

EL CÓDIGO FISCAL DE ENTRE RÍOS FRENTE A LA CONSTITUCIÓN PROVINCIAL DE 2008

EXENCIONES INMOBILIARIAS Y SALUD

El Art. 150 del Código Fiscal: ¿Acto Declarativo o Concesión Administrativa?

Documento complementario para la discusión técnico-profesional

Nota preliminar

El presente trabajo surge del análisis de situaciones reales vinculadas con la aplicación del Código Fiscal de Entre Ríos y con actuaciones administrativas tramitadas ante la Administradora Tributaria de Entre Ríos, que permiten examinar ciertos criterios interpretativos utilizados en materia de exenciones tributarias.

Como en trabajos anteriores, el propósito no es exponer casos particulares ni individualizar contribuyentes, sino utilizar la experiencia profesional concreta como punto de partida para una reflexión técnico-tributaria más amplia sobre la relación entre el Código Fiscal, la Constitución Provincial de 2008 y la actuación administrativa.

En este trabajo se hace referencia a un caso administrativo concreto porque allí aparece, con especial nitidez, una determinada lectura de ATER sobre las normas fiscales: **la idea de que la exención parcial del Impuesto Inmobiliario para clínicas y sanatorios debe ser “otorgada” por la Administración, como si el acto administrativo fuera constitutivo del beneficio, y no meramente declarativo de una situación nacida de la ley fiscal e interpretada a la luz de la Constitución Provincial.**

Por razones de confidencialidad profesional, se omiten nombres de contribuyentes, partidas inmobiliarias, números de expedientes, dictámenes, resoluciones individuales, y funcionarios intervinientes. Lo relevante no es la identificación del caso, sino el criterio jurídico-administrativo que permite analizar cómo se interpretan y aplican determinadas exenciones tributarias en la Provincia.

I. Objeto del presente trabajo

El presente documento continúa la línea de análisis desarrollada en trabajos anteriores sobre el Código Fiscal de Entre Ríos, la Constitución Provincial de 2008 y determinadas prácticas administrativas de la Administradora Tributaria de Entre Ríos.

En esta oportunidad, el eje estará puesto en la exención parcial del Impuesto Inmobiliario prevista para los inmuebles de empresas o entidades destinadas a la prestación de servicios de salud —clínicas y sanatorios— debidamente habilitados y reconocidos por la autoridad provincial competente.

Para demostrar el problema interpretativo, se parte de un caso administrativo concreto, debidamente anonimizado. La referencia al caso no tiene por finalidad reabrir una controversia individual ni exponer la situación fiscal de un contribuyente, sino mostrar cómo, en una actuación real, ATER construyó una lectura de la exención que desplaza su fuente legal, integrada con la finalidad constitucional de protección de la salud, hacia el acto administrativo de reconocimiento.

El punto central no es solamente determinar si un contribuyente cumplía o no determinados requisitos formales. La cuestión de fondo es otra: si ATER reconoce una exención legal mediante un acto declarativo o si, por el contrario, actúa como si su resolución fuera constitutiva del beneficio.

Esta diferencia es decisiva. Si el acto administrativo es declarativo, la exención nace de la ley fiscal y opera desde que se cumplen los presupuestos sustanciales previstos por ella, debiendo interpretarse conforme a la Constitución Provincial. Si el acto es constitutivo, la exención nace recién cuando la Administración la “otorga”.

El problema aparece cuando la práctica administrativa razona desde esta segunda lógica. En consecuencia, se exige regularizar deuda como si la exención no existiera, se liquida el Impuesto Inmobiliario por el total, se ejecuta por el total, se desconoce la suficiencia de habilitaciones sanitarias vigentes no “definitivas” y se deriva al contribuyente, en los hechos, al largo camino de la repetición.

II. La Constitución Provincial de 2008 como marco de lectura

La reforma constitucional entrerriana de 2008 no puede quedar fuera del análisis. No se trata únicamente de saber si una norma del Código Fiscal es anterior o posterior a dicha reforma. El punto decisivo es que, desde 2008, toda actuación administrativa tributaria debe ser interpretada conforme a un estándar constitucional más exigente.

Ese estándar comprende, entre otros aspectos, razonabilidad, motivación suficiente, defensa en sede administrativa, tutela efectiva, buena fe, interdicción de arbitrariedad y respeto por actividades constitucionalmente relevantes, entre ellas la salud.

En materia de salud, la Constitución Provincial no formula una simple declaración programática sin consecuencias jurídicas. Reconoce una actividad y un derecho especialmente protegidos, y ubica al Estado en un rol activo de regulación, control, promoción y garantía de los servicios de salud.

