

ADOPCIÓN INDIRECTA DE LA NICSP 47. UNA OPORTUNIDAD PARA AUMENTAR
LA TRANSPARENCIA DE LOS RECURSOS PÚBLICOS ARGENTINOS.

EJE TEMÁTICO I: ADMINISTRACION DE RECURSOS Y GASTOS DEL ESTADO

XV JORNADAS NACIONALES DEL SECTOR PUBLICO
TIERRA DEL FUEGO
OCTUBRE 2024

AUTORES

Sergio Miguel Hauque – Avenida General Estanislao López 2882 – Piso 19 – Santa Fe –
Provincia de Santa Fe – 342-6310570 – sergiohauque@yahoo.com.ar

Santiago Miguel Hauque - Catamarca 3175 – Piso 15 – Dpto. “C” – Santa Fe – Provincia de
Santa Fe – 342-4435422 – santiagohauque@hotmail.com .

ADOPCION INDIRECTA DE LA NICSP 47: UNA OPORTUNIDAD PARA AUMENTAR
LA TRANSPARENCIA DE LOS RECURSOS PUBLICOS ARGENTINOS.

EJE TEMÁTICO I: ADMINISTRACION DE RECURSOS Y GASTOS DEL ESTADO

XV JORNADAS NACIONALES DEL SECTOR PUBLICO
TIERRA DEL FUEGO
OCTUBRE 2024

SUMARIO

1.- INTRODUCCIÓN

2.- BREVE REVISIÓN DE LA LITERATURA Y LA NORMATIVA RELACIONADA

3.- OBJETIVOS Y METODOLOGIA.

4.- EL ESCENARIO ACTUAL

4.1. La información disponible

4.2. El registro contable central.

5.- EL ESCENARIO NORMATIVO DE APLICACIÓN PLENA DEL DEVENGADO PARA LOS RECURSOS TRIBUTARIOS (ADOPCIÓN INDIRECTA DE LA NICSP 47)

5.1. Elementos generales

5.2. Información y registros a proveer por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

5.3. El registro contable central.

6.- ANALISIS DE POSIBLES ESCENARIOS EXPLORATORIOS INTERMEDIOS.

7.- CONCLUSIONES

RESUMEN

En las últimas décadas, la Contabilidad Pública está viviendo una transformación significativa. Este cambio se vio impulsado por la introducción de una nueva edición del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas y el surgimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP - IPSAS) a principios del siglo XXI. Una innovación destacada de estos nuevos sistemas fue la adopción plena del devengado como base de registro, acercando las prácticas de la contabilidad pública a las de la contabilidad nacional y privada.

Uno de los aspectos más desafiantes y rezagados de esta transformación sigue siendo el registro de los tributos sobre base devengado. A pesar de que la normativa legal argentina exige registrar separadamente el momento del devengamiento de los recursos y el de su recaudación efectiva, los estados contables nacionales han incluido hasta 2022 una nota indicando que los recursos tributarios se pueden devengar solo cuando pueden ser medidos objetivamente, haciendo casi siempre coincidir el momento del devengamiento con el de la recaudación efectiva. Esto demuestra que, en la práctica, la contabilidad pública argentina sigue operando bajo el sistema de base caja en relación con los recursos tributarios.

El objetivo principal de este trabajo es explorar y formular posibles escenarios futuros, tanto exploratorios como normativos, para el registro contable de los recursos tributarios en Argentina, en el contexto de la oportunidad que ofrece el compromiso asumido por la Contaduría General de la Nación en su Disposición 10/2023 de adoptar indirectamente la NICSP 47, dentro del plexo de normas contables internacionales. El escenario que finalmente se observará en el futuro estará claramente determinado por las posibles mejoras en la información contable que pueda proveer la Administración Federal de Ingresos Públicos. Solo será posible un registro sobre la base del devengado pleno de los distintos tributos, cuando la información contable del organismo fiscal tenga en cuenta la vida íntegra de las obligaciones tributarias, desde su nacimiento en el hecho imponible hasta su extinción, incluyendo las distintas vicisitudes que puedan sufrir a lo largo de su existencia.

El trabajo se estructura en varias secciones. A continuación de la introducción, se presenta una revisión de la literatura y la normativa relevante. Luego, se describe la metodología utilizada, que es principalmente cualitativa y se basa en un proceso de comparación constante para la construcción creativa-narrativa de posibles escenarios futuros respecto del registro contable público de los tributos. A continuación, se analiza el estado actual del sistema de registro en Argentina y sus limitaciones, seguido por una sección en la que se propone un escenario normativo futuro ideal basado en la plena adopción indirecta de las reglas centrales de la NICSP 47. Se describen allí las características que definirían este escenario, enfatizándose algunas de las

consecuencias positivas que se podrán derivar de la registración todos los recursos tributarios sobre base devengado.

La sexta sección analiza las variables que podrían influir en la efectiva vigencia de distintos escenarios exploratorios futuros, subrayando la necesidad de contar con información confiable para mejorar los sistemas de registro contable. Se destacan dos escenarios extremos: uno manteniendo el sistema tradicional y otro adoptando plenamente la base devengado, con múltiples posibilidades intermedias. Aunque es difícil asignar probabilidades de ocurrencia a cada uno de estos posibles escenarios, se enumeran diferentes condiciones que coadyuvarían a que se imponga en el futuro alguno de los sistemas definidos.

Finalmente, se presentan las conclusiones del trabajo, destacando la gran distancia existente entre el escenario actual y el normativo, señalando que este último, aunque resulte desafiante, puede aumentar significativamente la transparencia en la información sobre la recaudación tributaria en la Argentina tanto a nivel nacional como subnacional.

PALABRAS CLAVES

Devengado. NICSP 47. Adopción indirecta. Recursos tributarios.

“No existe `contabilidad pública´ y `contabilidad privada´, sino que lo que tenemos es `contabilidad´ aplicada a distintos sectores de la economía, cada uno con sus propias características particulares” (Duro et al, 2019, p. 25)

1.- INTRODUCCION

En las últimas décadas, la rama pública de la Contabilidad ha experimentado un significativo proceso de transformación. La introducción de un nuevo Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (GFSM, por sus siglas en inglés) y el surgimiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP - IPSAS, por sus siglas en inglés) a principios del Siglo XXI, generaron relevantes modificaciones en esta rama contable. Una de las innovaciones más destacadas introducidas por el nuevo sistema GFSM - IPSAS fue la adopción plena del devengado como base de registro, confirmando así un notable proceso de acercamiento a las prácticas de la Contabilidad Nacional y la Contabilidad del Sector Privado, en línea con lo que sostiene el epígrafe de este trabajo. Dicha tendencia se mantiene aun cuando el GFSM 2001 fue reemplazado hace ya una década por su versión 2014 (International Monetary Fund (IMF), 2014), observándose un lento pero continuo avance hacia la implementación plena del devengado en los diversos sistemas contables gubernamentales (International Federation of Accountants (IFAC) y The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), 2021).

La República Argentina, más allá de las adecuaciones ya realizadas en su sistema contable público¹, ha dado un nuevo paso significativo en este camino con el dictado de la Disposición 10/2023 de la Contaduría General de la Nación (CGN), al comprometer en su Anexo II un cronograma para la adopción indirecta de la totalidad de las NICSP. (CGN, 2023a).

En este contexto de cambio, uno de los aspectos más desafiantes, pero muy rezagados en su aplicación, continúa siendo el registro de los tributos sobre una plena base devengado. En efecto, a pesar que la normativa legal exige que “como mínimo deberán registrarse la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva” (Artículo 34. Ley 24.156), los Estados Contables de Argentina incluidos en las Cuentas de Inversión desde el período 1998 hasta el 2023, han mantenido durante más de 25 años una nota a los Estados Contables que señala, con pequeñas variaciones en la forma, que “los recursos se devengan y registran en el momento en que éstos pueden ser medidos en forma objetiva y, para los casos en que ello sucede cuando se

¹ Se informa en diciembre de 2023 “que el sistema contable cuenta con una tasa de cumplimiento no ponderada del 20%” respecto de los contenidos de los NICSP vigentes. (CGN, 2023a, Anexo II, párrafo 12)

recauda, el momento del devengado es concomitante con el del percibido” (CGN, 1999 y 2024 entre otras). Es decir que, en la práctica, más allá de reconocer el principio teórico de la separación entre el momento de lo devengado y lo percibido para los recursos tributarios, la Contabilidad Pública argentina se ha mantenido en el antiguo sistema de base caja.

El principal objetivo de este trabajo es formular posibles escenarios, tanto sean exploratorios como normativos, respecto del futuro de las registraciones contables públicas en Argentina relativas a los recursos tributarios, ante la oportunidad que abre el compromiso de adopción indirecta de las NICSP. En ese camino, se sostiene que el escenario normativo futuro óptimo es aquel que incluye un registro de todos los recursos tributarios sobre plena base devengado. Téngase en cuenta que, a pesar que la fecha final del cronograma general antes mencionado se sitúa en 2031, el período de preparación normativa para el registro de los recursos tributarios conforme la NICSP 47 se inicia el 1 de enero de 2025, y su aplicación plena está prevista a partir del 1 de enero de 2027.

A continuación de esta introducción, el trabajo incluye una revisión de la literatura y la normativa relevada relacionada con el tema, seguida de un breve análisis de la metodología utilizada para elaborar su contenido. La cuarta sección describe el escenario actual del registro contable público de los tributos en Argentina enfatizando sus limitaciones, seguida por otra sección en la que se intenta describir los elementos que deberían caracterizar un escenario normativo futuro de aplicación plena de la NICSP 47 respecto de los recursos tributarios. En la sexta sección se analizan las variables que podrían determinar futuros escenarios exploratorios en este campo, enfatizando la necesaria ligazón que existe entre la disponibilidad de información confiable y los avances en los sistemas de registro contable de estos recursos. Finalmente, se presentan conclusiones iniciales que destacan las contribuciones principales del trabajo junto con sus limitaciones, al mismo tiempo de sugerir áreas futuras de investigación.

