

Relaciones entre normas tributarias y contables. Conflicto en el criterio de imputación de rentas. Sus pautas interpretativas.

Pablo Sergio VARELA¹

Fecha de presentación: 13 de enero de 2021

Fecha de aprobación: 27 de febrero de 2021

Resumen

En este trabajo se analizan algunos de los aspectos sustanciales que relacionan el conjunto de normas contables y tributarias y su eventual interpretación. A tal efecto, se considera el encuadre de la contabilidad como una rama del derecho dependiente del derecho comercial y el vínculo entre las normas contables y tributarias.

Palabras clave

Contabilidad – conflictos normativos – interpretación

Relations between Tax and Accounting Regulations. Conflict in the Criteria for the Allocation of Income. Interpretive Guidelines.

Abstract

This work analyzes some of the aspects that relate the set of accounting and tax regulations and their construction. For this purpose, the accounting framework is

¹ Abogado graduado en la Universidad de Buenos Aires (Argentina). Contador Público Nacional graduado de la UBA. Especialista en Tributación graduado de la UBA. Especialista en Derecho Penal graduado de la UBA. Profesor en la Facultad de Derecho de la UBA y de la Universidad Austral (Argentina). Correo electrónico de contacto: psv@estudiopsv.com.ar

considered as a branch of law dependent on commercial law; and the link between accounting and tax regulations is studied.

Key words

Accountancy – normative conflicts – normative construction

1. Introducción

Resulta un verdadero orgullo haber sido invitado a participar en el primer número de esta destacada organización editorial, quien ha sido estricta en los plazos para la presentación de estas líneas en una anormal época estival. Ello justifica de antemano el carácter conceptual y objetivo de estas líneas, y que, sin dudas, serán fuente inspiradora de profundas investigaciones en el Comité Contable y Tributario de esta revista.

El objeto central de este primer bosquejo consiste en subrayar algunos de los aspectos sustanciales que relacionan, con similitudes o con discrepancias, el conjunto de normas contables y tributarias y su eventual interpretación. Debe reconocerse que, las fuentes de creación y los objetivos de ambas normas, marcan también diferencias evidentes (y no necesariamente contradictorias) cuya dimensión resulta compleja en un primer análisis.

Es de rigor afirmar que la inspiración central del tema se genera en el 2016, en oportunidad de haber actuado como relator general en el Tema I de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia. De allí, que algunas de sus referencias provengan de los trabajos allí relevados. En el aquella investigación, hemos hallado antecedentes en jornadas

anteriores del ILADT, en el tema III de las V Jornadas realizadas en 1967 en Santiago (Chile), “La determinación de la renta afecta a impuestos y los principios de la contabilidad”. También, en las XXIII Jornadas en el 2006 en Córdoba (Argentina), donde en aquella oportunidad, el relator general la “Determinación objetiva de la base imponible en la renta aplicable a la pequeña y mediana empresa”, relevó el ataque a la seguridad y la certeza del Derecho, al momento de sustituir normas tributarias por principios contables. Asimismo, existieron diversos seminarios en el mismo ámbito institucional que se llevaron adelante en Lima y en Cartagena donde estos tópicos estuvieron presentes. También a nivel internacional, en el 60° Congreso de la International Fiscal Association (IFA) en Amsterdam, en el 2006, uno de los seminarios se tituló “*Tax Accounting versus Commercial Accounting*”. Sin embargo, entendemos que a la luz de un escenario globalizado, las premisas de fondo para la materia contable y tributaria ameritan ser revisadas en forma especial, poniendo en tela de juicio tal vez, el paradigma de la pretendida (aunque no lograda) independencia o autonomía *stricto sensu* de ambos campos de estudio.

En efecto, el tema de la relación entre normas contables y tributarias, sus coincidencias y divergencias, no resulta novedoso ni pacífico en la doctrina. Su constante actualidad a nivel internacional resulta palmaria a partir de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIIF)² y la masificación del alcance conjunto del derecho internacional tributario, cuya evolución incesante impone la presión de su armonización. En Europa, el oportuno proyecto de Consolidación de Base de

2 También se denominan Normas Internacionales de Información Financiera.

Imposición Corporativa (*Common Consolidated Corporate Tax Base*) también generó sustancial inquietud frente al juego inarmónico de las NIIF.

Pues bien, en perspectiva del análisis otrora desarrollado, trataremos dos pilares esenciales en la construcción normativa en ciernes. En primer lugar, el encuadre de la contabilidad, sea entendida como una técnica legalmente regulada o bien, como una rama del derecho dependiente del derecho comercial (o mercantil, según la denominación utilizada en cada país). El segundo eje temático, tal vez el central y más frondoso por la riqueza de sus fuentes, se compone por el vínculo (en algunos casos divergente) entre las normas contables y tributarias. En este aspecto, sólo referiremos a la divergencia en los criterios esenciales de imputación de rentas como es el devengado y el percibido, revisando el alcance jurídico de la interpretación normativa, tanto desde el plano fiscal como del contable, con las superposiciones e incidencias recíprocas.

2. Derecho contable: su ubicación y alcance

En primer término, debemos reconocer la disparidad de criterios del concepto de contabilidad y de su ubicación en el ámbito de los conocimientos, sea como una técnica, sea como una rama jurídica dependiente del derecho comercial.

La contabilidad, como técnica, pretende evidenciar a terceros una realidad económica y financiera en un momento determinado, aplicando para ello, principios generales que conceptualizan y valoran los hechos captados. Así, los hechos que la contabilidad registra pueden ser documentados o no documentados al momento de la registración (caso concreto en las provisiones de incobrables o en las reservas por siniestralidad). Tanto la conceptualización como la valoración generadas en la contabilidad evidencian un formalismo y una exhibición tal que

resulta únicamente entendible para los lectores avezados, con independencia del objetivo que dicha operación comercial pretenda reflejar. Los terceros, por su parte, podrán tener distintos objetivos en la utilización de la información que de la contabilidad surge.

Una definición del estilo supone indagar sobre si esa técnica (o sistema de información) se ejecuta sólo con principios generales generalmente aceptados o bien, a través del cumplimiento de normas de carácter obligatorio, es decir, normas de naturaleza jurídica. Para ello, en pos de la coherente unificación de criterios, sean éstos constitutivos (pautas de activación, o de valuación) o también formales (pautas de exposición) se dictan o materializan a través de normas contables, las que constituyen reglas para la elaboración de la información económico-financiera citada.

