

## **RETENCIONES Y PERCEPCIONES IMPUESTO INGRESOS BRUTOS ENTRE RÍOS Cuando el deber de colaboración se transforma en una carga pública permanente**

### **Documento complementario para la discusión técnico-profesional**

#### **I. Continuidad de una discusión ya iniciada**

En publicaciones anteriores hemos procurado señalar distintas tensiones entre algunas disposiciones del Código Fiscal de Entre Ríos, determinadas reglamentaciones y prácticas administrativas de la Administradora Tributaria de Entre Ríos (ATER), y los límites establecidos por la Constitución provincial reformada en el año 2008.

El documento inicial tuvo un propósito amplio: abrir una discusión técnico-profesional sobre la necesidad de revisar un Código Fiscal cuya matriz normativa es anterior a la reforma constitucional y que, pese a sus numerosas modificaciones parciales, no siempre refleja adecuadamente el estándar más exigente que surge de la Constitución vigente.

En julio de 2024, con motivo del dictado de la Resolución ATER Nro. 208/2024, tuve oportunidad de formular ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Entre Ríos una primera crítica al nuevo régimen general de retenciones y percepciones.

En aquella presentación señalaba que la resolución no introducía solamente modificaciones operativas. Alteraba cualitativamente la relación entre la Administración, los contribuyentes y los particulares obligados a actuar como agentes.

Advertía entonces que el sistema podía incrementar las tareas administrativas trasladadas al sector privado, agravar la responsabilidad de los agentes, exponer la situación fiscal de los contribuyentes ante terceros, afectar las relaciones comerciales, generar nuevos saldos a favor, profundizar las asimetrías competitivas e incluso incentivar la marginalidad que la política tributaria debería procurar reducir.

Desde entonces, el régimen comenzó a aplicarse y recibió nuevas modificaciones. La Resolución ATER Nro. 391/2025 incorporó, además, un criterio territorial en materia de percepciones que merece un examen específico.

Corresponde, por ello, retomar aquella primera crítica, actualizarla y profundizarla a la luz de la experiencia acumulada.

El propósito de este documento no es negar la utilidad de todo sistema de recaudación anticipada. Las retenciones y percepciones pueden constituir instrumentos legítimos de administración tributaria. La cuestión es determinar si el régimen vigente mantiene una relación razonable entre los fines perseguidos por el Fisco y las cargas, costos, riesgos y distorsiones que impone sobre quienes deben ejecutarlo.

#### **II. El marco normativo actualmente aplicable**

El régimen general se encuentra regulado centralmente por la Resolución ATER Nro. 208/2024, con las modificaciones introducidas por las Resoluciones ATER Nro. 234/2024 y Nro. 391/2025.

La Resolución ATER Nro. 291/2025 incorporó un trámite de reducción de alícuotas cuando el contribuyente acumula saldos a favor. Su existencia confirma que el sistema puede recaudar anticipos superiores a la obligación tributaria efectiva.

No resulta necesario reproducir aquí el detalle de las alícuotas previstas para cada actividad. Esa información puede consultarse en las resoluciones y en los padrones publicados por ATER.

El problema central no reside en elaborar una tabla porcentual. Lo que corresponde examinar es la estructura institucional del régimen y su compatibilidad con los principios constitucionales.

Dentro del Código Fiscal, resultan especialmente relevantes:

- el art. 19, que regula la responsabilidad de los agentes;
- los arts. 53, inc. b), 54 y 60, vinculados con las sanciones;
- el art. 74, relativo a las compensaciones;
- el art. 129, sobre el secreto fiscal;
- el art. 174, que reconoce la preeminencia del Convenio Multilateral;
- y el art. 175, que faculta a ATER a determinar las formas, plazos y condiciones de ingreso de los importes retenidos o percibidos.

