

Bogotá, D.C.,

Señor(a)

**KARITO DUQUE**

Email: cardu85@hotmail.com

Asunto: Consulta 1-2020-015567

REFERENCIA:	
Fecha de Radicado:	09 de julio de 2020
Entidad de Origen:	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Nº de Radicación CTCP:	2020-0656- CONSULTA
Código referencia:	O-2-606 -610
Tema:	Ingresos

### CONSULTA (TEXTUAL)

Asunto: Ingresos para terceros

Con el presente solicito información y asesoría con respecto a ingresos para terceros así:

La empresa es la intermediación en nacionalización y contratación de fletes y transporte.

1. La empresa actúa como intermediario para contratación de fletes marítimos y aéreos, generando una comisión, actualmente la factura física emitida al cliente lleva en el apartado de Ingresos para terceros totalizando el valor del flete y la comisión, esto con el fin de que el cliente final no visualice las tarifas reales. Ahora al momento de hacer la causación se deja en la cuenta 2815 el valor real de la factura emitida por el proveedor del servicio (flete) y se lleva la comisión a una cuenta de aprovechamientos 42 ¿es correcto este tratamiento?
2. Que requerimiento debe tener una factura para ser tenida en cuenta como ingreso para terceros, si la factura del proveedor es emitida con mi propia razón social ¿se dejar como ingreso para tercero?
3. Es muy común que las agencias de carga contraten a un agente autorizado para realizar trámites de nacionalización, ahora bien, dentro de las facturas se generan ingresos para terceros e ingresos propios

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

¿Puede la agencia de carga dejar los ingresos para terceros de la misma manera que el proveedor y causar la otra parte como costo?

#### RESUMEN

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.

#### CONSIDERACIONES Y RESPUESTA

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 lo dispuesto en la Ley 43 de 1990, la Ley 1314 de 2009, y Decretos Reglamentarios, procede a dar respuesta a una consulta en los siguientes términos.”

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. Además de lo anterior, el alcance de los conceptos emitidos por este Consejo se circunscribe exclusivamente a aspectos relacionados con la aplicación de las normas de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información.

Con respecto a las preguntas del peticionario, en relación a la primera debemos aclararle que los ingresos de actividades ordinarias se registran de acuerdo con la sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias que reproducimos a continuación:

*“Medición de los ingresos de actividades ordinarias*

*23.3 Una entidad medirá los ingresos de actividades ordinarias al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, tiene en cuenta el importe de cualesquiera descuentos comerciales, descuentos por pronto pago y rebajas por volumen de ventas que sean practicados por la entidad.*

*23.4 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.*

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



GD-FM-009.v20

*Los importes recibidos por cuenta del principal no son ingresos de actividades ordinarias de la entidad.”*

Además el CTCP se ha pronunciado en repetidas oportunidades sobre el tema por lo que sugerimos consultar el concepto 2018-835 de 19 de Septiembre de 2018 que se pueden consultar en el enlace: <http://www.ctcp.gov.co/conceptos/> y del que transcribimos el siguiente apartado:

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"> <li>• 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.</li> <li>• La entidad puede, a discreción, establecer los precios, tanto de manera directa como indirecta, por ejemplo, brindando bienes o servicios adicionales.</li> <li>• La entidad asume el riesgo de crédito del cliente.</li> </ul> <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 es predeterminado, ya sea una comisión fija por transacción o un porcentaje establecido del monto facturado al cliente.</p>
2018-160	<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 NIIF para 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</p>



CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA

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”.

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).

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.

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.

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:





CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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.</li> <li>• 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.</li> </ul> <p>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”.</p> <p>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.</p>
2017-1110	<p>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”.</p>
2018-289	<p>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.</p> <p>Otros elementos que permitirían establecer si la cooperativa actúa como agente y no como principal podrían ser los siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La cooperativa tiene autoridad para tomar decisiones relacionadas con los contratos.</li> </ol>





- |   |
|---|
| <p>2. Los propietarios de los vehículos no tienen ninguna autoridad frente a la suscripción de los contratos.</p> <p>3. La exposición a los riesgos y beneficios derivados del contrato, recaen en la cooperativa y no en los titulares de los vehículos.</p> |
|---|

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 en la actuación como principal o como agente, para lo cual tomaremos como referencia lo especificada en la NIIF 15 al respecto<sup>[1]</sup>:

***“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.*

*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).*



**CONSEJO TÉCNICO DE LA  
CONTADURÍA PÚBLICA**

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:

- 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 relación con la siguientes pregunta nos permito recordar que 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, del sector privado y por tratarse su consulta sobre temas de legales sobre facturación este Consejo no es el competente para resolver su consulta. Por ello, sugerimos remitir la misma a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian).

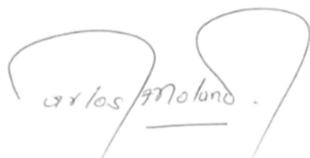
En los términos anteriores se absuelve la consulta, indicando que para hacerlo, este organismo se ciñó a la información presentada por el consultante y los efectos de este escrito son los previstos por el artículo 28 de la Ley 1755 de 2015, los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no serán de obligatorio cumplimiento o ejecución.

Cordialmente,

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



**CARLOS AUGUSTO MOLANO RODRIGUEZ**  
Consejero CTCP

Proyectó: César Omar López Ávila

Consejero Ponente: Carlos Augusto Molano Rodríguez

Revisó y aprobó: Jesús María Peña Bermúdez/Carlos Augusto Molano Rodríguez/ Leonardo Varón García/ Wilmar Franco Franco

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



Radicación relacionada: 1-2020-015567

CTCP

Bogotá D.C, 28 de agosto de 2020

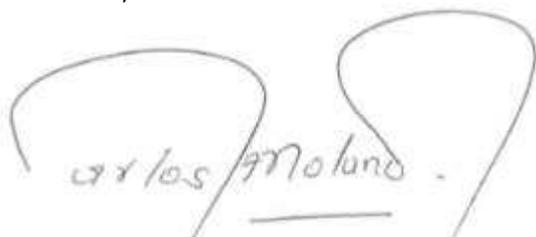
KAROL DUQUE  
cardu85@hotmail.com ; clopeza@mincit.gov.co

Asunto : CONSULTA 2020-0656

Saludo: Buenos días, damos respuesta a su consulta,

"De conformidad con el Decreto 2150 de 1995 y la Ley 962 de 2005, la firma mecánica que aparece a continuación, tiene plena validez para todos los efectos legales y no necesita autenticación, ni sello.  
Adicionalmente este documento ha sido firmado digitalmente de conformidad con la ley 527 de 1999 y la resolución 2817 de 2012."

Cordialmente,



**CARLOS AUGUSTO MOLANO RODRIGUEZ**  
**CONSEJERO**  
**CONSEJO TECNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA**

Copia:  
CopiaExt:

Folios: 1  
Anexo:  
Nombre anexos: 2020-0656 \_4\_CAM-JMP-WFF-LVG.pdf

Revisó: CESAR OMAR LOPEZ AVILA CONT

**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  
<http://www.mincit.gov.co>

