



CTCP-10-01367-2018

Bogotá, D.C.,

Señor

JOSE ALEXANDER GUTIERREZ DOMINGUEZ

direccion.aduanas@cardenasyabogados.com

Av. Calle 24 No. 95 A 80 Of. 508, Edificio Colfecar (Etapa 01)

Bogotá

Asunto: Consulta 1-2018-027463

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado:	23 de 10 de 2018
Entidad de Origen:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP:	2018-947-CONSULTA
Código referencia:	O-2-606
Tema:	Manejo de fletes en transporte multimodal

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su carácter de Organismo de Normalización Técnica de Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Único 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 y 2132 de 2016, y 2170/2017, en los cuales se faculta al CTCP para resolver las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de los marcos técnicos normativos de las normas de información financiera y de aseguramiento de la información, y el numeral 3º del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990, que señala como una de sus funciones el de servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.

RESUMEN

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.





CONSULTA (TEXTUAL)

DERECHO DE PETICIÓN - SOLICITUD DE CONCEPTO FRENTE AL MANEJO CONTABLE, REGISTRO Y SOPORTES DEL FLETE GENERADO POR EL SERVICIO DE TRANSPORTE MULTIMODAL

JOSÉ ALEXANDER GUTIÉRREZ DOMÍNGUEZ, mayor de edad, domiciliado y residente en la ciudad de Bogotá, identificado con cedula de ciudadanía número 1.098.719.180 de Bucaramanga, abogado en ejercicio, identificado con Tarjeta Profesional No. 249.703 del C.S. de la J., actuando en nombre propio y en ejercicio del DERECHO DE PETICIÓN consagrado en el Artículo 23 de la Constitución Política, desarrollado en los Artículos 13 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, conforme lo preceptuado por la Ley 1755 de 2015, y en consideración a lo dispuesto en el Artículo 33 de la Ley 43 de 1990 y el Decreto Único 2420 de 2015, por medio del presente comedidamente me dirijo a su honorable despacho con el fin de elevar de manera respetuosa la siguiente:

I. PETICIÓN:

Por medio del presente escrito me permito solicitar a su honorable despacho brindar concepto para esclarecer la siguiente consulta en relación con el asunto de la referencia, atendiendo el tema de consulta y preguntas a resolver que a continuación se exponen:

TEMA DE CONSULTA: MANEJO CONTABLE, REGISTRO Y SOPORTES DEL FLETE GENERADO POR EL SERVICIO DE TRANSPORTE MULTIMODAL, entendiendo que este servicio implica la existencia de un CONTRATO ÚNICO de Transporte, por medio del cual un "OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL" asume la responsabilidad de su cumplimiento frente al contratante, pudiendo subcontratar terceros transportadores, sin obrar como agente o intermediario entre estos y el remitente contratante, pues ante él actúa como principal responsabilizándose directamente del cumplimiento del contrato.

PREGUNTAS POR RESOLVER:

- 1. ¿Cómo debe el Operador de Transporte Multimodal contabilizar los ingresos para los terceros transportadores que subcontrate para el servicio de Transporte Multimodal que oferta?**
- 2. ¿Cuál es el manejo que el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL debe hacer a su facturación frente a sus clientes contratantes ante quienes asume la responsabilidad y actuación directa para el servicio de transporte multimodal?**





3. **¿Cómo debe el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL registrar, tanto contablemente como en sus facturas soportes, los ingresos correspondientes a los transportadores subcontratados?**
4. **¿Puede el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL facturar el “flete” o “transporte” por su valor total y registrar en su contabilidad los ingresos de terceros (el flete pagado al transportador subcontratado) y los ingresos propios (el flete que deriva de su utilidad y gestión)?**
5. **En el caso anterior, ¿Qué requisitos contables y/o fiscales debe tener en cuenta frente a sus clientes contratantes y sus transportadores subcontratados?**

II. **CONSIDERACIONES:**

La anterior solicitud, se eleva teniendo en cuenta que la naturaleza propia del servicio de **TRANSPORTE MULTIMODAL**, conlleva a que el mismo tenga como contraprestación un “**FLETE**” que el contratante debe pagar al “OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL”, el cual se encuentra compuesto de:

- (1) La sumatoria de fletes que este debió asumir ante los transportadores “subcontratados” (ingreso de terceros) y
- (2) La utilidad por las labores logísticas y responsabilidad directa asumida en virtud del contrato (ingreso propio); se establecen las siguientes:

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL, en su calidad de vigilado por la Superintendencia de Puertos y Transportes, debe reportar sus ingresos brutos para los efectos de contribución al presupuesto anual de funcionamiento e inversión de la entidad, por lo que los mismos precisan depurarse bajo las apreciaciones contables que se deprecian para que no se asuma por parte de este tipo de sujeto los ingresos que igualmente están reportando los transportadores subcontratistas, que igualmente ostentan la calidad de vigilados.

