

Bogotá, D.C.,

**REFERENCIA:**

No. del Radicado	1-2021-027800
Fecha de Radicado	20 de septiembre de 2021
Nº de Radicación CTCP	2021-0569
Tema	Ingresos en empresas de transporte

**CONSULTA (TEXTUAL)**

*“(…) Como se deben contabilizar los ingresos en las compañías de transporte bajo las normas internacionales de información financiera, cuando la empresa es la que consigue el trabajo y sale a buscar el transportador para poder prestar el servicio, no existe un contrato por parte de la empresa con el transportador.*

*¿En este caso prima el artículo 102-2 del estatuto tributario frente a la norma internacional?*

*Si no existe el contrato entre la empresa de transporte y el transportador se debe contabilizar como ingresos recibidos para terceros.”*

**CONSIDERACIONES Y CONCEPTO**

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo Orientador técnico-científico de la profesión y Normalizador de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, conforme a las normas legales vigentes, especialmente por lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y en sus Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a la consulta anterior de manera general, pues no se pretende resolver casos particulares, en los siguientes términos:

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



Sobre ingresos recibidos para terceros el CTCP ha expedido, entre otros, los siguientes conceptos:

<i>Concepto</i>	<i>Consideraciones por parte del CTCP</i>
2018-0334	<p><i>Elementos que permitirían establecer si la entidad actúa como principal, y no como agente, podrían ser los siguientes:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>La entidad tiene la obligación fundamental de proporcionar bienes o servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los productos o servicios solicitados o comprados por el cliente.</i></li> <li>• <i>La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.</i></li> <li>• <i>La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.</i></li> </ul> <p><i>Una entidad actúa como agente cuando no está expuesta a los riesgos y ventajas significativos asociados con la venta de bienes o la prestación de servicios. Se considera que una entidad actúa como agente cuando el monto de su ganancia es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.</i></p>
2018-0160	<p><i>Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el servicio de transporte y mensajería expresa, debe ser prestado por empresas operadoras debidamente habilitadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un simple negocio de intermediación entre las partes; en ese orden de ideas la empresa dedicada al servicio de transporte y mensajería expresa deberá medir el ingreso por la totalidad del valor cobrado a sus clientes y un costo o gasto por el valor pagado al tercero propietario del vehículo (si es que el servicio es prestado por vehículos de terceros).</i></p> <p><i>Las razones de medir el ingreso por la totalidad de lo cobrado a los clientes, y no por el diferencial entre el valor cobrado al cliente y el valor pagado al propietario del vehículo, se encuentran enmarcados dentro del párrafo 23.4 de NIIF para PYMES, que menciona lo siguiente:</i></p> <p><i>“Una entidad incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, actuando por cuenta propia. Una entidad excluirá de los ingresos de actividades ordinarias todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, impuestos sobre productos o servicios o impuestos sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad (el agente) incluirá en los ingresos de actividades ordinarias solo el importe de su comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad”.</i></p> <p><i>De acuerdo con lo anterior, es de vital importancia determinar si los ingresos recibidos por los prestadores del servicio de transporte y mensajería expresa, actúan por cuenta propia, o si actúan como agentes de un tercero (relación de agencia).</i></p>





Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
	<p><i>En una relación de agencia, los ingresos se registran únicamente por lo que corresponda al intermediario en la negociación, en la relación de agencia las entradas de beneficios económicos incluyen los importes recibidos por cuenta del tercero. En estos casos, sólo la parte de la entrada que representa la comisión para el agente se incluye en los ingresos de actividades ordinarias.</i></p> <p><i>Ahora, para determinar si se actúa como principal (registro de la totalidad de los ingresos) o si se actúa como agente (ingreso la comisión por intermediación) depende de los hechos y circunstancias de tipo contractual, legal y de responsabilidad frente a la prestación del servicio, de lo anterior se desprende que se actúa como principal (y no como agente) cuando el operador de mensajería expresa se encuentra expuesto a los riesgos y ventajas significativos asociados con la prestación del servicio.</i></p> <p><i>Entre las características que, solas o combinadas, indican que se actúa como principal encontramos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>• La empresa de transporte y mensajería expresa tiene la obligación fundamental de proporcionar servicios al cliente, o de cumplir con el pedido; por ejemplo, haciéndose responsable de la aceptabilidad de los servicios solicitados por el cliente.</i></li> <li><i>• La empresa de transporte y mensajería expresa es la responsable principal del cumplimiento de proporcionar el servicio especificado al cliente; por ejemplo, haciéndose responsable de entregar la correspondencia o la encomienda en las condiciones contractuales pactadas (adaptada de la NIF 15 párrafo B37 (a)).</i></li> <li><i>• La empresa de transporte y mensajería expresa, a discreción, puede establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando servicios adicionales.</i></li> <li><i>• La empresa de transporte y mensajería expresa asume el riesgo de crédito del cliente.</i></li> </ul> <p><i>Se considera que se actúa como agente, cuando:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>• Se actúa como agente cuando la empresa de transporte y mensajería expresa no se encuentra expuesta a los riesgos y ventajas significativas asociados con la prestación del servicio.</i></li> <li><i>• Se considera que se actúa como agente cuando la empresa de transporte y mensajería expresa, tiene un monto de su ganancia predeterminada, ya sea a través de una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.</i></li> </ul> <p><i>Tomando como referencia la NIIF 15, el párrafo 36 establece que: “una entidad es un agente si la obligación de desempeño de la entidad consiste en organizar el suministro del bien o servicio especificado por un tercero. Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente”.</i></p>





CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA

Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
	<i>De acuerdo con lo anterior y con fundamento en la información suministrada en su consulta, existen elementos para concluir que estamos frente a un caso en el que la empresa de transporte y mensajería expresa actúa en calidad de principal y no como agente, considerando que ella es la responsable de la prestación del servicio de mensajería expresa (obligación de desempeño), y mantiene la responsabilidad contractual y legal con los clientes.</i>
2017-1110	<i>Teniendo en cuenta los conceptos anteriores, el transporte público tanto de pasajeros, como el de carga, debe ser prestado por las empresas transportadoras debidamente acreditadas por parte de la entidad gubernamental competente y no se trata de un “acuerdo contractual mediante el cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto” entre la empresa transportadora y el propietario del vehículo en el cual se desarrolla el transporte. Por lo anterior, no podrá aplicarse la sección 15 de las NIIF para las PYMES “Negocios Conjuntos” para este tipo de actividad, sino que deberá aplicar lo normado en la sección 23 “ingresos de actividades ordinarias”.</i>
2018-0289	<i>Ahora bien, si la información disponible permite concluir que la entidad actúa como principal y no como agente, la cooperativa deberá reconocer el 100% de los ingresos en sus estados financieros y los pagos a los propietarios de los vehículos se reconocerían como un gasto (costo de ventas). El hecho de que la cooperativa suscriba a nombre propio los contratos de transporte con los usuarios de sus servicios, puede ser un indicador de que la entidad actúa como principal y no como agente.  <i>Otros elementos que permitirían establecer si la cooperativa actúa como agente y no como principal podrían ser los siguientes:</i>  <i>1. La cooperativa tiene autoridad para tomar decisiones relacionadas con los contratos. 2. Los propietarios de los vehículos no tienen ninguna autoridad frente a la suscripción de los contratos. 3. La exposición a los riesgos y beneficios derivados del contrato, recaen en la cooperativa y no en los titulares de los vehículos.</i></i>

Mediante concepto 2018-0947 el CTCP manifestó lo siguiente:

*“Teniendo en cuenta la normatividad esbozada por el consultante, y lo mencionado en la NIIF 15 respecto de la contraprestación del principal frente a la contraprestación del agente, un operador de transporte multimodal se considerará que actúa en calidad de principal, por lo que debe reconocer el ingreso por la totalidad del valor cobrado a los clientes, del mismo modo reconocerá un gasto o un costo de prestación del servicio, el valor pagado al tercero propietario del vehículo cuando el servicio es prestado con vehículos de terceros, o los demás costos incurridos en la prestación del servicio.*

*Las razones por las que se considera que el operador de transporte multimodal actúa como principal y debe reconocer la totalidad del ingreso (y no una comisión) se basa en lo siguiente:*

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**  
Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6  
Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283  
Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)  
[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20



CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA

- *El operador de transporte multimodal controla el servicio antes de que sea transferido al cliente (NIIF 15.B35);*
- *El operador de transporte multimodal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el servicio especificado por sí misma o puede contratar a un tercero (por ejemplo, un subcontratista) para satisfacer toda o parte de una la obligación de desempeño en su nombre (NIIF 15.B35);*
- *El operador de transporte multimodal utiliza terceros (contratistas) para ofrecer un servicio significativo de integración de servicios que el cliente ha contratado, y es el operador de transporte multimodal quien obtiene el control de los insumos necesarios para proporcionar el servicio especificado (que incluye los servicios de terceros) y dirige su uso para crear el servicio especificado (NIIF 15.B35A);*
- *El operador de transporte multimodal es el responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado (NIIF 15.B37 literal a); y*
- *El operador de transporte multimodal tiene discreción para establecer el precio del servicio especificado (NIIF 15.B37 literal c)".*

*¿En este caso prima el artículo 102-2 del estatuto tributario frente a la norma internacional?*

El reconocimiento contable y financiero se debe efectuar de acuerdo a la sección 23<sup>1</sup> de NIIF para Pymes si la empresa está clasificada en el grupo 2 o de acuerdo a la NIIF 15<sup>2</sup> de NIIF Plenas, no obstante, para efectos tributarios se aplicará lo establecido en el artículo 102-2 del Estatuto Tributario, lo que generará diferencias entre la contabilidad y la información tributaria.

En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que, para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este concepto son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1 de la Ley 1755 de 2015.

Cordialmente,



Leonardo Varón García  
Consejero CTC/P

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez

Consejero Opente: Leonardo Varón García

Revisó y aprobó: Leonardo Varón García/Wilmar Franco Franco/Jesús María Peña B/Carlos Augusto Molano R.

<sup>1</sup> Tomado del DUR 2420 de 2015, Anexo 2 NIIF para Pymes, Sección 23 Ingreso de actividades ordinarias, Medición de los ingresos de actividades ordinarias Párrafo 23.4

<sup>2</sup> Tomado del DUR 2420 de 2015, Anexo 1 NIIF Plenas, NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes, Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente Párrafo B34 al B38.

**Calle 28 N° 13A -15 / Bogotá, Colombia**

Código Postal 110311 - Nit. 830115297-6

Conmutador (571) 6067676 – Línea Gratuita 01 8000  
958283

Email: [info@mincit.gov.co](mailto:info@mincit.gov.co)

[www.mincit.gov.co](http://www.mincit.gov.co)



GD-FM-009.v20