El concepto contable de materialidad. Breve revisión en el caso de la información sobre tributos

The accounting concept of materiality: A brief review in the context of tax reporting

Sergio Miguel Hauque
Universidad Nacional del Litoral. Facultad de Ciencias Económicas, Argentina
sergiohauque@yahoo.com.ar

Santiago Miguel Hauque
Universidad Nacional del Litoral. Facultad de Ciencias Económicas, Argentina
santiagohauque@hotmail.com

FACES. Revista Iberoamericana de Ciencias Económicas y Sociales
vol. 32, núm. 67, 0376, 2026
Universidad Nacional de Mar del Plata, Argentina
ISSN-E: 1852-6535
Periodicidad: Semestral
faces@eco.mdp.edu.ar

Recepción: 13 octubre 2025
Revisado: 5 febrero 2026
Aceptado: 30 marzo 2026

Resumen: Actualmente, el concepto de materialidad resulta un eje central del debate sobre la responsabilidad social organizacional. Su significado varía según el marco conceptual y normativo que lo incluya, por lo que puede generar confusión en emisores y usuarios de reportes. Este ensayo analiza, comparativamente, distintos enfoques normativos de la materialidad a partir de los reportes financieros y sus repercusiones en el campo de la sostenibilidad. Se observan en los reportes de sostenibilidad dos enfoques divergentes: priorizar riesgos y oportunidades financieras o enfatizar los impactos sociales y ambientales. La normativa europea busca integrar estos dos enfoques bajo el concepto de "doble materialidad". El trabajo ejemplifica la aplicación de estos enfoques en la información tributaria. En los reportes con enfoque financiero, la materialidad tributaria se centra en los efectos ciertos o contingentes sobre el patrimonio. En cambio, la materialidad de impacto considera también, entre otros, la planificación fiscal agresiva y la transparencia tributaria como factores relevantes. Las conclusiones subrayan la persistente ambigüedad en el contenido concreto del concepto de materialidad que dificulta la armonización entre los diversos reportes, tanto sean financieros como de sostenibilidad.

Palabras clave: materialidad, marco conceptual, tributación.

Abstract: *The concept of materiality has become a central issue in the current debate on Organizational Social Responsibility. Its meaning varies according to the conceptual and regulatory framework in which it is used,*

which can lead to confusion among report preparers and users. This essay comparatively analyzes different regulatory approaches to materiality based on financial reporting and their implications for sustainability reporting. Two divergent approaches can be identified in sustainability reports: one prioritizing financial risks and opportunities, and the other emphasizing social and environmental impacts. European regulations seek to integrate these two approaches under the concept of double materiality. The paper illustrates the application of these approaches to tax information. In financially oriented reports, tax materiality focuses on certain or contingent effects on equity. By contrast, impact materiality also considers, among other factors, aggressive tax planning and tax transparency as relevant elements. The conclusions highlight the persistent ambiguity surrounding the specific content of the concept of materiality, which hinders harmonization across different types of reports, whether financial or sustainability-related.

Keywords: *materiality, conceptual framework, taxation.*

DOI: https://doi.org/10.67341/03284050-628

© 2026 FCEyS-UNMDP.
Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons



1. INTRODUCCIÓN

El concepto de 'materialidad', como traducción literal de *materiality* en inglés, resultó desde siempre un contenido tan polisémico como significativo dentro de la disciplina contable (Edgley, 2014). En los últimos años, especialmente a partir de los desarrollos vinculados con los reportes de sustentabilidad, se ha constituido como una verdadera piedra angular de los intentos para definir los límites del concepto de responsabilidad social organizacional (Li, Liu, Bu, Yuan y Li, 2025; Oll, Spandel, Schiemann y Akkermann, 2025; Raith, 2023). La multiplicación de los ámbitos en los que se utiliza este concepto ha tornado aún más confusa la determinación de su contenido concreto, en un contexto en que la alta cantidad de estándares y normas de *soft law* desorientan a emisores y usuarios de reportes no financieros (Ligteringen y Zadek, 2005).

El objetivo central de este ensayo es explorar, comparativamente, los diferentes marcos y normas que intentan definir el contenido del concepto de materialidad para acercarse a las similitudes y diferencias de cada sistema. A la vez que se tienen en cuenta los matices que implica la utilización del término en su versión en inglés y en español en los reportes financieros y no financieros. Seguidamente, y para ilustrar sobre su contenido concreto en un ámbito de aplicación, se utiliza un campo no tradicional de la responsabilidad social organizacional: las diferentes relaciones económico-sociales que determina el sistema tributario. Es necesario aclarar que el trabajo se focaliza principalmente en el análisis del contenido del concepto de materialidad en el campo de los reportes financieros y no financieros, utilizando los aspectos tributarios solo para brindar una breve introducción a los variados campos de aplicación concreta del concepto.

Para el desarrollo de este trabajo se utilizó en principio un enfoque de análisis crítico doctrinario y normativo comparado. A través de dicho proceso y de la identificación de ejemplos surgidos de uno de los campos de aplicación relevantes, se intenta iluminar sobre el contenido concreto del controvertido concepto de materialidad.