Por ello, cuando el Código Fiscal establece una exención parcial vinculada con inmuebles afectados a la prestación de servicios de salud, esa norma tributaria debe ser interpretada como un instrumento fiscal de una finalidad constitucional superior.

El argumento, entonces, no consiste en afirmar que todo el régimen del artículo 150 proviene de una matriz preconstitucional. La crítica es más precisa: una norma posterior a la Constitución de 2008 no puede ser interpretada por la Administración con una lógica incompatible con esa Constitución.

La exención inmobiliaria a clínicas y sanatorios no debe ser vista como una liberalidad fiscal sin causa, sino como una herramienta tributaria vinculada con una actividad de interés público: la prestación de servicios de salud.

El análisis tampoco puede prescindir del contexto estructural del sistema sanitario argentino. Desde comienzos de los años 2000, el sector salud ha convivido con distintos regímenes, declaraciones y prórrogas de emergencia sanitaria. En 2002 se declaró la Emergencia Sanitaria Nacional con el objeto de garantizar a la población el acceso a bienes y servicios básicos para la conservación de la salud, en un contexto de fuerte afectación del sistema prestacional. Más recientemente, la emergencia sanitaria nacional fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2026.

Este dato no debe ser utilizado como una mera referencia histórica, sino como un elemento de contexto. Las clínicas y sanatorios privados, especialmente en ciudades del interior, cumplen un rol complementario e imprescindible dentro de la red de atención, pero operan con costos crecientes, exigencias técnicas permanentes, dificultades de financiamiento, demoras de obras sociales, prestaciones convenidas y tarifas frecuentemente insuficientes. En ese marco, la exención parcial del Impuesto Inmobiliario no puede ser tratada como un privilegio, sino como una herramienta fiscal razonable vinculada con la protección constitucional de la salud.

III. Acto declarativo y acto constitutivo: la distinción que ordena el problema

Conviene detenerse en una distinción elemental.

Un acto administrativo constitutivo es aquel que crea una situación jurídica nueva. Antes del acto, el derecho no existe; después del acto, nace. En ese supuesto, la Administración no solo verifica una realidad, sino que otorga, concede o constituye un derecho.

Un acto administrativo declarativo, en cambio, no crea el derecho. Reconoce una situación jurídica que ya existía por imperio de la ley, interpretada —cuando corresponda— a la luz de la Constitución. La Administración comprueba los presupuestos normativos, controla la documentación, verifica la realidad fáctica y declara que el contribuyente se encontraba comprendido en el beneficio.

Esta distinción adquiere especial relevancia cuando la exención tributaria se vincula con un derecho o una actividad constitucionalmente protegida.

La Constitución de Entre Ríos de 2008 reconoce la salud como derecho fundamental y coloca al Estado en una posición de garantía, regulación, control y promoción de los servicios sanitarios. Desde esa perspectiva, la actividad sanitaria no es una actividad económica ordinaria más, sino una actividad constitucionalmente relevante.

Por ello, cuando el Código Fiscal establece una exención parcial para inmuebles destinados a la prestación de servicios de salud —clínicas y sanatorios— debidamente habilitados y reconocidos por la autoridad provincial competente, esa exención no puede ser tratada como una gracia fiscal que ATER “*otorga*” discrecionalmente.

La fuente constitutiva del beneficio no es la resolución administrativa. La fuente del beneficio está en la ley fiscal, pero su interpretación debe integrarse con la Constitución Provincial, que reconoce y protege la salud como derecho humano fundamental.

En consecuencia, una vez acreditados los presupuestos sustanciales previstos por la ley —titularidad del inmueble, afectación a servicios de salud, funcionamiento como clínica o sanatorio, habilitación y reconocimiento por la autoridad competente— el acto de ATER no puede tener naturaleza constitutiva. Debe ser declarativo.

Si se aceptara lo contrario, la Administración quedaría en condiciones de convertir una protección constitucional y legal en una concesión administrativa tardía. Y ese resultado altera el orden de jerarquía normativa: primero está la Constitución, luego la ley, y recién después la actividad administrativa de verificación.

En materia de exenciones tributarias, esta diferencia tiene consecuencias prácticas enormes.

Si el reconocimiento de ATER se considera constitutivo, la exención nace recién desde la resolución administrativa. Todo lo anterior queda tratado como gravado. Por eso el sistema puede liquidar deuda, exigir regularización, promover apremios y recién después admitir, eventualmente, un reclamo de repetición.