Finalmente, para el reconocimiento de la naturaleza económica de la operación sobre la cual se solicita esclarecer el tratamiento contable, en las siguientes líneas, se citan algunas previsiones legales vigentes frente al contrato de Transporte Multimodal y al Operador de Transporte Multimodal:

- ❖ **CÓDIGO DE COMERCIO. ARTÍCULO 987. TRANSPORTE MULTIMODAL:** “En el transporte multimodal la conducción de mercancías se efectuará por dos o más modos de transporte desde un lugar en el que el operador de transporte multimodal las toma bajo su custodia o responsabilidad hasta otro lugar designado para su entrega al destinatario, en virtud de un contrato único de transporte.





Se entiende por operador de transporte multimodal toda persona que, por sí o por medio de otra que obre en su nombre, celebra un contrato de transporte multimodal y actúa como principal, no como agente o por cuenta del remitente o de los transportadores que participan en las operaciones, y asume la responsabilidad del cumplimiento del contrato.

Cuando dicha conducción de mercancías ocurra entre dos o más países, será transporte multimodal internacional.

Para el transporte multimodal se aplicará lo que sobre el particular se disponga en este Código o en los reglamentos y en lo no reglado se estará a la costumbre."

❖ **DECRETO 149 DE 1999** "Por el cual se reglamenta el Registro de Operadores de Transporte Multimodal. **ARTICULO 01 REGISTRO DE OPERADORES DE TRANSPORTE MULTIMODAL (...)**

Para este efecto, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1. *Transporte Multimodal Nacional: Es el porte de mercancías por dos (2) modos diferentes de transporte por lo menos, en virtud de un único contrato de Transporte Multimodal, desde un lugar en que el Operador de Transporte Multimodal toma las mercancías bajo su custodia hasta otro lugar designado para su entrega, ubicados ambos dentro del territorio nacional colombiano.*

2. *Transporte Multimodal Internacional: Es aquel que se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las Decisiones 331 expedida en 1993 y 393 expedida en 1996 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena y las normas que las modifiquen, sustituyan, complementen o reglamenten."*

❖ **DECRETO 1079 DE 2015** "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte". **ARTÍCULO 2.4.4.2. DEFINICIONES.** (...) i) *Transporte Multimodal: es el movimiento de carga y/o pasajeros entre su origen y destino final usando sucesivamente dos o más modos de transporte y bajo un único contrato, documento o proveedor de transporte.*

❖ **DECRETO 2685 DE 1999. (Estatuto Aduanero). ARTÍCULO 01 DEFINICIONES PARA LA APLICACIÓN DE ESTE DECRETO.** (...) **OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL.** *Es toda persona que, por sí o por medio de otra que actúe en su nombre, celebra un contrato de transporte multimodal y actúa como principal, no como agente o por cuenta del expedidor o de los transportadores que participan en las operaciones de transporte multimodal y asume la responsabilidad de su cumplimiento.*





- ❖ **DECRETO 390 DE 2016** "Por el cual se establece la regulación aduanera". **ARTÍCULO 03. DEFINICIONES.** (...) Transporte multimodal. Es el traslado de mercancías por dos o más modos de transporte diferentes, en virtud de un único contrato de transporte multimodal, desde un lugar situado en un país en que el operador de transporte multimodal toma las mercancías bajo su custodia y responsabilidad, hasta otro lugar designado para su entrega, y en el que se cruza por lo menos una frontera."
- ❖ **DECISIÓN 331 DE LA COMISIÓN DEL ACUERDO DE CARTAGENA – Modificado por la Decisión 393.** "Normativa comunitaria para la regulación de las Operaciones de Transporte Multimodal en la Subregión". **ARTÍCULO 01.** Para los efectos de la presente Decisión se entiende por:
- (...)
- Contrato de Transporte Multimodal.-** El contrato en virtud del cual un Operador de Transporte Multimodal se obliga, por escrito y contra el pago de un flete, a ejecutar el transporte multimodal de mercancías.
- (...)
- Operador de Transporte Multimodal.-** Toda persona que, por sí o por medio de otra que actúa en su nombre, celebra un Contrato de Transporte Multimodal, actúa como principal, no como agente o por cuenta del expedidor o de los porteadores que participan en las operaciones de transporte, y asume la responsabilidad de su cumplimiento.
- (...)
- Transporte Multimodal.-** El porte de mercancías por dos modos diferentes de transporte por lo menos, en virtud de un único Contrato de Transporte Multimodal, desde un lugar en que el Operador de Transporte Multimodal toma las mercancías bajo su custodia hasta otro lugar designado para su entrega."