Luego de esta introducción, este ensayo incluye una síntesis de algunos elementos centrales del marco teórico-normativo sobre el concepto original de *materiality*. Seguidamente, en la tercera y cuarta sección, se destacan los elementos centrales del concepto en las normas y marcos pertinentes para luego, en la quinta sección, realizar un acercamiento comparativo del contenido de materialidad para los distintos sistemas de reporte. La sexta sección intenta ejemplificar la aplicación de este concepto abstracto a través del caso específico de la información a proveer en cada marco sobre las relaciones tributarias existentes entre los distintos entes. Las conclusiones se incluyen en la sección final, destacando los aspectos centrales analizados en el ensayo y sus limitaciones; al tiempo que plantea algunos horizontes posibles para la futura investigación en este campo dentro de los distintos sistemas para la provisión de información financiera y no financiera.

2. MATERIALIDAD. TERMINOLOGÍA Y TRADUCCIÓN[1]

Se dijo anteriormente que el uso del término 'materialidad' en español ha surgido como una traducción demasiado literal del inglés *materiality*, a pesar de que los conceptos no son equivalentes. Es así que, en algunas traducciones de normas al español, se utiliza también como expresión sinónima, y mucho más acertada, la de 'importancia relativa' (Delegated Regulation (EU) 2772/2023[2]; International Accounting Standards Board, 2023). Es dable tener en cuenta que la utilización de los textos originales del inglés resulta importante en este tema ya que muchas veces las traducciones no pueden captar todos los posibles matices que se desprenden de los conceptos originales[3].

En efecto, la acepción en inglés de este término en este campo, sobre la base del adjetivo material, se acerca a: "*having real importance or great consequences*" (Merriam Webster, s.f.) o especialmente a la acepción ligada al campo del Derecho "*a measure of how important a piece of information is when making a decision*" (Cambridge Dictionary, s.f.).

En efecto, el concepto en inglés de esta acepción aparece claramente extraído desde el Derecho[4]:

> *"Materiality refers to the significance or importance of a piece of evidence or information in relation to a particular legal matter. It is a concept that is commonly used in every legal field. Overall, materiality revolves around the importance of information in a given legal context and its potential impact on the rights, obligations, or decisions of the parties involved."* (Cornell Law School, 2023).

En un sentido similar, se destaca el estándar jurisprudencial de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América cuando expresa que "*information is material if there is 'a substantial likelihood that the disclosure of the omitted fact would have been viewed by the reasonable investor as having significantly altered the 'total mix' of information made available*'" (SASB, 2017, p. 9).

Como consecuencia de todo lo antes señalado, y a los efectos de este trabajo, se considerará el contenido del concepto según su acepción original en inglés y se dejará de lado el concepto de la palabra materialidad en idioma español.

---

[1] El trabajo incluye textos en idioma inglés como versiones originales sin traducción al español. Esto resulta necesario para hacer comparaciones inalteradas de los contenidos en un idioma uniforme. Utilizar la versión en español disponible en algunos casos o elegir algún tipo de traducción alternativa, podría implicar muchas veces alterar el sentido del texto original distorsionando el objetivo del trabajo.

[2] Véase la versión en idioma español de la norma en https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=OJ:L_202302772

[3] En algunas ocasiones la traducción al español resulta muy poco clara. Por ejemplo, la definición para información material en el Marco Conceptual para la Información Financiera incluye este texto "...*su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento (sic) podría razonablemente esperar que influir influya (sic) sobre las decisiones*..." (IASB, 2023, p. 58).

[4] Resulta paradójico que la disciplina contable que, en las últimas décadas se volcó hacia conceptos económicos (Beaver, 1989), acuda aquí a conceptos legales para determinar los elementos clave de sus contenidos concretos.

3. LA MATERIALIDAD EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA TRADICIONAL

A continuación se presentan, comparativamente, las definiciones del concepto analizado en la Tabla 1 que abarca los marcos conceptuales de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas Internacionales para Entidades del Sector Público.

Tabla 1. *Materiality* para la información financiera

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	Normas Internacionales para Entidades del Sector Público
"2.11. *Materiality* *Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence decisions that the primary users of general purpose financial reports ... make on the basis of those reports, which provide financial information about a specific reporting entity. In other words, materiality is an entity-specific aspect of relevance based on the nature or magnitude, or both, of the items to which the information relates in the context of an individual entity's financial report. Consequently, the Board cannot specify a uniform quantitative threshold for materiality or predetermine what could be material in a particular situation*." (IASB, 2018, p. 14)	*"Materiality* *3.32 Information is material if omitting, misstating or obscuring it could reasonably be expected to influence the discharge of accountability by the entity, or the decisions that users make on the basis of the entity's General Purpose Financial Statements (GPFRs) prepared for that reporting period. Materiality depends on both the nature and amount of the item judged in the particular circumstances of each entity.* *3.33 Assessments of materiality will be made in the context of the legislative, institutional and operating environment within which the entity operates and, in respect of prospective financial and non-financial information, the preparer's knowledge and expectations about the future...*" (IPSASB, 2024, p. 44)

Fuente: elaboración propia sobre la base de IASB (2018) e IPSASB (2024).