2.- BREVE REVISIÓN DE LA LITERATURA Y NORMATIVA RELACIONADA

Es importante destacar inicialmente que se consideran fructíferos los avances en el proceso de convergencia entre las distintas ramas contables implícito en el mensaje del epígrafe de este trabajo. El proceso de alineamiento entre las NICSP y los International Financial Reporting Standards (IFRS) de la Contabilidad Privada, resulta hoy un objetivo deseado y monitoreado por el ente emisor de las NICSP (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), 2024b). El análisis de las ventajas y desventajas que pueden resultar de este proceso ha ocupado a muchos autores incluyendo a Efford, 1996, Bloem, 2000, IFAC 2002, Task Force on Harmonization on Public Sector Accounting (TFHPSA), 2005; IPSASB, 2005 y 2006, Dupuis et al, 2006, Ellwood y Newberry, 2007, Harrison, 2007, Wynne, 2007, European Commission, 2011,

Society of Local Government Managers (SOLGM), 2012, Pereira M. y Correa G., 2013, Hassan, 2013, Cardoso et al, 2014, Sarmiento, 2018, Ouda, 2020, Gomez Villegas et al, 2020, Metcalfe y Sanderson, 2020, Polzer et al, 2021, IFAC y CIPFA, 2021, Columbano, 2021 y Caruana et al, 2023. Más allá de su importancia, un estudio global en profundidad de estos aspectos en detalle excede los objetivos de este trabajo

Ya desde el inicio del siglo XIX algunos de los padres fundadores de la democracia de los Estados Unidos de América señalaron la necesidad de que los registros del incipiente sector público resulten tan claros y comprensibles como la contabilidad de un comerciante privado para que las acciones del Estado puedan ser controladas por los ciudadanos (Jefferson, 1802). Sin embargo, un siglo después, los autores seguían sosteniendo que la contabilidad municipal en ese país se encontraba en un estadio elemental y que la eficiencia de esos registros podía considerarse aún en pañales (Hammand, 1914). Uno de los caminos teóricos que intenta explicar las razones profundas de las diferencias entre el sistema contable público y el privado se enmarca en los desarrollos de la denominada teoría de la agencia (Williamson, 1971), al mismo tiempo que algunos trabajos dentro del enfoque positivo de la contabilidad, intentan justificar por qué en la normativa pública predominaba el enfoque de caja sin poner énfasis en la revelación de los stocks patrimoniales (Zimmerman, 1977; Watts & Zimmerman 1978 y 1979). Compatibles con este enfoque, algunas herramientas más actuales de la teoría contable permiten observar que el campo del registro de los recursos para la Contabilidad Pública resulta harto fértil para la existencia de *discretionary accruals*, por lo que eliminar la etapa del devengamiento aumenta la *earnings quality* disminuyendo correlativamente el margen para un *opportunistic earning management* (Scott, 2015, Cap. 3 y 11).

A pesar de estos obstáculos, la introducción de la regla de devengado para el caso de los recursos tributarios tuvo una primera base normativa internacional en 2006 a través de la NICSP 23 (IPSASB, 2006), la que fue seguida en sus líneas generales oportunamente por la European Union Accounting Rule Nro. 17 de 2011 dentro del sistema de EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) (Bunea-Bontas y Petre, 2009, European Commission, 2011 y Bellanca y Vandernoot, 2014). En mayo de 2023, con entrada en vigencia prevista para enero de 2026, fue emitida la NICSP 47 (IPSASB, 2024a) que sustituirá a la Nro. 23, aunque manteniendo en general los criterios descriptos anteriormente.

La norma internacional sostiene que, cumplidos ciertos requisitos mínimos para el reconocimiento del activo correlativo, las entidades públicas debían registrar los recursos tributarios *en el período en el que ocurre el hecho imponible*. A pesar de ello, este principio guía ha resultado de difícil aplicación en la práctica por lo que muchas veces se obviado o se han propuesto diversas simplificaciones que no responden al devengado pleno. (Lequiller, 2014, Price Waterhouse Coopers (PWC), 2014 y Cavanagh et al, 2016). Las buenas prácticas de registro para el caso de las agencias de recaudación tributaria también respaldan la utilización de este sistema

ya que según uno de los manuales más conocidos estos entes deben “preparar sus cuentas en base a lo devengado” (Alink y Van Koomer, 2011, pp. 153).

En el contexto argentino, es importante destacar que el principio de legalidad tributaria sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) implica que los elementos esenciales del tributo, entre los que se cuenta la dimensión temporal del hecho imponible en el nacimiento de la obligación tributaria, no puede alterarse en modo alguno a través de normas infralegales (In re “Camaronera Patagónica” - Fallos CSJN 337:388). Es decir que existe una barrera infranqueable que prohíbe modificar a través de normativas infra legales lo dispuesto por la ley tributaria en todo lo relacionado a los elementos esenciales de un impuesto. Es así que, la dimensión temporal del hecho imponible de un impuesto, el "momento de vinculación al sujeto activo" (Jarach, 1996) o en resumidas cuentas el "devengo" del tributo, constituye un elemento esencial inseparable del concepto "hecho imponible", solo reservado a la ley. Varios autores al definir esta dimensión lo resaltan: “...es el instante en el que la ley considera que se entiende realizado el hecho imponible, produciéndose entonces el perfeccionamiento del hecho imponible o devengo del tributo” (Tellias, 2008, p. 1550); “...es el indicador del momento en el que...el legislador tiene por configurada la descripción de comportamiento objetivo contenido en el ‘aspecto material’ del hecho imponible” (Villegas, 2016, p. 286); “...las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación en el tiempo de los hechos imponibles delimitan, como consecuencia, el alcance de la obligación tributaria” (Jarach, 2013, p. 373).

En este entendimiento, no son solo las normas tributarias infra legales las que deben acatar el principio de legalidad o reserva. Todo el sistema jurídico argentino está sujeto a su cumplimiento, incluidas también las normas contables. Más allá de las posturas que se puedan adoptar sobre la autonomía del Derecho Tributario y del Derecho Contable (cfr. entre otros Favier Dubois (p), 2008) los contenidos de ambas ramas deben interpretarse armónicamente. En resumidas cuentas, las normas contables públicas no deberían alterar en modo alguno el momento del devengamiento de un tributo al momento de registrarlo, o sea que respecto de los tributos la norma contable no tiene la libertad de elegir entre alternativas para definir el momento de devengamiento de un impuesto, sino que debe ceñirse rigurosamente al contenido de la ley tributaria si desea mantenerse dentro del marco constitucional.

Todos estos argumentos concurren a sostener que la configuración del hecho imponible determina el momento del devengamiento del recurso tributario, tal como correlativamente la contabilidad privada ha sostenido desde antaño para devengar la pérdida por los tributos que soportan las empresas. Sin embargo, puede que a pesar de que se haya configurado el hecho imponible, el activo consecuente no pueda aún ser medido con fiabilidad, lo que obligará a que su reconocimiento se realice en períodos posteriores.

Si tenemos como objetivo la búsqueda de la coherencia de los registros contables de los distintos sectores económicos en el afán de mejorar su compatibilidad, es de desear que el Sector Público

multiplique sus esfuerzos para que el reconocimiento se realice lo más cercanamente posible al momento del hecho imponible, sin esperar resignadamente al cobro del tributo.

La utilización del criterio de lo devengado para el reconocimiento de los recursos tributarios obliga también a determinar al mismo tiempo un conjunto de costos que permanecían ocultos en el sistema de base caja, ilustrados en el concepto de “brecha tributaria” (IMF, 2013, Hutton, 2017) que en su versión más amplia incluye un tramo normativo y otro de cumplimiento.

La contabilidad actualmente solo puede focalizar su visión en la brecha de cumplimiento (Raczkowski 2015, Fiscalis Tax Gap Project Group (FTGPG), 2016) ya que no utiliza el criterio económico del costo de oportunidad. Es decir que los llamados “gastos tributarios” o “desembolsos por impuestos” (IPSASB, 2024a, puntos 54 a 56) no deben reconocerse en el sistema contable público, más allá de que su estimación forme parte de las propuestas presupuestarias y de informes extracontables públicos (Ministerio de Economía de la República Argentina (MECON), 2022).

Así las cosas, los costos ligados a los fenómenos de la evasión y la mora podrían estimarse en su totalidad al registrar sobre base devengado. Sin embargo, la parte expositiva de la norma internacional aparentemente rechaza la posibilidad de registrar la “brecha fiscal” (IPSASB, 2024a, Fundamentos de Conclusiones, Párrafos 76 y 77). Se dice aparentemente porque todo dependerá del concepto operativo de “brecha fiscal” que se utilice. En efecto, en caso que se considere el concepto más amplio de esa brecha, el sistema de la norma entraría en una clara contradicción, ya que solo se registrarían los montos recaudados. En este campo, este trabajo sigue la línea de Terkper, 2008 y Her Majesty Treasury (HMT), 2024 para los que ese concepto se limita operativamente a la diferencia entre los montos estimados de tributos totales devengados a través de métodos econométricos (FIEL, 2000; Trigueros et al, 2012; Gemmell y Hasseldine, 2012, Gomez Sabaini et al, 2014, Raczkowski 2015, FTGPG, 2016, Hutton, 2017; Cobham y Jansky, 2018, Secretariat TADAT, 2019; Murphy, 2019, Comisión Económica para América Latina (CEPAL), 2020, Gendron y Bird, 2020, Internal Revenue Service (IRS), 2022, Peláez Longinoti, 2024); y el total de los *revenues receivables* del período (HMT, 2024, párrafo 11.3.3.), que incluyen además de los montos devengados correspondientes a los contribuyentes cumplidores, los montos que se estiman se cobrarán en el futuro respecto de contribuyentes incumplidores que ya hayan sido identificados. De este modo, la tradicional “brecha fiscal” se angosta y se obtiene información desde el sistema contable sobre la evolución de la parte de la brecha de cumplimiento referida a contribuyentes identificados (Terkper, 2008, p. 14).

