

## **Código Fiscal de Entre Ríos y Constitución Provincial de 2008**

### **Tensiones normativas y prácticas administrativas en el sistema tributario provincial**

#### **Documento de trabajo para el debate técnico-profesional**

#### **I – Alcance y propósito del presente documento**

El presente documento no pretende constituir una posición cerrada ni definitiva, sino un documento de trabajo elaborado a partir de la experiencia profesional cotidiana de contadores de Entre Ríos frente a la aplicación concreta del Código Fiscal provincial y a las prácticas administrativas vigentes.

Desde la reforma constitucional de 2008, la Provincia cuenta con un marco normativo que refuerza derechos, garantías y límites al poder estatal. Sin embargo, en la práctica diaria persisten procedimientos, criterios y usos administrativos que responden a una lógica previa a dicha reforma, generando tensiones cada vez más evidentes entre la Constitución provincial, el Código Fiscal y la realidad que enfrentan contribuyentes y profesionales.

El documento identifica algunos de esos puntos críticos no con un fin meramente teórico, sino como insumo para el intercambio de ideas, el debate técnico y la construcción colectiva de propuestas superadoras.

La intención es promover una discusión franca y profesional sobre el funcionamiento del sistema tributario provincial, su adecuación al marco constitucional vigente y el impacto concreto que determinadas prácticas tienen sobre la actividad económica, la seguridad jurídica y el ejercicio efectivo del derecho de defensa.

El texto se mantiene deliberadamente abierto a críticas, aportes y miradas diversas, con el objetivo de enriquecer el análisis y contribuir a una agenda de mejora institucional.

#### **II - Introducción**

Los Códigos Fiscales provinciales tienen, en buena medida, un origen y una lógica de diseño propios de los gobiernos de facto, centrados en la eficacia recaudatoria y no en los derechos del contribuyente. Retomada la senda institucional, la democracia -salvo excepciones puntuales-, se subió a ese andamiaje en vez de reconstruirlo, y por eso hoy chocan de frente con las constituciones reformadas y con los estándares actuales de debido proceso y tutela judicial.

En nuestro caso, desde 2008 la provincia de Entre Ríos tiene una nueva Constitución, con un bloque de principios más exigente en materia de derechos, límites al poder estatal, transparencia y razonabilidad de los tributos. Sin embargo, el régimen tributario sigue apoyado en un Código Fiscal de raíz preconstitucional (Dec.-Ley 6505/80 y reformas), retocado parcialmente por leyes posteriores, pero sin una revisión integral que lo adecúe al nuevo marco constitucional.

Este desfase genera tensiones prácticas que los profesionales vemos todos los días: procedimientos muy agresivos, sanciones desproporcionadas, presunciones amplias a favor del Fisco, problemas con las exenciones, un régimen de retenciones y percepciones cada vez más invasivo y dificultades reales para ejercer la defensa en juicio.

El objetivo de este documento; insistimos, es marcar algunos puntos críticos donde el Código Fiscal y las prácticas de la ATER chocan con la Constitución de 2008 y con el Código Civil y Comercial de la Nación de 2015, y abrir una agenda de discusión dentro de la profesión.

### III - Reserva de ley tributaria y delegación en ATER

La Constitución provincial establece que:

- Los tributos deben ser creados por ley.
- La Legislatura fija impuestos, tasas y contribuciones con criterios de equidad, proporcionalidad o progresividad.
- La Provincia no puede delegar sus potestades tributarias propias ni renunciar a ellas mediante convenios.

En los hechos, el Código Fiscal y las leyes que regulan a la ATER le otorgan al organismo un poder reglamentario muy amplio, que se traduce en:

- Creación y modificación de regímenes de retención, percepción e información.
- Establecimiento de intereses, recargos, condiciones de planes y caducidades.
- Definición de deberes materiales y formales con fuerte impacto sancionatorio.

**Crítica central:** la Constitución admite reglamentar, pero no legislar por vía administrativa. Hoy, varias resoluciones generales de ATER tocan elementos que, por rango y efecto, deberían estar definidos con claridad en la ley, no en normas internas.

### IV - El domicilio fiscal electrónico y la desnaturalización del inicio de procedimientos y de la imposición de cargas tributarias

Tanto en el inicio de inspecciones y fiscalizaciones como en la designación de agentes de retención y percepción, se observa un mismo patrón: el uso expansivo del domicilio fiscal electrónico y de mecanismos de publicidad formal para sustituir actos administrativos que, por su naturaleza y efectos, requieren un grado reforzado de formalidad y notificación fehaciente.

La tecnología y la digitalización de procedimientos son herramientas valiosas, pero no pueden operar como atajos para desplazar garantías procedimentales, ni para invertir la carga del conocimiento y de la defensa en perjuicio del contribuyente. Cuando ello ocurre, el problema deja de ser operativo y pasa a ser institucional.

#### IV.1 - Inicio de verificaciones y fiscalizaciones sin acto formal

El Código Fiscal de Entre Ríos distingue claramente entre verificación y fiscalización, asignando a cada figura un alcance y una intensidad de control diferenciados. En ambos casos, se trata de procedimientos administrativos de control, cuyo inicio no resulta neutro para la situación jurídica del contribuyente, ya que activa deberes de colaboración, habilita el ejercicio de potestades de control y coloca al administrado en una situación potencial de defensa.

Pese a ello, en la práctica administrativa actual, la ATER suele considerar iniciado el procedimiento mediante el envío de un requerimiento al domicilio fiscal electrónico, sin instrumentar un acto administrativo formal de apertura, sin acta labrada por el inspector actuante con intervención de un supervisor, y sin notificación personal en el domicilio fiscal del contribuyente.

Este mecanismo confunde el medio de notificación con el acto de inicio del procedimiento. El domicilio fiscal electrónico es un canal válido para comunicar actos administrativos, pero no redefine ni sustituye el acto formal que habilita el inicio de una verificación o fiscalización, tal como lo presupone el propio Código Fiscal.

La irregularidad adquiere carácter sustancial cuando, a partir de esa notificación electrónica, se producen efectos jurídicos relevantes, tales como la interrupción de la prescripción, la generación de presunciones y otros impactos sistémicos sobre la situación fiscal del contribuyente.

La simplificación administrativa y el uso de herramientas digitales no pueden justificar la eliminación fáctica del acto de inicio, ni la dilución de responsabilidades funcionales de los agentes intervinientes, menos aún cuando se trata de procedimientos que pueden derivar en ajustes, ejecuciones y sanciones de magnitud.

#### **IV.2 - Designación de agentes de retención y percepción: notificación electrónica y publicación en el Boletín Oficial**

Una situación análoga —y en algunos aspectos más grave— se observa en la designación de contribuyentes como agentes de retención y/o percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La designación como agente no constituye una mera comunicación informativa. Se trata de un acto administrativo individual, que crea obligaciones nuevas, impone deberes permanentes, transforma al contribuyente en auxiliar forzoso de la recaudación y lo expone a un régimen sancionatorio agravado, incluyendo multas severas y responsabilidad solidaria por tributos no retenidos o percibidos.