4. LA MATERIALIDAD EN LA INFORMACIÓN NO FINANCIERA LIGADA A LA SUSTENTABILIDAD

En la Tabla 2 se comparan algunos de los elementos considerados centrales respecto de la definición de este concepto para los marcos conceptuales del *International Sustainability Standards Board* (ISSB), de la *Global Reporting Initiative* (GRI) y de la norma europea vigente de estándares para reportes de sustentabilidad.

Es de tener en cuenta que, a pesar de algunos intentos en ese sentido, no se ha desarrollado aún un marco conceptual especial generalmente aceptado para informes de sustentabilidad emitidos por entidades del Sector Público (ACCA, 2023).

En la siguiente sección se ensayará un desarrollo comparativo de los elementos centrales de los contenidos explicitados en las tablas incluidas en esta sección y en la anterior.

5. COMPARACIÓN DEL CONTENIDO DE LA MATERIALIDAD EN LOS DISTINTOS SISTEMAS DE REPORTE

Para el caso de la información financiera tradicional, en ambos casos, la definición básica se concentra en los verbos *omit*, *misstate* u *obscure* en relación a las razonables expectativas de que esa información tenga influencia sobre las decisiones de los usuarios de los reportes financieros. En el caso de las Normas para Entidades del Sector Público no se califica a los usuarios como primarios y se agrega la influencia sobre el llamado *discharge of accountability*, más típico de las entidades públicas. Se aclara siempre que no se pueden definir umbrales cuantitativos generales, lo que

mantiene la definición en un nivel general abstracto o "vacío" que necesitará ser "llenado" con contenidos concretos en cada caso de utilización.

Tabla 2. *Materiality* para la información no financiera

ISSB	GRI	Norma de la Unión Europea
"Materiality *17. An entity shall disclose material information about the sustainability-related risks and opportunities that could reasonably be expected to affect the entity's prospects.* *18. In the context of sustainability-related financial disclosures, information is material if omitting, misstating or obscuring that information could reasonably be expected to influence decisions that primary users of general purpose financial reports make on the basis of those reports, which include financial statements and sustainability-related financial disclosures and which provide information about a specific reporting entity.* *B13* *Paragraph 17 requires an entity to disclose material information about the sustainability-related risks and opportunities that could reasonably be expected to affect the entity's prospects...* *B19* *Materiality judgements are specific to an entity. Consequently, this Standard does not specify any thresholds for materiality or predetermine what would be material in a particular situation."* (ISSB, 2023)	*"2.2 Material topics* *...When using the GRI Standards, the organization prioritizes reporting on those topics that represent its most significant impacts on the economy, environment, and people, including impacts on their human rights. In the GRI Standards, these are the organization's material topics...A topic need not be limited to impacts on the economy, the environment, or people; it can cover impacts across all three dimensions...* *The impacts of an organization's activities and business relationships on the economy, environment, and people can have negative and positive consequences for the organization itself. These consequences can be operational or reputational, and therefore in many cases financial... Sustainability reporting is independent of the consideration of financial implications. It is therefore important for the organization to report on all the material topics that it has determined using the GRI Standards. These material topics cannot be deprioritized on the basis of not being considered financially material by the organization."* (GRI, 2021)	*"14. ...* *(a) the term "impacts" refers to positive and negative sustainability-related impacts that are connected with the* *undertaking's business, as identified through an impact materiality assessment ... It refers both to actual impacts and to potential future impacts.* *(b) The term "risks and opportunities" refers to the undertaking's sustainability-related financial risks and* *opportunities, including those deriving from dependencies on natural, human and social resources, as identified through a financial materiality assessment ...* *Collectively, these are referred to as "impacts, risks and opportunities" (IROs). They reflect the double materiality* *perspective of European Sustainability Reporting Standards (ESRS) ...* *A sustainability matter is "material" when it meets the criteria defined for impact materiality ... or financial materiality ..., or both." (Delegated Regulation* 2772/2023*).*

Fuente: elaboración propia sobre la base de ISSB (2023); GRI (2021) y Delegated Regulation 2772/2023.

Quizás el ya conocido marco conceptual para normas argentinas, vigente hace más de dos décadas, se acerca más en sus expresiones en español al sentido original del *materiality* inglés, sin utilizar la palabra materialidad. Por otro lado, sin que exista una completa asimilación por abarcar solo un aspecto del concepto original, al definir integridad de la información contable señala que "*la información contenida en los estados contables debe ser completa. La omisión de información pertinente y significativa puede convertir a la información presentada en falsa o conducente a error y, por lo tanto, no confiable*" (FACPCE, 2011, p. 6). De esta manera, se asemeja a, al menos, uno de los aspectos centrales de la *materiality*.

