

Notas para la elaboración de un concepto de exención en materia tributaria

Notes for the elaboration of a concept of exemption in tax matters

Jorge Héctor Damarco

RESUMEN

En la República Argentina no se ha estudiado suficientemente el concepto de exención. En el resto de los países tampoco se ha profundizado su estudio. Este artículo pretende exponer el estado de los avances realizados en el extranjero para impulsar la elaboración del concepto.

Palabras Clave: hecho imponible, obligación tributaria, exención, dispensa de pago de la obligación tributaria, relación de la norma impositiva y la norma exentiva, neutralización de la consecuencia jurídica, técnica legislativa

ABSTRACT

The concept of exemption has not been sufficiently studied in Argentina. In the rest of the countries, it has not been studied in depth either. This article aims to present the state of progress made abroad to promote the development of the concept.

Keywords: taxable event, tax obligation, exemption, exemption from payment of the tax liability, relationship of the tax rule and the exemption rule, neutralization of the legal consequence, legislative technique

Jorge Héctor Damarco

jorgedamarco@yahoo.com.ar

orcid.org/0009-0007-5737-1856

Facultad de Derecho

Universidad de Buenos Aires (UBA)

ARGENTINA

COMO CITAR ESTE ARTÍCULO

Damarco, J. H. (2023). Notas para la elaboración de un concepto de exención en materia tributaria. *Revista de la Facultad de Ciencias Económicas*, 31(2), 1-20
<https://doi.org/10.30972/rfce.3127140>



<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Revista de la Facultad de Ciencias Económicas
ISSN 1668-6357 (formato impreso) ISSN
1668-6365 (formato digital) por Facultad de
Ciencias Económicas Universidad Nacional
del Nordeste (UNNE) Argentina se distribuye
bajo una Licencia Creative Commons
Atribución – No Comercial – Sin Obra
Derivada 4.0 Internacional.

1.- CONCEPTOS PRELIMINARES

En los cursos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario que se dictan en las Facultades de Derecho y en las Facultades de Ciencias Económicas de las universidades argentinas se enseña que existen dos conceptos esenciales cuando se estudia la génesis de la obligación jurídica tributaria. Son los conceptos de sujeción y de no sujeción.

Se explica que la obligación jurídica tributaria, desde el punto de vista jurídico, requiere, de modo necesario, la existencia de una ley que establezca esa obligación. La ley debe definir el presupuesto de hecho que origina la obligación tributaria. Si el presupuesto descrito en la norma ocurre en el mundo fenoménico se habrá producido el hecho imponible, cuyo efecto es el nacimiento de la obligación tributaria.

La coincidencia del hecho imponible con el presupuesto de hecho debe verificarse en los cuatro aspectos relevantes de la descripción normativa del hecho. El material u objetivo que es el hecho en sí mismo, considerado en su realidad fenoménica. El temporal, porque el hecho ocurre en un momento determinado y ese momento debe quedar comprendido en la norma que define el presupuesto. El espacial, en tanto el hecho debe ocurrir en el espacio en el que resulte aplicable la norma. Y el personal, que refiere a los sujetos que quedarán jurídicamente vinculados por el acaecimiento del hecho imponible al generarse la obligación tributaria.

Cuando los cuatro aspectos del presupuesto fáctico, previsto por la norma impositiva, concurren en un hecho que ocurre en la realidad, se habrá configurado el hecho imponible y se habrá producido el fenómeno de la sujeción. En tal caso, se origina la obligación tributaria. Si alguno de los mencionados aspectos no concurre, no se habrá producido el hecho imponible y, consecuentemente, no habrá nacido la obligación tributaria. Se tratará de un supuesto de no sujeción.

El hecho imponible es el hecho generador de la obligación tributaria. Cualquiera de las dos expresiones, hecho imponible¹ o hecho generador de la obligación tributaria², no tienen otro significado que el de explicar que cuando el hecho descrito en la ley, como presupuesto de la obligación tributaria, ocurre en la realidad, nace la obligación tributaria.

Los hechos de la realidad descritos por la norma o que son subsumibles en ella, y respecto de los cuales coinciden sus aspectos materiales, personales, temporales y espaciales con los del presupuesto legal definidos por la norma impositiva, son hechos que quedan sujetos al impuesto.

