

Principal frente a Agente: El revendedor de software (NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)

El Comité recibió una solicitud en la que se preguntaba si, al aplicar la NIIF 15, un revendedor de licencias de software es un principal o un agente. En los hechos descritos en la solicitud:

- a. el revendedor tiene un acuerdo de distribución con un fabricante de software que:
 - i. otorga al revendedor el derecho a conceder (vender) las licencias de software estándar del fabricante a los clientes;
 - ii. requiere que el revendedor proporcione asesoramiento previo a la venta a cada cliente—antes de la venta de las licencias de software—para identificar el tipo y el número de licencias de software que satisfagan las necesidades de éste; y
 - iii. ofrece al revendedor la posibilidad de fijar el precio de las licencias de software para su venta a los clientes.
- b. Si el cliente decide:
 - i. no comprar la licencia de software, no paga nada. El revendedor y el cliente no llegan a un acuerdo.
 - ii. Para comprar un tipo y un número determinados de licencias de software, el revendedor negocia el precio de venta con el cliente, hace un pedido al fabricante de software en nombre del cliente (y paga al fabricante), y factura al cliente el precio acordado.
- c. El fabricante de software proporciona al cliente las licencias de software solicitadas—emitidas a nombre del cliente—a través de un portal de software y con la clave necesaria para la activación. El fabricante del software y el cliente firman un acuerdo en el que se especifica el derecho del cliente a utilizar el software, una garantía que cubre su funcionalidad y el plazo de la licencia.
- d. Si el revendedor aconseja al cliente que pida un tipo o un número de licencias de software incorrecto (que no satisfaga las necesidades del cliente), éste podría no aceptar las licencias. El revendedor no puede devolver las licencias no aceptadas al fabricante del software ni venderlas a otro cliente.

Requerimientos aplicables en la NIIF 15—Consideraciones sobre el principal y el agente

Los párrafos B34 a B38 establecen un marco conceptual para determinar si una entidad es principal o agente. Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si la naturaleza de su compromiso es una obligación de desempeño consistente en proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (la entidad actúa como un principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen para el tercero (la entidad actúa como un agente).

El párrafo B34A señala que la determinación de la naturaleza de su compromiso requiere que la entidad:

- a. identifique los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente (párrafo B34); y
- b. evaluará si controla cada bien o servicio especificado antes de que se transfiera al cliente.

Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera a un cliente (párrafo B35). 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 (párrafo B36).

Identificación de los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

El primer paso para identificar los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente es evaluar los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente. Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete a proporcionar a un cliente. Sin embargo, el contrato también puede incluir compromisos implícitos en las prácticas comerciales habituales de la entidad, en políticas publicadas o en declaraciones específicas si, en el momento de celebrar el contrato, esos compromisos crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o un servicio (párrafo 24).

Una vez evaluados los bienes o servicios comprometidos en el contrato con el cliente, una entidad identificará entonces—aplicando los párrafos 27 a 30—cada bien o servicio distinto (o conjunto de bienes o servicios distintos) que debe proporcionarse al cliente.

Evaluación de si una entidad controla cada bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente

Cuando otra parte interviene en el suministro de bienes o servicios a un cliente, el párrafo B35A establece las circunstancias en las que una entidad es un principal—una de las cuales es cuando la entidad obtiene el control de un bien u otro activo de la otra parte que luego transfiere al cliente. El control de un activo hace referencia a la capacidad para redirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios restantes del activo; el control incluye la capacidad de impedir que otras entidades dirijan el uso y obtengan los beneficios de un activo (párrafo 33).

El párrafo B37 establece indicadores para ayudar a una entidad a determinar si es un principal o un agente. Tales indicadores incluyen, pero no se limitan a: (a) la responsabilidad principal de cumplir con el compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado; (b) el riesgo de inventario antes de que el bien o servicio especificado haya sido transferido al cliente o después de la transferencia del control al cliente; y (c) la discreción para establecer el precio del bien o servicio especificado. Los indicadores 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, y diferentes indicadores pueden proporcionar pruebas más persuasivas en diferentes contratos (párrafo B37A).

Aplicación de la NIIF 15 al hecho descrito en la solicitud

Identificación de los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el contrato del revendedor con el cliente incluye un compromiso explícito de proporcionar un tipo y un número determinados de licencias de software estándar al cliente.