A pesar del acercamiento contable producido con las Cuentas Nacionales (Hauque, 2024), el concepto de *materiality* no es utilizado en ese contexto, no observándose en el documento del Sistema de Cuentas Nacionales vigente hasta 2025 (European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank, 2009). La nueva versión 2025 lo utiliza en el sentido de material *well-being* en el nuevo capítulo 2 titulado *National accounts and its contribution to measuring*

well-being and sustainability (ISWGNA, 2025). Aquí sí en el sentido del adjetivo "material" del español, una acepción que lo acerca a un contenido opuesto a lo espiritual.

En el campo de los reportes de sustentabilidad, tal como se señaló en la introducción, el concepto de *materiality* se torna mucho más importante y a la vez mucho más confuso. El marco de la ISSB se acerca demasiado al enfoque de las NIIF tradicionales al utilizar los mismos verbos y señalar los mismos usuarios primarios. En ambos casos, el enfoque que prima es el llamado *outside in*, lo que privilegia los posibles efectos "hacia adentro" sobre el ente emisor. Cuando el marco del ISSB expresa que incluye los riesgos y oportunidades que determinan *sustainability-related financial disclosures*, hace surgir la pregunta sobre si realmente existen; y en ese caso, cuáles serían las diferencias concretas de contenidos materiales entre ambos sistemas.

Es necesario tener en cuenta que los riesgos y oportunidades con posibles efectos financieros de cualquier tipo, relacionados o no con la sustentabilidad, dan lugar a eventuales contingencias negativas y positivas que podrían afectar el patrimonio del ente emisor. Estas han sido tratadas desde antaño dentro de las propias NIIF con normas específicas (i.a. Norma Internacional de Contabilidad 37); por lo que vuelve la pregunta sobre si todo el andamiaje creado primero por SASB, y luego por el ISSB, no podría subsumirse allí. En ese camino debe considerarse que estos sistemas de reporte están siempre dirigidos al reasonable investor al que alude el estándar de la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América antes mencionado, destacando que el mismo organismo emisor del marco conceptual sostiene que las definiciones de material information en ambos sistemas están alineadas (ISSB, 2024).

La norma GRI difiere radicalmente en el enfoque. Mientras que ISSB considera principalmente los efectos hacia adentro del ente emisor desde el ambiente y la sociedad que generan riesgos y oportunidades con posibles efectos financieros en la organización; GRI se concentra en los impactos que el accionar de la organización produce o puede producir en la economía, el ambiente y la sociedad con un enfoque denominado *inside out*. Se rescatan así los efectos o impactos "hacia afuera" generados por el accionar de la organización, puedan o no tener efectos financieros sobre el ente emisor del reporte. En consecuencia, estos reportes hacen hincapié en la información sobre las externalidades o efectos externos que produce la organización según la terminología de la ciencia económica (Unerman, Bebbington y O'dwyer, 2018).

La norma europea[5] al intentar sumar ambos enfoques en el contenido de su concepto de *materiality* se enfrenta a la llamada *double materiality* (Adams, Alhamood, He, Tian, Wang y Wang, 2021; Baumüller y Sopp 2021; Chiu, 2022; De Cristofaro y Gulluscio, 2023; Delgado Ceballos *et al.*, 2023; Raith, 2023; Laine, 2024 y Oll *et al.*, 2025), determinando la necesidad de incluir en los reportes tanto los contenidos ligados a la financial materiality enfocada por el ISSB, como a la *impact materiality* objetivo del GRI. Se incluyen así *impacts*, *risks and opportunities* (IROs).

Se observa que, dado que la calificación de material de los contenidos concretos de los reportes de sostenibilidad se encuentra sumida en una fuerte controversia, resulta, mientras que el debate se extiende, el contenido concreto del propio campo de estudio de la responsabilidad social organizacional.

[5] Se encuentra actualmente en un proceso de simplificación de sus contenidos y alcances (European Commission, 2025).

> "*Materiality ... meaning is contested and ... this contest for materiality is a contest for the meaning of Corporate Social Responsibility* [El significado de materialidad está en disputa y... esta disputa por la materialidad es una disputa por el significado de la Responsabilidad Social Corporativa]" (Raith, 2023, p. 1. La traducción es propia).

6. APLICACIÓN EN EL CAMPO DE LA TRIBUTACIÓN

Resulta abstracta la consideración de estos elementos en los marcos conceptuales, por lo que es muy necesaria la ejemplificación para iluminar la cuestión. Se utiliza para ello, en este trabajo, la información que proveen los entes sobre las relaciones jurídicas tributarias.

Más allá de que podrían utilizarse otros posibles campos, la tributación muestra la ventaja de que resulta un ámbito transversal a casi la totalidad de los entes públicos y privados que emiten reportes financieros y no financieros. Al tiempo que se ha incluido como un capítulo significativo dentro de los análisis de sostenibilidad en la última década, tanto en el campo de la doctrina como de la normativa (Narotzki, 2016; GRI, 2019 y Hardeck, Inger, Moore y Schneider, 2024; entre otros). Además, como podrá observarse en esta sección, se ve claramente la diferencia concreta entre los contenidos alcanzados por los distintos enfoques que pueden asignársele al concepto de materialidad.