En resumidas cuentas, el registro de los recursos en la contabilidad pública al momento de producirse el hecho imponible², implica la aparición de un rubro activo en las cuentas públicas

² También, aunque con menor significación, en las versiones simplificadas que los registran recién en el momento de la determinación del tributo, ya sea por liquidación administrativa o por declaración jurada.

constituido por los recursos tributarios pendientes de cobro devengados, que en el sistema de lo percibido brilla por su ausencia. Este hecho correlativamente determina la necesidad de estimar previsiones para los malos créditos y de registrar las pérdidas económicas por las incobrabilidades y/o por las recurrentes amnistías o perdones fiscales brindados por el Poder Legislativo. Del mismo modo, obliga a reconocer un pasivo para el Fisco en los casos en que se haya obtenido recaudación anticipada, es decir cuando aún no ha ocurrido el hecho imponible. Toda esta información permanece invisible si el sistema contable público se atiene al sistema de lo percibido, impidiendo analizar la eficacia y la eficiencia del agente de recaudación tributaria. (Autor, 2014, Secretariat TADAT, 2019).

En nuestro país, al igual que la norma legal señalada en la introducción, las Recomendaciones Técnicas emitidas por los organismos profesionales y las normas infralegales emitidas por los entes rectores nacionales, receptan la necesidad de establecer un momento diferenciado para el devengamiento de los recursos tributarios, más allá del tradicional momento financiero de su cobranza efectiva.

“El devengado de los recursos es el momento en el que se produce una modificación cualitativa y/o cuantitativa en el patrimonio de la Administración Pública, originada en el ejercicio de su poder de imposición ... independientemente del momento en que se produzca el ingreso de los fondos, dando origen a un crédito (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE), 2008. Punto 7.5.5. a.)

El ingreso se reconocerá de acuerdo al principio de devengado y la normativa contable y presupuestaria aplicable ... Los ingresos se consideran devengados cuando la entidad haya realizado, de forma sustancial, aquello que resulta necesario para adquirir el derecho a percibir dichos ingresos. (CGN, 2023a, Anexo I, Párrafos 9.31 y 39)

La discordancia entre la norma y la práctica en este campo en nuestro país ha sido señalada por la doctrina durante ya mucho tiempo. Al relevar las prácticas de Contabilidad Pública en distintos sistemas contables públicos de la Argentina, Chavez et al, 2014 resaltaban que “en la mayoría de las jurisdicciones se estableció el devengado de los recursos, pero no se encuentra expuesto”.

Una revisión sobre el proceso de convergencia general de los distintos países latinoamericanos hacia las NICSP puede observarse en Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2017³ y en Duro et al, 2019, mientras que la situación argentina actual respecto de la efectiva registración de los recursos tributarios puede observarse en CGN, 1999 y 2024 entre otras, conjuntamente con la

³ Esta publicación resulta el resumen ejecutivo conjunto de un trabajo que incluyó el análisis de 14 países seleccionados para la región de Latinoamérica dentro de los que no se encontraba el caso argentino.

revisión de las observaciones planteadas por la Auditoría General de la Nación (AGN) especialmente en referencia a los Estados Contables de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), las que se detallan en la sección cuarta de este trabajo.

3.- OBJETIVO Y METODOLOGIA

El principal objetivo de este trabajo es formular posibles escenarios, tanto sean exploratorios como normativos, respecto del futuro de las registraciones contables públicas relativas a los recursos tributarios en Argentina, ante la fijación normativa de un cronograma para la adopción indirecta de la NICSP 47. En ese camino, se considera fundadamente que el escenario normativo futuro óptimo es aquel que incluye un registro de todos los recursos tributarios sobre plena base devengado.

El enfoque metodológico resulta básicamente cualitativo, desarrollando a lo largo de la investigación un proceso de comparación constante (Fram, 2003) en la búsqueda de interpretar los posibles caminos futuros. Dentro de este proceso es necesario aceptar que la palabra “escenario” no tiene un único significado ni sirve a un único propósito (Ramirez et al, 2015), por lo que es posible considerarlo como un concepto claramente polisémico. A los efectos de este trabajo, siguiendo a Kosow y Gassner, 2008, la noción de escenario referirá a la descripción de una posible situación futura, incluyendo los caminos de desarrollo que permitirían desembocar en esa situación descripta. En esta concepción, la noción de escenario no resulta en una completa imagen de las situaciones futuras, sino solo en el análisis de un particular segmento de la realidad, constituido en este caso por la registración pública de los recursos tributarios. Los escenarios a estudiar pueden resultar tanto normativos como simplemente exploratorios, según si éstos reflejan o no los deseos explicitados sobre el contenido futuro de esas situaciones.

Existen diversas técnicas para desarrollar procesos de investigación relativos a diseños de escenarios (i.a. Swart et al, 2004, Wiek et al, 2013, Fierro, 2015, Sardesai et al, 2021). Dentro de un enfoque cualitativo, se eligió para este caso la técnica creativa-narrativa de escenarios a través del proceso de *funnel into the future* desde el escenario actual, abriendo distintas alternativas exploratorias, teniendo en mira el escenario normativo pleno definido en el inicio de esta sección. La caracterización de los distintos escenarios no estará limitada puramente al modelo de registro contable a utilizar para los recursos tributarios, sino que deberá tener especialmente en cuenta la cantidad, calidad, temporalidad y soporte de la información disponible para efectivizar los registros. Un especial análisis se impone sobre los límites existentes para la difusión de dicha información, ya que en este ámbito se mantiene una constante tensión entre el llamado secreto fiscal y la necesidad de una máxima transparencia de las cuentas públicas (Blank, 2016)

El proceso de investigación tiene en cuenta, dentro de la tendencia expresada en el epígrafe de este trabajo, que los contenidos de las distintas ramas de la Contabilidad pueden y deben interactuar entre sí derivando de allí beneficios mutuos, facilitando así una forma de “polinización cruzada” (Grodal y Thoma, 2014). Este intercambio colaborativo resulta así una posible fuente de soluciones innovadoras para problemas ya existentes, intentando utilizar para los problemas más desafiantes el llamado “design-by-analogy” (i.a. Verhaegen, et al 2011, Linsey et al, 2012 y Moreno et al, 2014), que implica la existencia previa de un dominio-fuente que cuenta ya con un diseño-solución para su problema, y un dominio-objetivo con un problema bajo estudio que busca un diseño-solución bajo la inspiración de un proceso analógico (Jia et al, 2018, p. 33).

4.- EL ESCENARIO ACTUAL

4.1. La información disponible

Para el análisis de la información disponible para el registro de los recursos tributarios del Sector Público Nacional resulta indispensable acercarse a la información provista por la AFIP. En la página web del organismo es posible encontrar información en este sentido solo sobre la recaudación tributaria periódica mensual y en anuarios comparativos (AFIP, 2024b). Es decir que los datos públicos solo refieren a la extinción de obligaciones tributarias, diferenciando únicamente el tributo del que provienen, sin que se observe separación respecto de los montos cobrados por intereses, sanciones pecuniarias y demás accesorios. Nada se observa tampoco sobre el origen ni las vicisitudes que sufrieron durante su vida las obligaciones tributarias de cuya extinción se informa. Ni siquiera se observa si la extinción resultó total o parcial, ni si éstas generaron recursos genuinos para el Sector Público o solo resultaron contrapartidas de pasivos. Para completar este limitado panorama se acudió al análisis que realiza la AGN respecto de los informes contables preparados por AFIP. Al momento de redactar este trabajo, los últimos reportes relacionados con el tema disponibles en la página web de la AGN eran los siguientes:

- Resolución 173/2023 referida al memorando de control interno contable. EECC 2020. Su contenido se considera de difusión restringida. En términos similares, calificándolo como documento interno, se expide la resolución 167/2021 sobre el caso del EECC 2019.

- Resolución 172/2023 referida al informe de auditoría EECC 2020. La resolución no incluye en sus anexos el contenido de los EECC 2020 AFIP y solo aprueba su informe de auditoría. En forma similar se observa la Resolución 166/2021 respecto del EECC

2019. De este modo no es posible analizar en esos períodos elementos significativos ligados al sistema contable de AFIP.

- Resolución 14/2023 referida al informe que integra la Cuenta de Inversión del ejercicio fiscal 2018 respecto de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Teniendo en cuenta lo antes señalado, el período fiscal 2018 resulta el más reciente respecto del que puede profundizarse en la evaluación del sistema contable de recaudación de AFIP teniendo en mira la información de AGN disponible. El informe aprobado sobre ese período incluye un apartado de comentarios y observaciones relativo al llamado “Sistema Contable de Recaudación de Tributos Impositivos, Aduaneros y de Recursos de la Seguridad Social a cargo de la AFIP”. Allí, los auditores señalan defectos significativos que implican aún una involución respecto de la información disponible en períodos anteriores. A pesar de su extenso desarrollo, resulta crucial rescatar partes de su contenido principal, dado el objeto de este trabajo:

Tal cual lo expuesto en el Informe de auditoría correspondiente al ejercicio 2017, cabe señalar que en el presente los “Cuadros de Recaudación, Notas y Anexos” continúan exhibiendo menor información que la que revelaban en el 2016... Tal circunstancia puso, nuevamente, de relieve la necesidad de adoptar un marco de información financiera razonable que permita una rendición integral de la gestión... Como establece la Res. 25/95 SH, es necesario el conocimiento de los criterios seguidos para la preparación de los EECC ... Sin embargo, las notas asociadas... no aportan información relevante sobre criterios utilizados para la preparación de estos reportes... La composición de los “Cuadros de Recaudación, Notas y Anexos”, que no siguen un estándar de presentación predeterminado, no exhiben una conformación y secuencia lógica que permita su lectura y comprensión con un esquema de información sistematizada como son los EECC... Los referidos cuadros, sin surgir de saldos de cuentas contables, contienen como reportes más relevantes al denominado “Cuentas Recaudadoras por Concepto - Evolución de Saldos” que revela la recaudación bancaria... No se incorporó en el presente ejercicio el cuadro “Planes de Facilidades de Pago - Detalle Anual” que, hasta el ejercicio 2016, revelaba la recaudación bancaria y los montos de distribución... Dichos cuadros sujetos a revisión no se encuentran enmarcados en los tipos y modelos de EECC ... El sistema contable implementado, del cual no se obtuvo el manual de cuentas, sólo es apto para la emisión de información de cierre a manera de un estado de situación patrimonial, puesto que no contempla información de cuentas que exhiban la evolución temporal en un ejercicio... Dadas las características del sistema contable, no se exhibe patrimonio neto y, por ende, no reporta variaciones patrimoniales... la información expuesta en ... los

cuadros, con sus conceptos e importes ... no constituyen reportes naturales de un sistema contable que tenga en vista su emisión... Cabe señalar que la entidad no expone los saldos a cobrar por tributos originados en sistemas de recaudación que son de su conocimiento y no se registran contablemente -\$112.172,0 millones de saldo de declaraciones juradas impagas al 31/12/18-. Hasta el 2016 se informaba por nota dicho saldo por los años considerados no prescriptos... Adicionalmente a lo referido en cuanto a saldos con los contribuyentes, tampoco poseen tratamiento contable, entre otros, los saldos de regímenes de facilidades de pago o diferimientos impositivos (incluidos saldos por aplicación del Decreto 493/95 y mod.); anticipos de contribuyentes; deudas o acreencias de contribuyentes u operadores aduaneros en distintas instancias (administrativas o judiciales); devoluciones, estímulos y compensaciones en trámite de aprobación; compensaciones pendientes de regularización financieras; saldos pendientes de conciliar o de nominar en sistemas de recaudación (AGN, 2023, pp. 31 a 37)

Sería posible pensar que el hecho de la falta de registro de los stocks activos y pasivos por recursos tributarios podría estar fundado en la insignificancia de sus montos en relación con los flujos de recaudación. Algunos datos aislados que se pueden rescatar aquí y allá lo desmienten. El saldo de declaraciones juradas impagas, solo dentro del conocimiento de AFIP, mencionado en la cita anterior alcanza aproximadamente el 50% del total de la recaudación promedio mensual de 2018. Sorprende aún más en relación a la cuantía de estos stocks, que el propio titular del ente en una entrevista periodística de principios de 2019 exprese que la cartera de planes de pago a cobrar del organismo alcanza aproximadamente los 300 mil millones de pesos, superando la cartera de créditos del mayor banco argentino: el Banco Nación (Infobae, 2019). ¿Puede imaginarse al “mayor banco de la Argentina” sin ningún registro contable confiable respecto de toda su cartera de créditos?

Este contexto se torna aún más complejo para la auditoría de los registros en razón de la imposibilidad de obtener por parte de la AGN de datos que la AFIP considera protegidos por el secreto fiscal:

La Administración Federal ha expresado, en distintos ejercicios, que entiende improcedente aportar detalles analíticos de transacciones vinculadas a recaudación tributaria -en sus distintas instancias- y su documental respaldatoria, que actúa como soporte de la información sujeta a revisión, por considerar que se encuentran alcanzadas por la figura del “secreto fiscal” estatuido por el artículo 101 de la Ley 11.683. En tal sentido, no se permite el acceso a información detallada y documental que constituye el origen y el respaldo básico de la información contenida en los “Cuadros de Recaudación, Notas y Anexos” bajo revisión. La imposibilidad de acceso a esa información en detalle,

amparándose en el referido instituto de “secreto fiscal”, importa una muy significativa limitación en la ejecución de los procedimientos vinculados al Objetivo 1.4., en el marco de lo establecido por el artículo 85 de la CNRA (AGN, 2023, pp.69-70)

En resumen, la AFIP que “posee responsabilidad directa en la Recaudación Impositiva, Aduanera y de los Recursos de la Seguridad Social” (AGN, 2023, pp. 200), resulta el agente instituido para realizar esa recaudación en favor de los distintos destinatarios de estos tributos (Nación, Provincias, Municipios, etc.) (NICSPB, 2024a, punto 39). Sin embargo, no se observa que se logre “...recopilar, valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan llegar a afectar el patrimonio de las entidades públicas” involucradas, en términos del artículo 85 de la ley 24.156. Más aún, en una visión extrema, ni siquiera estaría cumpliendo los requisitos contables que la legislación argentina exige a cualquier agente privado. En efecto, según el Código Civil y Comercial de la Nación todo aquel que actúe como agente en el ámbito privado se encuentra obligado a “asentar en su contabilidad en forma independiente los actos u operaciones relativos a cada empresario por cuya cuenta actúen” (Ley 26.994 Artículo 1.483 inciso f).

Imaginemos un posible escenario en que los defectos de este sistema pueden afectar significativamente el erario público: un contribuyente disconforme con el resultado desfavorable de un juicio de ejecución fiscal en el que fue condenado a abonar un determinado tributo, inicia una demanda de repetición. En ese proceso de conocimiento amplio, solicita se produzca prueba pericial sobre los registros contables de AFIP para confirmar si el crédito ejecutado estaba incluido dentro de los activos-cuentas por cobrar del ente recaudador informados oportunamente en sus Estados Contables previos a la ejecución fiscal. Parece evidente que en la situación actual el perito contador no podrá localizarlo. La única incógnita será cuál será la valoración que pueda hacer el juez en relación con esta probanza

En resumen, existen actualmente activos y pasivos no expuestos por la Contabilidad del Sector Público en relación con los tributos. La omisión de los activos podría explicarse por la falta de confianza del mismo Sector Público respecto de su probable cobro futuro. Sin embargo, la falta de registración de los pasivos no tendría justificación alguna.⁴

Es importante tener en cuenta que AFIP mantiene desde hace varios años un sistema extracontable de cuentas tributarias conforme la Resolución General Nro. 2463/08. Dicho sistema, a disposición

⁴ Como muestra significativa de este hecho, resulta muy difundida la idea que los fiscos provinciales han acumulado ingentes pasivos tributarios a través de sistemas de recaudación anticipada de Ingresos Brutos (IDESA, 2023, UIA, 2024). A pesar de ello, no existen informes contables sistemáticos emitidos por esos Fiscos que permitan que la opinión pública confirme los datos que la Unión Industrial Argentina debió obtener a través de encuestas a empresas, cuando debería resultar información a disposición de todos los ciudadanos de cada provincia.

de cada obligado tributario a través de su usuario y clave, tiene por objetivo “registrar y brindar información relativa a los créditos y a las deudas de los contribuyentes y responsables, así como a los medios utilizados para su cancelación” en forma parcial, ya que paralelamente a través de la “Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos” se registran los datos relacionados con el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) y el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones (SIJP) respecto de los aportes personales de los trabajadores autónomos. A pesar de que la norma señalada sostiene que se mantienen cuentas de Activo y Pasivo para los créditos y deudas en relación con contribuyentes y responsables, las mismas no pueden considerarse confiables ya que la misma AFIP expresa en la norma citada que “la registración del monto del impuesto determinado, retenido o percibido no implica reconocimiento ni aceptación por parte de esta Administración Federal, de la veracidad y/o exactitud del mismo”. No se observa, con la información a disposición, que exista una conexión sistemática entre esta información y los registros contables del organismo.

4.2. El registro contable central

Tal como se señaló en la introducción, en la actualidad el registro contable público de los tributos asimila en la práctica en la casi totalidad de los casos el momento del devengado al momento del percibido. Una nota en la última Cuenta de Inversión disponible a la fecha (2023) confirma un criterio que se mantiene desde 1998:

En ese contexto, existen recursos, como es el caso de los ingresos tributarios, cuya medición objetiva sólo resulta factible cuando se verifica la acreditación en las cuentas bancarias correspondientes, hecho que a ese momento permite medir con certeza la variación del patrimonio. En la actualidad y conforme a los sistemas vigentes en el Sector Público, los recursos se devengan y registran en el momento en que éstos pueden ser medidos en forma objetiva y, para los casos en que ello sucede cuando se recauda, el momento del devengado es concomitante con el del percibido. (CGN, 2024, p. 3)

Según el Plan de Cuentas vigente (CGN, 2023b), el rubro 4.0.0.00.00.00. engloba todas las cuentas de Recursos, dentro de las que se destaca la cuenta 4.1.0.00.00.00 denominada “Ingresos Tributarios”⁵. Se señala respecto de los registros de los recursos en general, que solo se determinan por asientos manuales, ya que no surgen de manera automática.

⁵ Sería importante en una contabilidad que diferencia los flujos devengados de los percibidos, que la terminología sobre los flujos positivos y negativos se estandarice. Por ejemplo, reservar el término “recurso” para los flujos devengados, e “ingreso” utilizarlo solo para los flujos percibidos. La traducción al español de la NICSP 47 a veces genera más confusiones cuando el inglés de *tax expenditure*, lo traduce como “desembolso por impuestos”, en lugar de la expresión más común en la teoría financiera de “gasto tributario”.

La desconexión entre el sistema contable de AFIP y el de la CGN se destaca en las observaciones de la AGN al referirse a los estados de recaudación:

Dichos cuadros sujetos a revisión no se encuentran enmarcados en los tipos y modelos de EECC de la Res. 1397/93 MEyOSP y receptados en el Manual de cierre de ejercicio normado por la Disp. 71/10 CGN y modificaciones suplementarias. Hasta el 2016 la entidad argumentaba, en nota complementaria a los cuadros, que “...la totalidad de normativa vigente, se refiere a los Estados Contables Financieros, sin fijar formas, plazos y contenidos de Estados Contables de Recaudación”. Es dable señalar que el Decreto 1344/07, reglamentario de la Ley 24.156, al individualizar la calidad de la CGN como Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Gubernamental y a los organismos recaudadores como unidades de registro primario (art. 85), le encomienda a aquella la obligación de determinar las formalidades, características y metodologías de las registraciones que deberán efectuar dichas unidades (art. 88 d), y de conformar los sistemas contables que desarrollen los Organismos Descentralizados (art. 88 g). Simultáneamente, reconoce en los entes comprendidos en los incisos b), c) y d) del artículo 8° de la Ley 24.156, la facultad de desarrollar sus propios sistemas de contabilidad de acuerdo con los Principios de Contabilidad y Normas Generales y Particulares de Contabilidad para el Sector Público Nacional (art. 87 c). Ante la consulta realizada por esta AGN a la CGN, expresó que no ha tenido intervención alguna respecto del Sistema contable implementado por la AFIP. (AGN, 2023, pp. 32-33)

Es dable recordar, que el Decreto Nacional 1.399/01, al mismo tiempo de asignarle como recurso exclusivo un porcentaje de los montos recaudados, amplió sus facultades y ratificó la inclusión de la AFIP “al régimen establecido para los entes enumerados en el inciso b) del artículo 8° de la Ley N° 24.156”. Dicha norma en su artículo 32 señala que “las jurisdicciones y entidades comprendidas en esta ley están obligados a llevar los registros de ejecución presupuestaria en las condiciones que les fije la reglamentación. Como mínimo deberán registrarse la liquidación o el momento en que se devenguen los recursos y su recaudación efectiva”.