Por su parte, el contenido de estas normas contables, conforme la doctrina (FOWLER NEWTON, 2012:39), podríamos referirnos tres tipos de ellas:

- a) De reconocimiento, que indican los momentos en que:
 - 1) Los elementos de los informes contables (activos, pasivos, etcétera) deben reconocerse en (Incorporarse a) la contabilidad.
 - 2) Los activos y los pasivos deben darse de baja (removerse) de la contabilidad;
- b) De medición, que establecen cómo asignar medidas monetarias a dichos elementos:
 - 1) En el momento de su reconocimiento inicial; y
 - 2) Posteriormente;

- c) De exposición, relativas al contenido y a la forma de los estados financieros.

Cabe agregar que existe una tendencia a referir a *normas de medición* en lugar de *normas de valuación* (de uso arraigado hasta hace unos pocos años) y a *normas de valoración* (expresión propia y empleada en España). Sostiene FOWLER NEWTON (2012) que diversas normas contables “requieren o admiten que los bienes de consumo durable (como los edificios y maquinarias) se midan contablemente de manera de reflejar la parte no consumida de su costo, sin que el importe calculado represente su valor” (p. 39).

Por otro lado, algunas de las disposiciones de contenido contable refieren a medición del patrimonio y contenido y la forma de los estados financieros.

Son las referidas a:

- a) las cualidades que debería reunir cualquier información financiera para ser útil;
- b) la conformación de la entidad que emite los estados financieros;
- c) la posibilidad de desviarse de lo establecido en las propias normas;
- d) las maneras de tratar los vacíos legislativos.

La búsqueda de dicha uniformidad conceptual del bloque de normas contables debe necesariamente nutrirse y ajustarse a una calificación jurídica, la que en algunos casos se la denomina como derecho contable.

En general, las nociones que involucran a cuestiones contables surgen de leyes del derecho privado. Sin embargo, la regulación de la técnica contable como

tal, proviene de normas emanadas por organismos especializados en cada provincia (sin resultar formalmente leyes), en muchos casos, con alcances jurisdicciones que se relacionan con el control del poder de policía de aquellos profesionales cuya incumbencia se involucra.

Si consideramos, *prima facie*, a la contabilidad como un protagonista fundamental a los fines de la determinación tributaria —en especial en aquellos sujetos empresa en el impuesto a la renta— resultaría menester preguntarnos si nos hallamos ante una fuente de derecho, o de una mera técnica que sólo brinda información. La respuesta a ello conllevaría a revisar su propia base de sustento, y a partir de ello, qué efectos jurídicos expresa o tácitamente podría generar.

Bajo el primer criterio, la contabilidad sólo podría considerarse Derecho supletorio (al tributario) en la medida en que sea Derecho, amparando esta opinión en la sustancial reticencia en considerar a la contabilidad como fuente del derecho tributario. Esta idea la plasma NAVARRO FAURE (2016) al referir a la distinción entre “la contabilidad como técnica y la contabilidad como Derecho” (p. 438). En efecto, la profesora española sostiene que “en la confusión de ambas esferas es donde se suele basar el rechazo a las normas contables en el seno del Derecho Tributario” (*id.*). Así, puede distinguirse entre ciencia y técnica contable, agregando la citada autora que “la evolución de la contabilidad ha sido el proceso de juridificación de la materia contable” (*id.*). Dicha “juridificación” se plasma también en diversos países latinoamericanos (Colombia, Perú, Brasil y Uruguay) como europeos (España), refiriendo a un derecho contable y aislado incluso del propio derecho mercantil.

Desde un ángulo opuesto, si la contabilidad resulta una mera técnica, con base normativa especial como fuente (a continuación ahondaremos en ella), la idea de sustento y apoyo al sistema tributario decae y, por ende, la indiscutible relación norma contable y tributaria se quiebra. En efecto, el rechazo a la juridicidad de las normas contables conllevaría al fracaso del efecto supletorio previamente denunciado. Una primera aproximación al tema permite colegir en que, en el siglo XXI, la categorización de la contabilidad como rama de derecho mercantil, y al que se titule derecho contable, debe resultar indiscutible. Si dicha calidad no se reconociera, el derecho tributario no podría apoyarse del modo contundente en que hoy lo hace, en las pautas y definiciones contables, cuya evolución en los últimos años ha reflejado un crecimiento exponencial.

La doctrina argentina definió, de un modo amplio, al derecho contable como (FAVIER-DUBOIS y FAVIER-DUBOIS (h), 2010:11)

la ciencia cuyo objeto está constituido por las relaciones interdisciplinarias entre el Derecho, en cuanto Ciencia Jurídica y la Contabilidad, en sus aspectos científicos y técnicos, comprendiendo tanto las áreas comunes como las recíprocas influencias entre ambas disciplinas y las nuevas interpretaciones que resultan de su armoniosa integración, superando asimetrías y dando coherencia a las regulaciones comunes.

A nuestro criterio, el alcance brindado a las normas contables excede con creces el rol que el derecho contable debe contener en un marco jurídico determinado. Ello deviene natural a partir de que los postulados de existencia difieren. La contabilidad parte de una traducción simple de los hechos acontecidos,

en tanto que la norma tributaria sólo debe tener como norte la capacidad contributiva a fin de recaudar sin vulnerar este elemental postulado constitucional.

Por ende, el encuadre jurídico de la contabilidad (y no como una mera técnica de valuación, registración y exposición) supone la concomitante existencia de normas reguladoras, cuya fuente no es uniforme, lo que pone en jaque el principio de legalidad en un sentido formal. Sin miedo a equivocarnos, esto genera la exigencia de vida de un derecho contable como andamiaje básico de la eficacia completa del derecho tributario, atento su constante referencia a normas de contabilidad. Mientras ello no ocurra, una mera directiva de un organismo de contralor contable, con criterios valorativos o temporales, podría mutar elementos sustantivos definidos en las normas tributarias, en especial en alguno de los aspectos del hecho imponible, aumentando ello a la luz de las diversas potestades jurisdiccionales de contralor de los organismos emisores.

3. El engranaje contable y tributario ante los criterios básicos de imputación temporal de devengado y percibido: su interpretación

El acople entre estas dos materias puede ser armónico o tormentoso. Por tal motivo, recurrimos a la doctrina española cuando ejemplifica que (ROMERO GARCÍA, 2014:85):

la ausencia de contabilidad o las irregularidades contables tienen importantes efectos tributarios. A saber, además de la pérdida del derecho a disfrutar de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal condicionadas al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa contable, puede dar lugar, en casos extremos, a la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles, [habitualmente

también denominado determinación de oficio en base presunta (el agregado es propio)], siempre y cuando la Administración no pueda acceder al conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles.

Es por ello, que la falta de un vínculo armonioso o suave genera un acople borrascoso con consecuencias jurídicas directas.