6.1. Situación en el marco de los reportes financieros

Las formas de revelación de las relaciones jurídicas tributarias dentro de la información financiera han sido analizadas durante mucho tiempo. Especialmente en relación con el impuesto sobre la renta de las corporaciones (Moonitz, 1957; Lenter, Slemrod y Shackelford, 2003; Eberhartinger, Genest y Lee, 2020). Existen en cada caso particular de sujetos pasivos de un sistema tributario, distintos stocks y flujos que deben revelarse como activos, pasivos, ganancias, pérdidas, ingresos o egresos de los estados financieros para los distintos tributos de los que las organizaciones resultan responsables. Son materiales, entonces, en estos casos, aquellos elementos que, en cada sistema tributario, cumplan con los requisitos de los distintos componentes de los estados financieros. Es relevante destacar que la maleabilidad de lo material en contabilidad (Edgley, 2014) determina que el sistema de las normas para sujetos pasivos tributarios exija el registro de componentes diferidos para el impuesto sobre la renta; mientras que, esos mismos componentes, ni siquiera son considerados por los entes públicos que resultan sujetos activos de dichos tributos.

Desde el punto de vista de la aplicación práctica de las normas, las diferencias entre los contenidos materiales entre los sujetos activos y pasivos de los tributos se multiplican. En efecto, el sector público se encuentra aún muy lejos de mantener generalizadamente registros contables de los recursos públicos devengados en contraposición con los sistemas de registro de los sujetos pasivos, que se sostienen, especialmente, a partir de la atribución de los flujos devengados de tributos a los distintos períodos (Hauque y Hauque, 2024a).

6.2. Situación en el marco de los reportes no financieros de sustentabilidad

En este marco la pregunta central es qué pueden aportar los reportes no financieros de sostenibilidad para ampliar la información que ya brindan los estados financieros en cuanto a las relaciones tributarias. Existen aquí dos enfoques distintos sobre la concreta información material:

I. *Financial Materiality*

Dentro de este enfoque es muy poco lo que puede agregarse a la información ya provista por los estados financieros y sus notas complementarias. Más allá de que algunos autores sostienen la importancia de esta perspectiva de materialidad para la búsqueda de mayor transparencia tributaria (Venter, Stiglingh y Smit, 2017), no parece sencillo encontrar algún riesgo u oportunidad en el campo tributario para un sujeto pasivo de impuestos que no se deba haber reflejado, al menos como una contingencia, en una nota a los estados financieros. Seguramente será posible ampliar la información tradicional para ilustrar a los usuarios primarios; pero los datos esenciales de esos riesgos u oportunidades, que pueden afectar económicamente al ente emisor, ya deberían encontrarse en el reporte financiero tradicional.

Una forma de corroborar esta visión aparece al contrastar los contenidos de la herramienta *Materiality Finder* propuesta por el SASB (IFRS Foundation, s.f.) al enumerar una larga lista de *sustainability-related risks and opportunities* transversales a las 77 actividades económicas consideradas por estos estándares.

Dentro de un total de 2.442 palabras el término *tax* que se resalta aparece solo una vez en el siguiente texto:

> *"Management of the Legal & Regulatory Environment*
> *The category addresses a company's approach to engaging with regulators in cases where conflicting corporate and public interests may have the potential for long-term adverse direct or indirect environmental and social impacts. The category addresses a company's level of reliance upon regulatory policy or monetary incentives (such as subsidies and taxes), ... and ability to comply with relevant regulations..."* (IFRS Foundation, s.f.).

En resumen, el único caso en que, para la ejemplificación del ISSB los tributos podrían resultar materiales, es en relación al nivel de confianza de la estabilidad del sistema tributario y sus efectos hacia la empresa. Ese caso ilustra claramente que este tipo de reportes se centra en los efectos desde el contexto social y el ambiente hacia la empresa, y no en los efectos que las políticas de la empresa pueden tener hacia fuera de ella en lo social y ambiental.

II. *Impact Materiality*

Aquí los efectos de las acciones tributarias de las empresas sobre la sociedad y el ambiente son especialmente tenidos en cuenta. Los posibles casos de elusión tributaria, planificación fiscal agresiva y posibles acciones de *profit shifting*, entre muchos otros, deben ser incorporados a reportes de transparencia tributaria. Independientemente de que

dichas acciones puedan resultar en contingencias patrimoniales para la empresa. El GRI ha emitido un completo estándar para el análisis de los impactos hacia afuera de las políticas y acciones en el ámbito de la tributación (GRI, 2019) con contenidos relativos al enfoque fiscal, la gobernanza fiscal, control y gestión de riesgos, la participación de los *stakeholders* y la gestión de sus inquietudes en materia fiscal; al mismo tiempo de requerir a las empresas multinacionales un Informe País por País (CbCR por sus siglas en inglés) (Hauque y Hauque, 2024b).