Sin embargo, en la práctica, dicha designación suele instrumentarse sin una notificación personal fehaciente al contribuyente, limitándose a su publicación en el Boletín Oficial de la Provincia y, en algunos casos, a una notificación electrónica genérica. Se presume así que el comerciante, industrial o prestador de servicios lee cotidianamente el Boletín Oficial, conoce su designación y comprende de inmediato el alcance técnico y operativo de las obligaciones que se le imponen.

Esta presunción resulta abiertamente irrazonable. La publicación en el Boletín Oficial puede cumplir una función de publicidad normativa general, pero no reemplaza la notificación individual efectiva cuando se trata de actos administrativos que imponen cargas específicas y personalizadas. Menos aún en actividades comerciales donde el contribuyente no cuenta con estructura administrativa permanente ni asesoramiento fiscal diario.

El resultado práctico de este esquema es conocido: el contribuyente continúa operando sin practicar retenciones o percepciones por no haber tomado conocimiento efectivo de su designación, y luego es sancionado por incumplimientos derivados de una obligación cuya imposición careció de una notificación adecuada.

Se configura así una ficción jurídica inadmisibles: se presume el conocimiento pleno del acto por su sola publicación oficial, y se trasladan al contribuyente las consecuencias de un déficit en la forma de notificación, en abierta tensión con los principios de legalidad, razonabilidad y derecho de defensa.

#### **IV.3 - La notificación no es el acto administrativo**

La doctrina administrativa clásica ha distinguido de manera constante entre el acto administrativo y su notificación. Así, se ha señalado que el acto se perfecciona con su emisión por la autoridad competente, mientras que la notificación constituye un requisito de eficacia frente al administrado, pero no integra el acto ni suple su inexistencia. En este sentido, se ha sostenido que la notificación no crea el acto administrativo, sino que se limita

a hacerlo oponible, de modo que atribuir efectos jurídicos a una mera comunicación importa desnaturalizar el procedimiento administrativo y vulnerar garantías esenciales del administrado.

Desde esta perspectiva, la utilización de canales digitales de notificación —como el domicilio fiscal electrónico— no redefine los requisitos de validez del acto administrativo ni autoriza a sustituir el acto formal de inicio de un procedimiento o de imposición de cargas tributarias por un requerimiento operativo. Confundir el canal de notificación con el acto administrativo implica trasladar al contribuyente las consecuencias jurídicas de una decisión que no ha sido debidamente emitida como acto administrativo válido, en tensión con los principios clásicos del derecho administrativo.

## **V - Presunciones, carga de la prueba y defensa en juicio**

Rigen especialmente las garantías del Art. 65 de la Constitución de Entre Ríos (defensa inviolable en todo procedimiento administrativo o proceso judicial, interdicción de arbitrariedad, motivación suficiente y plazo razonable), que operan como estándar transversal de control del procedimiento tributario provincial.

El Código Fiscal conserva un esquema fuertemente inclinado a favor del Fisco:

- Presunciones amplias que permiten determinaciones sobre base presunta.
- Determinaciones que se consideran “legales y correctas” salvo prueba en contrario, con una carga probatoria muy pesada para el contribuyente.
- Limitaciones formales para introducir defensas extemporáneas, aunque se trate de cuestiones de fondo.

**Resultado:** Un procedimiento donde la presunción de legitimidad de la Administración se convierte, en la práctica, en una casi imposibilidad de defensa plena, lo que choca con el estándar de tutela continua y efectiva que marca la Constitución.

### **V.1 - Registro anticipado de deuda “exigible” durante la sustanciación de la vista.**

Como derivación práctica del esquema de presunciones amplias a favor del Fisco, se observa una práctica administrativa particularmente irregular por parte de la ATER, que profundiza el desequilibrio entre Administración y contribuyente.

En el marco de verificaciones simples, la ATER suele:

- formular una pretensión fiscal preliminar,
- correr vista al contribuyente para que ejerza su defensa, ofrezca prueba y efectúe descargo,
- pero en simultáneo registrar esa misma pretensión en sus sistemas como “Obligación Pendiente exigible”, dentro del denominado Detalle de Obligaciones Pendientes.

Ese detalle se acompaña de la siguiente aclaración: *“El presente detalle de obligaciones pendientes incluye aquellas que no han prescripto, actualizadas al día de hoy y que resultan exigibles. El presente no implica que períodos anteriores se encuentren pagos, careciendo de validez como Certificado de Pago o de Libre Deuda.”*

#### **a) Anticipación indebida de efectos propios de una determinación firme**

Mientras se encuentra abierto el plazo de vista, no existe aún:

- determinación administrativa definitiva,
- deuda firme,
- ni obligación exigible en sentido jurídico.

Pese a ello, la ATER anticipa los efectos propios de una determinación consentida, cargando la deuda como exigible cuando el propio procedimiento reconoce que la cuestión está siendo discutida.

Se invierte así el orden lógico del procedimiento: la deuda aparece primero como exigible y la defensa queda relegada a un intento posterior de remoción.

#### **b) Presunción de legitimidad transformada en presunción de corrección de la pretensión fiscal**

Aquí la presunción administrativa deja de operar como presunción de legitimidad del acto y se transforma, en los hechos, en una presunción de corrección de la pretensión fiscal, aun antes de que exista acto válido. El contribuyente queda obligado a desarmar una deuda que ya figura como exigible en los sistemas, soportando la carga probatoria y las consecuencias prácticas de una decisión todavía no adoptada formalmente.

#### **c) Afectación concreta del derecho de defensa**

Registrar la pretensión como deuda exigible durante la sustanciación de la vista vacía de contenido real al derecho de defensa. La vista deja de ser un estadio previo y efectivo del procedimiento y pasa a convertirse en un trámite meramente formal, cuando la Administración ya produjo los efectos más relevantes de la determinación. Esto resulta incompatible con el estándar constitucional de defensa inviolable en todo procedimiento administrativo y con la exigencia de tutela continua y efectiva.

#### **d) Efectos indirectos pero reales sobre la situación del contribuyente**

Aunque se aclare que el detalle no equivale a un certificado de deuda o libre deuda, en la práctica ese registro:

- impacta en padrones de riesgo fiscal,
- condiciona regímenes de retención y percepción,
- puede activar intimaciones automáticas, restricciones operativas o mayores alícuotas,
- deteriora la posición del contribuyente frente a terceros, entidades financieras y otros organismos públicos, y
- el contribuyente no accede al Certificado de Libre Deuda para operar con organismos del Estado Provincial

Se producen así efectos jurídicos y económicos relevantes sin acto firme ni determinación válida.

#### **e) Irracionalidad del procedimiento y quiebre de la buena fe administrativa**

Un procedimiento razonable exige una secuencia mínima: verificación, vista, análisis de descargo y prueba, acto fundado, recién entonces, exigibilidad.

La práctica descrita quiebra esa lógica y revela un enfoque puramente recaudatorio, ajeno a la buena fe, la razonabilidad y el respeto por las garantías del administrado.