El Comité observó que el asesoramiento previo a la venta que proporciona el revendedor—en virtud del acuerdo de distribución entre el fabricante de software y el revendedor—no es un compromiso implícito en el contrato con el cliente. En el momento de realizar el contrato con el cliente, el revendedor ya ha proporcionado el asesoramiento. El revendedor no tiene que proporcionar más asesoramiento y el asesoramiento ya proporcionado no se transferirá al cliente después del inicio del contrato. Por lo tanto, en el momento de realizar el contrato con el cliente, éste no tiene ninguna expectativa válida de que el revendedor le transfiera un bien o servicio distinto de las licencias de software estándar.

En consecuencia, el Comité concluyó que, en el hecho descrito en la solicitud, los bienes comprometidos en el contrato del revendedor con el cliente son las licencias de software estándar. Dado que las licencias de software estándar son los únicos bienes comprometidos en el contrato con el cliente, son bienes distintos que deben proporcionarse al cliente. Por lo tanto, estas licencias son los bienes especificados que deben proporcionarse al cliente tal y como se describe en el párrafo B34A(a).

Evaluación de si el revendedor controla las licencias de software estándar antes de transferirlas al cliente

En el hecho descrito en la solicitud, el revendedor evalúa si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de transferirlas al cliente. Esa evaluación del control requiere la consideración de los hechos y circunstancias específicos, que incluyen los términos y condiciones de los contratos entre el revendedor y el cliente, el revendedor y el fabricante del software, y el fabricante del software y el cliente.

Si—después de aplicar los principios y requerimientos sobre control de la NIIF 15—no está claro si el revendedor es un principal o un agente, el revendedor considerará los indicadores del párrafo B37 para evaluar si obtiene el control de las licencias de software estándar del fabricante de software antes de que se transfieran al cliente. En el hecho descrito en la solicitud, el Comité observó que:

- a. las licencias de software proporcionadas al cliente existen solo después de que el revendedor haga un pedido al fabricante de software y este emita las licencias de software a nombre del cliente. El fabricante del software es responsable de la funcionalidad del mismo, así como de la emisión y activación de las licencias. Por lo tanto, el fabricante de software es responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].
- b. El revendedor es la parte que se compromete con el cliente antes y después de proporcionarle las licencias de software, asumiendo la responsabilidad de las licencias no aceptadas. Por lo tanto, el revendedor es

responsable en estos aspectos del cumplimiento del compromiso de proporcionar las licencias al cliente [párrafo B37(a)].

- c. El revendedor no obtiene un conjunto de licencias de software antes de realizar el contrato con el cliente y no puede, por ejemplo, dirigir las licencias de software a otro cliente. Por lo tanto, el revendedor no tiene riesgo de inventario antes de que se proporcionen las licencias al cliente, pero sí tiene riesgo de inventario hasta que el cliente acepte las licencias [párrafo B37(b)].
- d. El revendedor tiene la facultad de establecer el precio de las licencias de software [párrafo B37(b)]. La facultad de fijación de precios puede ser menos relevante para la evaluación del control si, por ejemplo, el mercado de las licencias de software es tal que el revendedor, en efecto, tiene una flexibilidad limitada para establecer el precio.

El Comité observó que la conclusión sobre si el revendedor es un principal o un agente depende de los hechos y circunstancias específicos, incluidos los términos y condiciones de los contratos pertinentes. El revendedor aplicaría su juicio al hacer su evaluación global de si es un principal o un agente—incluyendo la consideración de la relevancia de los indicadores para la evaluación del control y el grado en que proporcionan evidencia del control de las licencias de software estándar antes de ser transferidas al cliente—en el contexto del marco y los requerimientos establecidos en los párrafos B34 a B38 de la NIIF 15.

El Comité también observó que el revendedor revelaría (a) la información material o con importancia relativa sobre la política contable de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, y (b) la información requerida por la NIIF 15, incluso sobre sus obligaciones de desempeño (párrafo 119) y los juicios realizados al aplicar la NIIF 15 que afectan significativamente a la determinación del importe y el calendario de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (párrafo 123).

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad proporcionan una base adecuada para que un revendedor determine si—en el hecho descrito en la solicitud—es un principal o un agente para las licencias de software estándar proporcionadas a un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]