Así las cosas, no se observa que en la actualidad se dé completo cumplimiento al contenido y el espíritu de la norma legal.

5.- EL ESCENARIO NORMATIVO DE APLICACIÓN PLENA DEL DEVENGADO PARA LOS RECURSOS TRIBUTARIOS (ADOPCIÓN INDIRECTA DE LA NICSP 47)

5.1. Elementos generales

Previamente a señalar las principales características de este escenario, es necesario destacar que el registro contable del devengamiento de los recursos tributarios no busca “ejecutar gastos en función de los recursos a cobrar...que aún no se han hecho efectivos” (Las Heras, 2010: 436), ni despreciar la importancia de la información sobre flujos financieros. Su objetivo es completar la información financiera ya disponible, buscando una mayor transparencia que permita una correcta evaluación de la gestión de administración tributaria. Téngase en cuenta que los datos sobre los flujos financieros no se pierden al confeccionar registros sobre base devengado si se prepara por separado un estado de flujos de efectivo. Con este agregado, el sistema contable puede registrar en forma transparente todas las obligaciones tributarias, desde su nacimiento hasta su extinción, destacando las vicisitudes que sufrieron durante su vida.

La NICSP 47, al igual que su predecesora la NICSP 23, sostienen principalmente los siguientes lineamientos:

- Los montos devengados y cobrados en concepto de capital por tributos deben registrarse separadamente de los intereses, sanciones pecuniarias y demás accesorios que se generen por su incumplimiento (IPSASB, 2024b, párrafo 7)
- El reconocimiento de un activo por un tributo debe realizarse cuando se produzca el hecho imponible, siempre que se cumplan los requerimientos generales para el reconocimiento de un activo. Estos requisitos son que el ente recaudador controle el recurso como consecuencia de un evento pasado y su valor puede medirse fiablemente. Las pruebas para proceder al reconocimiento inicial no se limitan a la revelación del evento imponible por parte del contribuyente (IPSASB, 2024a, párrafos 36 a 38).
- Los casos en los que se reciben pagos en forma anticipada al acaecimiento del hecho imponible, la registración contable debe reflejar una variación patrimonial permutativa, reconociendo el pasivo que la administración fiscal asume respecto del obligado tributario (IPSASB, 2024a, párrafos 44)
- La valuación de los créditos o cuentas por cobrar generadas por tributos tendrá en cuenta la probabilidad de que los recursos efectivamente fluyan hacia el ente recaudador y su valor razonable. Si el hecho imponible y la recaudación se encuentran en períodos diferentes la administración fiscal puede utilizar modelos estadísticos para medir el valor de estos créditos o cuentas por cobrar. Las revisiones en períodos posteriores de estas estimaciones se registrarán teniendo en cuenta la NICSP referida a cambios en las estimaciones contables (IPSASB, 2024a, párrafos 45 a 47).
- Si la base imponible es volátil y no es posible realizar una estimación confiable, el reconocimiento del activo por tributos deberá diferirse hasta que dicha estimación pueda realizarse de manera fiable. En casos excepciones, podrá diferirse hasta el momento del

cobro del tributo. En cualquier tiempo, deberá tenerse en cuenta para la valoración de estos activos el nivel de incertidumbre respecto del efectivo cobro futuro de los créditos (IPSASB, 2024a, párrafos 48 y 49).

5.2. Información y registros a proveer por parte de la AFIP

Es necesario destacar que los tributos que se consideren devengados en términos de la NICSP 47 constituyen activos del ente fiscal de recaudación, pero no resultan recursos dentro de su esquema patrimonial y de resultados⁶, sino que deben registrarse con la contrapartida de un pasivo respecto del nivel de gobierno para el que se realiza ese proceso de recaudación. Estos recursos serán reconocidos recién en la contabilidad de las administraciones centrales de los destinatarios de los recursos. (IPSASB, 2024a, punto 39)

Tal como se observó en la descripción del escenario actual, el registro contable central dependerá básicamente de la información que pueda proveer la AFIP. Sin embargo, en el marco de los artículos 88 y 91 incisos a) y d) de la Ley 24.156 la CGN resultaría responsable de dictar las normas pertinentes para que el ente recaudador proceda al registro contable primario de las actividades que desarrolla para el cumplimiento de su misión. Se considera que los elementos mínimos de información a requerir serían los siguientes:

- Sistema de contabilidad de partida doble que integre las transacciones del organismo junto con la actividad de recaudación de tributos como agente del gobierno.
- Conciliación permanente de los saldos del sistema contable con los distintos sistemas de cuentas corrientes de contribuyentes y responsables (actualmente Sistema de Cuentas Tributarias y Cuenta Corriente de Monotributistas y Autónomos). La información provista por dichos sistemas debería coincidir con los componentes de los submayores analíticos de cada contribuyente o responsable tributario.
- Inclusión entre los activos y pasivos del ente fiscal de todas las cuentas a cobrar y a pagar por tributos conforme los criterios de la NICSP 47.

⁶ Salvo por la porción que pueda corresponderle a la AFIP para hacer frente a sus gastos de funcionamiento originalmente instaurada por el Decreto 1399/01. Por el artículo 29 de la Ley 25.967 (16/12/04) se limitó al 1,90% ese porcentaje por el año 2005, manteniéndose para los subsiguientes. Esta detracción sufrió cuestionamientos en sede judicial. Sin embargo, a la fecha de redacción de presente, todos los agentes del sistema de coparticipación aceptaron dicha detracción salvo por los casos de las provincias de La Pampa y Santa Fe. Será necesario tener en cuenta que esa detracción solo está actualmente autorizada respecto de los montos efectivamente recaudados y no sobre los devengados, por lo que uno de los aspectos a tener en cuenta en este nuevo escenario es si se produce alguna alteración en la base de cálculo y en el universo de costos que debe soportar el ente fiscal.

- Inclusión entre los activos y pasivos del organismo separadamente de todos los intereses, sanciones pecuniarias y demás accesorios que resulten devengados por posibles incumplimientos de los contribuyentes o responsables.
- Valuación de todos los créditos y deudas ligados con la recaudación tributaria a su valor razonable.
- Estimación periódica de provisiones para posibles créditos incobrables a incluir dentro del sistema contable. Depuración periódica de los inventarios de créditos y deudas por tributos para incluir en ellos solo los que cumplan los requisitos exigidos por la NICSP 47.
- Registro de las compensaciones entre activos y pasivos tributarios y de los pagos de los reintegros y reembolsos tributarios que sean compatibles con el sistema normativo vigente, de manera tal de que estas operaciones respondan a una lógica financiera y no alteren los pasivos que AFIP mantiene con los destinatarios finales de la recaudación tributaria.
- Registro de los costos que debe afrontar el Fisco ante los casos de moratorias y amnistías fiscales que produzcan una reducción en los montos de capital y/o accesorios ya registrados como créditos por períodos anteriores.
- Inclusión de una nota en relación con las posibles diferencias que pueden surgir de la existencia de una significativa “brecha fiscal” en caso de corresponder. (HMT, 2024, punto 11.3.3.)
- Inclusión como rubro pasivo patrimonial del organismo de los montos reconocidos como Activos, aún no recaudados o recaudados y aún no girados a los gobiernos que resulten sus destinatarios finales.

A priori, la gestión financiera no debería modificarse por este nuevo sistema de registro. Sin embargo, el hecho de que muchos recursos recaudados por AFIP tienen como último destino niveles de gobierno distintos al Estado Nacional, hará necesario que la información correspondiente a los registros contables de AFIP esté permanentemente a disposición de todos los actores del sistema de coparticipación de tributos y especialmente del “organismo fiscal federal” previsto por el artículo 75 inciso 2do de la CNRA. Como consecuencia de este nuevo enfoque, uno de los elementos normativos a tener en cuenta resultará la necesaria limitación al actual alcance que AFIP brinda al instituto del “secreto fiscal”. En efecto, una razonable auditoría de los componentes de estos estados contables exige la posibilidad de controlar las conciliaciones entre los saldos de las cuentas analíticas y sintéticas que componen los créditos y deudas tributarios que debería reconocer el ente recaudador. Téngase en cuenta que las actuales cuentas

tributarias aisladas para los distintos contribuyentes y responsables no permiten usufructuar los controles que caracterizan un ambiente de partida doble y que estarían a disposición en este escenario.

Como ejemplo de algunas de las ventajas puntuales con las que contaría el sistema, las compensaciones que se efectivicen entre deudas y saldos a favor para el mismo contribuyente provenientes de distintos tributos, mostrarán que solo tienen efectos financieros, sin generar injustificadas alteraciones en el monto de los recursos devengados por dichos tributos. Al mismo tiempo, las amnistías fiscales de cualquier tipo que actualmente solo se reflejan contablemente a través de los beneficios financieros que generan, deberán contrapesar la pérdida económica que implican por la reducción del flujo económico de los recursos y accesorios ya devengados que se “perdonan” a través de estos regímenes excepcionales.

Quedaría pendiente una tarea aún más dificultosa. La necesidad de “ajustar” el período de devengamiento para los tributos de autodeclaración. En efecto, en estos casos, el ente fiscal conoce los montos implicados a través de declaraciones juradas disponibles en uno o más períodos posteriores al del acaecimiento del hecho imponible. Descartada que fuera la utilización de sistemas simplificados que no reflejan cabalmente el devengado como el de “caja ajustada por períodos” (Eurostat, 203, Eurostat, s/f), se debería avanzar en sistemas de estimaciones (IPSASB, 2024a, párrafo 46) que determinen lo más razonablemente posible los montos de recursos atribuibles a cada período según sus hechos imponibles.

