de Franquicia internacional un modelo estratégico empresarial*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, 2005.
9. CHULIA VICENT, EDUARDO, *Aspectos Jurídicos De Los Contratos Atípicos*, 4a. ed., Edit.: José María Bosch.
10. GARCIA DE LOPEZ, BEATRIZ CECILIA, *Aspectos Jurídicos Del Contrato De Franquicia en Colombia*, 1996.
11. PARRA ORTIZ, HAROLD FERNEY, *El Impuesto de Industria y Comercio*, Bogotá D.C., Ed. Temis, 2004.
12. CEBALLOS JOSÉ MIGUEL, *Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual*, 19 de Octubre de 2011 – Observatorio Iberoamericano del Derecho de Autor.
13. Ver Oficio No. 220-3036 del 21 de enero del año 2000 – Superintendencia de Sociedades
14. LÓPEZ GUZMÁN, FABIÁN, *El contrato de Franquicia internacional un modelo estratégico empresarial*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, 2005
15. Concepto de Superintendencia de industria y Comercio, número 02006730 del 13 de marzo de 2002, radicación No. 02006730.
16. CONSEJO DE ESTADO, 15 de junio de 1990, C.P. Dra. CONSUELO SARRIA OLCOS, Expediente No. 2438;

17. CONSEJO DE ESTADO, 11 de agosto de 1995, C.P. Dr. DELIO GÓMEZ LEYVA, Expediente No. 6062.;
18. CONSEJO DE ESTADO, 16 de junio de 1995, C.P. Dra. CONSUELO SARRIA OLCOS, Expediente No. 5957;
19. HAROLD FERNEY PARRA ORTIZ – *“El Impuesto de Industria y Comercio”, Ed. Temis, año 2004.*; 5) Consejo de Estado, Sentencia del 22 de Junio del año 1990, Expediente No. 2180.
20. Decreto 1421 de 1983, artículo 154 numeral 4; Decreto 352 de 2002, artículo 35
21. JUAN GUILLERMO RUIZ, *Tributación de los pagos al exterior*, presentación Posse, Herrera y Ruiz, Bogotá D.C., 25 de marzo de 2010.
22. Tesis – Trabajo de Grado, CARLOS ALBERTO PATERNINA DIAS, DAVID LEONARDO CASTAÑO AVILA, *“PAN PA’ YA – INEDITO CASO DE FRANQUICIAS”, Facultad vde Administración de la Universidad del Rosario, Bogotá D.C., febrero de 2009.*

## FUENTES ELECTRÓNICAS

1. [http://www.masFranquicias.com/contenidos/contenido.php?contenido=marco\\_l\\_egal\\_de\\_la\\_Franquicia\\_en\\_colombia](http://www.masFranquicias.com/contenidos/contenido.php?contenido=marco_l_egal_de_la_Franquicia_en_colombia)
2. [http://www.masFranquicias.com/contenidos/contenido.php?contenido=la\\_reten\\_cion\\_en\\_la\\_fuente\\_en\\_la\\_Franquicia](http://www.masFranquicias.com/contenidos/contenido.php?contenido=la_reten_cion_en_la_fuente_en_la_Franquicia)
3. <http://www.tormo.com.co/Franquiciadores/marco/contrato.asp>
4. <http://www.sualcaldiavirtual.com/2010/07/16/territorialidad-del-impuesto-de-industria-y-comerio/>
5. <http://www.odai.org/articulos/1216-estudio-comparativo-del-concepto-de-regalias-contenido-en-los-modelos-de-convenio-para-evitar-la-doble-imposicion-y-su-alcance-en-materia-de-propiedad-intelectual> - Dr. JOSÉ MIGUEL CEBALLOS estableció en su *“Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual”*, 19 de Octubre de 2011 – Observatorio Iberoamericano del Derecho de Autor
6. <http://www.portafolio.co/opinion/blogs/juridica/el-contrato-de-Franquicia-lo-que-todo-empresario-debe-saber> - RAFAEL TORRES MORALES - El Contrato de Franquicia: *Lo que todo Empresario debe saber* - Jurídica Lexbase Colombia, 27/05/2009.
7. CRISTINA TORO ISAZA, Contrato de licencia: herramienta para la transferencia de tecnología, 24/10/2011, Publicación [www.prietocarrizosa.com](http://www.prietocarrizosa.com)