#### **Conclusión del punto**

Este mecanismo de registro anticipado de deuda exigible constituye una forma agravada de las presunciones a favor del Fisco: no solo se presume la corrección de la pretensión, sino que se la proyecta de inmediato al plano patrimonial y operativo del contribuyente. Se trata de otra manifestación concreta del desfasaje entre el Código Fiscal, la Constitución provincial de 2008 y la práctica administrativa cotidiana, que refuerza la necesidad de una revisión integral del procedimiento tributario en Entre Ríos.

## VI - Prescripción: de límite al poder a herramienta neutralizable

La prescripción, en cualquier sistema razonable, es un límite temporal a la potestad de cobrar y perseguir del Estado, en línea con la seguridad jurídica y la previsibilidad.

Las reformas del Código Fiscal provincial han:

- Ampliado los supuestos de interrupción de la prescripción.
- Permitido que simples actos administrativos o intimaciones formales “resetéen” el plazo.
- Combinado esto con moratorias, renunciaciones y otras herramientas que en la práctica pueden prolongar indefinidamente el alcance temporal del Fisco.

**La crítica:** esto vacía de contenido la función de la prescripción como límite real, y se aleja del estándar de razonabilidad y seguridad jurídica que impone la Constitución. El contribuyente queda expuesto a revisiones muy prolongadas, con fuerte asimetría de poder.

## VII - Régimen sancionatorio: proporcionalidad y riesgo confiscatorio

La Constitución protege la propiedad privada, exige tributos equitativos y prohíbe cargas desproporcionadas.

**El Código Fiscal establece, entre otras:**

- Multas de entre el 50 % y el 200 % del impuesto omitido
- Multas automáticas por pagos fuera de término.
- Multas a agentes de retención y percepción de hasta el 100 % de los importes no ingresados en plazo.

Y lo más problemático es que Art. 52 del CF establece expresamente que las omisiones de impuestos “*se configuran por el solo hecho del incumplimiento*”, que “*las multas quedan devengadas*” en la fecha de vencimiento y que son “*exigibles sin actuación administrativa previa*”.

En la práctica el régimen se aplica de manera mecánica: la sanción aparece como consecuencia accesoria del ajuste, de modo que se termina sancionando primero y discutiendo después, sin un examen específico y fundado de la conducta, la culpabilidad y la proporcionalidad en cada caso. Al sumarse intereses a las multas (sanción sobre otra), pérdida de beneficios y otras consecuencias, se puede llegar a una carga global desmedida, próxima a lo confiscatorio.

El conflicto con la Constitución es directo: un régimen sancionatorio que no distingue de manera clara el error formal, la negligencia y el dolo, y que se apoya en porcentajes muy altos, difícilmente pueda considerarse proporcional y razonable.

De modo llamativo, en multas por omisión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la ATER suele sustanciar un sumario cuando la sanción ya aparece cuantificada, esto es, se gradúa antes de oír al contribuyente.

**VII.1 - Constitución de Entre Ríos, Art. 65 (defensa en juicio y debido proceso administrativo).** La reforma constitucional de 2008 elevó el estándar aplicable a todo procedimiento sancionatorio administrativo: aseguró la tutela judicial continua y efectiva, el acceso irrestricto a la justicia y, sobre todo, la inviolabilidad de la defensa “*en todo procedimiento administrativo o proceso judicial*”, bajo el imperio del principio de legalidad y la interdicción de la arbitrariedad. Además, exige que los actos administrativos sean suficientemente fundados y decididos en tiempo razonable. En ese marco, la aplicación de

una multa por omisión sin la previa sustanciación de un procedimiento contradictorio real (sumario) desnaturaliza el derecho de defensa: convierte el “descargo” en un trámite posterior y meramente formal, cuando la sanción ya fue impuesta. Esa inversión del orden procedimental (sanción primero, defensa después) es incompatible con el estándar constitucional del Art. 65 y expone la sanción a reproche de ilegalidad y arbitrariedad.

### **VIII - Exenciones: acto declarativo vs. acto constitutivo**

En derecho tributario, la regla básica es:

- La exención nace de la ley cuando se cumplen las condiciones que esa ley fija.
- El acto administrativo que la reconoce es, en esencia, declarativo: constata una situación preexistente.

#### **Sin embargo, en la práctica:**

- La ATER tiende a tratar las resoluciones que otorgan exenciones como si fueran actos constitutivos, es decir, como si el beneficio existiera recién “desde” la fecha de la resolución.
- Se niega muchas veces la retroactividad al momento en que el contribuyente ya reunía los requisitos legales, con el argumento de que “no se encontraba exento hasta que ATER lo dispuso”.

#### **Eso produce varios problemas:**

- Desnaturaliza el rol de la ley como fuente de la exención.
- Implica, en los hechos, cobrar impuesto donde la norma dice que no corresponde.
- Consolida situaciones de enriquecimiento sin causa del Fisco.

Desde la óptica constitucional y del sistema civil, la exención debe regirse por la primacía de la ley, la buena fe y la protección de la confianza legítima.

### **IX - Interpretación de las normas según el Código Civil y Comercial (2015)**

El Código Civil y Comercial de la Nación (2015) ordena cómo deben interpretarse las normas:

- Art. 2: la ley debe leerse atendiendo a sus palabras, su finalidad, las leyes análogas, los tratados de derechos humanos y los principios y valores jurídicos.
- Art. 3: las decisiones deben tomarse conforme a la Constitución, los tratados y las leyes, con interpretación sistemática del ordenamiento y respeto por la buena fe.

#### **Aplicado al campo tributario provincial:**

- No alcanza con leer la norma fiscal aislada ni con elegir siempre la interpretación más gravosa.
- Toda lectura del Código Fiscal debe armonizarse con la Constitución provincial y nacional, los tratados y los principios generales (legalidad, razonabilidad, buena fe, prohibición de abuso del derecho).

#### **Si se aplica en serio el CCyC:**

- Las exenciones no pueden interpretarse de modo que vacíen su finalidad.
- Las reglas de prescripción no pueden convertirse en herramienta de imprescriptibilidad de facto.
- Las sanciones deben evaluarse a la luz de la proporcionalidad y del principio de menor sacrificio necesario.
- Y ante la duda razonable, el criterio debería ser pro-derechos, no pro-recaudación.

## **X - Acceso a la justicia, solve et repete y el precedente “Roemmers SAICF c/ ATER”**

La tensión entre el Código Fiscal y la Constitución de Entre Ríos no es solo teórica. La Cámara en lo Contencioso Administrativo N.º 2 de Concepción del Uruguay, en la causa “Roemmers SAICF c/ Administradora Tributaria de Entre Ríos (ATER) s/ contencioso administrativo” (sentencia del 7/7/2021), lo dice de frente y sin eufemismos.

El caso gira en torno a dos ejes que nos tocan de lleno como profesionales: el requisito de pago previo (solve et repete) previsto en el Art. 101 del Código Fiscal, y la forma en que el propio Código regula el agotamiento de la vía administrativa, pensando un esquema previo a la reforma constitucional de 2008.