Los demás hechos, los que no resultan subsumibles en aquél presupuesto, están al margen del hecho imponible. Son supuestos de no sujeción. La no sujeción indica que no se ha producido el hecho imponible y que, consecuentemente, no ha nacido la obligación tributaria. Estos hechos quedan al margen del derecho tributario material.

¹ La Ley General Tributaria española, en su artículo 20, indica que “1. El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal. 2. La ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción”.

² Araujo Falcao, Amílcar de, “El hecho generador de la obligación tributaria”, Buenos Aires, Depalma, 1964, pág. 92/93, Giuliani Fonrouge, Carlos María, “Derecho Financiero”, La Ley, 9ª Edición (actualizada por Camila S. Navarrine y Rubén Asorey), Buenos Aires, 2004, pág. 279 y ss.

En este punto, la doctrina no tiene disidencia alguna sobre el significado de las expresiones sujeción y no sujeción.³

2. LA TEORÍA TRADICIONAL DE LA EXENCIÓN Y SUS PRESUPUESTOS

La teoría tradicional sostiene que la exención presupone la existencia: a) del hecho imponible y b) la existencia de la obligación tributaria. En todos los supuestos de exención, el hecho imponible ha ocurrido y, consecuentemente, ha nacido la obligación tributaria. En otras palabras, siempre que exista una exención se estará en presencia de un supuesto de sujeción porque sobre el aspecto material del hecho fáctico concurren los aspectos personales, temporales y espaciales que requiere el presupuesto descripto y delimitado por la norma impositiva.

A partir de la existencia de una norma que describa el presupuesto legal que determina el nacimiento de la obligación tributaria, el legislador establece la norma exentiva. Desde este punto de vista, parece claro, que la norma exentiva incide en el cumplimiento de la obligación tributaria.

De tal modo, el mismo legislador que crea el tributo es quién, a través de otra norma, dispone que los efectos de la norma impositiva, creadora del gravamen, no produzca todos sus efectos, ya sea individualizando los supuestos del aspecto material del presupuesto de hecho contemplado por la norma que estarán eximidos del cumplimiento de la obligación (exención objetiva), o eximiendo de dicha obligación a un sujeto determinado (exención subjetiva) o limitando los efectos cuantitativos de la obligación al permitir su nacimiento, pero reduciendo su monto, operando, de este modo, sobre la base imponible del impuesto (exención parcial).

Para este pensamiento, como lo señalé antes, la exención requiere de dos normas: a) la de sujeción que describe el hecho que cuando ocurre en la realidad origina la obligación tributaria y b) la de exención. Es una definición descriptiva de la institución jurídica de la exención a través de su efecto en el mundo de la realidad⁴. En este sentido, el Diccionario de la RAE nos informa que, entre los significados de la palabra dispensa, se encuentra el de eximir de una obligación. Podría decirse que este concepto gramatical coincide con la doctrina tradicional. En efecto, la primera norma establece el impuesto y, la segunda, dispensa (exime) su pago.⁵

³ Lozano Serrano, Carmelo, *“Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos”*, Tecnos, Madrid, 1988; Sainz de Bujanda, Fernando, *“Teoría de la exención tributaria”*, en *“Hacienda y Derecho”*, Tomo V, III, IEP, Madrid, pág. 427.

⁴ Araújo Falcao, Amílcar de, ob. y pág. cit.

⁵ El Capítulo IX, *“De las Exenciones y Exoneraciones”* del Código Orgánico Tributario de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 73, dispone que *“Exención es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley especial tributaria. Exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria, concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley”*. Por su parte, el artículo 74, prescribe que *“La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos”*. Finalmente, el artículo 75, preceptúa que *“La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, establecerá el plazo máximo de duración del beneficio. Si no lo fija, el término máximo de la exoneración será de cinco (5) años. Vencido el término de la exoneración, el Poder Ejecutivo podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ley, o en su defecto, el de este artículo”*.

[Guadalupe Lorena Isidoro Cuevas](#) en su trabajo sobre “La exención tributaria”⁶ participa de esta corriente de pensamiento. En efecto, explica que “la exención no evita que nazca la obligación del pago de un impuesto, sino que la obligación efectivamente nace al colocarse el sujeto en algún supuesto de hecho imponible previsto en una norma y, posteriormente, mediante otra norma del mismo nivel se quita o se releva del cumplimiento de dicha obligación al sujeto. De esta manera, [...] la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero”. Aclara que en las definiciones de cada autor, existe coincidencia y señala que “la exención deriva de una relación jurídico-tributaria” y que es “una figura jurídico-tributaria autónoma,…” y “...constituye una excepción a la regla general de causación,…”⁷. Agrega que normalmente las exenciones se otorgan por razones de “política económica y por falta de capacidad contributiva por parte del sujeto pasivo destinatario”, “se dirige a un grupo de sujetos identificables bajo ciertos criterios, atiende a ciertos principios constitucionales tributarios específicos y en esencia debe estar prevista en una la ley”.

