

Caso práctico sobre reconocimiento de ingresos en las franquicias (1ª parte): por parte del franquiciador.

21/07/2023

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

La franquicia es contrato comercial entre dos partes, por la que una de ellas (franquiciado) paga una cierta cantidad de dinero a otra (franquiciador) que posee la propiedad de una marca comercial ya consolidada en el mercado, con el fin de tener la licencia para comenzar a explotar dicho negocio utilizando la marca.

Se regula mediante el Real Decreto 419/2006 de 7 de abril, que modifica el Real Decreto 2485/1998, de 13 de noviembre, relativo a la regulación del régimen de franquicia y el registro de franquiciadores.

En el artículo 2 se regula la actividad comercial en régimen de franquicia, y se indica que se entiende por franquicia, la actividad que “.....se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:

- a) *El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato;*
- b) *la comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un «saber hacer», que deberá ser propio, sustancial y singular*
- c) *y la prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.”*

Nosotros en un principio vamos a estudiar la contabilidad de la franquicia desde el punto de vista del franquiciador, mientras que, en otro trabajo posterior, lo realizaremos desde el punto de vista del franquiciado.

Desde el punto de vista del franquiciador se trata de la cesión de una licencia sobre la explotación del negocio de cierta marca o productos concretos propiedad del franquiciador, a cambio de una contraprestación; por lo que resulta fundamental determinar cuál debe ser el criterio para el reconocimiento de los ingresos derivados de dicha cesión

Para ello, nos tenemos que basar en los criterios de la NIIF 15 Reconocimiento de ingresos procedentes de contratos con clientes, que se incorporó partir del 1 de enero de 2021 a nuestro ordenamiento contable.

En este sentido, sabemos el PGC fue modificado mediante el Real Decreto 1/2021 por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, con efecto para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2021.

Se modificó fundamentalmente las Normas de Registro y Valoración NRV 9ª Instrumentos financieros y la NRV 14ª Reconocimiento de ingresos por ventas y prestaciones de servicios. Todo ello para adaptar la contabilidad en España a la Norma de Información Financiera adaptadas por la Unión Europea NIIF UE 9ª Instrumentos financieros y a la NIIF-UE 15 Ingresos procedentes de contratos con clientes.

Nos vamos a referir a esta última, y para desarrollar la adaptación de esta norma a España el ICAC publicó la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021 por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios (en adelante la Resolución)

En este caso nos vamos a detener en el tratamiento de los ingresos motivados por la cesión de licencias concedidas para el uso de intangibles por parte de la empresa cedente.

Se trata de aquellos acuerdos de cesión de licencias, mediante el que reflejan derechos del cliente a la propiedad intelectual o industrial, incluyendo programas informáticos, películas, música y otras formas de difusión y entretenimiento, franquicias, patentes, marcas comerciales y derechos de autor, por parte del cedente.

Para estos acuerdos, que a veces conllevan el compromiso de transferir otro bien, la Resolución regula que si no se identifican dos compromisos distintos debe procederse al registro contable como una sola obligación a cumplir.

La aplicación de la norma no es sencilla y no está desprovista de cierta enjundia, no obstante, vamos a intentar exponer nuestra interpretación de la misma, intentando resumir y simplificar al máximo, teniendo en cuenta de que el tema se puede complicar debido a las múltiples variedades que pueden presentar estos tipos de contratos.

Pero intentando simplificar al máximo para intentar entender el fondo del asunto, la norma identifica dos tipos distintos de contratos de cesión de licencias:

1. Licencias concedidas que dan un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo.
2. Licencias concedidas que dan un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia.

En el primer caso, licencias concedidas que dan un derecho de acceso a la propiedad intelectual o industrial tal y como evolucione a lo largo del tiempo, el adquirente de la licencia tiene derecho a acceder a la propiedad intelectual cedida, y además a todas las actualizaciones futuras que se realicen en la misma durante el periodo establecido en el contrato. Por lo tanto, el cedente tiene que realizar una serie de trabajos futuros, y este

hecho hace que el reconocimiento de los ingresos por parte de la empresa cedente, se produzca a lo largo del tiempo en la medida que efectúe los trabajos necesarios para la actualización. Obviamente, en este caso existen dos obligaciones de cumplimiento, la licencia y las actuaciones futuras, pero tienen el mismo patrón de transferencia al cliente (el cliente no puede disfrutar de la una sin la otra), por lo que se registrarán de forma conjunta.

Los ingresos se reconocerán a lo largo del tiempo, esto es periodo de duración del contrato de licencia según el grado de avance, que, en nuestra opinión, habrá que ir reconociendo en función del grado de “esfuerzo” que requiera para el cedente en la realización de las actualizaciones futuras. Todo ello, con independencia del momento en el que se produzca el cobro de los servicios prestados.

En el segundo caso, licencias concedidas que dan un derecho de uso a la propiedad intelectual tal y como se encuentre en el momento de concesión de la licencia, el adquirente de la licencia solamente tiene derecho al uso de la licencia tal y como se encuentra, sin que el cedente tenga que realizar ningún trabajo adicional, de tal modo que el ingreso se reconocerá en un momento del tiempo, con independencia de que el pago se difiera a lo largo del tiempo, y teniendo en cuenta el coste amortizado del derecho de crédito.

En el caso de la concesión de franquicias, ¿se trata de un derecho de acceso o de un derecho de uso?

En este caso, según la NIIF 15 (párrafo B58) tendremos que realizar un estudio detallado del contrato para determinar si el franquiciador se obliga a llevar a cabo actividades, tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes, implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas para apoyar la marca franquiciada.