No puede obviarse que, las normas contables gozan de una mayor flexibilidad de adaptación a los nuevos negocios en relación a las disposiciones tributarias. Asimismo, otra cualidad diferencial entre ellas se plasma en la mayor discrecionalidad comparativa de aplicación concreta a la regla contable. Los criterios de pertinencia y confiabilidad de la información contable devienen innatos a su esencia, enfrentados a la literalidad y estrictez de las normas tributarias, motivo por el cual, se agrega un nuevo límite diferencial entre ambas materias de estudio. Por tal motivo, el tecnicismo de ambos tipos de disposiciones transforma a su sistema normativo en un subconjunto complejo de disposiciones, sumado ello a la recurrente falta de claridad y de precisión de las autoridades (legisladores y funcionarios) al momento del dictado de dichas reglas. Hace más de treinta años, la doctrina española (PONT MESTRES, 1983) publicitaba estas mismas ideas, predicando que tal armonización debía provenir desde el derecho tributario y no a la inversa. Tal postura se fundaba en la utilización de la contabilidad por parte de las normas tributarias y no la inversa.

En este sentido, la doctrina contable rechaza la hipótesis de que los estados financieros de las entidades de un país puedan o deban ser preparados aplicando normas impositivas, fundando su postura en que estas últimas (FOWLER NEWTON, 2012:53):

- a) “no apuntan a la obtención de información útil para la toma de decisiones por parte de los usuarios tipo de los estados financieros;
- b) imponen o admiten el empleo de reglas de medición que no siempre respetan la base contable de acumulación (devengo).”

A nuestro criterio, resulta innegable que se vislumbra un estrecho vínculo entre la contabilidad y la tributación, atento la influencia e inercia recíproca de ambas materias, con casos como el de Brasil y Portugal donde las NIIF constituyen sustento de las determinaciones fiscales. Sin embargo, en nuestro país, la doctrina sostiene que (GARCÍA, 2016:91)

las nuevas normas contables (NIIF) han merecido reparos por uniformar a efectos informativos las cuestiones vinculadas a temas de fondo que tienen tratamiento jurídico diferente; por ejemplo, en Argentina el modo de la transmisión del dominio de los bienes difiere (tanto a efectos comerciales como impositivos) según la naturaleza del bien (inmuebles, bienes registrables como automóviles o títulos valores, cosas muebles, etc.) los que sin embargo son unificados a efectos contables en base a la denominada significación económica. Esa distorsión no siempre es adecuadamente considerada.

Se vislumbra la orfandad de una solución completa de compatibilización de normas contables y tributarias en las diversas legislaciones, en especial a nivel local, en tanto no exista una norma legal general que legitime la validez contable de las NIIF por sobre la normativa tributaria. Sin embargo, a fin de estructurar un orden de estudio de esta tensión de “vínculo amor y odio” entre las normas contables y

tributarias, considero adecuado dividir su análisis. En esta oportunidad,³ revisaremos el alejamiento jurídico normativo en el análisis basilar de los postulados de imputación temporal, como resultan los criterios de devengado y de percibido, aplicables en diversos países.

Sabido es que el conflicto con tales términos proviene de vieja data, constituyendo hoy uno de los puntos (si no el de mayor sustancia) de alejamiento entre las normas contables y tributarias. Pues bien, en algunas legislaciones no surgen de modo expreso ambos conceptos de normas contables ni tampoco tributarias, dejando en manos de los asesores, las autoridades fiscales y la justicia finalmente, hasta dónde haremos llegar tales definiciones.

Por su parte, la doctrina uruguaya sostiene que (ABADI y WAJNER, 2016:348):

en materia fiscal, si bien existe referencia tanto a nivel de la ley como del decreto del IRAE al concepto de lo devengado, es nulo el desarrollo de este concepto. Siendo nulo el nivel de desarrollo del concepto de lo devengado a nivel fiscal, se trata a nuestro juicio de una típica área especialmente indicada para la aplicación de la normativa contable como mecanismo de interpretación.

Por otro lado, genera sorpresa que en el Perú no exista ni jurisprudencia judicial ni administrativa que resuelva qué debe entenderse por percibido, en tanto,

3 Podríamos también sumar numerosas diferencias de amortizaciones, valuación de costos, diferencias de cambio, previsiones de gastos, gastos fiscalmente no deducibles, y otros tantos conceptos. Sin embargo, cuestiones de tiempo y espacio conlleva a su análisis en otra oportunidad.

en el caso de Uruguay, esa orfandad jurisprudencial se da respecto del concepto de devengado.

La idea de aplicación de la normativa contable para el devengado como pauta interpretativa de la materia fiscal, no es ampliamente compartida. En opinión de MEJÍA ACOSTA y DURÁN ROJO (2016), “la definición contable de devengado no es ni puede ser fuente del Derecho tributario (Norma III del TP del CT) ya que no genera normas jurídicas, por su déficit de Reserva de Ley tributaria y ser ajena al sistema de Balances Independientes de la LIR vigente” (p. 517).

Por su parte, CORTÉS BRAVO (2016) destaca que el concepto de “devengado” es invocado (no definido) y respetado en la normativa tributaria boliviana (artículo 46 de la ley 843) en tanto que ese plexo sí dispone que (p. 114):

[a] los fines de esta ley se entiende por pago o percepción, cuando los ingresos o gastos se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que estando disponibles se han acreditado en cuenta del titular o cuando con la autorización expresa o tácita del mismo se ha dispuesto de ellos de alguna forma.

Por ende, se cuenta con definición de percibido, en términos más amplios desde el punto de vista jurídico, que desde el alcance del derecho común.

Similar criterio se aplica en Argentina para el concepto de percibido (art. 24 de la Ley del Impuesto a las Ganancias t.o. 2019) con su propia autonomía, y que,

como ocurre en diversos países latinoamericanos, esta noción debe ser diferenciada de la de disponibilidad.⁴

Si bien en Argentina la definición de devengado se ha transformado en una cuestión pretoriana, no existe una definición normativa expresa y contundente, aunque sí ha sido debidamente desarrollada por la doctrina. Igualmente ocurre en Perú, Bolivia y Uruguay, generando formalmente un vacío normativo, suplido desde la faz práctica (no como técnica de derivación) por las normas contables. Sorprende sin embargo, que ninguna de las legislaciones locales en materia fiscal remita en forma expresa al concepto de devengado en función a la normativa contable. En estos países, han sido los organismos resolutivos o la jurisprudencia en general, los que han dado alcance a tal concepto.

No podemos dejar de recordar a destacados tributaristas, cuyas citas incluyó KUMOR (2016) en su comunicación técnica presentada en el ILADT 2016 (p. 378).