Si el reconocimiento es declarativo, la exención opera desde que se cumplieron los presupuestos legales que instrumentan una finalidad constitucionalmente protegida. La resolución administrativa no crea el beneficio: lo reconoce. Por lo tanto, los períodos anteriores en los que el contribuyente ya cumplía los requisitos no pueden ser tratados como deuda exigible en la porción legalmente exenta.

Esta es la diferencia que muchas jurisdicciones tienen más claramente asumida y que en Entre Ríos todavía requiere una definición normativa, administrativa y operativa más precisa.

IV. El art. 150 inc. r) del Código Fiscal

El artículo 150 inciso r) del Código Fiscal contempla la exención parcial del Impuesto Inmobiliario para los inmuebles cuya titularidad sea de empresas o entidades destinadas a la prestación de servicios de salud —clínicas y sanatorios— debidamente habilitados y reconocidos por la autoridad provincial competente. La norma fija el beneficio en porcentajes vinculados con la cantidad de trabajadores en relación de dependencia en la Provincia.

La norma legal contiene, entonces, tres datos sustanciales:

- inmueble de titularidad de una empresa o entidad destinada a servicios de salud;
- funcionamiento como clínica o sanatorio;
- habilitación y reconocimiento por la autoridad provincial competente.

No aparece en la ley una exigencia de habilitación definitiva, permanente o irrevocable. Tampoco aparece una autorización para que ATER desconozca la exención parcial si el contribuyente acredita la existencia sustancial del establecimiento sanitario.

La cuestión no es menor. Si la ley exige habilitación y reconocimiento por la autoridad provincial competente, ATER debe verificar la existencia de ese acto sanitario. Pero no puede transformar esa exigencia en otra distinta, como sería requerir una habilitación “definitiva” cuando el texto fiscal no la exige.

V. Una deficiente técnica legislativa que facilita la interpretación administrativa restrictiva

Debe señalarse también que el problema no proviene únicamente de la práctica administrativa. El propio artículo 150 del Código Fiscal presenta una técnica legislativa insuficiente, que facilita interpretaciones restrictivas.

Por un lado, la norma reconoce una exención parcial para inmuebles de empresas o entidades destinadas a la prestación de servicios de salud —clínicas y sanatorios— debidamente habilitados y reconocidos por la autoridad provincial competente. Hasta allí, el presupuesto material del beneficio aparece relativamente claro: titularidad del inmueble, destino sanitario, funcionamiento como clínica o sanatorio, y habilitación por autoridad competente.

Pero, por otro lado, el mismo régimen incorpora exigencias de regularización de deuda y remisiones a formalidades, requisitos, condiciones y plazos establecidos por la Administradora, sin precisar adecuadamente sus límites.

Esa redacción genera varios problemas.

Primero, no aclara expresamente si el acto administrativo de reconocimiento tiene carácter declarativo o constitutivo.

Esa omisión permite que ATER razone como si la exención naciera recién con su resolución.

Segundo, no distingue con claridad entre deuda bruta registrada por el sistema y deuda jurídicamente exigible después de aplicar la exención. En una exención parcial, esta diferencia es decisiva: no puede exigirse la regularización del total del impuesto si una parte se encuentra legalmente dispensada.

Tercero, no precisa que las formalidades reglamentarias solo pueden tener naturaleza procedimental, probatoria u operativa, y no pueden agregar requisitos sustanciales no previstos por la ley. Esa omisión facilita exigencias como la de una habilitación “definitiva”, pese a que el texto fiscal solo exige habilitación y reconocimiento por la autoridad provincial competente.

Cuarto, tampoco regula qué debe ocurrir cuando el contribuyente acredita que durante períodos anteriores ya reunía los presupuestos sustanciales de la exención. Esa falta de precisión permite derivar al contribuyente al camino de la repetición, aun cuando lo correcto sería depurar previamente la deuda exigible.

Por ello, la crítica a la actuación administrativa debe complementarse con una crítica a la redacción del Código Fiscal. La norma debió distinguir con mayor claridad entre el derecho sustancial a la exención, el trámite de reconocimiento, las consecuencias de los incumplimientos formales y la deuda efectivamente exigible.

En ausencia de esa precisión, ATER ha encontrado margen para interpretar el régimen como si se tratara de una concesión administrativa. Pero esa interpretación no es la única posible ni la más compatible con la Constitución Provincial de 2008.