Estas disposiciones deben ser interpretadas a la luz de la Constitución provincial. La reglamentación administrativa no puede analizarse aisladamente, como si la habilitación para establecer modalidades operativas permitiera alterar sin límites la situación patrimonial y jurídica de los particulares.

### **III. El cambio producido por la Resolución ATER Nro. 208/2024**

Uno de los principales cambios introducidos por la Resolución ATER Nro. 208/2024 se vincula con el denominado riesgo fiscal.

En el régimen anterior, regulado por la Resolución ATER Nro. 319/2016, el riesgo fiscal se refería principalmente al comportamiento del propio agente de retención o percepción. La consecuencia era un seguimiento diferenciado con intervención de fiscalización externa.

Ese diseño podía discutirse en sus detalles, pero respondía a una lógica comprensible: ATER intensificaba sus controles sobre determinados agentes en función de su propio comportamiento.

La Resolución ATER Nro. 208/2024 modificó sustancialmente ese enfoque. Sus arts. 9 y 36 establecen que los contribuyentes considerados de riesgo fiscal pueden ser sometidos a un incremento de las alícuotas de retención y percepción.

El riesgo deja entonces de constituir una pauta interna para orientar la fiscalización. Pasa a proyectarse sobre las relaciones comerciales entre particulares.

El agente debe aplicar a otro contribuyente una alícuota agravada en función de una calificación administrativa que no elaboró, cuyos fundamentos no necesariamente conoce y cuya corrección tampoco se encuentra en condiciones de evaluar.

El sistema deja de ser verdaderamente general. Se transforma en un régimen casuístico y personalizado, administrado mediante padrones mensuales que asignan a cada contribuyente el tratamiento que los particulares deberán aplicarle en sus operaciones comerciales.

### **IV. El padrón mensual y la amplitud de las facultades administrativas**

La Resolución ATER Nro. 208/2024 establece un padrón mensual con la alícuota que los agentes deben aplicar a cada contribuyente.

Para determinarla, ATER pondera la base imponible de las últimas declaraciones juradas, la actividad de mayores ingresos, el comportamiento fiscal, la categorización, las actividades desarrolladas, las exenciones, las alícuotas reglamentarias y toda otra información de la que disponga.

La última expresión merece particular atención. La posibilidad de utilizar "toda otra información" no permite conocer con precisión cuáles son los datos relevantes, qué valor se asigna a cada indicador, qué hechos concretos explican la categorización y durante cuánto tiempo se mantiene. El padrón facilita la tarea operativa de los agentes. Pero esa utilidad práctica no resuelve el problema jurídico.

La alícuota asignada puede producir consecuencias económicas significativas: inmovilización de capital de trabajo, acumulación de saldos a favor, mayores costos administrativos, necesidad de formular reclamos, afectación de las condiciones comerciales y exposición de la situación tributaria del contribuyente ante terceros.

Cuanto más intensos sean esos efectos, mayor debe ser la precisión de la ley que los autoriza. La Administración puede reglamentar el cumplimiento de las leyes. No debería sustituir al legislador mediante fórmulas abiertas capaces de modificar sustancialmente la carga financiera soportada por cada contribuyente.

#### **V. El secreto fiscal: una diferencia sustancial con el SIPER nacional**

La utilización de perfiles de riesgo no constituye, por sí misma, una práctica objetable. Una administración tributaria moderna necesita identificar los casos que justifican una fiscalización más intensa y asignar racionalmente sus recursos.

Pero esas herramientas encuentran límites.

En la presentación efectuada ante el CPCEER en julio de 2024 citábamos el trabajo del Dr. C.P. Alberto M. Bello, elaborado en el ámbito del Área Tributaria del CECyT, titulado "Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos".

El autor señalaba que un sistema de calificación de conducta fiscal puede constituir un avance cuando se apoya en criterios objetivos. También advertía que esos mecanismos no deben cercenar derechos constitucionales, vulnerar el secreto fiscal ni afectar la intimidad económica del contribuyente.