⁴ En las Jornadas XI Jornadas de Derecho Tributario, realizadas en Río de Janeiro (1983), se concluyó (aunque no en forma unánime en todos los puntos) que: "1. Por disponibilidad, se entiende la posibilidad efectiva e incondicional de usar, gozar, emplear, consumir o dar destino a determinados bienes o derechos con contenido económico, independientemente de cualquier acto de terceros. 2. La disponibilidad jurídica se manifiesta en situaciones previstas por ley tributaria anterior al hecho, concomitantes con la disponibilidad económica, entendida ésta como adquisición de riqueza o incremento patrimonial, cuyo origen es Independiente de la licitud del hecho que la haya generado. 3. La disponibilidad económica, conforme a lo expuesto, no significa necesariamente disponibilidad financiera o de caja. 4. La ley no puede establecer como aspecto temporal de la hipótesis de incidencia un momento anterior al de la adquisición efectiva de la disponibilidad, sea cual fuere el concepto de renta adoptado. 5. El empleo del criterio del "flujo de riqueza" que requiere la existencia de actos del beneficiario con terceros y que lleva a excluir ganancias meramente acumuladas en términos reales, implica la necesidad de que las legislaciones definan el concepto de "realización" de la renta por su estrecha conexión con el concepto de adquisición de la disponibilidad aun cuando haya salvedades o excepciones a su general aplicación. 6. El legislador, en razón de comodidad financiera para el pago del impuesto, puede elegir manifestaciones posteriores a la disponibilidad, como las de percepción o exigibilidad de la renta".

Por un lado, REIG (1996) puntualizó, que un ingreso está devengado cuando se ha adquirido sobre el mismo el derecho de percibirlo, en virtud de haberse producido los hechos necesarios para su generación (p. 299). De igual forma, los gastos estarán devengados cuando se hubieren producido los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho de cobro de las prestaciones que los origina. Como consecuencia de ello, señala que el concepto de devengado tiene las siguientes características:

- a. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
- b. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente.
- c. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede tratarse de una obligación a plazo y de monto no determinado.

También GIULIANI FONROUGE (2005) trató el tema indicando que “ganancia devengada es aquella que ha sido ganada, es el ingreso que podríamos llamar “latente”, por estar en potencia” (p. 797).

Por su parte, RAIMONDI y ATCHABAHIÁN (2007), siguiendo la línea argumental del propio Raimondi, destacaban que el devengamiento de un ingreso no se produce únicamente por causa de una prestación hacia terceros –vinculación jurídica con terceros-, generadora del derecho a una contraprestación, sino que también se puede producir por el acaecimiento de ciertos hechos como, por ejemplo, la mera tenencia de bienes, causas económicas o de contexto, que no implican la vinculación jurídica con terceros (p. 444). Estos hechos pueden dar

lugar tanto a pérdidas como a ganancias y la posición jurídica frente a terceros es irrelevante a efectos del devengo de un ingreso o de un gasto.

BALZAROTTI (2004) entiende que "devengamiento es toda variación cualitativa o cuantitativa verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales, sin sujeción a condición alguna" (p. 823), y opina que la condición convenida, pero aún no ocurrida, no fulmina ni posterga el correspondiente devengamiento, sino que meramente crea la necesidad de estimar la magnitud del alea al que está asociado.

Pues bien, conforme BARROS VITA (2016), la diferencia entre devengado y percibido es muy relevante en el derecho brasileño, pues produce impactos distintos en los llamados tributos directos y tributos indirectos, éstos normalmente basados en percibido (p. 135). En el caso de lo impuesto sobre rentas, alude que las personas jurídicas utilizan como regla, el régimen de devengado y las personas físicas (y las ganancias de capital y del régimen SIMPLES nacional) el criterio de percibido.

En este capítulo, no podía omitirse el distingo del criterio de devengamiento de las obligaciones fiscales que le corresponde a los respectivos ajustes (o modificaciones de los montos declarados), ya sean de oficio (fiscalizaciones) o en forma espontánea por el contribuyente, cuando tal hecho tiene lugar varios períodos después de presentada la declaración original. Desde nuestra visión, el criterio de vinculación aplicable implicaría sujetar el nacimiento del derecho como tal al momento de su detección mas no, reimputarlo al período en el cual los hechos en origen se generaron. No debe olvidarse la importancia que reviste el conocimiento de las normas contables que aplique determinado ente, al momento de la determinación de sus obligaciones tributarias. De esta forma, en términos simples, no se puede perder de vista la presencia de un paralelismo evidente pues,

la Contabilidad “reconoce” a los “hechos económicos”, o sea a aquellos susceptibles de crear, modificar o extinguir riqueza. Similarmente, el Derecho “reconoce” a los “actos y hechos jurídicos”, o sea a aquellos susceptibles de crear, modificar o extinguir obligaciones. Cuando los hechos económicos coinciden con los jurídicos, convergen derecho y contabilidad; y, por el contrario, cuando ello no sucede, pueden presentarse, entre otros supuestos, hechos económicos contabilizados pero sin relevancia jurídica y, hechos o actos jurídicos que producen efectos legales pero que no tienen reconocimiento contable. Por ello, cuando la discrepancia entre ambas normas deviene tan significativa se podría exteriorizar una falsa o aparente capacidad contributiva por parte del sujeto obligado.

La Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) regula el momento en el que habrán de reconocerse las variaciones patrimoniales, fijando que

los resultados deben reconocerse en los períodos en que se produzcan los hechos sustanciales generadores de las correspondientes variaciones patrimoniales. A estos efectos, la sustancia y realidad económica de los hechos y operaciones deberán primar por sobre su forma legal. Los resultados de las operaciones de intercambio se reconocerán cuando puedan considerárselas concluidas desde el punto de vista de la realidad económica.

Por su parte, la mentada resolución técnica también dispone las reglas de imputación del costo, planteado desde su propio devengamiento. Así, si el costo se relaciona con un ingreso determinado, debe ser cargado al resultado del mismo período al que se imputa el ingreso. Por su parte, si el costo no puede ser vinculado con un ingreso determinado pero sí con un período, debe ser cargado al resultado

de éste. Sin embargo, si no nos hallamos ante ninguno de los anteriores supuestos, el costo debe ser cargado al resultado de inmediato.

KUMOR (2016) remarca el desarrollo contable del término devengado⁵ y puntualiza con cita de distinta jurisprudencia, los alcances del concepto de devengado, haciendo referencia además a la existencia de un método híbrido en la legislación argentina en el impuesto a la renta, denominado "devengado exigible" previsto en la ley del Impuesto a las Ganancias (art. 24 de LIG t.o. 2019).