### **X.1 - Qué pasó en Roemmers**

Muy resumido:

- ATER dicta una determinación de oficio y luego rechaza el recurso de reconsideración (Res. 273/14 y 416/17).
- La empresa interpone recurso de apelación ante el Ministerio de Economía, cuestiona la constitucionalidad del solve et repete y ofrece un seguro de caución para garantizar el monto discutido, mientras se tramita el recurso.
- El Director Ejecutivo de ATER dicta la Resolución 202/18 y, aplicando el Art. 101 CF, decide “tener por no presentado” el recurso de apelación por no haberse cumplido el pago previo en efectivo del impuesto e intereses.
- La empresa acciona judicialmente. ATER responde diciendo: “la demanda es inadmisibile porque no se agotó la vía administrativa; no hay acto definitivo del Ministro; el Código Fiscal así lo exige”.

### **La Cámara hace dos cosas claves:**

- Rechaza la defensa de inadmisibilidad de ATER: considera que la Resolución 202/18, al tener por no presentado el recurso, es en sí misma un acto que impide continuar el procedimiento y, por tanto, puede y debe ser controlado judicialmente.
- Declara la nulidad de la Resolución 202/18 y luego también de las Resoluciones 273/14 y 416/17, por diversos vicios de legalidad y constitucionalidad.

### **X.2 - La Cámara dice lo que el Código Fiscal no quiso escuchar**

La sentencia expone con claridad el problema de fondo:

- El esquema del Código Fiscal sobre agotamiento de vía administrativa fue redactado antes de la reforma constitucional de 2008 y nunca se adecuó.
- El Art. 205 inc. 2 ap. c) de la Constitución provincial dispone que la vía judicial queda habilitada con la decisión definitiva de los entes autárquicos.

Este marco resulta particularmente relevante frente a criterios judiciales restrictivos del acceso a la jurisdicción en materia tributaria. En efecto, el Art. 65 Const. ER asegura tutela judicial continua y efectiva y defensa inviolable en todo procedimiento, sin que la vía procesal pueda convertirse en un obstáculo irrazonable para el control judicial de la actuación administrativa (cfr. desarrollo de garantías constitucionales en VII.1).

### **La Cámara señala que:**

- El Código Fiscal permite que el Director Ejecutivo de ATER, en el control formal del recurso de apelación, cierre definitivamente el acceso al Ministro de Economía y, con ello, impida llegar a la justicia.



- No prevé un recurso de queja ni otra vía para que el contribuyente cuestione esa decisión de “no tener por presentado” el recurso.
- Si se aceptara esto sin control judicial, el contribuyente quedaría atrapado en la Administración, sin acceso real a un juez, lo que es incompatible con la Constitución provincial y con los tratados de derechos humanos.

**La Cámara, en sintonía con la CN y la Corte Suprema, reitera que:**

- El derecho de acceso a la justicia no se satisface con “en teoría se puede ir a juicio”, sino con la posibilidad real y efectiva de obtener una decisión judicial sobre el fondo. Un esquema procesal que permita a la Administración bloquear ese acceso con una resolución de trámite, sin revisión, lesiona la tutela judicial efectiva.

**X.3 - Solve et repete: límite constitucional y seguro de caución**

El fallo también aporta algo muy útil para la práctica diaria: diferencia dos planos del solve et repete:

- El previsto en el Art. 175 inc. 11 de la Constitución de Entre Ríos, como requisito de pago previo para “ocurrir a los tribunales”.
- El solve et repete del Código Fiscal, aplicado por ATER como requisito de pago previo para interponer un recurso administrativo ante el Ministro de Economía.

**La Cámara subraya:**

- La Constitución provincial habla de pago previo solo como requisito para la acción judicial, no para impedir recursos administrativos.
- La exigencia de solve et repete en sede administrativa no es un mandato constitucional, sino una opción legislativa del Código Fiscal, anterior a 2008, que debe ser reinterpretada a la luz de la nueva Constitución.

Además:

- La Cámara retoma la doctrina de la Corte Suprema en materia de solve et repete (casos “Fernández Arias”, “Angel Estrada”, entre otros) y la idea de interpretación restrictiva de estos privilegios.
- Alineándose con el precedente “Orígenes AFJP”, reconoce que el seguro de caución puede ser idóneo para satisfacer el interés fiscal y cumplir el rol del pago previo, cuando cubre el total de la deuda e impide el riesgo de insolvencia durante la discusión.

**En el caso concreto de Roemmers:**

- La empresa ofreció seguro de caución para todo el monto.
- ATER lo rechazó sin ponderar seriamente su idoneidad y aplicó un criterio formalista: “o paga en efectivo o su recurso no existe”.
- La Cámara entiende que este rigor formal, en ese contexto, viola la defensa en juicio y la tutela judicial efectiva; por eso anula la resolución.

**X.4 - Lo que este fallo implica para la crítica al Código Fiscal**

El precedente “Roemmers” refuerza varios puntos de la crítica que venimos formulando:

**Desfase normativo:**

- El Código Fiscal sigue regulando el agotamiento de vía y el solve et repete con lógica pre-2008.

- La Cámara lo dice expresamente: esa regulación no se adaptó al Art. 65 y al Art. 205 de la Constitución provincial.

#### **Formalismo excesivo:**

- Tratar el solve et repete como una barrera absoluta, también en sede administrativa, y no admitir garantías alternativas razonables (como el seguro de caución) es contrario al principio de formalismo moderado en favor del administrado.
- El procedimiento tributario no puede ser un circuito cerrado donde la Administración se autoconfirma a sí misma y bloquea el acceso al control judicial.

#### **Redefinición obligada del solve et repete:**

- El pago previo no puede ser usado para negar, en los hechos, el derecho a discutir la legitimidad del tributo.
- Menos aun cuando el contribuyente garantiza plenamente el crédito fiscal y no existe riesgo de insolvencia.

#### **Señal a la profesión:**

- Ya no estamos solo frente a doctrina académica. Hay un tribunal contencioso administrativo provincial que declara ilegítimo un uso del solve et repete y del esquema de agotamiento de vía diseñado por el Código Fiscal.
- Esto abre la puerta a que, en otros casos análogos, los contadores y abogados apoyen sus planteos en este precedente para cuestionar tanto el bloqueo de recursos como la lectura rígida del pago previo.

En conclusión, el caso “Roemmers” funciona como un espejo: muestra con nombre y apellido cómo opera en la práctica un Código Fiscal que no fue actualizado tras la reforma de 2008, y cómo, cuándo choca con la Constitución, los jueces se ven obligados a corregir el desequilibrio caso por caso.

La profesión no puede seguir mirando esto como un problema aislado: es la confirmación judicial de que la adecuación integral del Código Fiscal a la Constitución provincial ya no es una discusión teórica, sino una necesidad urgente.

#### **XI - Régimen de retenciones y percepciones: riesgo fiscal, padrones y cargas públicas**

El régimen de retenciones y percepciones de Ingresos Brutos es uno de los puntos donde mejor se ve el desajuste entre Constitución, Código Fiscal y práctica administrativa.

##### **XI.1 - De agentes “riesgosos” a contribuyentes “riesgosos”**

**La vieja RG (ATER) 319/2016 definía el riesgo fiscal a nivel de los agentes de retención y percepción:** falta de presentación de declaraciones juradas, pagos fuera de término, inconsistencias, deudas en apremio, etc., lo que justificaba un seguimiento diferenciado por parte de Fiscalización Externa hacia los Agentes, pero sin exponer esa calificación hacia los terceros retenidos o percibidos.