La comparación con el SIPER nacional resulta ilustrativa. En el ámbito nacional, la categoría asignada es conocida por el propio contribuyente mediante acceso restringido. No se difunde públicamente ante los restantes operadores económicos.

El régimen de ATER adopta una solución sustancialmente diferente. El padrón mensual con las alícuotas aplicables a cada contribuyente es de acceso público y puede descargarse libremente desde la página web del organismo.

No estamos solamente ante una exteriorización indirecta derivada de una operación comercial concreta. La información queda disponible para cualquier interesado.

Aunque el archivo no explique la causa de cada alícuota ni utilice expresamente la leyenda "riesgo fiscal", permite conocer el tratamiento asignado a cada contribuyente y advertir la existencia de alícuotas agravadas.

La consecuencia excede el ámbito tributario. Puede afectar la reputación comercial, el crédito entre empresas, los plazos de financiación, las condiciones de compra y venta y la continuidad de determinadas relaciones comerciales.

El art. 129 del Código Fiscal dispone que determinados datos no se encuentran alcanzados por el secreto fiscal y faculta a ATER a darles publicidad en la oportunidad y bajo las condiciones que establezca.

Pero esa habilitación no puede interpretarse como una autorización para difundir indiscriminadamente, mediante un padrón público, el tratamiento tributario asignado a la generalidad de los contribuyentes.

Existe un antecedente nacional relevante. El Decreto PEN Nro. 606/1999 introdujo una previsión semejante en el art. 101 de la Ley Nro. 11.683. Sus considerandos aclararon que los datos excluidos del secreto fiscal no debían utilizarse indiscriminadamente, sino ponderando las circunstancias particulares de cada caso que justificaran su publicación.

Una cosa es autorizar la publicidad excepcional de determinados incumplimientos cuando las circunstancias concretas lo justifiquen. Otra muy distinta es construir un padrón de acceso público que permite conocer el tratamiento asignado a cada contribuyente.

Los agentes necesitan consultar las alícuotas para cumplir sus obligaciones. Esa necesidad podría satisfacerse mediante un acceso reservado a quienes hubieran sido formalmente designados. No existe una razón suficiente para que cualquier interesado pueda descargar el padrón completo.

## **VI. El riesgo de una calificación administrativa errónea o abusiva**

La difusión pública del padrón presenta un problema adicional.

La alícuota agravada puede originarse en una calificación administrativa incorrecta. El error puede derivar de información desactualizada, pagos mal imputados, declaraciones juradas procesadas tardíamente, inconsistencias informáticas, deudas controvertidas o simples errores materiales.

Pero el problema institucional no termina allí.

Debe decirse con claridad que no se afirma aquí que haya existido un accionar malicioso en un caso concreto. La objeción es otra: una herramienta que permite a la Administración calificar unilateralmente a un contribuyente, exponer públicamente el tratamiento asignado y producir consecuencias comerciales inmediatas puede ser utilizada de manera errónea, arbitraria o incluso maliciosa.

Ningún sistema razonable debería dejar abierta esa posibilidad.

El contribuyente puede quedar expuesto frente al mercado antes de conocer las razones precisas de su categorización, antes de poder controvertirlas eficazmente y antes de que exista una decisión administrativa firme.

La modernización tecnológica no puede reproducir, bajo una apariencia informática, formas de señalamiento administrativo que deberíamos considerar superadas.

La Administración puede fiscalizar, intimar, determinar de oficio y sancionar cuando corresponda, mediante los procedimientos previstos por la ley. Lo que no debería hacer es exponer públicamente a un contribuyente mediante una calificación unilateral y obligar a terceros a ejecutar anticipadamente sus consecuencias económicas.

## **VII. El incentivo contrario a la formalización**

La modificación del concepto de riesgo fiscal produce, además, una consecuencia económica que no debe ser subestimada.

El contribuyente sometido a alícuotas agravadas sabe que los sujetos designados como agentes deberán retenerle o percibirle obligatoriamente importes superiores.