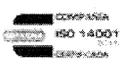
III. FUNDAMENTOS DE LA SOLICITUD

Me permito fundamentar la presente solicitud de concepto en los siguientes:

1. **Constitución política, Artículo 23:**

"Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales."

2. **Artículo 13 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, aparte que fue regulado por la ley 1755 de 2015:**





"Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades, en los términos señalados en este código, por motivos de interés general o particular, y a obtener pronta resolución completa y de fondo sobre la misma.

Toda actuación que inicie cualquier persona ante las autoridades implica el ejercicio del derecho de petición consagrado en el artículo 23 de la Constitución Política, sin que sea necesario invocarlo. Mediante él, entre otras actuaciones, se podrá solicitar: el reconocimiento de un derecho, la intervención de una entidad o funcionario, la resolución de una situación jurídica, la prestación de un servicio, requerir información, consultar, examinar y requerir copias de documentos, formular consultas, quejas, denuncias y reclamos e interponer recursos.

El ejercicio del derecho de petición es gratuito y puede realizarse sin necesidad de representación a través de abogado, o de persona mayor cuando se trate de menores en relación a las entidades dedicadas a su protección o formación."

3. Numeral 03 del Artículo 33 de la Ley 43 de 1990:

*"De las Funciones. Son funciones del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:
(...) 3. Servir de órgano asesor y consultor del Estado y de los particulares en todos los aspectos técnicos relacionados con el desarrollo y el ejercicio de la profesión*

4. Artículo 1.2.1.9 del Decreto 2420 de 2015:

Conceptos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública resolverá las inquietudes que se formulen en desarrollo de la adecuada aplicación de este Libro y su marco técnico normativo.

IV. TERMINO PARA RESOLVER

En aplicación de lo previsto por el artículo 14 del C.P.A.C.A, de lo regulado por la ley 1755 de 2015, y de lo establecido por el Artículo 03 del Acuerdo No. 07 de 2016 del CTCP, su despacho cuenta con treinta (30) días para resolver mi petición.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

Dentro del carácter ya indicado, las respuestas del CTCP son de naturaleza general y abstracta, dado que su misión no consiste en resolver problemas específicos que correspondan a un caso particular.





Dado que el consultante no manifiesta en su consulta el grupo en el cual está clasificada la entidad para efectos contables, esta consulta se responderá desde la normatividad aplicable al grupo 1, es decir NIIF para las PYMES.

1. **¿Cómo debe el Operador de Transporte Multimodal contabilizar los ingresos para los terceros transportadores que subcontrate para el servicio de Transporte Multimodal que oferta?**
2. **¿Cuál es el manejo que el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL debe hacer a su facturación frente a sus clientes contratantes ante quienes asume la responsabilidad y actuación directa para el servicio de transporte multimodal?**
3. **¿Cómo debe el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL registrar, tanto contablemente como en sus facturas soportes, los ingresos correspondientes a los transportadores subcontratados?**
4. **¿Puede el OPERADOR DE TRANSPORTE MULTIMODAL facturar el “flete” o “transporte” por su valor total y registrar en su contabilidad los ingresos de terceros (el flete pagado al transportador subcontratado) y los ingresos propios (el flete que deriva de su utilidad y gestión)?**

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

Concepto	Consideraciones por parte del CTCP
2018-334	<p>Elementos que permitirían establecer si la entidad actúa como principal, y no como agente, podrían ser los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. • La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales. • La entidad asume el riesgo de crédito del cliente. <p>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</p>





	<p>es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.</p>
<p>2018-160</p>	<p>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).</p> <p>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 las NIIF para las PYMES, que menciona lo siguiente:</p> <p>“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”.</p> <p>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).</p> <p>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.</p> <p>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)</p>





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.