**La nueva RG 208/2024 cambia el eje:** ahora los “riesgosos” son los contribuyentes, cuyas conductas se identificarán como representativas del riesgo fiscal “*de acuerdo con la normativa vigente*”. Los Arts. 9 y 36 habilitan mayores alícuotas de retención y percepción para quienes se clasifique así, remitiendo, en la práctica, a definiciones como las de la RG 362/2016 (deudas exigibles o gestión de apremio).

Esto introduce un componente subjetivo delicado: la calificación de riesgo deja de ser un tema entre ATER y el agente, y pasa a proyectarse sobre la relación entre agentes y contribuyentes, con impacto directo en el flujo financiero de estos últimos.

### **XI.2 - Padrón público y exposición del contribuyente**

La RG 208/2024 crea un padrón con alícuotas individualizadas que los agentes deberán aplicar a cada contribuyente en cada operación. Ese padrón se actualiza mensualmente, y las alícuotas se fijan ponderando base imponible de las últimas 6 DDJJ, actividad principal, comportamiento fiscal, categorización, exenciones y “toda otra información” disponible.

#### **En los hechos:**

- El comportamiento fiscal del contribuyente se traduce en una alícuota de retención/percepción visible para todos los operadores que consultan el padrón.
- La condición de “riesgoso” deja de ser un dato interno de la administración y pasa a ser, de hecho, una etiqueta pública en el circuito comercial.

Esto se aparta del modelo SIPER de AFIP, que, al menos en su diseño, se concibió como un sistema de scoring interno, orientado a beneficios para cumplidores y mayor probabilidad de fiscalización, pero sin exposición indiscriminada de la situación fiscal frente a terceros privados.

### **XI.3 - Secreto fiscal y uso indiscriminado de la información**

El Art. 129 del Código Fiscal entrerriano permite, en términos muy amplios, la publicidad de ciertos datos: faltas de presentación de DDJJ, falta de pago de obligaciones exigibles, montos de determinaciones firmes, ajustes conformados, sanciones firmes, nombre del contribuyente y delito imputado, facultando a la ATER a dar publicidad a dicha información “*en la oportunidad y condiciones que la misma establezca*”.

#### **El problema es doble:**

- Se toma una habilitación genérica pensada para casos puntuales y se la usa para legitimar una publicidad masiva e indiscriminada a través de padrones abiertos.
- Se desatiende el criterio del DNU 606/99 (que modificó la Ley 11.683 a nivel nacional), cuyos considerandos aclaraban que los datos no cubiertos por secreto fiscal “*no serán utilizados indiscriminadamente, sino merituando las circunstancias que rodean cada caso*”.

La RG(ATER)N°208/2024, en cambio, institucionaliza la publicación generalizada de resúmenes de incumplimientos y sanciones, sin justificación caso por caso, lo que genera serias dudas de compatibilidad con el secreto fiscal, la razonabilidad y el derecho a la intimidad económica.

### **XI.4 - Riesgo incrementado para los agentes**

Los Arts. 12 y 39 de la RG 208/2024 refuerzan la responsabilidad solidaria de los agentes por lo no retenido o no percibido, o por lo no ingresado en término, en línea con el Art. 19 del Código Fiscal.

#### **En la práctica, esto implica que:**

- El operador económico deberá consultar padrones actualizados casi operación por operación, para no equivocarse en la alícuota asignada a cada cliente/proveedor.

- El régimen deja de ser verdaderamente “*general*” y pasa a ser un sistema casuístico y personalizado, manejado desde padrones mensuales decididos por la Administración.

### **XI.5 - Carga pública a perpetuidad y sin ley**

Con un simple listado surgido del despacho administrativo y una publicación general, la ATER:

- Designa agentes de retención y percepción sin notificación personal fehaciente y efectiva (cfr. IV.2),
- Los coloca frente a una carga pública permanente y gratuita, sin límite temporal y sin una ley específica que regule esa carga en los términos que exige la doctrina constitucional.

La doctrina (Soler, Marienhoff) ha sido clara en definir las características que debe reunir una carga pública: legalidad, igualdad, temporalidad, carácter cierto y determinado, y justificación por razones de interés público. Una designación indefinida, sin remuneración, apoyada sólo en resoluciones generales, difícilmente encaje en ese esquema.

### **XI.6 - Impacto sectorial (los mayoristas en alimentos)**

En materia de alícuotas, el comercio mayorista de alimentos resulta especialmente afectado:

- Anticipa a la ATER gran parte de la recaudación de IIBB del sector minorista, asumiendo costos financieros y administrativos.
- En un impuesto que recae finalmente sobre el consumo, gravar en cascada mayorista + minorista sin una compensación real choca con el mandato del Art. 79 de la Constitución entrerriana, que ordena propender a la eliminación paulatina de los impuestos que pesen sobre artículos de primera necesidad y evolucionar hacia gravámenes sobre artículos superfluos.

En este contexto, un diseño de retenciones y percepciones que no discrimina adecuadamente por actividad, ni reconoce el rol financiero del mayorista, resulta abiertamente cuestionable.

### **XI.7 - “Imprudencia” del agente y sanciones automáticas**

Finalmente, la RG 208/2024 refuerza un enfoque sancionatorio donde:

- No consultar el padrón,
- No aplicar la alícuota “correcta”,
- no ingresar en término lo retenido o percibido,

se traduce en sanciones apoyadas en una “*presunción de negligencia*” del agente.

Tal como lo ha señalado la doctrina (Oscar V. Díaz), esto se da en un contexto donde el Estado traslada cada vez más funciones de gestión tributaria al sector privado, sin reforzar al mismo tiempo las garantías de los administrados. Exigirles un cumplimiento perfecto en una “maraña” normativa y tecnológica, y sancionar casi automáticamente cualquier irregularidad, desbalancea por completo la relación Fisco-contribuyente.

## **XII - Sistemas informáticos, transparencia y motivación**

La Constitución exige publicidad de los actos vinculados con la percepción e inversión de la renta, y motivación suficiente de los actos administrativos. Hoy, una parte importante de las determinaciones y controles se apoya en sistemas y algoritmos (cruces automáticos, perfiles de riesgo, padrones) que:

- No siempre son transparentes para el contribuyente ni para el profesional.
- No permiten verificar con claridad el criterio, los parámetros usados ni los posibles errores del sistema.

#### **Esto genera:**

- Falta de motivación comprensible de las determinaciones.
- Imposibilidad práctica de ejercer una defensa técnica completa frente a decisiones basadas en “cajas negras” informáticas.

### **XIII – El Art 75 del Código Fiscal (t.o. 2022). Las compensaciones**

El Art. 75 dice que “... Cuando el contribuyente o responsable fuese acreedor de deuda líquida y exigible del Estado Provincial por cualquier otro motivo, podrá solicitar a la Administradora la compensación de su crédito con obligaciones tributarias que adeuda, conforme a la reglamentación que a tales fines dicte el Ministerio ...”