La norma europea, en su faz de *impact materiality*, incluye a las estrategias para minimizar los pagos tributarios, destacadas en el texto, como un objeto de reporte necesario:

> *"Disclosure Requirement related to ESRS 2 SBM-3 - Material impacts, risks and opportunities and their interaction with strategy and business model...*
> *AR 5. Impacts on affected communities can originate in the undertaking's strategy or business model in a number of different ways. For example, impacts may relate to ... cost structure and the revenue model (such as, aggressive strategies to minimise taxation, particularly with respect to operations in developing countries)."* (Delegated Regulation (EU), 2023, p. 225).

En este mismo camino, los organismos reguladores europeos exigen la presentación de CbCR a un importante grupo de empresas multinacionales (Directive (EU), 2021).

7. REFLEXIONES FINALES A MODO DE CONCLUSIÓN

En el inicio de estas palabras finales, resulta importante volver a resaltar el problema terminológico que implica este elemento central de los marcos contables en el idioma español: el contenido en inglés del concepto no se acerca a ninguna de las ocho acepciones disponibles del adjetivo material en idioma español (RAE, s.f.). Se entiende así que las versiones en español de marcos y normas deberían revisar el uso de este vocablo.

Con esta advertencia inicial, es razonable que la comparación realizada entre los dos enfoques de materialidad, para los casos de las relaciones jurídicas tributarias, sirva como ejemplo de la necesidad de una definición concreta del contenido de la materialidad en la disciplina contable. Edgley lo resume muy claramente:

> *"Materiality is not a reporting concept that has developed in a continuous, linear manner. On the contrary, metaphorical discourses indicate that it has been constituted as multiple categories of knowledge. The inherent, malleability of the concept has facilitated its re-alignment and re-invention to meet reporting priorities and challenges. Its shifting configurations have been episodic, mirroring and strengthening changes in the craft of audit. Through a Foucauldian lens, materiality operates at the crux of truth and power games about making visible, managing or hiding errors or ambiguities that arise in the translation and materialisation of information into accounting inscriptions*" (Edgley, 2014, p. 267).

Quizás la principal conclusión provisional de este ensayo es que la confusión, que ya observaban Ligteringen y Zadek en 2005 ante más de 300 estándares, guías y marcos diferentes para los reportes de sostenibilidad y que desilusionaba a emisores y usuarios, se mantiene en la actualidad. Es decir, que estamos lejos aún de un sistema integral y claro de reportes comparables que combinen y armonicen los contenidos de los informes financieros tradicionales con los informes de sostenibilidad a escala global. Más allá de que en la actualidad los estándares ISSB y GRI encarnen los dos aspectos de la *double materiality* de la norma europea; lejos se está de entender claramente qué contiene el elusivo concepto de *materiality*. La confusión ahora se centra especialmente sobre qué contenidos son materiales y cuáles no.

> *"The definition of materiality in the sustainability reporting broadens the understanding of materiality from the concept used in financial accounting... However, the concept has been vague because the difference between what is material and what is not has been unclear...(S)takeholders should be skeptical of the information published by companies, because despite their claims, companies often do not disclose information from the perspective of double materiality, even though they may claim this in their reports. In addition, it is found out that sustainability reports can be used to reshape companies' image into a more positive view. Thus, a company may select topics for reporting that impact its reputation, thereby not considering the expectations of stakeholders."* (Laine, 2024, pp. 27 y 32).

En el futuro cercano, el enfoque del *financial materiality* deberá esforzarse por analizar si el marco conceptual de los estándares ISSB, hoy alineado con el de los estados financieros tradicionales (ISSB, 2024), no debería integrarse totalmente con ellos sobre la base del antiguo adagio filosófico que sostiene que los entes no deben ser multiplicados sin necesidad. Es dable recordar que una de las fuentes del ISSB se encuentra en el concepto del *Integrated Thinking*, por lo que un verdadero pensamiento integrado debería realizarse sobre un único marco conceptual integrado (VRF, 2021).

El enfoque del *impact materiality* enfrentaría en el corto plazo mayores problemas. En un contexto en el que se ha llegado a sostener que "*los fallos de mercado no existen*" (World Economic Forum, 2024) y que el calentamiento global es un mito (Abellán López, 2021), el rol de los reportes de los impactos y efectos externos de las empresas en el ambiente y la sociedad deberá resignificarse.

Debe tenerse en cuenta que estos esbozos de conclusiones resultan provisionales y sujetos a reanálisis y profundización en futuros estudios. Especialmente, dado el cambiante contexto en el que se desarrollan las aplicaciones del concepto de materialidad y los múltiples posibles campos concretos de aplicación de los que la tributación resulta solo un ejemplo. Se entiende, sí, que este ensayo puede incentivar a la profundización de un concepto que no ha recibido una consideración significativa en los estudios desarrollados en el campo profesional argentino por parte de otros grupos de investigación. Concretamente, en otras líneas de investigación podrán identificarse otros campos alternativos al de las relaciones tributarias y analizar particularmente las aplicaciones concretas del concepto de materialidad a cada uno de ellos.