Hay mucho por profundizar aún en este campo. La tecnología disponible, que acerca al Fisco cada vez más al Gran Hermano orwelliano, permite actualmente implementar, por ejemplo, para el IVA, sistema de registros de información recolectada en línea basados en los sistemas informáticos de emisión de comprobantes electrónicos controlados por AFIP (García y Cuello 2017, Mendonca et al, 2023). Así, sobre la base de un proceso de “design by analogy” con base en los tradicionales registros de la contabilidad privada (Verhaegen, et al 2011, Linsey et al, 2012, Moreno et al, 2014 y Jia et al, 2018) podría lograrse el seguimiento permanente de los créditos fiscales provenientes de comprobantes emitidos por los responsables IVA desde su origen hasta su utilización, permitiendo su verificación y una diferenciación clara de los hechos imponibles que efectivamente generan recursos, respecto de aquellos que producen solo variaciones permutativas en el patrimonio del Sector Público. (Autores, 2024)

En resumen, la información con la que contaría el organismo de recaudación fiscal, que seguirá incluyendo los datos financieros ya existentes, permitirá integrar la totalidad de los flujos y stocks gestionados, permitiendo así contar con datos para una mejor y más completa evaluación de la actividad recaudadora.

5.3. El registro contable central

Las propuestas sobre el sistema de información de AFIP desarrolladas en el punto anterior, permitirán a los sistemas de registro contable central de los destinatarios de los tributos recaudados por el ente fiscal, contar con la cuantificación objetiva de la que actualmente carecen para reconocer en sus Estados Contables un activo respecto del ente fiscal y un recurso por los créditos tributarios netos de sus pasivos, que hasta ahora se mantenían ausentes. En este sistema, el reconocimiento de estas partidas en la contabilidad central debería darse para todos los destinatarios finales de estos recursos públicos, sean estos nacionales o subnacionales⁷.

Así las cosas, la Administración Central contará además con una valoración objetiva de todos los activos y pasivos, recursos, costos y flujos financieros generados por el sistema recaudatorio durante toda la vida de la obligación tributaria, lo que le permitirá incluirlos cabalmente en sus informes contables.

6.- ANALISIS DE POSIBLES ESCENARIOS EXPLORATORIOS INTERMEDIOS

La experiencia en la aplicación del devengado pleno de recursos en la Argentina no ha sido auspiciosa hasta la fecha. El artículo 32 de la ley 24.156 manda diferenciar el momento del devengado y del percibido en los recursos tributarios desde el año 1992, sin que aún se observen resultados significativos en tal sentido. ¿Por qué pensar entonces que en esta oportunidad se avanzará hacia la vigencia real del devengado pleno?

A pesar de una situación que puede caracterizarse como de “inercial” o de “resistencia al cambio”, el compromiso explícito de adoptar indirectamente la NICSP 47 dentro de un plazo relativamente breve, permite abrir mayores posibilidades a escenarios que incluyan el registro sobre base devengado.

Así se pueden definir dos escenarios futuros extremos:

- El mantenimiento del escenario actual descrito en el capítulo 4.
- El establecimiento del escenario de devengado pleno descrito en el capítulo 5.

Se entiende que seguramente será en algún punto intermedio de ambos extremos dónde se encuentre el escenario que se observe hacia la finalización del plazo previsto para la adopción indirecta de las NICSP. Es por eso que corresponde en este estadio intentar discernir posibles sistemas que se sitúen entre ambos extremos, identificando los hechos que actualmente pueden

⁷ El cambio de enfoque desde lo percibido a lo devengado podría resultar un catalizador para reconsiderar la inestable situación del endeble sistema actual de coparticipación de tributos recaudados, que debería dirigirse a tener en mira todos los costos de las “competencias, servicios y funciones” de cada nivel de gobierno previstos por el artículo 75 inciso 2do de la CNRA incluyendo los costos “descubiertos” de la función de recaudación. (Autor, 2014, Capítulo 1)

observarse como determinantes de los escenarios futuros efectivos. En ese camino, en el Cuadro Nro. 1 se esbozan algunas de las condiciones favorecedoras de los extremos descritos más arriba

CUADRO Nro. 1: Condiciones que favorecen cada uno de los escenarios extremos

<u>Mantenimiento de las condiciones actuales de registro</u>	<u>Adopción del devengado pleno para el registro de los recursos</u>
Inercia y resistencia al cambio.	Participación prevista de AFIP en el proceso de Tax Administration Diagnostic Tool (TADAT) (AFIP, 2024a)
Temores respecto de posibles afectaciones a la distribución automática de recursos a los actores del sistema de coparticipación.	Dictado por parte de la CGN de la Disposición 10/2023 incluyendo el cronograma-compromiso de adopción indirecta de las NICSP.
Costos de las adecuaciones de sistemas y procesos en la AFIP.	Disponibilidad de tecnologías de información que permiten al Fisco conocer los hechos imponibles en tiempo real, a costos cada vez más reducidos.
Temores respecto de las posibles repercusiones políticas de la difusión de datos sobre los montos incobrables de recursos públicos.	Posibilidad de realizar un proceso de adopción indirecta gradual conforme distintos caminos propuestos por los organismos internacionales. (IFAC, 2002; IPSASB, 2015)
Mantenimiento de una interpretación más restringida del alcance del “secreto fiscal”	Permanentes apelaciones de los gobiernos a la búsqueda de una mayor transparencia fiscal.
Costos de la adecuación normativa en todos los sistemas jurídicos de las jurisdicciones destinatarias de los recursos públicos	Mayor difusión internacional de la aplicación de las NICSP y de los estudios estadísticos para determinar las “brechas tributarias” (i.a. Hutton, 2017)

Cada una de estas condiciones podría profundizarse en su caracterización. Sin embargo, este análisis excedería el objeto de este trabajo.

Así las cosas, y existiendo diversas condiciones a favor de uno y otro escenario extremo, es posible esbozar escenarios exploratorios intermedios posibles en el futuro. Algunos de ellos pueden ser:

- Implementación del devengado en los tributos de liquidación administrativa como el Monotributo o SIJP Autónomos, manteniéndose el sistema de caja para los tributos de autodeterminación.
- Adopción del sistema de caja ajustada por períodos para la corrección de los flujos de caja tradicionales, intentando acercarse así a una serie de recursos proxy a la del devengado (Eurostat, 2023, Eurostat, s/f)
- Utilización del llamado criterio de “due for payment” (devengado exigible) como momento proxy al devengado pleno, registrando el tributo al momento de la emisión de la liquidación administrativa o de la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente o responsable.

Es claro que estas alternativas aquí esbozadas pueden darse total o parcialmente, resultando en escenarios permanentes o en escenarios de transición en la búsqueda de nuevos avances. Cualquiera de ellos representaría una significativa mejora respecto del escenario actual.

7.- CONCLUSIONES

Los escenarios esbozados en los últimos capítulos buscan responder al objetivo principal de este trabajo. Se observan allí dos posibles futuros extremos en cuanto al registro contable de los recursos tributarios en Argentina y distintas posibilidades intermedias. Resulta muy difícil intentar asignar probabilidades de ocurrencia a cada una de los posibles escenarios. Si extrapolamos lo acontecido desde la vigencia de la ley 24.156, las probabilidades se vuelcan hacia el mantenimiento del escenario tradicional, pero si se observa en el futuro una adhesión comprometida a las nuevas tendencias de registro, las probabilidades de ocurrencia se muestran más equilibradas. Más allá de estas visiones contrapuestas, seguramente el futuro yace en algún punto intermedio entre ambos extremos.

Se entiende que la principal contribución de este trabajo es haber delineado la ingente distancia existente entre el escenario actual y el escenario normativo del registro de recursos tributarios sobre base devengado plena en Argentina. Este escenario normativo luce dificultoso y desafiante, pero promete un significativo aumento en la transparencia de la función de recaudación tributaria. Este trabajo, en su intento de definición de posibles futuros escenarios, resulta limitado especialmente en las fuentes consultadas. Una profundización en este campo debería incluir no solo fuentes bibliográficas y académicas, sino también y especialmente la consulta de la opinión fundada de los múltiples referentes claves que existen en la temática y que se encuentran

involucrados en este proceso de adecuación de las normas contables y de gestión recaudatoria, no solo a nivel nacional sino también subnacional.

Es importante destacar, que los primeros intentos de avanzar en este camino en el mundo tropezaron con las limitaciones de los antiguos sistemas informáticos. Eso ya es historia antigua. AFIP puede hoy conocer casi en tiempo real, entre muchos otros datos, que un contribuyente particular ha adquirido un bien o servicio cualquiera, en cualquier comercio de Argentina. Conoce los movimientos de las cuentas bancarias y de las billeteras electrónicas. Está informado sobre las adquisiciones de inmuebles y automóviles ¿No alcanzan entonces sus posibilidades de desarrollo informático para registrar los tributos que gestiona sobre base devengado? ¿No son suficientemente importantes los recursos tributarios para invertir en un sistema que permitirá incrementar significativamente la transparencia fiscal?

Los flujos de tributos recaudados en nuestro país han representado en los últimos años aproximadamente un 30% del PBI (MECON, 2024). Casi un tercio del Producto se registra exclusivamente por su flujo financiero, sin conocer a ciencia cierta nada sobre los stocks activos y pasivos, iniciales y finales involucrados en este proceso. Si la Contabilidad Pública sólo informa sobre montos recaudados ¿cómo podrán la opinión pública y el Poder Legislativo evaluar el real desempeño de los recaudadores? ¿No merecen esos montos de propiedad pública una contabilidad completa de su gestión, cuando el artículo 320 del Código Civil y Comercial exige una completa contabilidad de base devengado para todas las personas jurídicas privadas y aún para determinadas personas humanas?