VI. La renovación anual reglamentaria: control formal o nueva concesión del beneficio

La reglamentación dictada por ATER para instrumentar la exención parcial del artículo 150 inciso r) incorpora un dato relevante para este análisis. La Resolución General (ATER)N° 272/23¹ establece que el beneficio tendrá una vigencia anual y deberá ser renovado al finalizar ese período. Asimismo, exige que el trámite se realice vía web, con carácter de declaración jurada, acompañando la documentación prevista en el Anexo, entre ella la habilitación de la Secretaría de Salud y las planillas de personal rubricadas correspondientes al año corriente y al inmediato anterior.

La renovación anual, considerada en abstracto, puede ser razonable como mecanismo de control. ATER puede verificar periódicamente que el inmueble continúe afectado a la prestación de servicios de salud, que el

¹ Resolución General N.º 272/23 ATER, art. 2 y Anexo. El art. 2 establece la vigencia anual del beneficio y su renovación al finalizar dicho período; el Anexo detalla los requisitos documentales aplicables a clínicas y sanatorios

establecimiento siga funcionando como clínica o sanatorio, que subsista la habilitación sanitaria y que la cantidad de trabajadores permita determinar el porcentaje de exención aplicable.

El problema aparece cuando esa renovación anual deja de operar como un mecanismo de verificación y pasa a funcionar como una nueva concesión del beneficio. Bajo esa lógica, la falta, demora o imposibilidad transitoria de acompañar determinada documentación no genera simplemente una intimación a subsanar o una consecuencia formal proporcionada, sino la suspensión, pérdida o exclusión del beneficio, con reliquidación del Impuesto Inmobiliario como si el inmueble no hubiera estado alcanzado por la exención.

Este punto no es meramente hipotético. La propia ATER, mediante una resolución posterior dictada en 2025, reconoció que los contribuyentes no podían cumplimentar la totalidad de la documentación exigida para renovar las exenciones de los incisos r) y s), por no poder obtener transitoriamente las planillas de personal rubricadas. Por ello extendió la vigencia de exenciones inmobiliarias que habían regido en 2024, pero supeditó esa extensión a la posterior presentación de dichas planillas, bajo la consecuencia de reliquidar el impuesto excluyendo el beneficio.

Ese antecedente es útil porque confirma dos cuestiones. Primero, que la propia Administración reconoce que las exigencias documentales pueden verse afectadas por circunstancias ajenas al contribuyente. Segundo, que, aun en esos supuestos, la lógica reglamentaria continúa asociando la falta de documentación anual con la eventual exclusión del beneficio.

Desde la perspectiva de este trabajo, esa consecuencia debe ser examinada con cuidado. Si los presupuestos sustanciales del beneficio subsisten —inmueble afectado a servicios de salud, funcionamiento como clínica o sanatorio, habilitación sanitaria vigente y dotación de personal suficiente para determinar el porcentaje aplicable—, la falta o demora en acompañar documentación anual no debería transformar la exención legal en inexistente.

La renovación anual debe servir para controlar la subsistencia de los requisitos, no para alterar la naturaleza declarativa del reconocimiento. ATER puede requerir documentación, intimar a subsanar, controlar la cantidad de personal y aplicar, en su caso, consecuencias formales proporcionadas. Pero no debería convertir la renovación periódica en una nueva decisión constitutiva, como si cada año la exención volviera a nacer desde cero por voluntad administrativa.

Este punto refuerza la tesis central: la reglamentación administrativa no puede transformar un beneficio legal, vinculado con una finalidad constitucionalmente protegida, en una concesión anual sometida a la lógica exclusiva del trámite.

VII. La regulación sanitaria y la naturaleza especial de estos inmuebles

La exención parcial del artículo 150 inciso r) no puede ser leída como una liberalidad fiscal aislada. Los inmuebles afectados a clínicas y sanatorios se insertan en un régimen sanitario particularmente exigente.

La Ley 3818 declara que las profesiones del arte de curar y sus ramas conexas cumplen una función social y quedan supeditadas, en su ejercicio privado, al interés general y al contralor del Estado.

Esa declaración resulta relevante porque muestra que la actividad sanitaria privada no es una actividad puramente comercial. Es una prestación sometida a vigilancia estatal, vinculada con la preservación de la salud individual y colectiva.

La misma ley regula específicamente a los sanatorios, policlínicos y demás establecimientos donde se internen enfermos, colocándolos bajo vigilancia inmediata del Ministerio de Salud Pública de la Provincia, con facultades de inspección y control. También prevé exigencias edilicias, funcionales y técnicas: tipo de establecimiento, planos del edificio e instalaciones, capacidad de internación, atención externa, sala de aislamiento, morgue, equipamiento de emergencia, personal profesional y auxiliar suficiente, botiquín sanatorial y dependencias afectadas al servicio.

