

INFORME N° 162 - 01

Tema:

Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Franchising: su gravabilidad. Base Imponible. Alícuota aplicable.

DIRECCION DE TECNICA TRIBUTARIA:

Visto la consulta realizada, esta Subdirección cumple en informar lo siguiente.

I.- ANTECEDENTES

La Dirección de Auditoría Fiscal Especial consulta a esta Subdirección, respecto del modo en que debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la figura del franchising o franquicia.

Esa Dirección manifiesta: "...el franchising es una figura compleja, en la cual confluyen diversos contratos: de licencia, de know how, de distribución y de compraventa. No obstante lo cual posee características propias que permiten diferenciarlo de cada una de estas figuras en particular y son precisamente esas notas distintivas, las que no permite que se parcialice y de este modo se consideren como aisladas las partes que forman un todo. Es decir, cada una de las actividades comprendidas en el franchising son inescindibles".

En el mismo sentido, la consultante pone énfasis en que este contrato significa mucho más que la cesión del uso y goce del nombre comercial, puesto que involucra una serie de prestaciones adicionales.

II.- TRATAMIENTO

La franquicia es una suerte de simbiosis: una parte, que es conocida como franquiciante (franchisor), otorga licencia a un comerciante independiente, llamado el franquiciado (franchisee), para que venda productos o servicios de su titularidad. El franquiciado generalmente paga un canon ("fee" de ingreso) por este privilegio, más una regalía (royalty) sobre grandes ventas.

El éxito del negocio depende de que ambas partes exploten

al máximo sus potencialidades, puesto que es evidente la mutua interrelación de intereses. Con un rubro exitoso, la compañía franquiciante imprime un fuerte impulso para el éxito del franquiciado.

Si bien es cierto que para algunos doctrinarios existe una distinción entre el business format franchising y el product franchising o franquicia tradicional, este trabajo centrará su objeto en la primera de las formas señaladas, puesto que se trata de desentrañar el tratamiento impositivo de los ingresos que un franquiciante obtiene, considerando las formas actuales en que se desarrolla la franquicia.

“En su concepción dinámica y evolucionada, la franquicia comercial, llamada business format franchising, es un contrato de empresa, por el que se transfiere un método para administrar y manejar un negocio, al que se le concede un monopolio territorial de distribución de un producto o de un servicio identificado con una marca comercial del otorgante y sujeto a su estricto control y asistencia técnica en forma continua.”(Marzorati, Osvaldo J. Sistemas de distribución comercial), así se aglutinan caracteres o modalidades propias de otros contratos: licencia, know how, uso del nombre comercial, etc.

El franquiciante enseña al franquiciado las técnicas o métodos para comercializar sus productos y/o prestar los servicios y según los cuales el franquiciado deberá desempeñar sus actividades, siempre de acuerdo con las normas e instrucciones y sujeto a la supervisión y continua asistencia de aquel.

En definitiva, el franquiciante realiza los negocios que haría con sucursales propias, porque efectúa la venta de un producto uniforme a todos los consumidores pero no afronta sus costos, con lo cual el franquiciante puede controlar totalmente la distribución del producto que lleva su marca, extender la venta y tener acceso a un más amplio mercado interno e internacional.

El franquiciado, a su vez, evita los riesgos propios de una empresa autónoma en el período de preparación, obtiene conocimientos técnicos y asistencia en la presentación de mercaderías, en la estructuración del negocio, en el adiestramiento del personal, en la promoción de las ventas, en la contabilidad, etc. y disfruta de la publicidad y servicios comunes, así como

de cualquier otra ventaja deducible de la acción de todos.

Hecha la anterior apreciación respecto de las características más salientes de este instituto, hemos ahora de abocarnos al análisis de la cuestión propuesta.

La Dirección consultante señala que su interés se centra en resolver aquella situación en donde se evidencia "...una relación contractual compleja y (que) va más allá de la cesión del uso y goce del nombre comercial, involucrando una serie de prestaciones" debiéndose determinar cuáles serán los conceptos que integran la base imponible del gravamen, ya que la retribución del franquiciante involucra distintos conceptos, como ya se advirtió.