El Código Civil y Comercial, en el Art. 930 inc. e), lista las obligaciones que no son compensables. Entre ellas están: “*las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional, provincial o municipal, cuando: ... i) las deudas de los particulares provienen de .... ; de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas...*”. Es decir que las deudas de origen tributario (rentas fiscales, contribuciones, etc.) no se compensan civilmente con créditos que el contribuyente tenga contra el Estado, salvo que una ley especial disponga otra cosa. Eso es el piso general: el deudor de impuestos no puede, por el solo juego de la compensación del CCyCom, oponerle al fisco un crédito suyo contra el Estado por otro concepto.

#### **Transacción sobre créditos fiscales**

El CCyCom tampoco dice expresamente “*no se puede transar impuestos*”, pero sí fija el marco: Art. 1644 CCyCom: “*No puede transigirse sobre derechos en los que está comprometido el orden público, ni sobre derechos irrenunciables.*” La doctrina califica el crédito tributario como derecho de orden público e indisponible: ni el funcionario ni el particular pueden alterarlo por acuerdo privado, salvo que una ley tributaria específica habilite condonación, moratoria, quitas, etc. Por eso se dice que no se puede “*transar*” el impuesto en el sentido civil clásico: no se puede pactar con el Estado “*le pago la mitad y arreglamos*” si no existe un régimen legal (moratoria, plan de pagos especial) que lo autorice.

#### **¿De dónde sale que “solo es compensable un impuesto contra otro”?**

Eso ya no proviene del CCyCom sino del derecho tributario especial. El Art. 28 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario permite a ARCA (ex AFIP) compensar saldos acreedores del contribuyente con: “*las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por dicho organismo... siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate.*”

**De ahí la construcción doctrinaria:** La compensación tributaria opera entre créditos y deudas tributarias (impuestos, intereses, multas) del mismo sujeto. No se usa para cruzar un crédito del contribuyente como proveedor del Estado, contratista, etc., con una deuda tributaria. Esa lectura se refuerza con el propio Art. 930 inc. e) CCyCom, que ya bloquea la compensación civil cuando la deuda del particular es de origen fiscal.

#### **Otras Provincias y Códigos Fiscales**

La mayoría de los códigos fiscales copian el esquema: hablan de “*obligaciones tributarias*” como objeto de compensación, no de cualquier crédito administrativo.

Ahí es donde el Art. 75 del Código Fiscal de Entre Ríos desentona: si el contribuyente “*fuese acreedor de deuda líquida y exigible del Estado Provincial por cualquier otro motivo, podrá solicitar (...) la compensación de su crédito con obligaciones tributarias que adeude...*”.

Muchos doctrinarios lo tildan de “irregular” a este Art. 75 porque:

- Se abre más de lo que permite el Art. 930 inc. e) CCyCom, que en principio prohíbe compensar deudas fiscales con créditos contra el Estado de otra naturaleza.
- Mete dentro de la órbita fiscal créditos que pertenecen a otras relaciones jurídicas (contratos administrativos, sentencias, etc.), que se rigen por otras reglas de ejecución y presupuesto.

La experiencia registrada en la Provincia de Entre Ríos en relación con la aplicación de este tipo de mecanismos de compensación, que derivó en prácticas indebidas y distorsiones graves del sistema, pone en evidencia la conveniencia de revisar críticamente la subsistencia del Art. 75 del Código Fiscal, e incluso evaluar su supresión.<sup>1</sup>

#### **XIV - Ejecución fiscal, tutela cautelar y aprendizaje perdido de la ley 11.683**

La ejecución fiscal provincial reproduce un modelo de cobro rápido y defensa estrecha, típico de la vieja lógica pre-constitución de 2008: título administrativo fuerte, juicio de apremio sumarisimo, excepciones limitadas y medidas cautelares que funcionan casi exclusivamente a favor del Fisco. Mientras tanto, la experiencia nacional bajo la Ley 11.683 muestra que ese esquema fue corregido judicial y legislativamente para reequilibrar, al menos parcialmente, la relación entre el crédito fiscal y la tutela judicial efectiva.

##### **XIV.1 - Qué hizo la Ley 11.683 después de “Intercorp”**

El trabajo de Sinigaglia<sup>2</sup> sobre ejecución fiscal en la ley 11.683 resume bien el punto: la ejecución fiscal es un proceso de conocimiento muy acotado, pensado para cobrar créditos líquidos y exigibles con fuerte presunción de legitimidad a favor del Fisco. Hasta la reforma tributaria de 2017, el Art. 92 LPT (reformado por la ley 25.239) había ido demasiado lejos: permitía que la AFIP trabara embargos, inhibiciones y otras medidas cautelares por sí misma, con la sola “*comunicación*” al juez, desplazando de hecho la función jurisdiccional a la Administración. La doctrina lo calificó como un híbrido “*administrativo-judicial*” que desentonaba con la división de poderes y la tutela judicial efectiva. En 2010, la CSJN, en “AFIP c/ Intercorp SRL s/ ejecución fiscal”, declaró la inconstitucionalidad de ese esquema:

- vulneraba la división de poderes,
- afectaba la defensa en juicio y la tutela judicial efectiva,
- y permitía privaciones de propiedad (embargos) sin decisión judicial previa.

La reforma posterior (Ley 27.430) volvió a poner las cosas donde siempre debieron estar:

- el juez es quien decide las cautelares,
- AFIP sólo puede trabarlas una vez ordenadas por el tribunal,
- se eliminó la “*autotutela*” cautelar del organismo.

A eso se suma la evolución jurisprudencial que, sin alterar la naturaleza sumaria del juicio de ejecución, fue:

<sup>1</sup> Confr. <https://www.jusentrerios.gov.ar/2021/04/se-elevo-a-juicio-la-causa-ater/>

<sup>2</sup> Confr. UBA - “El juicio de ejecución fiscal en el ámbito de la ley 11.683. Aspectos esenciales de las defensas oponibles hasta la ejecución de sentencia”. Ana Laura Sinigaglia

- ampliando el elenco de excepciones (incompetencia, litispendencia, falta de legitimación, inconstitucionalidad, etc.),
- permitiendo cuestionar la inhabilidad del título cuando la deuda es manifiestamente inexistente o inexigible,
- admitiendo cautelares y criterios de proporcionalidad cuando la ejecución amenaza con producir perjuicios irreparables al contribuyente o a la continuidad de la empresa.

En síntesis: el sistema nacional sigue siendo duro, pero fue “limado” por la Corte y la doctrina, y la reforma de 2017 corrigió el abuso más grosero: la administración dictando y ejecutando sus propias cautelares sin juez.

#### **XIV.2 - Qué no hizo Entre Ríos: juez de apremio con rol mínimo.**

En Entre Ríos, el Código Fiscal se quedó congelado en el viejo paradigma. El esquema real es:

- ATER genera el título (determinación + certificado de deuda).
- Con ese título se inicia el juicio de apremio provincial.
- Las medidas cautelares (embargos, inhibiciones, etc.) se ordenan casi siempre a partir de ese título, con un control judicial más formal que sustancial.

El contribuyente puede oponer muy pocas excepciones, normalmente reducidas a: pago, prescripción, cosa juzgada, o inhabilidad de título entendida en clave estrictamente formal.