Esa circunstancia influirá naturalmente sobre sus decisiones comerciales. Procurará evitar operar con quienes revistan la condición de agentes. Buscará vender o comprar a sujetos no designados, porque esas operaciones le permitirán reducir la inmovilización de fondos y evitar la posterior acumulación de saldos a favor.

En situaciones más graves, el sistema puede inducirlo a vincularse con operadores que actúan total o parcialmente en la marginalidad.

El incentivo resulta contrario al objetivo recaudatorio. Los sujetos más formalizados, precisamente porque han sido seleccionados por ATER como agentes, se vuelven comercialmente menos atractivos para el contribuyente calificado como riesgoso.

Una política tributaria razonable debería perseguir el resultado contrario. La formalidad debe ser más sencilla y conveniente que la marginalidad.

## **VIII. Los agentes como recaudadores forzosos del Estado**

Los agentes de retención y percepción cumplen una función útil para la Administración. Pero esa colaboración tiene un costo.

El agente debe verificar su inclusión y permanencia en las nóminas, consultar el padrón vigente, identificar la situación tributaria de cada contraparte, aplicar correctamente la alícuota, practicar la retención o percepción, emitir constancias, registrar las operaciones, adaptar sus sistemas administrativos, presentar declaraciones juradas, depositar los fondos dentro de plazos estrictos, conservar documentación y responder por sus errores u omisiones.

La digitalización no elimina esas tareas. Solamente modifica su soporte.

Detrás de cada archivo informático existen empleados, controles internos, horas de trabajo, sistemas contables, asesoramiento profesional y riesgos patrimoniales.

El art. 19 del Código Fiscal establece una consecuencia especialmente severa: efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable por el importe recaudado; si omite actuar, responde solidariamente.

La función material de recaudación se desplaza así desde el Estado hacia particulares que no eligieron asumirla, que no reciben compensación y que permanecen sometidos a esa carga durante un tiempo indeterminado.

## **IX. De la colaboración administrativa al financiamiento involuntario**

La evolución de los plazos de ingreso permite advertir cómo se ha intensificado progresivamente la carga impuesta a los agentes.

Cuando comenzó a aplicarse el régimen general, existía una diferencia entre percepciones y retenciones.

En materia de percepciones, el art. 24 de la Resolución DGR Nro. 572/2005 establecía que el vencimiento para ingresar los importes y presentar la declaración jurada operaba el día 10 del mes subsiguiente al declarado.

En materia de retenciones, el art. 29 de la Resolución DGR Nro. 573/2005 disponía el ingreso hasta el día 10 del mes siguiente.

Actualmente, los importes retenidos o percibidos deben depositarse durante los primeros días del mes siguiente, de acuerdo con el calendario aplicable al sistema SIRCAR.

La diferencia resulta especialmente importante en las percepciones. La percepción se practica al emitir la factura o el documento equivalente. Pero el agente puede vender a crédito y cobrar la operación varias semanas después.

En esos casos, debe depositar a favor de ATER una suma que todavía no recibió de su cliente. La Administración cobra antes que el agente.

El particular deja de ser solamente un auxiliar de la recaudación y se transforma en financiador involuntario de la Provincia.

No parece razonable exigir a un particular que adelante con fondos propios una percepción todavía no cobrada, asuma el costo financiero correspondiente y, además, responda severamente si no deposita el importe en término.

#### **X. Una carga pública permanente y gratuita**

La doctrina ha examinado desde hace tiempo los límites constitucionales aplicables a las cargas públicas.

Osvaldo H. Soler ha señalado que una carga pública compatible con la Constitución debe reunir determinadas características: legalidad, igualdad, temporalidad, objeto cierto y determinado y justificación fundada en razones de interés público.

También ha advertido que los regímenes de retención, percepción e información pueden trasladar hacia el sector privado tareas propias de los organismos fiscales, obligando a los particulares a destinar recursos humanos y materiales para cumplir funciones recaudatorias permanentes.