En nuestro país, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en "Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA c/DGI" (2015), ha sostenido que

el término "devengar" es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley (confr. causas CSJ 1068/2008 (44-C)/CS1 "Compañía Tucumana de Refrescos S.A. - TF 20.391-I c/ DGI", sentencia del 24 de mayo de 2011 y CSJ 821/2011 (47-

5 KUMOR (2016) que "si atendemos a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que en Argentina aplican en todo aquello no regulado por las normas locales, podemos ver que no existe una definición concreta del concepto sino que ésta pasa por la determinación de la correcta valuación de los activos y pasivos, lo que permitirá determinar de manera adecuada la variación patrimonial producida en el período cuya mediación se lleve a cabo" (p. 377).

A)/CS1 "Asociart SA ART - TF 21.213-I c/ DGI", sentencia del 6 de mayo de 2014).

Sin embargo, no resulta adecuado ni conveniente que sea la instancia judicial quien finalmente defina un criterio, que debería hallarse normativamente identificado por su importancia. Los riesgos que se corren frente a lo orfandad del alcance de un concepto basilar como el de devengado radica en la arbitrariedad que contribuyentes y autoridades pueden intentar someter a las normas a diversas posturas conforme las causas a resolver. Dicha vaguedad al momento de la interpretación y de la aplicación práctica de la materia tributaria se transforma en la fuente de contiendas judiciales.

Vale recordar que, al igual que la ambigüedad, la vaguedad representa la indeterminación semántica de los conceptos generales pues podemos conocer todos los términos concretos de su definición pero, frente al caso concreto, no podemos tipificar su ocurrencia. Si nos orientamos por ALCHOURRÓN y BULYGIN (2012), encuadraremos a la vaguedad dentro de las lagunas normativas, donde como "laguna de reconocimiento", refiere a "casos individuales en los cuales, por falta de determinación semántica de los conceptos que caracterizan a un caso genérico, no se sabe si el caso individual pertenece o no al caso genérico en cuestión" (p. 49). El defecto en cuestión afecta desde ya al derecho atento a que, en la vaguedad, el problema se halla a nivel de subsunción de un caso individual en un caso genérico conforme norma identificada, siendo natural hallar este problema a nivel de aplicación de normas (ALONSO, 2010:59).

A nuestro criterio, no consideramos válida la afirmación donde se atribuye el conflicto de devengado a la falta de definición normativa. Dicha postura se prueba de hecho en que ya la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha definido

en la legislación argentina qué se entiende por devengado y, a pesar de ello, el encuadre de una operación puede seguir generando dudas. Desde ya, la expresión escrita podría ahorrar algunas gestiones judiciales.

A efectos de definir el término "devengado" en la legislación peruana del impuesto a la renta, su doctrina (MEJÍA ACOSTA y DURÁN ROJO, 2016) sostiene que, "no debería discutirse su carácter de fuente formal del Derecho tributario, que ciertamente no tiene ni debería tenerla, sino reconocer cuándo y cómo correspondería hacer el uso de los métodos de interpretación y/o de una aplicación supletoria (integración) de normas diferentes a las tributarias" (p. 512).

Pues bien, frente a esta situación concreta consideramos basilar encarar desde un punto de vista interpretativo cómo el alcance de las normas tributarias y contables opera en similares o contrarias direcciones, siendo vital aspirar al entendimiento de su funcionamiento de carácter automático, expreso o prohibido.

Para finalizar estas ideas, debemos considerar, como lo hace CORASANTINI (2016), que este tipo de conflictos no sólo se genera entre la norma contable y tributaria sino, además, entre las propias disposiciones contables locales y las NIIF (p. 249). Así, el mentado autor italiano entiende que dicha divergencia de postura en el método de la valuación puede conducir a resultados divergentes (no sólo tributarios)

como en el caso del leasing financiero, donde el bien objeto del contrato, según los principios contables nacionales, debe ser registrado por la empresa concedente dentro de su propio patrimonio, mientras que aplicando los principios contables internacionales debe ser registrado por el sujeto que lo utiliza: esto por cuanto es este último quien ha asumido las ventajas

y riesgos derivados del uso del bien objeto de locación aún cuando el concedente es el propietario de dicho bien.

En concreto, hemos relevado un evidente problema de naturaleza interpretativa de dos conceptos tan básicos como son el criterio de percibido y devengado. La interacción jurídico-referencial (no la remisión expresa) de las normas de derecho fiscal respecto a las nociones contables, las que carecen de definición legal (en un sentido amplio), representan la antesala de generación de conflictos entre los actores de la relación tributaria. Ello conlleva a desaconsejar que las NIIF por sí se constituyan en fuente de derecho tributario, y a revisar la mecánica interpretativa de los juristas deben seguir en este escenario.

4. La interpretación normativa como requisito de la adecuación del derecho contable y tributario

En función a lo desarrollado al momento, la invocación expresa de conceptos contables por parte de las normas tributarias genera incertidumbre. Muestra de ello se grafica por los dos mecanismos de imputación de resultados tratados (devengado y percibido). Esto genera que la vaguedad o ambigüedad normativa atenten contra una clara interpretación de las normas fiscales. La postura interpretativa a adoptar en materia tributaria frente a las omisiones expresas de conceptos contables en sus plexos o a sus remisiones atentan con el principio de legalidad, claridad normativa, transparencias y buenas prácticas del Estado. Asimismo, en sentido opuesto, en aquellos casos donde la técnica contable se ve influenciada por la norma tributaria, bajo riesgo de mutar la adecuada aplicación de tales disposiciones, se dinamitan los sustentos normativos y prácticos orientados por el derecho contable.

En este acápite, nuestro punto de partida consiste en aceptar que cualquier texto normativo, sea éste claro o no, siempre necesita interpretarse. Es decir, no existirá significado sin interpretación, entendida a esta acción como asignarle un sentido. Esto conlleva a que se podrá o no podrá necesitar una argumentación para justificar su interpretación y por tal su significado. Sin embargo, no dudamos que para que una norma sea aplicada, necesariamente debe ser interpretada.

Frente a ello, cabe evaluar si en todos los casos que tenemos que interpretar, contamos con una norma que nos brinde el significado particular de cada uno de sus términos. Cuando ese texto con definición de significado exista, será más simple su interpretación pues el sentido buscado se delimita a su propia definición. Aquí es donde aparece el inconveniente interpretativo pues, al no contar la materia tributaria con el conjunto de normas con definiciones propias de índole contable (omisiones), la reflexión es si debe o no recurrirse a estas últimas normas para suplir la falencia de las primeras. El abismo se amplía en oportunidad de conocer que, la esencia en su creación y los objetivos de las normas en ciernes difieren. Por ello, tenemos que imaginar una eventual controversias de normas desde el punto de vista interpretativo. Por tal motivo, podría sostenerse que la orfandad normativa en el derecho tributario se cubre con la aplicación supletoria de la norma contable.