Esto permite destacar un dato económico y jurídico relevante: los inmuebles afectados a clínicas y sanatorios no son inmuebles ordinarios. Su configuración edilicia responde a exigencias estatales propias de la actividad sanitaria. Ello incide en su valuación fiscal, muchas veces compatible con inmuebles de primer orden.

En consecuencia, cuando ATER liquida el Impuesto Inmobiliario sin computar oportunamente la exención parcial, el efecto financiero puede ser particularmente gravoso. La carga fiscal recae sobre una infraestructura que el propio Estado exige para la prestación de servicios de salud.

Esta circunstancia adquiere mayor relevancia si se atiende a la situación real de muchas clínicas y sanatorios del interior provincial. No se trata de establecimientos que operen en condiciones económicas holgadas. Por el contrario, suelen sostener estructuras edilicias y profesionales costosas, sometidas a exigencias estatales estrictas, mientras dependen de circuitos de cobro complejos y muchas veces demorados. La carga del Impuesto Inmobiliario, aplicada sobre inmuebles de alta valuación y sin reconocimiento oportuno de la exención parcial, puede convertirse así en un factor adicional de presión financiera sobre prestadores que cumplen una función sanitaria socialmente necesaria.

VIII. La regularización de deuda: ¿qué deuda?

El artículo 150 también contiene una cláusula de regularización de deuda. Pero esta cláusula debe interpretarse correctamente.

La pregunta no es si el sistema informático de ATER registra deuda. La pregunta es: qué deuda es jurídicamente exigible una vez aplicada la exención legal.

En el caso de clínicas y sanatorios, la exención es parcial. Por ello, si la ley dispensa una parte del impuesto, esa porción no puede ser tratada como deuda exigible.

Exigir la regularización del total del Impuesto Inmobiliario importa razonar como si el inmueble nunca hubiera estado alcanzado por la exención. Esa interpretación transforma la cláusula de regularización en una barrera de acceso al beneficio.

Dicho de otro modo: la regularización debe recaer sobre la deuda exigible después de aplicar el beneficio, no sobre una deuda bruta generada por el sistema antes de reconocerlo.

La Administración no puede exigir como condición para acceder al beneficio el pago de aquello que la ley ya dispensó.

IX. Liquidación administrativa, ejecución por el total y repetición

El problema se agrava porque el Impuesto Inmobiliario no es un tributo autodeclarativo. Lo liquida la Administración.

El contribuyente no puede generar por sí mismo una boleta por la porción no exenta. Si el sistema liquida el total, la boleta aparece por el total, la deuda se registra por el total y el eventual título ejecutivo puede emitirse por el total.

Este punto fue planteado expresamente en el caso administrativo utilizado como referencia: al tratarse de un impuesto liquidado por ATER, las boletas y los aplicativos de planes de pago no permitían deducir la reducción legal, lo que impedía ingresar únicamente la parte no exenta.

Esta circunstancia no implica exigir que ATER conozca de oficio, en todos los casos y desde el primer momento, la situación particular de cada inmueble. Pero sí impide que, una vez planteada y acreditada la procedencia de la exención, se siga tratando como deuda exigible la porción legalmente dispensada.

Si una parte del Impuesto Inmobiliario estaba legalmente exenta, esa porción no debería integrar la deuda exigible, la boleta, el certificado de deuda, el título ejecutivo, ni la base para intereses, recargos u honorarios.

La repetición no debe convertirse en el mecanismo ordinario para hacer efectiva una exención legal. Es un remedio excepcional frente a pagos indebidos. Si el sistema conduce a pagar primero el total y reclamar después, se invierte el orden jurídico correcto.

De lo contrario, el contribuyente queda atrapado en una alternativa irrazonable: pagar de más y luego repetir, o no pagar y exponerse a la ejecución fiscal por el total. En ese esquema, la exención deja de funcionar como exención y pasa a funcionar como un eventual crédito futuro contra el Estado.

X. La exigencia de habilitación “definitiva” no prevista por la ley

Otro punto crítico es la exigencia de una habilitación sanitaria “definitiva”.

Ni el artículo 150 inciso r) ni la reglamentación fiscal exigen esa categoría. La ley exige que el establecimiento esté debidamente habilitado y reconocido por la autoridad provincial competente. La reglamentación dictada por ATER para instrumentar el beneficio reproduce esa lógica y exige habilitación de la Secretaría de Salud para que el establecimiento funcione como clínica o sanatorio, sin exigir carácter definitivo.