La temporalidad merece especial atención. No estamos ante una colaboración ocasional o limitada a un período determinado. La designación como agente incorpora al contribuyente dentro de la estructura material de recaudación durante un tiempo indefinido.

El Estado puede exigir colaboración. Pero esa potestad no debería convertirse en una transferencia ilimitada y gratuita de funciones públicas hacia particulares.

#### **XI. La comunicación de la designación como agente**

La forma en que se comunica la designación merece una consideración específica.

ATER publica periódicamente las nóminas de agentes y remite una comunicación por correo electrónico a la dirección declarada por el contribuyente.

Ese correo puede constituir un aviso útil. Pero no ofrece garantías suficientes frente a la trascendencia jurídica de la decisión.

La designación como agente no constituye una simple información operativa. Impone obligaciones nuevas, permanentes y complejas. Desde ese momento, el contribuyente debe adaptar sus sistemas, se transforma en auxiliar forzoso de la recaudación, responde solidariamente si omite actuar y queda expuesto a sanciones severas.

Existen múltiples razones por las cuales un correo electrónico puede no llegar efectivamente a conocimiento del contribuyente: errores en la dirección registrada, falta de actualización, filtros de

correo no deseado, rechazo del servidor, saturación de la casilla, fallas técnicas o recepción por una persona que no advierte su relevancia.

La publicación en el Boletín Oficial tampoco resuelve plenamente el problema. Puede resultar suficiente para dar publicidad general a una norma. No necesariamente reemplaza la notificación individual de una decisión que impone a un sujeto determinado una carga pública permanente y graves consecuencias patrimoniales.

La incorporación como agente debería notificarse personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente. El correo electrónico y la publicación general pueden mantenerse como mecanismos complementarios, pero no deberían ser los únicos medios empleados.

## **XII. La severidad del régimen sancionatorio**

La carga impuesta a los agentes se agrava cuando se examinan las consecuencias del incumplimiento.

El art. 60 del Código Fiscal establece multas automáticas para los agentes que no depositen en término los importes retenidos, percibidos o recaudados, aun cuando posteriormente regularicen espontáneamente la situación.

Además, el art. 53, inc. b), considera defraudación tributaria la falta de ingreso oportuno de tributos retenidos, percibidos o recaudados, salvo determinadas situaciones excepcionales.

Es necesario distinguir conductas sustancialmente diferentes. No es lo mismo apropiarse deliberadamente de fondos ajenos que ingresar con demora por una dificultad administrativa, omitir una percepción por un error involuntario, aplicar una alícuota incorrecta debido a la complejidad del padrón o desconocer una designación comunicada mediante un correo electrónico que no llegó efectivamente a conocimiento del contribuyente.

Oscar Vicente Díaz advertía sobre el riesgo de reaccionar severamente frente a toda irregularidad cuando el sistema tributario transfiere cada vez más funciones de gestión hacia los particulares.

Cuanto más complejos sean los deberes impuestos, mayor debe ser el cuidado al examinar la culpabilidad. No resulta razonable construir un régimen crecientemente exigente y, simultáneamente, presumir negligencia frente a cualquier error.

## **XIII. La reforma del art. 34 y la territorialidad de las percepciones**

La Resolución ATER Nro. 391/2025 incorporó un nuevo problema.

Su art. 4 sustituyó el art. 34 de la Resolución ATER Nro. 208/2024 y redefinió los sujetos pasibles de percepción.

La primera parte de la norma resulta comprensible: corresponde practicar la percepción cuando el destino final de los bienes o la utilización económica de los servicios tenga lugar en Entre Ríos, total o parcialmente.

El problema aparece en el tramo siguiente. La resolución también considera pasibles de percepción a las operaciones con sustento territorial en Entre Ríos cuando no resulte posible establecer el destino final donde los bienes serán utilizados, transformados o comercializados, o la jurisdicción en la cual tendrá lugar la prestación o utilización económica del servicio.