También, nos parece interesante en ese punto advertir si existe o no un sentido unívoco entre normas contables y tributarias. Ello implica reflexionar si las normas contables condicionan, afectan, modifican o alteran la determinación fiscal; y, si ello ocurre, en qué casos. A su vez, por el contrario, si son las normas tributarias las que reorientan o desvían la obligatoriedad técnica de ciertas normas contables.

Pues bien, consideramos apropiado referirnos con el término, “dependencia directa”, para aquellos casos donde la norma contable prima o puede primar el alcance y los efectos que generan sobre las tributarias, mientras que llamaremos “dependencia indirecta”, al caso inverso. Es decir, a aquellos puestos en que la norma impositiva genera un cambio de criterios para la norma contable.

Aporta un concepto novedoso MAZZAGRECO (2016) al referir al concepto incluido en el último párrafo del artículo 83 de la ley del impuesto a la renta en Italia⁶, referido a la determinación de la ganancia. Allí se brindan dos posturas interpretativas del alcance de dicha norma. La primera supone el reenvío directo y total de la citada disposición a los principios de contabilidad internacionales, donde se ubicaría en lo que da en denominar el “principio de la derivación plena”, pues el concepto de rédito surgiría de los estados contables. Una segunda posición interpretativa, a la cual adhiere la autora, que implicaría un “principio de derivación atenuada”, puesto que la normativa sólo apunta al tema de calificación, imputación temporal y clasificación, sin que tengan que participar en la base de imposición diferentes criterios contables internacionales. La autora remarca la preeminencia del principio de la sustancia sobre la forma contenido en la NIIF, afirmación que no someteremos aquí a su análisis (p. 444). Por tal motivo, se torna muy interesante la postura de DEL FEDERICO y DE GIORGI (2016) pues sostienen

6 “Para las entidades que preparan sus estados financieros de acuerdo con normas internacionales de contabilidad establecidas en el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, también en la formulación resultante del procedimiento establecido en el artículo 4, párrafo 7-ter del Decreto Legislativo 28 de febrero de 2005, n. 38, se aplican, no obstante lo dispuesto en los siguientes artículos de esta sección, los criterios de calificación, reconocimiento basado en el tiempo y la clasificación en los estados financieros previstos en esas normas de contabilidad” (la traducción es propia).

que en su sistema jurídico, como la mayoría de los sistemas jurídicos europeos, será, de hecho, el principio de "la derivación parcial" (p. 471),

en virtud del cual los ingresos del negocio está determinado por lo que la ganancia o pérdida resultante de la cuenta de resultados de los aumentos o disminución resultante de la aplicación de los criterios establecidos en las disposiciones posteriores "de la misma sección (art. 83 Ley General Tributaria).⁷

Pues bien, de esta adopción de criterios, resultaría que aquellos contribuyentes que adopten las NIFs estará enmarcados en la aplicación del principio de la sustancia sobre la forma, como situación de fondo, del que parten sus resultados. En tanto, aquellos que no las adopten, y por tal adopten las normas locales, surgirán divergencias entre la calificación legal y fiscal que se intente cubrir. Ello generará una confrontación en la aplicación de principios tales como el de la sustancia sobre la forma pues, para quien aplica la norma local, supondría la reafirmación de la forma sobre la sustancia. Ello supondría, los efectos que se generan en lo que la doctrina italiana citada menciona como "*doppio binario*" (los que adoptan NIIF y los que no), rodeado ello, por el concepto de *fair value*, tanto a nivel contable como tributario.

En impuesto a la renta en Argentina, GARCÍA (2016) explica que, diversas normas refieren a criterios de imputación y de valuación, "suponiendo tácitamente que al determinar las formas de valoración, se afectan en forma implícita los métodos de imputación", reconociendo, sin embargo, que una cantidad de "lagunas" de índole fiscal, resultan resueltas por las normas contables,

⁷ La traducción es propia.

evidenciándose así, la importancia sustancial que adoptan tales disposiciones (p. 94). Pues bien, ello refleja la dependencia directa, es decir, el contenido de la norma contable que sobresale y condiciona la materia fiscal ante la "laguna" de esta última. Debe evidenciarse que en estos casos la aplicación de la norma contable deviene supletoria, ante la ausencia de un tratamiento particular en la materia fiscal. Por ende, frente a la existencia de un problema de índole semántico generado por la imposibilidad de adecuación a la norma general, de un caso particular, por la ausencia de una norma expresa, ese vacío se cubre mediante la supletoriedad normativa, en tanto ésta no se halle prohibida.

No resulta menor, de todos modos, el efecto que generan las normas fiscales en materia contable (llamado previamente *dependencia indirecta*), pues en muchos casos, las exigencias de aquellas conllevan a aperturas de conceptos o criterios de imputación valoración antinaturales a los que las disposiciones contables llevan. La rivalidad o controversia entre dos bloques de normas, unas tributarias y otras contables, constituyen el eje de discusión. En el ámbito jurídico los sistemas normativos pueden entrar en conflicto a partir de diversos tipos de inconsistencias o incoherencias, y esto se potencia cuando la fuente constitutiva de las normas en juego difiere pues tanto las autoridades normativas como de aplicación son distintas y persiguen fines diferentes. Según Alf ROSS (1963:123, citado en ALONSO: 2010:59), para "la configuración de una contradicción normativa deben presentarse tres requisitos: a) la existencia de dos normas distintas; b) que las normas se refieran al mismo caso (inconsistencia fáctica); c) que las dos normas estipulen soluciones deónticamente incompatibles entre sí (incompatibilidad deóntica)".

Somos contestes en considerar que las normas contables sólo pueden generar efectos tributarios cuando las leyes fiscales remitan en forma expresa a aquellas

(normas contables) o cuando éstas (refiere leyes tributarias) no regulen la materia bajo análisis. Hasta aquí visualizamos dos conceptos de la interpretación jurídica, tales como las remisiones y las omisiones. Claro está que los efectos de ambas pueden resultar disímiles a los objetivos pretendidos por el legislador tributario. Para unificar criterios, consideramos adecuado definir que, en términos de HIGUITA NARANJO (2016:161),

la remisión o reenvío expreso de las normas tributarias a las normas contables, se presenta en aquellos casos en el legislador determina de forma textual, categórica e inequívoca que las reglas de determinación de alguno de los elementos del tributo, deben ser definidas por las normas contables. Esta interacción es de fácil identificación, puesto que de la lectura de la norma tributaria fluye de forma expresa y de manera inequívoca que la definición de alguno o algunos conceptos se encuentran en las normas contables.