Entre las características que, solas o combinadas, indican que se actúa como principal encontramos:

- 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.
- 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)).
- La empresa de transporte y mensajería expresa, a discreción, puede establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando servicios adicionales.
- La empresa de transporte y mensajería expresa asume el riesgo de crédito del cliente.

Se considera que se actúa como agente, cuando:

- 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.
- 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.

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".





	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.
2017-1110	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".
2018-289	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. Otros elementos que permitirían establecer si la cooperativa actúa como agente y no como principal podrían ser los siguientes: 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.





Teniendo en cuenta lo conceptos anteriores, es importante mencionarle al consultante la importancia de establecer si el transporte de carga o las operaciones realizadas por parte del operador de transporte multimodal, se enmarcan dentro de la actuación como principal o como agente, para lo cual tomaremos como referencia lo especificada en la NIIF 15 al respecto¹:

“Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

B34 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, la entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada uno de los bienes o servicios especificados comprometidos con el cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 27 a 30). Si un contrato con un cliente incluye más de un bien o servicio especificado, una entidad podría ser un principal para algunos bienes o servicios especificados y un agente para otros.

B34A Para determinar la naturaleza de su compromiso (como se describe en el párrafo B34), la entidad:

(a) Identificará los bienes o servicios especificados a proporcionar al cliente [que, por ejemplo, podrían ser el derecho sobre un bien o servicio a proporcionar por un tercero (véase el párrafo 26)]; y

(b) evaluará si controla (como se describe en el párrafo 33) cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

B35 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Sin embargo, una entidad no controla necesariamente un bien especificado si obtiene el derecho legal sobre ese bien solo de forma momentánea antes de que la titularidad legal se transfiera a un cliente. Una entidad que es un principal puede satisfacer su obligación de desempeño de proporcionar el bien o 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.

¹ La NIIF 15 se encuentra incorporada en el anexo 1° del Decreto 2420 de 2015 y sus modificatorios, y aunque debe ser aplicada en entidades pertenecientes al grupo 1, el mismo análisis puede realizarse tratándose de entidades pertenecientes al grupo 2 y que deban aplicar las NIIF para las PYMES.



B35A Cuando un tercero está involucrado en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad que es un principal obtiene el control de cualquiera de lo siguiente:

(a) Un bien u otro activo del tercero que luego la entidad transfiere al cliente.

(b) Un derecho a un servicio a realizar por el tercero, que otorga a la entidad la capacidad de dirigir a dicho tercero para proporcionar el servicio al cliente en nombre de la entidad.

(c) Un bien o servicio del tercero que luego la entidad combina con otros bienes o servicios para proporcionar el bien o servicio especificado al cliente. Por ejemplo, si una entidad proporciona un servicio significativo de integración de bienes o servicios suministrados por un tercero para proveer el bien o servicio especificado que el cliente ha contratado, la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que sea transferido al cliente. Esto es porque la entidad obtiene en primer lugar el control de los insumos necesarios para proporcionar el bien o servicio especificado (que incluye los bienes o servicios de terceros) y dirige su uso para crear el producto combinado que es el bien o servicio especificado.

B35B Cuando (o a medida que) una entidad que es un principal satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los bienes o servicios transferidos.

B36 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. Cuando (o a medida que) una entidad que es un agente satisface una obligación de desempeño, la entidad reconoce ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier pago o comisión a la que espere tener derecho a cambio de organizar que los bienes o servicios especificados sean suministrados por el tercero. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

B37 Indicadores de que una entidad controla el bien o servicio especificado antes de transferirlo al cliente [y es por ello un principal (véase el párrafo B35)] incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

(a) La entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado. Esto habitualmente incluye la responsabilidad de la aceptación del bien o servicio especificado (por ejemplo, la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del





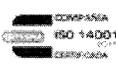
cliente). Si la entidad es la responsable principal del cumplimiento del compromiso de suministrar el bien o servicio especificado, esto puede indicar que el tercero involucrado en el suministro del bien o servicio especificado está actuando en nombre de la entidad. (b) la entidad tiene el riesgo de inventario antes de que se haya transferido el bien o servicio especificado o después de transferir el control al cliente (por ejemplo, si el cliente tiene derecho de devolución). Por ejemplo, si la entidad obtiene, o se compromete a obtener, el bien o servicio especificado antes de lograr un contrato con un cliente, eso puede indicar que tiene la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del bien o servicio antes de ser transferido al cliente.