La indeterminación se transforma así en una regla favorable al Fisco provincial.

El agente queda obligado a determinar circunstancias que no siempre conoce ni puede comprobar. Se traslada al vendedor una tarea de fiscalización que corresponde a la Administración.

La cuestión adquiere particular relevancia frente al Convenio Multilateral. La percepción puede generar créditos fiscales en Entre Ríos superiores a la obligación definitiva atribuible a la Provincia.

La falta de información no debería convertirse automáticamente en una presunción territorial favorable al Fisco. Corresponde derogar o reformular esa cláusula.

#### **XIV. Los saldos a favor como síntoma de un problema estructural**

Las retenciones y percepciones son pagos a cuenta. Por definición, no deberían superar sistemáticamente la obligación tributaria real.

Cuando ello ocurre, el anticipo deja de cumplir su función. Comienza a operar como una extracción financiera sin correspondencia inmediata con el impuesto efectivamente debido.

La normativa contempla mecanismos para solicitar reducciones, compensaciones o devoluciones. Pero la existencia de esos remedios posteriores no elimina el problema inicial.

El contribuyente debe soportar la detracción, inmovilizar fondos, acreditar el saldo, presentar solicitudes, afrontar verificaciones y esperar la respuesta administrativa.

Un sistema razonable debería prevenir la acumulación estructural de saldos a favor. No limitarse a administrar sus consecuencias.

#### **XV. El comercio mayorista de alimentos y el art. 79 de la Constitución provincial**

La nota presentada en julio de 2024 también formulaba una observación específica sobre el comercio mayorista de alimentos.

El sector suele operar con márgenes reducidos. Sin embargo, anticipa a ATER una parte relevante de la recaudación correspondiente a etapas posteriores de la cadena comercial y asume los costos administrativos derivados de su actuación como agente.

La cuestión debe analizarse a la luz del art. 79 de la Constitución provincial. La norma dispone que la Legislatura, al dictar leyes tributarias, debe propender a la eliminación paulatina de los impuestos que pesen sobre artículos de primera necesidad y evolucionar hacia un sistema basado en impuestos directos y en aquellos que recaigan sobre bienes superfluos.

Ese mandato no debería reducirse a una declaración carente de consecuencias prácticas. Los alimentos esenciales no pueden recibir el mismo tratamiento que cualquier otra mercadería.

Una reducción de la carga aplicable al comercio mayorista de alimentos no constituye un privilegio sectorial. Responde a una orientación constitucional expresa y a la necesidad de evitar que los costos acumulativos del sistema se trasladen al consumidor final.

#### **XVI. Las asimetrías competitivas**

El régimen produce, además, asimetrías comerciales que merecen atención.

Los operadores locales formalizados practican retenciones y percepciones, consultan padrones, presentan declaraciones juradas, depositan fondos, adaptan sus sistemas, soportan costos administrativos y asumen riesgos sancionatorios.

Sin embargo, se advierte la presencia de proveedores de otras jurisdicciones que comercializan bienes dentro de Entre Ríos sin practicar las percepciones correspondientes y sin enfrentar controles equivalentes.

También debe examinarse la actuación de grandes cadenas nacionales cuando realizan ventas bajo la apariencia de operaciones con consumidores finales en supuestos que, por su volumen o características, podrían responder a adquisiciones destinadas a reventa.

La respuesta administrativa no debería consistir exclusivamente en aumentar las obligaciones de quienes ya se encuentran identificados y formalizados. ATER debe reforzar el control allí donde se producen las verdaderas asimetrías.

## **XVII. El marco constitucional**

Los problemas señalados deben examinarse dentro del orden constitucional vigente.

El art. 65 de la Constitución de Entre Ríos garantiza la tutela administrativa y judicial efectiva, la defensa inviolable, el principio de legalidad, la interdicción de la arbitrariedad y la motivación suficiente de los actos.