Es claro que aquí, al ser expresa dicha remisión, siempre estará sujeta a la modificación del plexo contable, con las consecuencias futuras deseables, o no, por el legislador tributario. Para evitarlo, el autor colombiano citado entiende que, a efectos de mantener las bases fiscales inalteradas, “estas remisiones son de naturaleza sustantiva, y no procedimentales o probatorias, en cuyo caso deberá acudir a los principios de contabilidad generalmente aceptados vigentes al momento de la aplicación de normas de dicha naturaleza” (HIGUITA NARANJO, 2016).

La pregunta que aquí cabe frente a una mutación de la norma contable y a una remisión expresa y sustantiva a dicha norma vigente es si nos hallaríamos ante un vacío legal hasta el momento en que el legislador tributario decida modificar su alcance o remitir a otro ordenamiento vigente. Consideramos que estas remisiones

estrictas pueden en el devenir del tiempo generar conflictos iguales o de mayor gravedad de los que se quisieron evitar, resultando en todos los casos objeto de estudio de la hermenéutica jurídica.

Pues bien, a la luz de estas interpretaciones, evaluaremos si estas remisiones pueden generar desde la interpretación y argumentación contradicciones desde el punto de vista ideológico. Para ello, acudimos a la doctrina italiana (GUASTINI, 2014), quien considera que ésta puede asumir dos formas ligeramente distintas e incluso entrecruzadas, que son el discurso prescriptivo (*ex ante*) y el valorativo (*ex post*), las que son atravesadas, a su vez, por dos clasificaciones de oposiciones. Ellas dos son la literalista e intencionalista, por un lado, y la estática y la dinámica por otro (p. 369).

En modo sintético, podemos explicar que la interpretación “literalista” es la vieja y elemental forma leer el texto normativo, con sus reglas sintácticas y semántica de reglas involucradas, en tanto que la intencionalista apunta al significado conforme la voluntad (incierto por supuesto) de la autoridad normativa. La doctrina estática, como método interpretativo especial yace a partir de un producto de significado estable, es decir, el alcance siempre será el mismo para esa norma. En oposición a ello, se plantea el carácter dinámico que como mecánica de interpretación resulta evolutiva, sea en la captación de los hechos escritos en forma actual o bien, en el entendimiento del envejecimiento de los textos normativos (GUASTINI, 2014:369).

De este modo, la “omisión de regla” supone, en forma concreta, la aplicación subsidiaria del derecho contable por sobre el derecho tributario, cuando este último no regula, sea para la determinación de la base o para la clasificación

de un concepto de activo, pasivo o de resultados. HIGUITA NARANJO (2016) señala que las “omisiones de regla” (p. 161)

son en esencia situaciones de carácter interpretativo, que deben ser aplicadas si producto de una interpretación sistemática o de contexto de la norma, se hace necesario acudir a una norma de carácter especializado por tratarse de una definición contable, o del contexto fluye la necesidad por subsidiaridad de aplicar definiciones contables, dado el señalamiento incompleto de norma tributaria, que hace necesario llenar el vacío a través del ordenamiento contable.

De este modo, la autonomía ganada del derecho tributario estaría haciendo lugar a nociones de carácter abierto y cuyos efectos tendrán una consecuencia, favorable o desfavorable, en el sujeto pasivo (contribuyente). Ello conllevaría a la puesta en peligro del principio de legalidad del derecho tributario y por tal, el riesgo de la declaración de la inconstitucionalidad de dicha remisión tácita.

En este punto, no podemos sino recordar con gran aprecio, a pesar de no compartir en su totalidad su postura, la férrea y sostenida visión de FERREIRO LAPATZA (2006), en su rol de relator general de las XXIII Jornadas del ILADT desarrolladas en Córdoba en el 2006. Allí, afirmaba con ahínco que (p. 34):

son la seguridad y la certeza del Derecho las que sufren un ataque más fuerte. Pues las normas jurídicas escritas, abstractas, (al servicio de la seguridad) y generales (al servicio de la igualdad), son sustituidas por los principios generalmente aceptados en contabilidad, por normas y usos contables, interpretaciones, criterios y técnicas varias que nada tiene que ver en la regla smithiana —no solo jurídica—

de la certeza, a la que tienen derecho los agentes económicos, los contribuyentes y todos los ciudadanos.

Tal postura conlleva entonces a la utilización de estimaciones en bases objetivas en el impuesto a la renta, que por sí podrían generar simpleza en la mecánica recaudatoria, pero un gran desatino desde la visión generalizada del respeto a ciertos principios constitucionales, como el de capacidad contributiva.⁸

Por último, resulta de sumo interés recordar el trabajo tanto de REIG (1993) como de OKLANDER (1983) en esta materia pues hace más de treinta años ellos distinguían dos zonas en la relación entre normas contables y tributarias. La primera, denominada zona de dependencia o armonía, incluiría no sólo conceptos elementales como ejercicio comercial sino que, además, comprendería todo aquello que supletoriamente, por omisión de la legislación fiscal, se le aplicarían los principios contables. En la segunda zona, por su parte, hallaríamos el conflicto o zona de independencia donde las diferencias no son técnica ni jurídicamente conciliables pues responden a objetivos y principios diversos. REIG (1993) consignaba en esta zona a las medidas de carácter extrafiscal de la imposición, los criterios de vinculación del hecho imponible, el concepto contable de ganancia sin distinción de la de capital, la referida a la temporaneidad de los resultados y los mecanismos de costeo de bienes de cambio.

A la luz de lo descripto, nos preguntamos por qué también no podríamos referir en estas técnicas de interpretación de normas a la figura de intromisión tributaria en relación a la materia contable. En el caso, con algunos ejemplos ya

⁸ Véase ALONSO GONZÁLEZ (2008), quien participó en la obra como coautor con el enfoque argentino de la simplificación del sistema tributario, enunciando los distintos conflictos que el régimen local vigente generaba (lo que no dista sustancialmente del presente).

enunciados (el caso del devengado exigible en nuestro país), se advierte que la norma tributaria obliga y condiciona algún tratamiento particular contable, el cual seguramente se aleje del mandato de su propia disposición.

En síntesis, relevado conceptualmente el vínculo entre normas contables y tributarias, cabe advertir la utilización por el derecho tributario de la contabilidad como una herramienta para su contenido determinativo, lo que de por sí implica aceptar voluntariamente por el legislador tributario que algunos de los elementos del hecho imponible pueden verse afectado por el propio derecho contable. En tanto ello se realice en forma consciente, no supondrá concesión de libertad alguna del derecho fiscal, en particular, en lo que respecta a la determinación de la base de imposición. He aquí la diferencia con la postura de FERREIRO LAPATZA (2006) ya enunciada.