Aclarados estos aspectos, ofrece su propia noción sobre la exención y así, afirma que “es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley -o superior- mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida, atendiendo a razones de equidad y/o política -principalmente económica-, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto de hecho exento y al tenor de una valoración particularizada de los principios constitucionales aplicables en materia tributaria”.

“Para que pueda existir una exención es necesario que existan dos normas del mismo nivel; una que establezca la imposición del tributo y otra que lo quite o declare la exención. Esta última norma contiene lo que denominamos presupuestos o políticas de hecho exentos, los cuales deben actualizarse de la manera que prevea dicha norma para que un contribuyente pueda ser merecedor de esta figura. Los presupuestos parten de dos elementos, el elemento objetivo, que implica aspectos materiales, espaciales, temporales y cuantitativos; y el elemento subjetivo que consiste en atender determinadas características y circunstancias de la persona, mientras que las políticas consisten en los fines extrafiscales a los que puede atender la norma exentiva”.

En el mismo orden de ideas, [Dominga Ariza Rodríguez](#) sostiene que “...el término exención, viene del latín *exemptio-ónis*; que significa efecto de eximir; fiscalmente, representa la ventaja fiscal que la ley otorga a un contribuyente, en virtud de la cual es exonerado del pago total o parcial de un tributo”.

Afirma que “otro concepto generalizado en el ámbito tributario es que la exención es la omisión del impuesto en el caso de que no se aprecie capacidad contributiva en el receptor de la renta. Solo puede ser deducida por el impuesto la renta disponible para este fin por el sujeto. Este

⁶ Revista “Alegatos”, número 87, México, mayo/agosto de 2014, pág. 419 y ss.

⁷ Margain Manatou en su “Introducción al estudio del derecho tributario mexicano” (4ª ed., México, UASLP, 1997, p. 315) expresa que la exención es una “...figura jurídico tributaria por virtud de la cual se elimina de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”.

ha de satisfacer en primer lugar sus necesidades vitales; si su renta no supera ese mínimo necesario, carece de capacidad para tributar y se suele utilizar el instrumento técnico de la exención para evitar el gravamen sobre sus rentas. El uso de la exención es compatible con las demás técnicas (González, 1983). La exención revela simplemente ausencia de capacidad contributiva (González, 1983). Puede haber una capacidad económica apta solo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos públicos; es decir, quien goza solamente de lo indispensable para vivir, tiene capacidad económica, pero no tiene capacidad contributiva”. Y en tal sentido, apunta que la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003) en su artículo 22 define las exenciones puntualizando que “son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”.⁸

2.1. Esta concepción tradicional sobre el significado de la exención tiene el mérito indudable de haber ubicado su estudio en el marco teórico del derecho constitucional y del derecho tributario material. En efecto, esta concepción, en todos los autores, reconoce que, si bien debe distinguirse la existencia de dos normas, una impositiva y otra, exentiva, estas normas deben emanar del órgano que ejerce el poder tributario del estado. Ello es así, tanto en el momento en el que se describe el presupuesto legal que al ocurrir en la realidad produce el nacimiento de la obligación tributaria, como cuando el mismo órgano dicta otra norma que dispensa su pago.

Los autores citados y los demás autores, transcritos parcialmente, coinciden, en todos los casos, afirmando que es el mismo poder del estado el que crea la obligación tributaria y el que exime de su cumplimiento. Y, por ello, se han preocupado por resaltar la vigencia del principio de legalidad. En esencia, sostienen que la exención debe estar prevista en una la ley y que ella queda enmarcada en la relación jurídica tributaria generada a partir de la realización del hecho imponible porque, en definitiva, la norma eximente operará sobre los efectos que produce la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria.

La necesidad de una ley que establezca la obligación tributaria y la exención es una exigencia del principio constitucional de legalidad.