Sin embargo, en el antecedente administrativo analizado, ATER requirió una resolución definitiva del Ministerio de Salud, pese a que el contribuyente había acompañado una habilitación provisoria y temporaria. En el recurso administrativo posterior se cuestionó expresamente esa exigencia, señalando que ni la ley ni la reglamentación requerían una habilitación definitiva.

Ese razonamiento es objetable por dos razones.

Primero, porque la Administración tributaria no puede agregar requisitos sustanciales no previstos por la ley. Si el legislador no exigió habilitación definitiva, ATER no puede introducir esa exigencia por vía interpretativa o reglamentaria.

Segundo, porque la autoridad competente para valorar la suficiencia técnica de una habilitación sanitaria es la Secretaría de Salud, no ATER. Si la autoridad sanitaria otorga una habilitación provisoria, temporaria, condicionada, prorrogada o sujeta a adecuaciones, mientras ese acto esté vigente produce efectos jurídicos y permite el funcionamiento del establecimiento dentro de sus términos.

En el campo sanitario, las habilitaciones provisorias o condicionadas no son necesariamente una anomalía. Muchas veces responden a la propia dinámica de la medicina, atravesada por avances científicos, técnicos, edilicios, terapéuticos y de seguridad del paciente, que exigen adecuaciones progresivas y plazos razonables de cumplimiento. ATER puede verificar la existencia de habilitación. Lo que no puede hacer es sustituir a la autoridad sanitaria ni exigir una modalidad de habilitación que la ley fiscal no contempla.

XI. El dictamen jurídico como caso testigo de la mirada constitutiva

El análisis de este antecedente resulta necesario porque permite pasar de la crítica abstracta a la constatación concreta. No se trata de atribuir intenciones subjetivas ni de personalizar la discusión, sino de examinar el razonamiento jurídico efectivamente utilizado por la Administración.

Allí se advierte con claridad el criterio interpretativo que este trabajo cuestiona: **una exención establecida por la ley fiscal como instrumento de una finalidad constitucionalmente protegida aparece tratada como un beneficio que la Administración “otorga”**.

En esas actuaciones, el contribuyente sostuvo que la exención estaba establecida por la ley y que el organismo fiscal solo debía reconocerla administrativamente. Sin embargo, al responder ese planteo, el dictamen jurídico sostuvo que el beneficio no se produce simplemente porque la ley lo prevea, sino que el solicitante debe cumplir los requisitos y ATER debe verificarlos para “otorgar” la exención.

Allí está el núcleo del problema.

La palabra “otorgar” no es inocente. Revela una concepción constitutiva del acto administrativo. Bajo esa mirada, ATER no se limita a reconocer una situación jurídica nacida de la ley fiscal e integrada con una finalidad constitucionalmente protegida, sino que aparece como fuente creadora del beneficio.

Esa concepción explica las distorsiones posteriores:

- se exige regularizar deuda como si el inmueble estuviera gravado por el total;
- se desconoce la porción exenta;
- se considera insuficiente una habilitación sanitaria vigente por no ser “definitiva”;
- se omite el problema operativo de que el contribuyente no puede pagar solo la parte no exenta;
- y se desplaza al contribuyente hacia la repetición.

El dictamen también utiliza la existencia de deuda registrada como argumento para rechazar el beneficio. Pero omite analizar si esa deuda debía ser previamente depurada mediante la aplicación de la exención parcial. Si la deuda incluye porciones legalmente exentas, no puede ser usada como obstáculo sin antes determinar cuál es la deuda realmente exigible.

También resulta objetable la invocación genérica de que las exenciones son excepciones y deben analizarse restrictivamente. Esa afirmación no autoriza a derogar en los hechos una exención legal. Una cosa es no extender un beneficio a supuestos no previstos; otra muy distinta es impedir su aplicación a un supuesto expresamente contemplado por la ley.

La interpretación restrictiva no puede convertirse en interpretación neutralizadora.

XII. El solve et repete como cierre del debate

En una resolución administrativa posterior, ATER tuvo por no presentado el recurso de apelación por falta de pago previo, con el argumento de que el contribuyente no había depositado el total del monto adeudado ni probado imposibilidad de pago.

El problema es evidente: si lo que se discute es precisamente que el monto reclamado incluye una porción exenta, exigir el pago del total para habilitar la revisión administrativa equivale a consolidar provisionalmente la posición fiscal.