El art. 79 establece una orientación tributaria específica respecto de los artículos de primera necesidad.

El art. 122 atribuye a la Legislatura la facultad de dictar la legislación impositiva. Finalmente, el art. 175 faculta al Poder Ejecutivo a reglamentar las leyes para facilitar su cumplimiento, pero prohíbe alterar su espíritu.

Estas disposiciones no impiden toda reglamentación administrativa. Exigen distinguir entre establecer modalidades razonables para cumplir una obligación prevista legalmente y crear, mediante resoluciones administrativas, cargas permanentes, presunciones territoriales, tratamientos individualizados y consecuencias patrimoniales intensas.

Cuanto mayor sea la afectación de los derechos de los particulares, mayor debe ser la precisión de la ley que la autoriza.

## **XVIII. Propuestas para una reforma del régimen**

Las observaciones desarrolladas no deberían agotarse en una crítica. El régimen necesita una revisión sustancial.

### **1. Eliminar el riesgo fiscal como criterio para incrementar las retenciones y percepciones**

Las alícuotas deberían determinarse mediante criterios objetivos vinculados con la actividad económica y con las características de las operaciones.

No deberían agravarse en función de una calificación referida al comportamiento fiscal del contribuyente.

El riesgo fiscal puede conservar utilidad como herramienta interna de ATER para orientar controles, verificaciones, fiscalizaciones e intimaciones. Pero no debe proyectarse sobre las relaciones comerciales entre particulares.

Tampoco corresponde que el tratamiento asignado a cada contribuyente quede expuesto mediante un padrón de libre acceso público.

### **2. Remunerar a los agentes por la tarea recaudatoria que realizan**

Los agentes prestan una función materialmente indispensable para ATER. Recaudan fondos, adaptan sistemas, controlan padrones, registran operaciones, presentan declaraciones juradas, depositan importes y responden por errores u omisiones.

Esa tarea ocasiona gastos administrativos y, en materia de percepciones, puede imponer también costos financieros cuando el depósito debe efectuarse antes del cobro al cliente.

Corresponde establecer una compensación económica a favor de los agentes. Podría instrumentarse mediante un porcentaje sobre los importes recaudados, un crédito fiscal computable o un mecanismo equivalente.

### **3. Notificar personalmente la designación como agente**

La incorporación como agente debería comunicarse personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente.

La publicación general y el correo electrónico pueden conservarse como mecanismos complementarios. No deberían constituir los únicos medios empleados para imponer una carga permanente acompañada de responsabilidad solidaria y sanciones graves.

### **4. Revisar los plazos de ingreso, especialmente en las percepciones**

No parece razonable exigir al agente que deposite una percepción antes de haberla cobrado de su cliente. El plazo debe guardar relación con las modalidades habituales de comercialización y evitar que el particular se convierta en financiador involuntario de la Provincia.

### **5. Evitar la generación estructural de saldos a favor**

Cuando las retenciones y percepciones superen sostenidamente la obligación real, la adecuación de las alícuotas debería operar mediante mecanismos ágiles y, en lo posible, automáticos.

### **6. Derogar o reformular la cláusula territorial incorporada al art. 34**

La falta de información sobre el destino final de los bienes o la utilización económica de un servicio no debería transformarse automáticamente en una presunción favorable a Entre Ríos.

### **7. Establecer un tratamiento diferenciado para los artículos de primera necesidad**

El comercio mayorista de alimentos esenciales merece un tratamiento específico, conforme al mandato del art. 79 de la Constitución provincial.

### **8. Reforzar el control sobre las asimetrías competitivas**

ATER debe intensificar los controles sobre proveedores extrajurisdiccionales que comercializan dentro de la Provincia sin practicar las percepciones correspondientes y sobre operaciones presentadas como ventas a consumidores finales cuando podrían encubrir adquisiciones destinadas a reventa.