2.2. El derecho tributario material o sustantivo es un derecho de las obligaciones. En efecto, su objeto de estudio es la obligación jurídica tributaria. La exención debe estudiarse en esta disciplina jurídica porque el presupuesto jurídico de la exención es la existencia de una obligación tributaria. Si ésta no existe, no podrá hablarse de la existencia de una exención.

⁸ Ariza Rodríguez, Dominga “La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones”, en “ECONÓMICAS CUC” / Barranquilla - Colombia / Volumen 32 - No. 1 / pp. 45 a 51 / noviembre de 2011 / ISSN 0120-3932 48. Asimismo, expresa que “Si consideramos que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, dentro del esquema normativo, debemos hablar, en consecuencia, de hechos sujetos, quedando insertos en la no sujeción todos aquellos que no generen esa obligación (Sainz de Bujanda, 1963). En los supuestos de no sujeción, no hay realización del hecho imponible y es la norma que define el hecho imponible la que tipifica los hechos que quedan fuera de la órbita del tributo, siendo Sainz de Bujanda quien expresa que los supuestos de no sujeción no añaden nada al ordenamiento y son jurídicamente innecesarios, pues la consecuencia de la norma deriva del propio hecho imponible”.

Asimismo, como surge de lo expuesto, los autores han indagado en las razones que motivan al legislador a establecer exenciones y han afirmado que ellas serán tantas como el legislador considere razonables. Las razones por las que se las otorga son las que resultan de las cualidades del objeto gravado (artículos de primera necesidad), de la política económica que beneficia determinadas actividades, de la falta de capacidad contributiva, etc.⁹

2.3. La exención tributaria y la no sujeción deben distinguirse. Las consideraciones expuestas permiten efectuar esa distinción. La exención forma parte del derecho tributario material. En cambio, los supuestos de no sujeción no forman parte de la obligación tributaria y, consecuentemente, están al margen del derecho tributario material o sustantivo. En efecto, el derecho tributario material requiere que se produzca el hecho imponible y que nazca la obligación tributaria. Si el hecho imponible no existe no nace la obligación tributaria y los hechos reales que se produzcan no serán alcanzados por las normas del derecho tributario material¹⁰. Estarán al margen de la obligación jurídica tributaria y aunque tengan efectos jurídicos en virtud de otras normas del ordenamiento jurídico, no lo tendrán para el derecho tributario material.

⁹ Rodríguez Mejía, Gregorio, en “*Las exenciones impositivas*”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, N° 94, enero-abril 1999, pág.129 explica que la justificación de la exención no debe reducirse a la incapacidad contributiva porque las causas de la exención serán tantas como el legislador considere razonables; así podrá ser la incapacidad económica para cubrir el impuesto, un sacrificio que resulta demasiado oneroso, como en el caso de padres de familia numerosa, la incidencia de un fenómeno natural que impida la producción agrícola, una epidemia, necesidad de importación de ciertos activos, las exportaciones, etcétera, más el legislador debe ser cauto, pues es evidente que la exención debe justificarse plenamente.

¹⁰ Blasco Arias, Luis Miguel, en “*Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica*”, señala que existen dos aspectos de la exención. “*El primero se refiere a la realización del hecho imponible; el segundo, a la falta de nacimiento de la obligación tributaria. Estos dos aspectos ... aparecen como elementos delimitadores del concepto que se pretende, ensayándose definiciones que tienen como denominador común la forma de operar de éstos sobre la relación jurídica tributaria*” (Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas, Universidad de las Palmas de la Gran Canaria, N° 3, pág.44, ISSN 1137-0912).