El Poder Legislativo mandó a la función ejecutiva cumplir con la función de administración de tributos definidos a través de las leyes impositivas, que, al no encontrarse cabalmente cuantificada en sus resultados por los registros contables, no permite su correcta evaluación. Más aún, si se acepta que, en países como Argentina, la política tributaria se expresa casi exclusivamente a través de la administración tributaria (Bird y Casanegra de Jantscher, 1992), ni siquiera podremos conocer la verdadera “política tributaria” vigente.

Los organismos de administración tributaria tienen que brindar especialmente un ejemplo cabal a todos los contribuyentes, entre otras formas llevando una contabilidad transparente de sus activos, pasivos, ingresos, gastos, recursos y costos, tal como exigen a quienes deben determinar sus tributos. ¿Cómo justificar la imposición de cada vez mayores deberes formales a los obligados tributarios relacionados con sus sistemas contables, si la propia agencia tributaria no mantiene una contabilidad completa que permita evaluar su accionar?

Muchas posibilidades de trabajo en investigación académica y sus aplicaciones se abren a partir de esta propuesta. Entre ellas, el análisis de la compatibilidad plena entre este nuevo sistema de registro y los actuales mecanismos de coparticipación federal y de la necesidad de “ajustar” el período de devengamiento para los tributos de autodeclaración, implica uno de los muchos

desafíos que surgen para los académicos y los funcionarios implicados en la contabilidad pública y la gestión de la recaudación.

Resultará especialmente importante señalar caminos de evolución posibles de implementar en el contexto argentino actual hacia el escenario normativo, no solo a nivel nacional sino también en las distintas jurisdicciones subnacionales. Una hoja de ruta gradual y factible para cada caso, resultará un producto muy significativo de este trabajo. Un mejor escenario futuro solo será posible si se comprometen en transitar ese camino conjuntamente tanto los responsables de la labor técnica-científica como los funcionarios públicos que representan la necesaria voluntad política.

REFERENCIAS

1. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (2024a) Por primera vez se medirá la eficiencia de AFIP. El organismo participa de las pruebas TADAT. 8 de marzo. <https://servicioscf.afip.gob.ar/publico/sitio/contenido/novedad/ver.aspx?id=3023>.
2. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) (2024b) Recaudación Tributaria Mayo 2024. <https://www.afip.gob.ar/institucional/documentos/AFIP-Recaudacion-tributaria-052024-v2.pdf> último acceso Junio 2024
3. Alink y Van Koomer. (2011) “Manual de Administración Tributaria”. IBFD. CIAT. Amsterdam
4. Auditoría General de la Nación (AGN) (2023) Informe correspondiente a la Resolución 14/2023 <https://www.agn.gob.ar/sites/default/files/informes/2023-014-Informe.pdf> .
5. Autor (2014) “Nuevas perspectivas para la medición de los recursos tributarios”. Ediciones de la Universidad Nacional del Litoral. Santa Fe.
6. Autores (2024) “Una propuesta contable sobre base devengado en la Administración Tributaria para el Impuesto al Valor Agregado” *Revista Proyecciones* – Universidad Nacional de La Plata. (Artículo aprobado para su publicación)
7. Banco Interamericano de Desarrollo (BID) (2017) Estado de adopción de NICSP en los países de Latinoamérica y el Caribe Resumen Ejecutivo. Preparado la firma auditora independiente EY para el Banco Interamericano de Desarrollo 8 de agosto https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/documentac/resumen_ejecutivo_BID_Estudio_NICSP_LAC_FOCAL.pdf .
8. Bellanca, S., y Vandernoot, J. (2014). “International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states”. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3).
9. Bird, R. y Casanegra de Jantscher, M. (Eds.). (1992). “Improving tax administration in developing countries” (Vol. 19). Washington, DC: International Monetary Fund.
10. Blank, J. (2016). “The timing of tax transparency”. *S. Cal. L. Rev.*, 90, 449.
11. Bloem A. (2000) “Recording of taxes in national accounts and government finance statistics”. Statistics Department IMF. STD/NA (2000)17. OCDE.
12. Bunea-Bontas, C. A., y Petre, M. C. (2009). “Arguments for introducing accrual-based accounting in the public sector”. SSRN 1491663.
13. Cardoso, R., Aquino, A., y Pigatto, J. (2014). “Brazilian Governmental Accounting Reforms: IPSAS and Accrual Accounting Adoption”. *SSRN Electronic Journal*, 1–19. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2466484>

14. Caruana, J., Bisogno, M., & Sicilia, M. (Eds.). (2023). "Measurement in public sector financial reporting: Theoretical basis and empirical evidence". Emerald Publishing Limited.
15. Cavanagh, J., Flynn, S. y Moretti, D. (2016). "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector". International Monetary Fund - Fiscal Affairs Department.
16. Chavez N., Gurruchaga, A., Roberts, A., Segovia, L y Torga P. (2014) "Trabajo Base Contabilidad en el Sector Público. Tendencias en materia técnico-administrativa y normativas. Normas contables profesionales y estados contables de la administración pública. Impacto de la adopción de NICSP en la contabilidad pública". 20 Congreso Nacional de Profesionales en ciencias Económicas – Salta. <https://www.facpce.org.ar/wp-content/uploads/2023/11/TRABAJO-BASE-AREA-SECTOR-PUBLICO-Tendencias-en-materia-.....pdf>
17. Cobham, A., y Janský, P. (2018). "Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results". *Journal of International Development*, 30(2), 206-232.
18. Columbano, C. (2021). "A Disclosure Approach to Government Transparency: Implications for Accountability and Standard-Setting". En G. Dabbicco, M. Bisogno, J. Caruana, J. Christiaens (Eds.), *Public Sector Accounting, Financial Accountability and Viability in Times of Crisis* (pp.197-213). Palgrave Mcmillan Cham.
19. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) (2020) "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe". LC/PUB.2020/6-P, Santiago.
20. Contaduría General de la Nación (CGN) (1999) Cuenta de Inversión 1998 https://www.economia.gob.ar/hacienda/cgn/cuenta/1998/tomo_i/12notas.htm.
21. Contaduría General de la Nación (CGN) (2023a) Disposición 10/2023. <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/di-2023-145852475-apn-cgnmec.pdf>.
22. Contaduría General de la Nación (CGN) (2023b) Disposición 11/2023 <https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/di-2023-145862964-apn-cgnmec.pdf>.
23. Contaduría General de la Nación (CGN) (2024) Cuenta de Inversión 2023 <https://www.argentina.gob.ar/economia/sehacienda/cgn/cuenta/2023/cuenta-de-inversion-2023-tomo-i>
24. Dupuis J., Laliberte L. y Sutcliffe P. (2006) "Task force on harmonization of Public Sector accounting (TFHPSA): Final Report <https://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/030806a.pdf>.
25. Duro, C., Vilela, H., Calisaya, G., Mansilla, G., Bohórquez, P.,..., & Tabares, L. (2019). "Contabilidad Gubernamental en América Latina y Convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)". Vilela Do Nascimento

- (Presidencia), VI FOCAL BRASIL 2019. <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2019/08/1-91.pdf>.
26. Efford D. (1996) “The case for accrual recording in the IMF’s GFS system” IMF Working Paper. Julio.
 27. Ellwood, S. y Newberry, S. (2007). “Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles?” *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
 28. European Commission (Budget) (2011). “European Union Accounting Rule Nro. 17 “Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)”. October.
 29. Eurostat (2023). “Manual on Government Deficit and Debt: Implementation of ESA 2010 – 2022 Edition”. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Eurostat. European Union <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-manuals-and-guidelines/w/ks-gq-23-002>.
 30. Eurostat (s/f) “Inventory of the methods, procedures and sources used for the compilation of deficit and debt data and the underlying government sector accounts according to ESA 2010” <https://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/excessive-deficit-procedure/edp-inventories> último acceso Junio 2023.
 31. Favier Dubois (p), E. (2008) “¿Qué es el derecho contable?”, *Errepar DSE*, nro.250, Septiembre, T. XX, pag. 833 y ss.
 32. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) (2008). Recomendación Técnica del Sector Público Nro.1. https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=2&sc=96
 33. Fierro, G. (2015). Strategic prospective methodology to explore sustainable futures. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(11), 606-614.
 34. Fiscalis Tax Gap Project Group (FTGPG) (2016). “The concept of tax gaps-report on VAT gap estimations”. No. 0065. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
 35. Fram S. (2013). “The constant comparative analysis method outside of grounded theory”. *Qualitative Report*, 18, 1
 36. Fundación de Investigaciones Económicas Latinoamericanas. (FIEL) (2000) “La economía oculta en la Argentina”. FIEL, Buenos Aires.
 37. Garcia, A y Cuello, R. O. (2017). “The Immediate Supply of Information in value added tax”. *IDP. Revista de Internet Derecho y Política*, (25), 83-93.
 38. Gemmell, N., & Hasseldine, J. (2012). “The tax gap: a methodological review”. *Emerald Group Publishing Limited*. Vol. 20, pp. 203-231.
 39. Gendron, P. y Bird, R. (2020) “VAT Gaps in Developing Countries: Measurement, Administration and Politics”. SSRN 3696578. <https://ssrn.com/abstract=3696578> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3696578> September

40. Gomez Sabaini, Cetrángolo y Moran. (2014) “La evasión contributiva en la protección social de salud y pensiones Un análisis para la Argentina, Colombia y el Perú”. Santiago de Chile. Naciones Unidas. Agosto.
41. Gomez Villegas, M., Brusca, I., and Bergmann, A. (2020). “IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?” *Public Money & Management*, 40(7), 489-498.
42. Grodal, S., & Thoma, G. (2014). “Cross-pollination in science and technology: Concept mobility in the nanobiotechnology field”. *Annals of Economics and Statistics/Annales d'Économie et de Statistique*, (115/116), 57-80.
43. Hammand, W. (1914). “Efficiency in Municipal Accounting and Reporting”. *Journal of Accountancy*, 17(1), 3.
44. Harrison, A. (2007). “The background to the 1993 revision of the System of National Accounts”. <https://unstats.un.org/unsd/sna1993/history/backgrd.pdf>
45. Hassan, M. (2013, July). “Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians”. In Seventh Asia Pacific interdisciplinary research in accounting conference-APIRA Kobe.
46. Her Majesty Treasury (HMT) (2024) “The Government Financial Reporting Manual:2023-24”
https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6669b7979d27ae501186db99/Government_Financial_Reporting_Manual_2023-24.pdf
47. Hutton, E. (2017). “Programa de Análisis de Brechas Tributarias en la Administración de Ingresos Públicos: Modelo y metodología para la estimación de la brecha tributaria en relación con el Impuesto al Valor Agregado”. (Notas Técnicas y manuales 17/04). Fondo Monetario Internacional.
48. Instituto del Desarrollo Social Argentino (IDESA) (Septiembre 2023) ¿Qué son los regímenes de pago anticipado de Ingresos Brutos? <https://idesa.org/que-son-los-regimenes-de-pago-anticipado-de-ingresos-brutos/>
49. Infobae (2019) "La Argentina es uno de los países con más facturas truchas del mundo" <https://www.infobae.com/economia/2019/04/25/leonardo-cuccioli-titular-de-la-afip-la-argentina-es-uno-de-los-paises-con-mas-facturas-truchas-del-mundo/>
50. Internal Revenue Service (IRS) (2022) “Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2014-2016”. Publication 1415. Research, Applied Analytics & Statistics. Washington, DC. August.
51. International Federation of Accountants (IFAC) y The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2021) International Public Sector Financial Accountability Index <https://www.ifac.org/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report> último acceso Febrero 2024.