La práctica muestra que:

- las cautelares a pedido de ATER se conceden con gran facilidad: se asume verosimilitud del derecho casi automática por la presunción de legitimidad administrativa;
- las cautelares a favor del contribuyente (suspensión de embargo, sustitución por caución, limitación de alcance) son excepcionales hasta el punto de ser vistas como “anomalía”, aun cuando se aleguen violaciones constitucionales o errores groseros en la determinación.

No es que el juez “no pueda” dictar cautelares protectoras del contribuyente; es que el diseño normativo y la cultura procesal lo empujan a leer la ejecución fiscal como un trámite de cobranza donde:

- la urgencia recaudatoria manda,
- el crédito fiscal es el único “derecho en riesgo” que se mira,
- y el peligro inverso del contribuyente (quiebra, paralización de actividad, pérdida masiva de puestos de trabajo) rara vez se pondera.

El resultado es un déficit estructural de tutela cautelar en perjuicio del administrado.

#### **XIV.3 - Recomendaciones de adecuación: qué debería copiar Entre Ríos de la experiencia federal**

Si se toma en serio la Constitución de Entre Ríos, (conforme los criterios interpretativos ya expuestos en el punto IX, especialmente Arts. 2 y 3 del CCyC) el régimen provincial de ejecución fiscal necesita, como mínimo, incorporar grandes líneas de reforma inspiradas en lo que pasó con la Ley 11.683:

- Reforzar el rol del juez como director del proceso y de las cautelares

- Expresar en el Código Fiscal que toda medida cautelar en ejecución fiscal requiere decisión judicial fundada, sin “*automatismos*” derivados de la sola emisión del certificado de deuda.
- Obligar a ponderar proporcionalidad y peligro inverso: que el juez evalúe el impacto de la medida en la continuidad de la empresa y el empleo, y no solo la conveniencia del crédito fiscal.
- Reconocer la caución sustitutiva como herramienta normal, no excepcional
- Incorporar una regulación clara que admita seguros de caución, garantías bancarias u otras cauciones razonables como formas suficientes de protección del interés fiscal.
- Evitar que el contribuyente tenga que “*pagar todo*” para recién discutir, cuando puede garantizar íntegramente la deuda sin desfinanciarse, tal como la Corte lo reconoció en la línea de casos que culmina con “*Intercorp*”.
- Ampliar defensas y control sobre la habilidad del título
- Autorizar expresamente excepciones procesales en el apremio (incompetencia, litispendencia, falta de legitimación, inconstitucionalidad) cuando afectan la regular constitución del proceso o implican deudas manifiestamente inexistentes o inexigibles.
- Evitar el formalismo que obliga a condenar en ejecución sobre créditos que, a poco de mirar, carecen de sustento, generando luego un segundo juicio para corregir lo que era visible desde el inicio.
- Regular criterios de proporcionalidad en embargos e inhibiciones

Establecer límites normativos a:

- embargos totales de cuentas,
- inhibiciones generales indiscriminadas,
- afectaciones de bienes esenciales para la explotación.
- Exigir que toda medida cautelar sea idónea y necesaria, no la más gravosa disponible.
- Conectar la ejecución con el sistema de recursos

Impedir que la ejecución avance sin matices cuando:

- hay recursos administrativos o judiciales en trámite sobre la misma determinación,
- existen pronunciamientos previos (como Roemmers u otros) que ponen en duda la constitucionalidad del esquema aplicado (solve et repete, por ejemplo).

En resumen, mientras el derecho federal, con la Ley 11.683, tuvo que adaptarse a golpes de Corte y de doctrina, Entre Ríos mantiene en la ejecución fiscal un modelo que parece diseñado para otro tiempo:

- fuerte en privilegios del Fisco,
- débil en tutela cautelar del contribuyente,
- y ajeno a la Constitución Provincial del 2008, que habla de defensa en todo procedimiento y tutela judicial efectiva como si fueran algo más que un eslogan.

La experiencia nacional ya mostró el camino. Lo que falta es que el Código Fiscal provincial lo recepte.



## **XV - Proceso monitorio fiscal y doctrina del STJER: ejecución rápida, defensa mínima<sup>3</sup>**

El cuadro se completa cuando se observa cómo el Superior Tribunal de Justicia de Entre Ríos (STJER) viene perfilando, en los últimos años, su doctrina sobre los juicios ejecutivos monitorios promovidos por ATER. En los hechos, esa línea jurisprudencial termina consolidando un modelo de cobro acelerado con muy poco espacio para la defensa efectiva del contribuyente, en tensión directa con la Constitución 2008 y con los criterios de tutela judicial continua y efectiva ya desarrollados en este documento.

### **XV.1 - Monitorio fiscal como ejecución “blindada”**

En varios fallos recientes, el STJER y las Cámaras han calificado al monitorio fiscal como un verdadero juicio de ejecución, al que se le aplican:

- plazos muy breves para oponer excepciones (cinco días),
- un catálogo de defensas estrictamente tasado,
- y un control judicial reducido a los aspectos “*extrínsecos*” del título.

En esa lógica, el certificado de deuda emitido por ATER funciona como un título casi intocable: mientras tenga las formalidades básicas, el juez no ingresa a examinar la existencia real, exigibilidad o razonabilidad del crédito. Lo que el contribuyente discuta sobre fondo se deriva a otro juicio (repetición, nulidad) que, en la práctica, llega tarde y con la deuda ya ejecutada.

### **XV.2 - Inhabilidad de título reducida a la forma**

La jurisprudencia sobre inhabilidad de título en apremios fiscales se ha ido cerrando sobre una idea muy limitada:

- sólo se admite la inhabilidad cuando hay defectos formales groseros (falta de firma, inexistencia de acto determinativo, ausencia total de individualización de deuda);
- no se la admite cuando el contribuyente plantea que la deuda es inexistente, mal determinada o ya extinguida, remitiendo esas discusiones a un eventual ordinario posterior.

Esto genera situaciones paradójicas: aun cuando el ejecutado demuestra haber presentado declaraciones juradas, discutido anticipos caducados o planteado errores evidentes de liquidación, los tribunales suelen concluir que “*no es materia de apremio*”, mantienen la ejecución y desplazan la discusión a otro proceso. En términos prácticos, el Fisco ejecuta primero y el contribuyente recién discute después, si tiene resto económico para hacerlo.

### **XV.3 - Planes de pago, plazo concedido y costas**

Otro capítulo crítico es el tratamiento de los planes de pago otorgados por ATER durante o después del inicio del juicio.