Lozano Serrano, ob.cit. en la Nota 3, define la diferencia entre las exenciones y la no sujeción expresando: “*Desde el punto de vista formal, la diferencia entre unas y otras ha sido nitidamente acuñada por la dogmática jurídica, pues mientras el presupuesto de hecho de la exención -se dice- integra el hecho imponible del tributo, esos otros supuestos, los de no sujeción, quedan fuera de éste, siendo por tanto, a efectos del concreto tributo, hechos irrelevantes, a jurídicos, que escapan a las fronteras del hecho imponible y no son aptos, por consiguiente, para generar la obligación del pago del mismo. Así en tanto en la exención se realiza el hecho imponible, siendo precisa una segunda norma -la de exención- que anule los efectos habituales de su verificación, en los supuestos de no sujeción no hay realización del hecho imponible, y es la propia norma definidora de éste la que, al tipificar ciertos hechos como relevantes, deja en la ajuricidad a los demás*”. Dominga Ariza Rodríguez en “*La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones*” (“*Económicas CUC*”, Barranquilla, Colombia, Volumen 32 - No. 1, pp. 45 a 51, Noviembre de 2011 (ISSN 0120-3932), expresa que “*si consideramos que la realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria, dentro del esquema normativo, debemos hablar, en consecuencia, de hechos sujetos, quedando insertos en la no sujeción todos aquellos que no generen esa obligación (Sainz de Bujanda, 1963). En los supuestos de no sujeción, no hay realización del hecho imponible y es la norma que define el hecho imponible la que tipifica los hechos que quedan fuera de la órbita del tributo, siendo Sainz de Bujanda quien expresa que los supuestos de no sujeción no añaden nada al ordenamiento y son jurídicamente innecesarios, pues la consecuencia de la norma deriva del propio hecho imponible*”. Agrega que “*igualmente conceptúan los autores que a través de la no sujeción el legislador se limita a manifestar de forma expresa que determinados supuestos no resultan contemplados por el hecho imponible, afirmación que, al margen de brindar una interpretación auténtica sobre posibles casos de duda, sirve para completar la determinación concreta del hecho imponible*” (Pérez de Ayala y González, 1983)”.

3. LA NORMA EXENTIVA Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Las consideraciones precedentes no dejan lugar a dudas. El tratamiento o explicación de la exención requiere, en todos los casos, admitir que para que la exención exista debe producirse el hecho imponible. Cualquiera sea el efecto jurídico que se asigne a la exención, ese efecto no podrá apartarse de lo expuesto. La exención nunca puede enervar la realización del hecho imponible. Si no se produce el hecho imponible, no puede concebirse la exención.

4. LA DOCTRINA TRADICIONAL NO ES LA ÚNICA CONCEPCIÓN Y EXPLICACIÓN JURÍDICA DE LA EXENCIÓN

En efecto, se desarrollaron y expusieron otros análisis jurídicos que consideraron la cuestión desde otros puntos de vista.

En estos nuevos estudios, los autores coinciden en que la exención tributaria alude a un fenómeno distinto a la no sujeción porque el hecho que ocurre en la realidad es subsumible en el presupuesto descrito por la norma, pero la consecuencia última que derivaría de dicha subsunción, cual es el nacimiento de la obligación tributaria, no se produce porque la ley así lo dispone.

Los nuevos enfoques no son totalmente coincidentes. Se alejan de la doctrina que sostiene que se trata de una dispensa del pago del impuesto, pero muestran diferencias entre ellos.

Algunos autores si bien admiten la existencia de dos normas, analizan cuál es la relación entre ellas. Otros, si bien aceptan como punto de partida de sus análisis que existen dos normas, explican que ellas deberían considerarse como un todo indivisible producto de una misma actividad legislativa porque el instituto jurídico de la exención puede surgir de una norma o de varias normas.

Así lo expresa [Jarach](#), cuando puntualiza que frente al hecho imponible existen hechos eximentes y hechos excluyentes y que no puede afirmarse que existe una norma imponible y otra posterior exentiva porque las normas no deben entenderse de ese modo y establecer un orden de prelación temporal entre las que se refieren al mismo hecho, toda vez que las normas deben interpretarse en su conjunto.¹¹

5. LOS NUEVOS ANÁLISIS DE LAS NORMAS IMPOSITIVA Y EXENTIVA

Paulo Barros Carvalho, explica [Pedro Massone Parodi](#), las exenciones tributarias están contenidas en reglas de estructura y no en reglas de comportamiento. Éstas son las que reglan directamente la conducta de las personas. A ellas se dirigen. Son las unidades del sistema normativo.

Las de estructura, en cambio, prescriben la relación que las normas de conducta deben mantener entre sí, disponiendo sobre su producción y las modificaciones que se quieren introducir a los preceptos existentes, incluyendo la propia expulsión de las reglas del sistema (derogación).

¹¹ Jarach, Dino, “Exenciones, exclusiones del objeto o no sujeción, materia no gravada”, en “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, pág. 141 y ss.

La disposición general que prevé el impuesto es una norma de conducta, pero la que contiene la exención, en cambio, es una norma de estructura, que despliega su acción sobre la norma de conducta, alterando o modificando su contenido y alcance.