La secuencia es circular:

- ATER liquida el total;
- exige regularizar o pagar el total;
- rechaza la exención;
- exige pago previo para revisar;
- y, si el contribuyente paga, lo remite luego a la repetición.

De ese modo, el debate de fondo —si la exención era declarativa, si la deuda debía calcularse solo sobre la porción no exenta, si la habilitación sanitaria era suficiente— queda desplazado por un obstáculo formal previo.

Después de la Constitución de 2008, esta lectura debe ser revisada bajo un estándar de tutela efectiva, defensa útil y razonabilidad. Especialmente cuando lo discutido no es una deuda tributaria lisa y llanamente determinada, sino la composición misma de esa deuda frente a una exención legal.

XIII. La cuestión excede el caso individual

El análisis no interesa por el caso concreto, cuyos datos se omiten. Interesa porque revela una lógica administrativa trasladable a otros supuestos.

Si la Administración trata la exención como constitutiva, el sistema se ordena contra el contribuyente: la Constitución protege la actividad sanitaria, la ley fiscal reconoce un beneficio, pero ATER lo considera pendiente de otorgamiento; el sistema liquida el total, la deuda bruta impide acceder al beneficio, la ejecución fiscal incluye la parte exenta y el remedio termina siendo la repetición.

El resultado es que la exención existe en el plano constitucional y legal, pero no opera eficazmente en la realidad. Ese desenlace es incompatible con una lectura constitucional del sistema tributario provincial.

XIV. Propuesta interpretativa

La regla debería formularse así:

“Cuando el Código Fiscal establezca una exención, reducción o beneficio tributario fundado en una situación objetiva, subjetiva o funcional vinculada con una finalidad constitucionalmente protegida, el acto administrativo que lo reconozca tendrá carácter declarativo, salvo disposición legal expresa, clara y constitucionalmente razonable en contrario.”

De esta regla se derivan consecuencias concretas:

La exención debe operar desde el momento en que se acrediten cumplidos los requisitos sustanciales previstos por la ley fiscal, interpretada conforme a la finalidad constitucional protegida.

La deuda a regularizar debe ser la deuda jurídicamente exigible después de aplicar la exención.

En exenciones parciales, solo puede exigirse, liquidarse, intimarse o ejecutarse la porción no exenta.

En clínicas y sanatorios, toda habilitación sanitaria vigente emitida por la autoridad competente debe ser suficiente si habilita el funcionamiento del establecimiento como clínica o sanatorio, aunque sea provisoria, temporaria, condicionada o sujeta a adecuaciones.

El pago previo no debería impedir la revisión de una deuda cuya cuantía se discute precisamente por incluir importes legalmente exentos.

XV. Propuesta de reforma del Código Fiscal

La reforma no solo debería corregir prácticas administrativas. También debería mejorar la técnica legislativa del artículo 150, precisando expresamente que las exenciones establecidas por la ley tienen efecto desde el cumplimiento de sus presupuestos sustanciales, que el acto administrativo es declarativo, y que la deuda a regularizar es únicamente la deuda jurídicamente exigible luego de aplicar el beneficio.

Una fórmula posible sería:

“Las exenciones, reducciones, alícuotas diferenciales u otros beneficios tributarios establecidos por ley, especialmente cuando instrumenten finalidades constitucionalmente protegidas, operarán desde el momento en que se encuentren cumplidos los presupuestos sustanciales previstos por la norma respectiva. Los actos administrativos de reconocimiento tendrán carácter declarativo, salvo disposición legal expresa en contrario. El incumplimiento de deberes formales podrá dar lugar a las sanciones que correspondan, pero no autorizará por sí solo a desconocer retroactivamente el beneficio cuando se acredite el cumplimiento sustancial de los requisitos legales.”

Para el artículo 150 podría agregarse:

“La exigencia de tener regularizada la deuda de los inmuebles para los que se solicita el beneficio deberá entenderse referida exclusivamente a la deuda jurídicamente exigible una vez aplicado el régimen legal de exención, reducción o beneficio que corresponda. En los supuestos de exención parcial, solo será exigible la porción del tributo no alcanzada por la franquicia legal, con los accesorios que correspondan sobre dicha porción.”

Y para clínicas y sanatorios:

“A los fines del inciso r) del artículo 150, se considerará suficiente toda habilitación, autorización, renovación, prórroga o acto administrativo equivalente emitido por la autoridad sanitaria competente, mientras habilite el funcionamiento del establecimiento como clínica o sanatorio. La Administradora no podrá exigir carácter definitivo de la habilitación cuando la norma sanitaria o fiscal no lo prevea expresamente.”