5. Colofón

A la luz de este breve repaso conceptual en torno al vínculo entre las normas contables y las tributarias, podemos reconocer un verdadero avance de la sistematización local e internacional de la contabilidad, generándose una rama de derecho propia (derecho contable), apéndice del derecho comercial. La rama contable supone un conjunto de normas que regulan los aspectos técnicos para el registro, la valuación, la confección y exposición de la información de los estados financieros de un ente, con independencias de las distintas fuentes generadoras, en muchos casos, divergentes según las competencias jurisdiccionales de los organismos emisores.

Asimismo, la prueba de vida contundente del derecho contable queda sustentada por la interpretación jurídica que supone el apoyo normativo de esta

rama jurídica en materia tributaria. Negar tal circunstancia conllevaría necesariamente a la ineficacia de muchas disposiciones del derecho tributario.

Frente a tal circunstancia, la referencia de las normas tributarias a las nociones contables exhibe la existencia divergentes criterios en el contenido, en la fuente de creación y en sus objetivos. La pretensión de su ideal unificación atenta contra sus propias cualidades normativas. Por tal motivo, resultaría recomendable que la definición de devengado se ubique en los plexos tributarios y contables, sin que ello pueda asegurar la completa desaparición de lagunas de reconocimiento normativo. Tal como lo expresamos, la eventual reformulación de los criterios contables no debería sujetarse a los principios tributarios, pues ello modificaría el fin último de los estados financieros.

Sin embargo, debemos reconocer que, en pos de una mayor legitimidad y simpleza de la base de imposición, debería buscarse la mejor armonización entre las normas contables y las tributarias pero nunca perdiendo el objeto de interés de cada uno de estas ramas del derecho. Ahora bien, en la medida que persista la orfandad dispositiva de una estructura que permita compatibilizar las normas contables con las tributarias, y viceversa, debería rechazarse la validez contable implícita de las NIIF por sobre la normativa tributaria.

Por último, la complejidad de las normas tributarias genera dificultades para que las normas contables puedan captar la realidad de las situaciones jurídico fiscales de un ente. Por tal motivo, la remisión expresa de las normas tributarias a las normas contables debería basarse en un principio de simpleza, siguiendo un criterio de interpretación dinámico en tanto el legislador tributario así lo considere. Cualquier alejamiento de ello evidencia mayores dificultades a las intrínsecas de las normas tributarias.

Fuentes

Doctrinarias

ABADI, F. y WAJNER, J. (2016) “Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 348 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

ALCHOURRÓN, C. y BULYGIN, E. (2012) *Sistemas normativos*, 2 Edición, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2012, p. 49.

ALONSO, J. (2010) *Interpretación de las normas y derecho penal*. Buenos Aires, Editores del Puerto.

Alonso González, L. (coord.) (2008) *La tributación de la renta empresarial. Derecho comparado*. Madrid, Marcial Pons.

BALZAROTTI, G. (2004) “El criterio de lo devengado”, *Doctrina Tributaria Errepar*, número 294, 9/2004, tomo. XXV, p. 823 y ss.

BARROS VITA, J. (2016) “Relaciones, Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 135 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario, Bolivia.

CORASANITI, G. (2016) “Relaciones, Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 249 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario, Bolivia.

CORTÉS BRAVO, C. (2016) “Relaciones, Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de*

Derecho Tributario, tomo I, pp. 114 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

DEL FEDERICO, L. y GIORGI, S. (2016) “Las Relaciones entre Normas Contables y Normas Fiscales”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 471 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario, Bolivia.

FAVIER DUBOIS, E. (p) y FAVIER DUBOIS, E. (h) (2010) “El derecho contable como nueva ciencia interdisciplinaria y autónoma”, en *XI Congreso Argentino de Derecho Societario y VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario de la Empresa*, tomo III, pp. 11 y ss. Buenos Aires, Ed. Fundación para la Investigación y Desarrollo de las Ciencias Jurídicas.

FERREIRO LAPATZA, J. (2006) “Determinación Objetiva de la Base Imponible en la Renta Aplicable a las Pequeñas y Medianas Empresas”, en las *XXIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, pp. 34 y ss. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Córdoba.

FOWLER NEWTON, E. (2012) *Contabilidad versus Impuestos*. Buenos Aires, Editorial La Ley.

GARCÍA, F. (2016) “Relaciones, Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 91 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

GIULIANI FONROUGE, C. (2005) *Derecho Financiero*, volumen II, 8va. edición. Buenos Aires, Lexis Nexis.

GUASTINI, R. (2014) *Interpretar y Argumentar*. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.

Higueta Naranjo, J. (2016) “Relaciones, Discrepancias y Conflictos entre normas Tributarias y Contables”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 161 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

KUMOR, D. (2016) “El concepto de lo devengado. Controversias derivadas de su falta de definición en el Impuesto a las Ganancias”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 378 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

MAZZAGRECO, D. (2016) “Coerenze e Conflitti tra norma civili e fiscali in tema di perdite su crediti”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, pp. 444 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

MEJÍA ACOSTA, M. y DURÁN ROJO, L. (2016) “El concepto de devengado en el Impuesto a la Renta Empresarial peruano”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 517 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

NAVARRO FAURE, A. (2016) “Las relaciones entre el derecho tributario y el derecho contable a la luz de las fuentes del derecho y la interpretación jurídica. Una nueva oportunidad en el plan BEPS”, en *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, tomo I, pp. 438 y ss. La Paz, Instituto Boliviano de Derecho Tributario.

OKLANDER, J. (1983) “La contabilidad como base de determinación tributaria”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, tomo. I, mayo de 1983.

PONT MESTRES, M. (1983) “Incidencia del Derecho Tributario en la Contabilidad”, en *Revista de Derecho Financiero*, número 39/83. Madrid, Civitas.

RAIMONDI, C. y ATCHABALAN, A. (2007) *El impuesto a las Ganancias*, 4ta. edición. Buenos Aires, La Ley.

REIG, E. (1993) “Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables”, en *Doctrina Tributaria Errepar*, tomo. XIII, febrero de 1993.

--- (1996) *Impuesto a las Ganancias*. Buenos Aires, Ed. Macchi.

ROMERO GARCÍA, F. (2014) “Relaciones entre la Contabilidad y el Derecho Tributario: Informe relativo al Derecho Español”, en el Seminario realizado en Lima, 2014, en *Memorias XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.*, pp. 85 y ss. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario. Consultado en [https://repositorio.continental.edu.pe/bitstream/20.500.12394/2992/1/IV_UC_LI_Seminario_I_Contabilizacion_del_Derecho_tributario.pdf] el 31/12/2020.

ROSS, A. (1963) *Sobre el derecho y la justicia*. Eudeba, Buenos Aires.

Jurisprudenciales

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN (CSJN) (2015) “Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA (TF 21.162-I) c/DGI”, 01/09/2015, en C. 906. L. ROR.