En efecto, las normas de exención introducen modificaciones en el ámbito de la regla matriz de incidencia tributaria. Ésta sí, es una norma de conducta. La regla de exención opera como expediente reductor del campo de comprensión de los criterios (y/o elementos) de las hipótesis de la regla matriz del tributo.

Siempre es el mismo fenómeno, el encuentro de dos normas jurídicas, una la regla matriz de incidencia tributaria y otra la regla de exención que tiene carácter supresor del área comprendida por cualquiera de los elementos de la hipótesis o de la consecuencia de la primera (regla matriz).¹²

[Massone Parodi](#)¹³ expone su propia opinión y señala que la exención supone la existencia de dos disposiciones que se disputan la primacía. Una disposición general que crea o instituye el impuesto y otra de particularidad o especificidad, que establece la exención. Ambas disposiciones son incompatibles entre sí, ya que mientras una obliga, la otra libera, frente a esta incompatibilidad, prevalece la disposición más específica: el hecho no queda, en definitiva, alcanzado por el tributo, sino exento o liberado del mismo. Sostener lo contrario equivaldría a privar de todo sentido a la exención.

Como consecuencia de lo apuntado, explica [Massone Parodi](#)¹⁴, los conceptos de hecho tributario o gravado y hecho exento resultan irreconciliables, ya que uno descansa en una disposición general y el otro en una disposición especial que establecen cosas opuestas entre sí. En el plano concreto, la exención priva la eficacia de la disposición general impidiendo que ésta despliegue sus efectos y el pretendido hecho tributario o gravado no produce las consecuencias que le son propias o, más precisamente, no alcanza el estatus de hecho tributario o gravado.

6. LA CONSIDERACIÓN DE LAS NORMAS COMO UN TODO INDIVISIBLE

6.1. Este punto del análisis requiere efectuar algunas aclaraciones previas. Algunos estudiosos del derecho tributario se refieren a la norma tributaria desde un punto de vista iusfilosófico.

En efecto, varios autores¹⁵, en el país, han explicado que la norma tributaria puede ser analizada a partir de los trabajos de [Carlos Cossio](#) y distinguen en ella: a) la endonorma y b) la perinorma.

En este aspecto, han sostenido que ellas no son dos normas distintas, sino una sola y misma norma y que ella constituye un juicio hipotético.

En sus escritos, [Carlos Cossio](#) estableció algunas diferencias con el pensamiento que había desarrollado Hans Kelsen. Para este filósofo del derecho, la norma, en cuanto estructura relacional, es

¹² Massone Parodi, Pedro "Principios de Derecho Tributario", Thomson Reuters Chile, Cuarta Edición, 2016, Tomo I, pág.1591.

¹³ Massone Parodi, Pedro, ob. cit. pág.1576.

¹⁴ Massone Parodi, Pedro, ob. cit. pág. 1576 y 1591.

¹⁵ Corti, Arístides H.M., Buitrago, Ignacio J, Carlo, Rubén A., "La estructura jurídica de la norma tributaria", Jurisprudencia Argentina, 29/6/1988, N° 5574.

un juicio hipotético. Lo es, también, para [Cossio](#). Sin embargo, aunque para los dos autores se trata de un juicio hipotético existe una diferencia esencial en sus exposiciones.

El profesor [Maffia](#)¹⁶ explicaba que la norma jurídica no es comprendida como imperativo, a semejanza de la norma moral, sino como juicio hipotético que expresa la relación de una situación de hecho condicionante con una consecuencia condicionada. Explicaba que *“La situación de hecho condicionante es el hecho -conducta humana- a la que sigue la sanción como consecuencia, unidos por un nexo de deber ser: Dado el crimen debe ser la pena. Sería un juicio hipotético porque la aplicación de la sanción que enuncia la norma está supeditada al cumplimiento de una condición. El crimen es la condición lógica de la pena, y de ahí el carácter hipotético de ese juicio”*.

Agregaba que esta norma, es lo que [Kelsen](#) llama norma primaria, integrada con el acto coactivo como elemento primordial. *“Pero en estas normas va implícita, digamos así, la conducta que evita la coacción: la conducta contraria a la mentada como antecedente; a esta conducta lícita apuntaría la norma secundaria que expresaría, por ej., no se debe matar, se debe restituir un préstamo, etc.”*.

La norma primaria de [Kelsen](#) diría *“el que mate a otro será penado con prisión”*. La norma secundaria, en cambio, dispondría *“no matar”*.