Ahora bien, si –como ya hemos mencionado- la franquicia comprende más de un tipo de relación contractual, qué razón nos lleva tratarla como un todo inescindible?

En principio, entendemos que cuando existe una condición de complementariedad en actividades que implican en alguna medida subordinación, quedaría determinado el tratamiento del conjunto según lo aplicable a la actividad principal, perdiendo autonomía la o las secundarias que serán consideradas como una unidad con aquella. Así, se confunden las ventas y las prestaciones de servicios en el orden de importancia que corresponda, según el caso. Pueden existir servicios que dependerán de la venta de un producto o servicio, para cuya prestación se incorporan bienes cuya justificación o existencia dependerá del servicio.

En este orden de ideas, un buen criterio para definir la importancia que cada actividad tiene en el conjunto, resulta ser el análisis de cuál es la actividad que justifica el nacimiento del negocio, su desarrollo, la accesoriadad de los bienes y servicios, en definitiva, la importancia que cada uno tiene en el conjunto, la necesidad de unas para el desarrollo de las otras y las intenciones de las partes.

Considerando que el franquiciante es una persona física o jurídica que en razón de poseer el conocimiento del negocio, asesora, instruye, acompaña, cede derechos y llegado el caso, aprovisiona de productos en forma directa o como intermediario, confluyendo de este modo distintas modalidades contractuales pero con preponderancia, prestaciones de servicio,

concluimos que debe tratarse tributariamente a la figura como un servicio que el franquiciante presta a los franquiciados.

Así las cosas, la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, deberá integrarse con la totalidad de los ingresos que percibiere el franquiciante, esto es, en principio, el canon de ingreso y el royalty, con más las sumas por la venta de mercaderías en los casos en que esta se incluya en el objeto de la franquicia, y sea el franquiciante el proveedor del franquiciado. El mismo criterio debe utilizarse en los casos en que el franquiciado esté habilitado a adquirir mercadería a terceros proveedores con previa autorización del franquiciante. La alícuota a aplicar será del 3,5%.

En aquellos supuestos en que el bien o la mercadería no forme parte del objeto mismo de la franquicia y en consecuencia el franquiciado pudiera adquirirla indistintamente a proveedores o al franquiciante mismo, los ingresos que este último recibiere por su suministro, deberán ser tratados como una venta más, y ser gravados a la alícuota del 3%.

La solución a la que hemos arribado, se enmarca en la línea de razonamiento ya expuesta, que tiende a definir hasta qué punto estamos ante una actividad única o naturalmente escindible sin que se altere la finalidad del contrato. Asimismo, no debe perderse de vista, que el impuesto que nos ocupa, grava los ingresos que se deriven del desarrollo o ejercicio habitual de la actividad, por lo cual, si bien advertimos la confusión en el contrato de franquicia de distintas relaciones contractuales, esta situación no empece para que concluyamos que entendemos que la actividad de franquiciante es una y los ingresos que por ella se deriven, aunque manifiesten como origen distintos conceptos, deben ser gravados con una sola alícuota.

En cuanto al código de actividad a utilizar, hemos de advertir que no encontramos en el nomenclador de actividades vigente (NAIBB) un código específico para el supuesto bajo tratamiento, por lo que ante esta situación, vemos en aquel relativo a "Servicios empresariales no clasificados en otra parte", una buena opción.

III.- CONCLUSION

Por lo expuesto, la totalidad de los ingresos obtenidos por el franquiciante en el desarrollo de su actividad, deberán gravarse con la alícuota del 3,5% y el código de actividad a asignar será el de "Servicios em-

presariales no clasificados en otra parte" (749909).

En aquellas franquicias en las que la cosa a comercializar no forme parte del objeto mismo del contrato, pudiendo en consecuencia el franquiciado adquirirla indistintamente de terceros proveedores o aún del franquiciante, los ingresos que este último obtuviere por estas ventas, deberán gravarse los ingresos a la alícuota del 3%.

V°B° DIRECCION PROVINCIAL DE RENTAS 11 / 09 / 01.