XVI. Proyección del problema a jubilados y pensionados

Aunque este trabajo se concentra en la exención parcial aplicable a clínicas y sanatorios, el problema interpretativo no se agota allí. En el Impuesto Inmobiliario, una tensión semejante puede presentarse respecto de la exención para jubilados y pensionados.

También en ese supuesto debe distinguirse entre la deuda bruta que puede registrar el sistema y la deuda jurídicamente exigible una vez verificados los presupuestos sustanciales del beneficio.

Si el contribuyente reúne las condiciones legales para la exención —vivienda única, destino habitacional, condición previsional y demás requisitos sustanciales—, el acto administrativo no debería operar como constitutivo del derecho, sino como declarativo de una situación ya configurada.

De lo contrario, la exigencia de regularizar deuda puede transformarse en una barrera de acceso precisamente para el sector que la norma pretende proteger.

Esta proyección confirma que el problema no es exclusivamente sanitario. Es un problema general de técnica legislativa y de interpretación administrativa del artículo 150 del Código Fiscal: cuando la ley establece una exención vinculada con una finalidad constitucionalmente protegida, ATER no debería convertir su reconocimiento en una concesión administrativa tardía.

XVII. Conclusiones

La discusión sobre la exención inmobiliaria de clínicas y sanatorios no es una cuestión meramente formal. Expone un problema más profundo: la forma en que ATER concibe su propio rol frente a una exención establecida por la ley fiscal e integrada con una finalidad constitucionalmente protegida.

Si la Administración entiende que “*otorga*” la exención en sentido constitutivo, la ley queda subordinada al trámite. En cambio, si se reconoce que el acto es declarativo, ATER debe verificar la realidad, aplicar la norma y exigir únicamente la deuda jurídicamente exigible.

El problema se agrava porque el artículo 150 del Código Fiscal no está redactado con la precisión que exige una materia tan sensible. Al no diferenciar claramente entre exención legal, reconocimiento administrativo, regularización de deuda y requisitos formales, deja margen para que la Administración interprete el beneficio como una concesión propia. Esa deficiencia normativa debe ser corregida para evitar que la exención sanitaria quede neutralizada por criterios administrativos restrictivos.

Después de la Constitución Provincial de 2008, la Administración tributaria no puede aplicar sus facultades reglamentarias como si fueran ilimitadas. Cuando la Constitución protege la salud y la ley establece una exención vinculada con esa actividad, la función administrativa debe ser hacerla operativa, no neutralizarla.

No resulta razonable exigir el pago del total de un impuesto parcialmente exento, ejecutar por el total y remitir luego al contribuyente al camino de la repetición. Tampoco resulta razonable exigir habilitaciones “definitivas” que la ley no contempla, ni cerrar el debate por pago previo cuando lo discutido es precisamente la existencia y cuantía de la deuda. La exigencia de renovación anual prevista por la Resolución General (ATER)N° 272/23 tampoco puede convertir el control documental periódico en una nueva concesión constitutiva del beneficio. Si los presupuestos sustanciales de la exención subsisten, la falta o demora en acompañar documentación actualizada debe ser tratada como una cuestión formal subsanable, no como causa automática de pérdida del beneficio ni de reliquidación del impuesto por el total.

Entre Ríos necesita asumir expresamente una distinción que otras jurisdicciones fiscales ya tienen más clara: cuando la Constitución protege una actividad y la ley instrumenta esa protección mediante una exención, la Administración no la concede como liberalidad; la reconoce cuando se acreditan sus presupuestos sustanciales.

De lo contrario, la exención deja de ser una verdadera dispensa legal y se convierte en un crédito futuro de repetición, condicionado a la capacidad económica, administrativa y procesal del contribuyente para soportar años de discusión. Ese resultado es incompatible con una lectura razonable del Código Fiscal, con la finalidad constitucional de protección de la salud y con el estándar de tutela efectiva que impone la Constitución de Entre Ríos de 2008.

La misma lógica debe proyectarse a otros supuestos del Impuesto Inmobiliario, especialmente jubilados y pensionados, donde puede reproducirse una tensión semejante a la aquí descrita. También allí la cuestión decisiva es distinguir entre deuda bruta registrada por el sistema y deuda jurídicamente exigible una vez verificados los presupuestos sustanciales de la exención.

Cr. Edgardo José Marsó
CPCEER Mat. N° 1068
Estudio 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.