(c) La entidad tiene discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. La determinación del precio que el cliente paga por el bien o servicio especificado puede indicar que la entidad tiene la capacidad de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes. Sin embargo, un agente puede tener discrecionalidad para establecer los precios en algunos casos. Por ejemplo, un agente puede tener cierta flexibilidad para establecer los precios para generar ingresos de actividades ordinarias adicionales por sus servicios de organización de los bienes o servicios sean provistos por terceros a los clientes.

B37A Los indicadores del párrafo B37 pueden ser más o menos relevantes para la evaluación del control dependiendo de la naturaleza del bien o servicio especificado y de los términos y condiciones del contrato. Además, indicadores diferentes pueden proporcionar evidencia más convincente en contratos distintos.

B38 Si otra entidad asume las obligaciones de desempeño de la entidad y los derechos contractuales del contrato, de forma que la entidad deja de estar obligada a satisfacer la obligación de desempeño de transferir el bien o servicio especificado al cliente (es decir, la entidad deja de actuar como el principal), la entidad no reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de esa obligación de desempeño. En su lugar, la entidad evaluará si reconocer o no los ingresos de actividades ordinarias para satisfacer una obligación de desempeño a fin de obtener un contrato para la otra parte (es decir, si la entidad está actuando como un agente)" (la negrilla es nuestra).

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. Para el reconocimiento de los ingresos, gastos y costos, se tendrá en cuenta que los hechos





económicos se causan cuando ha ocurrido el hecho económico y no únicamente cuando se cobren formalmente, se reciba el pago o se realice el pago.

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:

- 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).

5. En el caso anterior, ¿Qué requisitos contables y/o fiscales debe tener en cuenta frente a sus clientes contratantes y sus transportadores subcontratados?

Esta consulta se responderá desde el punto de vista contable, la parte fiscal debe ser consultada a la administración de impuestos y aduanas nacionales -DIAN. Entendemos que existen diferencias en la presentación de los ingresos por parte de los transportadores entre la parte contable y la fiscal, lo cual es normal debido a la independencia entre la norma contable y fiscal establecida en la Ley 1314 de 2009.

Desde el punto de vista contable, los ingresos (facturas, remesas de carga cumplidas) y los gastos (servicios de transportadores externos, combustibles, mantenimiento de vehículos, etc.) deben estar debidamente soportados en documentos tales como facturas, remesas de carga cumplidas, manifiestos de carga u otros documentos necesarios para el reconocimiento de los ingresos y gastos según el sector en el cual opere la entidad.





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 escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

LEONARDO VARÓN GARCÍA
Consejero CTCP

Proyectó: María Amparo Pachón Pachón

Consejero Ponente: Leonardo Varón García

Revisó y aprobó: Leonardo Varón García, Wilmar Franco Franco, Luis Henry Moya Moreno.





GOBIERNO
DE COLOMBIA



MINCIT

CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

Bogotá D.C., 29 de Noviembre de 2018

No. Radicación entrada:

1-2018-027463



2-2018-029292

Doctor

JOSE ALEXANDER GUTIERREZ

JOSE ALEXANDER GUTIERREZ

CARDENAS Y ABOGADOS

AC 24 N° 95 A80 OF 508 ED COLFECAR

BOGOTA

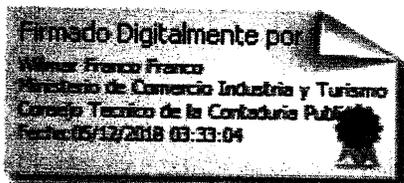
CUNDINAMARCA

Asunto: Consulta 2018-947

Buenas tardes

Damos respuesta a su Consulta 2018-947

Cordialmente;



CONSEJERO

Folios: 1

Anexos: 1

Anexo: 2018-947 fletes transporte multimodal env LVG WFF
LHM-1.pdf

Revisó: MARIA AMPARO PACHON PACHON-CONT

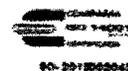
Aprobó: WILMAR FRANCO FRANCO

Nit. 830115297-6

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

Conmutador (571) 6067676

www.mincit.gov.co



GD-FMI-009 v16