[Cossio](#), en cambio, explica que puede darse la conducta mentada en la norma, pero también, la otra, la prevista en la norma secundaria de [Kelsen](#). El sujeto puede matar, pero también puede elegir no matar.

Si traspasamos el ejemplo a la materia tributaria, deberíamos señalar que la endonorma expresaría *“dado el hecho imponible debe ser la obligación tributaria”*. La perinorma, entonces, diría *“incumplida la obligación tributaria debe ser el cumplimiento compulsivo (o la aplicación de intereses y/o, en su caso, sanciones y/o penas)”*.

“La norma que estatuye la conducta que evita la coacción -dice [Kelsen](#)- y que el orden jurídico tiene por finalidad, solamente importa una norma jurídica bajo condición de que con ella deba expresarse -en forma abreviada, por razones de comodidad- lo que sólo la proposición jurídica enuncia correctamente: que bajo condición de la conducta contraria ha de acontecer un acto coactivo como consecuencia”.

Así, para [Kelsen](#), *“sólo la norma primaria tiene valor ontológico-jurídico; la norma secundaria carece de esa relevancia y sólo se emplea para expresar una conducta...”*.

Ello resultaría ser así porque la norma primaria está integrada por un acto coactivo como elemento fundamental dada la estructura de la norma como juicio hipotético, en la que existe un elemento coactivo. En ella, existe una situación condicionante a la que sigue una coacción. La norma secundaria, en cambio, no sería más que la conducta que evita la sanción.

“El Doctor Cossio -aclaraba [Maffia](#)- entiende, en cambio, que también la norma secundaria tiene valor ontológico-jurídico”.¹⁷

¹⁶ Maffia, Osvaldo J., *“La estructura lógica de la norma jurídica”*, UNL, URI: <http://hdl.handle.net/11185/3485>, septiembre 1945, págs. 55/73.

¹⁷ Las bastardillas me pertenecen.

La norma jurídica, para este autor, tiene dos miembros. La primera conceptualiza la prestación -norma secundaria de [Kelsen](#)-; la segunda conceptualiza la sanción -norma primaria de [Kelsen](#)-.

“Obsérvese -puntualizaba [Mafia](#)-, que no son dos normas, sino dos partes de la misma norma, operando entre ellas como elemento funcional la conjunción o que da el carácter disyuntivo al juicio”.

“La conducta puede conformarse con uno u otro de esos miembros, cayendo en la endonorma -caso de la prestación- o en la perinorma -caso de la sanción-; pero en cualquiera de ambos casos la conceptualización de la conducta se obtiene no con el miembro a que conviene la conducta supuesta, sino con la norma total. Al dato que cae dentro de uno cualquiera de los miembros se lo piensa siempre con el sentido de la estructura completa de la norma. La realización de cualquiera de las conductas a que la norma completa apunta, implica el cumplimiento total de la misma. Así, sea que el sujeto cumpla su deber de no robar (o de pagar el impuesto) -endonorma-, sea que, caso contrario, se le encarcele (o se le cobren intereses por haber pagado el impuesto fuera de término)¹⁸ -perinorma-, la norma se ha verificado; ha tenido cumplimiento pleno en una de las dos direcciones en que puede tenerlo -dice [Cossio](#)- porque el sentido de cualquiera de sus miembros está definido por la totalidad del sentido de la disyunción en que ellos se encuentran dentro de una única estructura. Pero obsérvese esto: una norma dice, p. ej., en su endonorma, que no se debe robar; y en su perinorma, que quien roba debe ser encarcelado. Pero otra norma dice esto último en su endonorma (quien roba debe ser encarcelado), y en su perinorma dice que en caso contrario debe ser el procesamiento del Juez. De modo que una misma conducta -el encarcelamiento del ladrón- es perinorma y endonorma: perinorma de la norma que mienta la conducta del ladrón, y endonorma de la norma que mienta la conducta del Juez. Esto muestra un tránsito entre una norma y otra, tránsito que se da merced a la endonorma y de ahí su valor ontológico-jurídico; en virtud de este tránsito, a un deber -el de no robar- subsigue otro deber -el del juez de encarcelar al ladrón-; en una normatividad que es así porque el sentido a la posición del primero como realidad humana se integra en el sentido del segundo que también es realidad humana. Tanto la perinorma de la primera norma -que, repitamos, mienta la sanción-, como la endonorma de la segunda norma -que mienta el deber- dicen ‘dado el robo debe ser el encarcelamiento del ladrón’. Pero estos dos conceptos parciales, el de aquella perinorma y el de esta endonorma, sólo implican una identidad de extensión, pero no de comprensión lógica, ya que integran dos normas y, por lo tanto, dos significaciones distintas, que mencionan dos cosas diferentes: en un caso la conducta del ladrón, en otro la del Juez ([Cossio](#))”.