Un último párrafo se reserva para la situación argentina en relación con los pronunciamientos de los organismos profesionales. La actual Resolución Técnica 60 habilita la adopción de los estándares ISSB y GRI sin profundizar en posibles aspectos normativos específicos para nuestro país. Resulta apropiado que, aún en un contexto globalizado, en el futuro cercano, los organismos profesionales argentinos retomen la iniciativa en este campo (Ramirez y Zicari, 2024) y regulen, particularmente, aspectos específicos para nuestro país[6] en relación con los reportes de sustentabilidad más allá de adoptar, en general, los estándares internacionales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abellán López, M. A. (2021). El cambio climático: negacionismo, escepticismo y desinformación. *Tabula Rasa*, 37, 283-301. https://doi.org/10.25058/20112742.n37.13

Adams, C., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L., y Wang, Y. (2021). *The double-materiality concept: Application and issues.* Global Reporting Initiative. https://durham-repository.worktribe.com/preview/1634374/33139.pdf

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2023). *Sustainability reporting in the public sector: Purpose, scope and fundamentals.* ACCA. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/PI-SUSTAINABILITY-REPORTING-PSv2.pdf

Baumüller, J. y Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: Review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 8-28. https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0114

Beaver, W. (1989). *Financial reporting: An accounting revolution* (2nd. ed.). Prentice Hall.

Cambridge Dictionary. (s.f.). Materiality. Cambridge University Press. Acepción en Derecho https://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/materiality

Chiu, I. (2022). The EU sustainable finance agenda: Developing governance for double materiality in sustainability metrics. *European Business Organization Law Review,* 23(1), 87-123. https://doi.org/10.1007/s40804-021-00229-9

Cornell Law School. (2023). *Materiality*. *Wex Definition Team*. https://www.law.cornell.edu/wex/materiality

De Cristofaro, T., y Gulluscio, C. (2023). In search of double materiality in non-financial reports: First empirical evidence. *Sustainability*, 15(2), 924. https://doi.org/10.3390/su15020924

Delegated Regulation (EU) 2772 de 2023 supplementing Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council as regards sustainability reporting standards. Julio de 2023.

[6] Por ejemplo, estableciendo la obligatoriedad de la presentación de un estado de valor agregado. Un país en el que la temática de la distribución del ingreso resulta central para su desarrollo sustentable, puede y debe considerar siempre material la información que provee el Estado de Valor Agregado, presentado en alguna de sus múltiples versiones. En ese sentido, según los últimos datos disponibles del Banco Mundial el Coeficiente de Gini arrojó para Argentina en 2024 un valor de 42,4 confirmándose así como un sistema económico calificado como de alta inequidad. ¿Cómo no considerar significativa, en ese contexto, la información contable relacionada con la distribución del ingreso/valor agregado más allá que las normas internacionales no lo consideren obligatorio?

Delgado-Ceballos, J., Ortiz-De-Mandojana, N., Antolín-López, R., y Montiel, I. (2023). Connecting the Sustainable Development Goals to firm-level sustainability and ESG factors: The need for double materiality. *BRQ. Business Research Quarterly,* 26(1), 2-10. https://doi.org/10.1177/23409444221140919

Directive (EU) 2021/2101 of the European Parliament and of the Council of 24 November amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of income tax information by certain undertakings and branches (Country by Country Reporting). Official Journal of the European Union

Eberhartinger, E., Genest, N., y Lee, S. (2020). Financial statement users' judgment and disaggregated tax disclosure. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 100351. https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100351

Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 255-271. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.06.001

European Commission. (2025). *Commission simplifies rules on sustainability and EU investments, delivering over €6 billion in administrative relief.* EC Press Release https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_25_614

European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank. (2009). *System of National Accounts (SNA) 2008*. EU; IMF; OECD; UN; WB. https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/SNA2008.pdf

Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE). (2011). *Resolución Técnica Nro. 16.* https://www.consejo.org.ar/storage/attachments/RT_FACPCE_N16.pdf-k5bsVBujOb.pdf

Global Reporting Initiative (GRI). (2019). *Standard 207 Taxes.* https://www.globalreporting.org/publications/documents/english/gri-207-tax-2019/

Global Reporting Initiative (GRI). (2021). *Standard 1 Foundations*. GRI. https://www.globalreporting.org/standards/

Hardeck, I., Inger, K. K., Moore, R. D., y Schneider, J. (2024). The impact of tax avoidance and environmental performance on tax disclosure in CSR reports. *Journal of the American Taxation Association*, 46(1), 83-111. https://doi.org/10.2308/JATA-2021-030

Hauque, S. (2024). From micro financial statements to macro accounting: An integrated model based on the measurement approach. *Perspectivas de las Ciencias Económicas y Jurídicas,* 14(2). https://doi.org/10.19137/perspectivas-2024-v14n2a10

Hauque, S., y Hauque, S. (2024a). Adopción indirecta de la NICSP 47: una oportunidad para aumentar la transparencia de los recursos públicos argentinos. *XV Jornadas Nacionales del Sector Público*. Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas y Consejo Profesional de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. https://www.cpcetf.org.ar/uploads/cpcetf/file6732358eb9a307-13408287-74547499.pdf