52. International Federation of Accountants (IFAC). (2002) “Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities. Study 14”. April.
53. International Monetary Fund (IMF) (2013) “United Kingdom: Technical Assistance Report—Assessment of HMRC’s Tax Gap Analysis IMF Country Report No. 13/314”
<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/United-Kingdom-Technical-Assistance-Report-Assessment-of-HMRCs-Tax-Gap-Analysis-41003>
54. International Monetary Fund (IMF) (2014) “Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014”. https://www.imf.org/external/Pubs/FT/GFS/Manual/2014/GFSM_2014_SPA.pdf
55. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2005) “International Public Sector Accounting Standards and Statistical Bases of Financial Reporting: An analysis of differences and recommendations for convergence Research Report”. January.
56. International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) (2006) IPSAS 23. Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers). December.
57. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2015) IPSAS 33 Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad de base de acumulación (devengo). Enero.
58. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2024a) Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público Nro. 47 Ingresos
<https://www.NICSPb.org/publications/nicsp-47-ingresos>
59. International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2024b) IPSAS Meeting NICSP–IFRS Alignment Dashboard
https://www.NICSPb.org/flysystem/azure-private/2024-02/1.5%20NICSP-IFRS%20Alignment%20Dashboard_Final.pdf
60. Jarach, D. (1996). “El Hecho Imponible”. Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
61. Jarach D. (2013) “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”. Cuarta Edición. Abeledo Perrot. Buenos Aires.
62. Jefferson T. (1802) Thomas Jefferson to Albert Gallatin, April 1, from The Works of Thomas Jefferson in Twelve Volumes. Federal Edition. Collected and Edited by Paul Leicester Ford. http://www.loc.gov/resource/mtj1.026_0004_0005
63. Jia, L. Z., Wu, C. L., Zhu, X. H., y Tan, R. H. (2018). “Design by analogy: achieving more patentable ideas from one creative design”. *Chinese Journal of Mechanical Engineering*, 31, 1-10.
64. Kosow, H., y Gassner, R. (2008). Methods of future and scenario analysis: overview, assessment, and selection criteria. *DEU*. Vol. 39, p. 133.
65. Las Heras J. (2010) “Estado Eficiente. Administración financiera gubernamental Un enfoque sistémico”. Buenos Aires. 3ra. Edición. Buyatti.

66. Lequiller F. (2014) “Towards convergence between government finance statistics and public sector accounting standards” https://cros-legacy.ec.europa.eu/system/files/02y-vcve_gfspublicsastdv_dtp_final.pdf .
67. Linsey, J., Markman, A., & Wood, K. (2012). “Design by Analogy: A Study of the Word-Tree Method for Problem Re-Representation”. *Journal of mechanical design* (1990), 134(4).
68. Mendonça, A. E. G., Coutinho, L. R., y Silva, F. J. (2023) “Segmented Learning Architecture Model for Analytical Tax Revenue Forecasting Based on Electronic Invoice Information”. *SSRN* 4460041.
69. Metcalfe A. y Sanderson K. (2020) “Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector” <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/cash-still-king-maximising-benefits-accrual-information-public-sector>.
70. Ministerio de Economía de la República Argentina (MECON) (2022) “Estimación de los Gastos tributarios en la República Argentina para los años 2021 a 2023” https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/informe_sobre_gastos_tributarios_anos_2021-2023.pdf
71. Ministerio de Economía República Argentina (MECON) (2024) Recaudación Tributaria Anual: Nominal y en porcentaje del PBI <https://www.argentina.gob.ar/economia/ingresospublicos/recaudaciontributaria> último acceso Abril 2024.
72. Moreno, D. P., Hernandez, A. A., Yang, M. C., Otto, K. N., Hölttä-Otto, K., Linsey, J. S., ... & Linden, A. (2014). “Fundamental studies in Design-by-Analogy: A focus on domain-knowledge experts and applications to transactional design problems”. *Design Studies*, 35(3), 232-272.
73. Murphy, R. (2019). “The European tax gap. A report for the Socialists and Democrats Group in the European Parliament. Global Policy”. <https://www.sipotra.it/wp-content/uploads/2020/02/The-European-Tax-Gap.pdf> .
74. Ouda, H. (2020). “Practice-Relevant Accrual Accounting for the Public Sector: Producers’ and Users’ Perspectives”. Springer Nature.
75. Peláez Longinotti F. (2024) “Eficiencia Recaudatoria y Brecha Tributaria en América Latina y el Caribe: Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a las Rentas de las Empresas” Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT. Serie: Documentos de Trabajo. ISSN 2219-780X DT-02-2024
76. Pereira M. y Correa G. (2013) “Experiências Internacionais com o Orçamento Público por Regime de Competência” en *Revista Cont. Fin. – USP, São Paulo*, v. 24, n. 62, p.103-112, maio/jun./jul./ago

77. Polzer T. Grossi G. y Reichard C. (2021). "Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme". *Accounting Forum*, DOI: 10.1080/01559982.2021.1920277.
78. Price Waterhouse Coopers (PWC) (2014). "Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual NICSP standards" <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/EPSAS-study-final-PwC-report.pdf>.
79. Raczkowski, K. (2015). "Measuring the tax gap in the European economy". *Journal of Economics and Management*, (21), 58-72.
80. Ramirez, R., Mukherjee, M., Vezzoli, S., & Kramer, A. M. (2015). "Scenarios as a scholarly methodology to produce "interesting research". *Futures*, 71, 70-87.
81. Sardesai, S., Stute, M. y Kamphues, J. (2021). "A methodology for future scenario planning". *Next Generation Supply Chains: A Roadmap for Research and Innovation*, 35-59.
82. Sarmento, J. (2018). "Public finance and national accounts in the European context". Springer International Publishing.
83. Scott, W. (2015) "Financial Accounting Theory". Toronto. Pearson Prentice Hall. Seventh Edition.
84. Secretariat TADAT (2019). "Tax Administration Diagnostic Assessment Tool (Tadat) Field Guide" <https://www.tadat.org/assets/files/TADAT%20Field%20Guide%202019%20-%20English.pdf>
85. Society of Local Government Managers – N Zealand (SOLGM) (2012) Much Ado About Very Little: Differences Between IFRS and NICSP in https://taituara.org.nz/Folder?Action=View%20File&Folder_id=130&File=NICSP%20vs%20IFRS.pdf.
86. Swart, R. J., Raskin, P., & Robinson, J. (2004). "The problem of the future: sustainability science and scenario analysis". *Global environmental change*, 14(2), 137-146.
87. Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA). (2005) "Tax revenues and tax credits. Of the 1993 SNA". Issue No. 35. Issue Paper for the meeting of the AEG. July.
88. Tellias, S. (2008) "La dogmática del hecho imponible: apuntes sobre sus aplicaciones prácticas en la definición de conceptos y para el planeamiento tributario". *Revista Impuestos*. Septiembre. Números 17 y 18. Editorial La Ley.
89. Terkper S. (2008) "Accounting Challenges for Semi-Autonomous Revenue Agencies in Developing Countries". IMF Working Paper 08/116. Fiscal Affairs Department.

90. Trigueros, Longinotti y Vecorena (2012) “Estimación del incumplimiento tributario en América Latina 2000-2010”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias. Documento de Trabajo 3/2012.
91. Unión Industrial Argentina (UIA) (Abril 2024) *Los saldos a favor de ingresos brutos ya superan los 500 millones por empresa* <https://uia.org.ar/notas/los-saldos-a-favor-de-ingresos-brutos-ya-superan-los-500-millones-por-empresa/>
92. Verhaegen, P. A., D’hondt, J., Vandevenne, D., Dewulf, S., & Duflou, J. R. (2011). “Identifying candidates for design-by-analogy”. *Computers in Industry*, 62(4), 446-459.
93. Villegas H. (2016) “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”. Décima Edición. Astrea. Buenos Aires.
94. Watts, R. y Zimmerman, J. (1978). “Towards a positive theory of the determination of accounting standards”. *Accounting review*, 112-134.
95. Watts, R. y Zimmerman, J. (1979). “The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses”. *Accounting review*, 54(2).
96. Wiek, A., Withycombe Keeler, L., Schweizer, V., y Lang, D. J. (2013). Plausibility indications in future scenarios. *International Journal of Foresight and Innovation Policy*, 9(2-3-4), 133-147.
97. Williamson, O. (1971). “The vertical integration of production: market failure considerations”. *The American Economic Review*, 61(2), 112-123.
98. Wynne A. (2007). “Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting”. *Public Fund Digest*, 6(1).
99. Zimmerman, J. (1977). “The municipal accounting maze: An analysis of political incentives”. *Journal of accounting research*, 107-144.