La línea mayoritaria del STJER ha sostenido que:

- el acogimiento a un plan posterior al inicio del apremio no constituye la excepción de “*plazo concedido documentado*” prevista en el Art. 123 inc. e del Código Fiscal;

<sup>3</sup> “Cfr. STJER, Sala CyC, ATER c/ Bartolomé García e Hijos S.R.L., Expte. 8590, 2/2/2023; STJER, ATER c/ Graziano, Expte. 9177, 13/3/2025; STJER, ATER c/ Maglione, Expte. 9167, 21/2/2025; Cám. Apel. Gchú, Sala I CyC, ATER c/ Veiravé, Expte. 5349/C, 17/8/2016; Cám. II Paraná, Sala III, ATER c/ Corralón Almafuerte, Autos 11422, 28/7/2023; id., ATER c/ Berlari, Autos 10612, 1/11/2021; Cám. Apel. Gchú, Sala I, ATER c/ Distribuidora LIFA S.A., Expte. 5163/C, 11/11/2015; id., ATER c/ Mario A. Berisso S.C.A., Expte. 4928/C, 8/5/2015.”

- el pago o regularización posterior no altera la condena en costas: se aplica el Art. 124 CF y el contribuyente debe soportarlas íntegramente.

Con esto se habilita un juego desequilibrado:

- ATER inicia la ejecución, pide embargos y avanza sobre el patrimonio,
- luego ofrece o aprueba un plan de pagos,
- cobra en cuotas la deuda,
- y aun así mantiene a cargo del contribuyente todos los honorarios y costas del proceso.

Las disidencias (como la del vocal Schumacher en alguno de estos casos) señalan con claridad que, si el propio organismo documenta un nuevo plazo y admite el plan, lo razonable sería reconocer la excepción de plazo concedido y revisar la imposición de costas. Hoy esa visión está en minoría.

#### **XV.4 - Restricción de vías recursivas y doble instancia**

Varios pronunciamientos también muestran una tendencia a restringir fuertemente los recursos dentro de los monitorios fiscales:

- se consideran inapelables decisiones relevantes (p. ej. sobre caducidad de planes, alcance de embargos) con el argumento de que el monitorio sólo admite apelación contra la sentencia que resuelve oposición, o en supuestos muy taxativos del CPCC;
- se declaran “*mal concedidos*” recursos que intentan abrir un debate más amplio, bajo la idea de que el monitorio no puede convertirse en un proceso de conocimiento.

El resultado es un esquema donde muchas decisiones que afectan seriamente la posición del contribuyente quedan cerradas en primera instancia, sin revisión eficaz, en un proceso ya de por sí estructurado a favor del Fisco.

#### **XV.5 - Responsabilidad de socios y administradores: forma sobre fondo**

Este sesgo formalista también se proyecta en la extensión de responsabilidad a socios y administradores (Art. 18 CF), cuya aplicación en monitorios fiscales amplifica el riesgo patrimonial personal. Cuando alguna Cámara ha intentado poner límites claros (recordando que la SRL es sujeto distinto, que la responsabilidad de administradores tiene tope patrimonial y exige dolo o culpa grave, etc.), el STJER ha tendido a revertir esos fallos por razones procesales (admisibilidad o alcance de la apelación), evitando pronunciamientos de fondo que fijen doctrina protectora.

La norma habilita la imputación de responsabilidad solidaria por obligaciones tributarias de la sociedad sin exigir de manera expresa la acreditación de dolo o culpa grave, ni un análisis individualizado de la conducta del administrador, su grado de intervención o el respeto por la personalidad jurídica diferenciada. En el contexto del monitorio, esta amplitud normativa se traduce en una práctica donde la solidaridad se presume, el patrimonio personal del gerente queda expuesto desde el inicio de la ejecución y la discusión sobre la real imputabilidad se difiere a un proceso posterior, cuando el daño patrimonial ya está consumado. El resultado es un esquema que desnaturaliza la responsabilidad societaria, debilita el principio de separación patrimonial y consolida un modelo de cobranza acelerada que sacrifica la defensa efectiva en favor de la urgencia recaudatoria.

#### **XV.6 - Honorarios y costos del sistema**

A esto se suma el tratamiento de los honorarios de los procuradores fiscales y costas, donde:

- se han convalidado resoluciones internas de ATER que fijan porcentajes mínimos sobre el monto de la ejecución,
- sin un análisis serio de proporcionalidad entre trabajo realizado, cuantía y situación del contribuyente.

En la práctica, los apremios fiscales terminan cargando al ejecutado no sólo el impuesto y los intereses, sino también honorarios calculados como porcentaje estable, que se suman a la presión financiera del caso.

#### **XV.7 - Un modelo procesal que consolida el desbalance**

En conjunto, esta línea jurisprudencial:

- refuerza un modelo monitorio-pro-fisco,
- limita las excepciones a una lectura formalista,
- acota los recursos a lo mínimo indispensable,
- mantiene las costas en cabeza del contribuyente incluso cuando ATER concede planes posteriores,
- y evita fijar doctrina fuerte sobre límites a la responsabilidad de socios y administradores.

Todo esto es coherente con un Código Fiscal pre-2008, pero difícilmente compatible con la Constitución provincial reformada, que:

- proclama tutela judicial continua y efectiva,
- defiende la inviolabilidad de la defensa *“en todo procedimiento administrativo o judicial”*,
- y exige razonabilidad y proporcionalidad en el ejercicio del poder estatal.

Para la profesión, el mensaje es doble:

- por un lado, entender con crudeza el terreno procesal en el que se litiga hoy, sin idealizar garantías que en la práctica no existen;
- por otro, tomar estos fallos como prueba de que la adecuación del Código Fiscal a la Constitución 2008 no puede limitarse a la letra de la ley, sino que debe incluir una revisión profunda del uso del monitorio fiscal y de la doctrina judicial que lo acompaña.

#### **XVI - Mandato de adecuación y rol de la profesión**

La Constitución 2008 ordenó adecuar la legislación para hacer operativos los derechos en un plazo razonable. Esa adecuación integral del Código Fiscal todavía no ocurrió.

**Para los contadores de Entre Ríos, esto abre una agenda concreta:**

- Identificar y sistematizar los puntos de conflicto entre el Código Fiscal, la Constitución provincial y el CCyC (presunciones, sanciones, prescripción, exenciones, repetición, delegación normativa, regímenes de retención y percepción, secreto fiscal, sistemas informáticos, interpretación de la ley, etc.).
- Instalar el tema en colegios profesionales, cámaras y ámbitos académicos: no como una discusión abstracta, sino como un problema que afecta directamente la seguridad jurídica de empresas, comercios y personas.
- Impulsar una reforma integral del Código Fiscal, orientada no solo a mejorar la recaudación, sino a alinear el procedimiento tributario provincial con los estándares

de derechos y garantías establecidos en la Constitución de 2008 y en el Código Civil y Comercial de 2015.

Mientras esa adecuación no se concrete, continuaremos desarrollando nuestra tarea profesional en un contexto donde el marco constitucional y civil establece estándares claros de derechos y garantías, pero la práctica tributaria provincial, en numerosos aspectos, se aparta de ellos. Reducir esa brecha es un desafío institucional que involucra al Estado, a los contribuyentes y también a quienes ejercemos la profesión, llamados a intervenir con criterio técnico, responsabilidad y compromiso con la seguridad jurídica.

Concordia (ER), 22 de diciembre de 2025.

**Cr. Edgardo José Marsó**

**CPCEER Mat. N°1068**

**Estudio Marsó & Asociados**

Parte del texto fue elaborado con ayuda de una herramienta de IA (ChatGPT), bajo revisión y edición del autor.