Hauque, S., y Hauque, S. (2024b). Indicadores de traslado de beneficios sobre información del estándar GRI 207-4. Análisis del caso Shell. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, 32(1), 1-17. https://doi.org/10.30972/rfce.3217571

International Accounting Standards Board (IASB). (2018). *Conceptual framework for financial reporting*. IFRS Foundation. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf

International Accounting Standards Board (IASB). (2023). *Marco conceptual para la información financiera.* Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_internacional.php?c=3&sc=174

International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. (s.f.). *Materiality finder.* https://sasb.ifrs.org/standards/materiality-finder/

International Public Sector Accounting Board (IPSASB). (2024). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume 1.* International Federation of Accountants (IFAC). https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-11/IPSASB-2024-Handbook-Volume1.pdf

International Sustainability Standards Board (ISSB). (2023). *IFRS S1 General requirements for disclosure of sustainability-related financial information.* IFRS Foundation. https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/

International Sustainability Standards Board (ISSB). (2024). *Sustainability-related risks and opportunities and the disclosure of material information.* IFRS Foundation. https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/issb-standards/issb-materiality-education-material.pdf

Intersecretariat Working Group on National Accounts (ISWGNA). (2025). Chapter 2: National accounts and its contribution to measuring wellbeing and sustainability Draft Version 10.1. https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/SNAUpdate/2025/2025SNA_CH02_V11.pdf

Laine, J. (2024). *Double materiality assessment: Early practices and process disclosures.* (Master Thesis, Science in Economics and Business Administration Major Creative Sustainability). Aalto University. Aalto Real Estate Economics, Finlandia. https://aaltodoc.aalto.fi/server/api/core/bitstreams/9ff06856-f537-4959-9d12-d68855b04acf/content

Lenter, D., Slemrod, J., y Shackelford, D. (2003). Public disclosure of corporate tax return information: Accounting, economics, and legal perspectives. *National Tax Journal*, 56(4), 803-830. https://doi.org/10.17310/ntj.2003.4.06

Li, Z., Liu, Y., Bu, H., Yuan, X., y Li, X. (2025). Environmental materiality under competitive threats. *Social Science Research Network* (SSRN), 5116190. https://doi.org/10.2139/ssrn.5116190

Ligteringen, E., y Zadek, S. (2005). *The future of corporate responsibility codes, standards and frameworks.* Global Reporting Initiative and AccountAbility. http://hdl.handle.net/20.500.12424/217626

Merriam Webster Dictionary. (s.f.). Material. Definición 2. In *Merriam-Websterm.com dictionary*, https://www.merriam-webster.com/dictionary/material?src=search-dict-box

Moonitz, M. (1957). Income taxes in financial statements. *Accounting Review,* 32(2), 175-183. https://doi.org/10.2308/TAR-7057260

Narotzki, D. (2016). Corporate social responsibility and taxation: the next step of the evolution. *Houston Business and Tax Law Journal*, 16(2), 167-207. https://hbtlj.org/wp-content/uploads/2021/10/Narotzki.pdf

Oll, J., Spandel, T., Schiemann, F., y Akkermann, J. (2025). The concept of materiality in sustainability reporting: From essential contestation to research opportunities. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 16(2), 321-350. https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2024-0296

Raith, D. (2023). The contest for materiality. What counts as CSR? *Journal of Applied Accounting Research*, 24(1), 134-148. https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2022-0093

Ramirez, C., y Zicari, A. (2024). Between a corporatist past and a globalised future: Argentina's accounting profession and the social balance sheet. *Critical Perspectives on Accounting*, 98, 102626. https://doi.org/10.1016/j.cpa.2023.102626

Real Academia Española. (s.f.). Material en Diccionario de la lengua española. Definiciones 1 a 8. In *Diccionario de la lengua española*. https://dle.rae.es/material

Sustainability Accounting Standards Board (SASB). (2017). *SASB Conceptual framework*. Febrero 2025. https://sasb.ifrs.org/wp-content/uploads/2019/05/SASB-Conceptual-Framework.pdf?source=post_page

Unerman, J., Bebbington, J., y O'dwyer, B. (2018). Corporate reporting and accounting for externalities. *Accounting and Business Research*, 48(5), 497-522. https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470155

Value Reporting Foundation (VRF). (2021). *Integrated thinking: A virtuous loop: The business case for a continuous journey towards multi-capital integration*. https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/06/Integrated-thinking-virtuous-loop.pdf

Venter, E., Stiglingh, M., y Smit, A. (2017). Integrated thinking and the transparency of tax disclosures in the corporate reports of firms. *Journal of International Financial Management & Accounting,* 28(3), 394-427. https://doi.org/10.1111/jifm.12064

World Economic Forum. (2024). *Davos 2024: Discurso especial de Javier Milei, presidente de Argentina* https://es.weforum.org/stories/2024/01/davos-2024-discurso-especial-de-javier-milei-presidente-de-argentina/