### **9. Delimitar por ley los aspectos sustanciales del régimen**

La ley debe establecer con mayor precisión los criterios para designar agentes, los límites de la delegación reglamentaria, las garantías de los sujetos obligados, la remuneración de la tarea recaudatoria y las pautas generales para evitar saldos a favor permanentes.

## **XIX. Reflexión final**

En julio de 2024 advertíamos que la Resolución ATER Nro. 208/2024 podía incrementar las tareas y responsabilidades trasladadas a los agentes, exponer situaciones fiscales ante terceros, generar conflictos comerciales y agravar la marginalidad.

La evolución posterior justifica retomar aquella preocupación.

Las retenciones y percepciones pueden constituir herramientas legítimas de administración tributaria. Pero el régimen debe ser rediseñado.

Las alícuotas deberían diferenciarse por actividad económica y por las características objetivas de las operaciones, no por una calificación de riesgo fiscal que se proyecta sobre las relaciones comerciales entre particulares.

ATER puede y debe fiscalizar con mayor intensidad a quienes presentan incumplimientos. Lo que no debería hacer es convertir a clientes y proveedores en ejecutores de una sanción indirecta.

Del mismo modo, los agentes no deberían continuar prestando gratuitamente una función recaudatoria permanente que ocasiona gastos administrativos, costos financieros y riesgos patrimoniales.

Si el Estado utiliza de manera estable la estructura privada para recaudar sus tributos, debe reconocer una compensación razonable por esa tarea.

A ello se agregan otras correcciones necesarias: notificar personalmente la designación como agente, revisar los plazos de ingreso, prevenir la acumulación sistemática de saldos a favor, eliminar las presunciones territoriales excesivas, distinguir los artículos de primera necesidad y controlar efectivamente las asimetrías competitivas.

La cuestión no consiste en optar entre recaudación y derechos.

Una Administración moderna debe recaudar con eficacia dentro de los límites constitucionales.

La formalidad debe resultar más conveniente que la marginalidad.

Ese es el debate que corresponde profundizar.

Concordia (Entre Ríos), junio de 2026.

**Cr. Edgardo José Marsó**  
**CPCEER - Matrícula Nro. 1068**  
**Marsó & Asociados**

Nota: En la elaboración del presente documento se utilizó asistencia instrumental de inteligencia artificial para apoyo de redacción, bajo dirección, revisión y edición final del autor, quien asume íntegramente su contenido.

#### **Referencias normativas y doctrinarias**

1. Constitución de la Provincia de Entre Ríos, reformada en 2008, especialmente arts. 65, 79, 122 y 175.
2. Código Fiscal de Entre Ríos, texto ordenado 2022 y modificatorias, arts. 19, 53 inc. b), 54, 60, 74, 129, 174 y 175.
3. Resolución DGR Nro. 572/2005, especialmente art. 24.
4. Resolución DGR Nro. 573/2005, especialmente art. 29.
5. Resolución ATER Nro. 319/2016.
6. Resolución ATER Nro. 208/2024.
7. Resolución ATER Nro. 234/2024.
8. Resolución ATER Nro. 291/2025.
9. Resolución ATER Nro. 391/2025.
10. Resolución ATER Nro. 564/2025.
11. Marsó, Edgardo J., nota dirigida al CPCEER el 19 de julio de 2024 con referencia a la Resolución ATER Nro. 208/2024.
12. Soler, Osvaldo H., "Regímenes de retención, percepción e información y la carga pública", PET 2003 (octubre-287), 5.
13. Díaz, Oscar Vicente, "Ilícitos tributarios. Perspectivas jurídicas y económicas", Editorial Astrea, 2006.
14. Bello, Alberto M., "Límites al accionar fiscal a la luz de principios constitucionales y recursos", Área Tributaria del CECyT, 2016.
15. Decreto PEN Nro. 606/1999.