Por lo tanto, resulta fundamental determinar si el contrato obliga al franquiciador a (párrafo B58 NIIF 15):

“(a) El franquiciador lleve a cabo actividades que afectarán a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el cliente. Esto es sobre la base de la práctica de negocio tradicional de la entidad para llevar a cabo actividades tales como analizar los cambios en las preferencias de los clientes e implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas. Además, la entidad observa que dado que parte de su compensación depende del éxito del franquiciado (como se evidencia a través de las regalías basadas en ventas), la entidad tiene un interés económico compartido con el cliente que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.

(b) La franquicia requiera que el cliente implemente cambios que procedan de dichas actividades y, por ello, exponga al cliente a los efectos positivos o negativos de dichas actividades”.

Resumiendo, el de cesión de la licencia, se calificará como un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad si se cumplen todos los criterios siguientes:

“(a) que el contrato exija, o el cliente razonablemente espere, que la entidad lleve a cabo actividades que influyan de forma significativa en la propiedad intelectual sobre la cual el cliente tenga derechos (véanse los párrafos B59 y B59A);

(b) que los derechos conferidos por la licencia expongan directamente al cliente a los efectos, positivos o negativos, de las actividades de la entidad mencionadas en el párrafo B58, letra (a); y

(c) que las actividades no den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente a medida que dichas actividades se desarrollan (véase el párrafo 25)”.

Si se cumplen estas condiciones, (criterios del párrafo B58 de la NIIF 15), la entidad concluirá que el compromiso de transferir la licencia es una obligación de desempeño satisfecha a lo largo del tiempo de acuerdo con el párrafo 35(a) de la NIIF 15.

En definitiva, si el franquiciador no se desprende de la atención al franquiciado durante toda la duración de la franquicia, aportando conocimiento técnico, comercial, de gestión, de investigación, etc., para lo cual se requiere la realización de cierto esfuerzo por su parte de forma continuada para conseguir mejoras, nos encontraremos con una cesión de un derecho de acceso.

Veamos un caso práctico:

Supongamos una cadena de supermercados, que cede un contrato de franquicia a otra entidad en el que el franquiciador se compromete a llevar a cabo actividades que afectarán a la propiedad intelectual a la que tiene derecho el franquiciado, como consecuencia de la práctica de negocio tradicional, tales como, analizar los cambios en las preferencias de los clientes, implementar mejoras en los productos, estrategias de fijación de precios, campañas de marketing y eficiencias operativas. Además, la entidad observa que dado que parte de su compensación depende del éxito del franquiciado (porque existe también una serie de regalías basadas en ventas del franquiciado), el franquiciador tiene un interés económico compartido con el franquiciado que indica que éste esperará que la entidad lleve a cabo dichas actividades para maximizar las ganancias.

De este modo, la franquicia requiera que el cliente implemente cambios que procedan de dichas actividades y, por ello, exponga al cliente a los efectos positivos de dichas actividades.

El contrato se estipula por cinco años, de modo que el cliente tiene que pagar como canon de adhesión de entrada 2.000.000 euros. IVA: 21 %

Además, en el contrato también se estipula una serie de regalías (royalties) sobre las ventas de los productos que realice el franquiciado.

SOLUCIÓN:

Existen dos obligaciones de cumplimiento:

- La franquicia, que se trata de un derecho de acceso.
- Las regalías, que se reconocerán cuando se devenguen, esto es, cuando se vendan los productos sobre los que haya que pagar regalías al franquiciador.

La franquicia, se trata de un derecho de acceso a la propiedad intelectual tal y como evolucione a lo largo del tiempo, por lo que el franquiciador se obliga a realizar los trabajos necesarios de actualización de la política de ventas y asesoramiento comercial. El ingreso se irá reconociendo a lo largo del tiempo en la medida que se realicen por parte de la entidad cedente los trabajos de actualización necesarios. El reconocimiento no tiene por qué ser lineal. En nuestra opinión, debería ser proporcional a la estimación del esfuerzo a realizar, con independencia de la corriente de cobros estipulada.

Al no tener más información, consideramos que el reparto durante los cinco años se realiza de forma lineal.

Contabilización a la firma del contrato y el cobro del canon de entrada:

2.420.000	Tesorería	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo (477) H. P. IVA repercutido	2.000.000 420.000
-----------	-----------	---	----------------------

Considerando un reparto lineal, el importe de ingresos a reconocer en cada año será:
2.000.000 / 5 años = 400.000 euros.

Registro contable transcurrido el primer año

400.000	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	(705) Prestaciones de servicios	400.000
---------	--	---------------------------------	---------

Las regalías y royalties se registrarán también cuando se devenguen en función de las ventas realizadas.

Registro contable transcurrido el segundo año

400.000	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	(705) Prestaciones de servicios	400.000
---------	--	---------------------------------	---------

Las regalías y royalties se registrarán también cuando se devenguen en función de las ventas realizadas.

Registro contable transcurrido el tercer año

400.000	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	(705) Prestaciones de servicios	400.000
---------	--	---------------------------------	---------

Las regalías y royalties se registrarán también cuando se devenguen en función de las ventas realizadas.

Registro contable transcurrido el cuarto año

400.000	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	(705) Prestaciones de servicios	400.000
---------	--	---------------------------------	---------

Las regalías y royalties se registrarán también cuando se devenguen en función de las ventas realizadas.

Registro contable transcurrido el quinto año

400.000	(181) Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo	(705) Prestaciones de servicios	400.000
---------	--	---------------------------------	---------

Las regalías y royalties se registrarán también cuando se devenguen en función de las ventas realizadas.

Espero que pueda ser útil.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