“Concretamente: la norma es, en tanto estructura lógica, un juicio. Hipotético para [Kelsen](#), disyuntivo para [Cossio](#)”.¹⁹

La crítica cossiana, a la concepción de [Kelsen](#), señala que ésta parcializa la aprehensión jurídica de la conducta, limitándose a conceptualizar uno de sus posibles cursos de acción: el hecho ilícito y su consecuencia sancionatoria (el no pagar el impuesto y la ejecución forzada con cobro de intereses).

¹⁸ Las expresiones entre paréntesis me pertenecen.

¹⁹ La bastardilla me pertenece.

La concepción de [Kelsen](#) se explica en cuanto concibe al derecho como ordenamiento coactivo de conducta, lo cual significa que sólo le interesa la conducta pasible de sanción. “*Por lo tanto, explica [Cracogna](#)²⁰, norma jurídica es aquella que incluye la nota de coacción: es un juicio hipotético, imputativo, coactivo*”.

Por su parte, [Cossio](#) afirma que el derecho aprehende la conducta en su totalidad: tanto aquella que constituye el antecedente de la sanción como la que cumple la obligación o deber jurídico y, por tanto, no apareja sanción. “*Más aún, sostiene que -por lo general y salvo situaciones especiales- la conducta de los súbditos suele ser la de cumplir el deber prescripto por las normas, no su transgresión. Consiguientemente, no conceptualizar en la norma jurídica esa posibilidad significaría dejar fuera del ámbito normativo a una porción sustantivamente importante de la conducta. De allí que resulte necesario que la norma jurídica incluya ambos tramos de la conducta: el cumplimiento del deber y la realización del hecho ilícito, lo cual, por otra parte, implica contener dentro de la norma todas las posibilidades que aquella ofrece, puesto que se cumple el deber o no se lo cumple, conforme con el principio de tercero excluido*”.

En este orden de ideas, queda claro que una norma establece la obligación tributaria que puede ser cumplida o no. Si es éste último supuesto, otras normas establecen que se deberán pagar intereses y que, si es el caso, el organismo fiscal podrá perseguir su cobro a través del juicio de ejecución fiscal. La endonorma es la que describe el hecho imponible y la consecuencia es que debe pagarse el tributo. Si no se paga el tributo, la perinorma establece la ejecución de la deuda con intereses y, en su caso, una sanción.

6.2. En definitiva, la discrepancia entre [Kelsen](#) y [Cossio](#), en este punto, se limita al valor ontológico que [Cossio](#) le confiere a la norma secundaria. [Kelsen](#), en cambio, sólo reconoce ese valor a la norma primaria.

A partir de las exposiciones de las ideas de estos dos pensadores expongo una distinción que es necesario realizar. Cuando hablo de la exención, y puntualizo que para su existencia existen dos normas, lo que estoy diciendo es que una norma establece el hecho imponible y otra una exención. Son dos supuestos establecidos por dos normas distintas. La primera, crea la obligación tributaria; la segunda, establece que determinado supuesto, en principio comprendido en el presupuesto legal de aquella, no producirá el nacimiento de la obligación.

En síntesis, cualquiera sea la posición filosófica que se sustente, en este trabajo y en el tema que analizo, lo cierto es que se está en presencia de una norma (endonorma para [Cossio](#), norma primaria para [Kelsen](#)) que se vincula con la descripción de un hecho como gravado y, de otra norma, que establece una exención para la totalidad o una parte del hecho descrito como presupuesto legal por la ley.

²⁰ Cracogna, Dante, en “*Las normas jurídicas en la teoría ecológica del derecho*”, trabajo que forma parte de “*Estudios de derecho*” N° 130, volumen LVII, páginas 233/243, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia, 1998.

6.3. Al respecto, se ha dicho que la exención opera en la estructura interna de la norma que crea la obligación tributaria y que ella neutraliza o enerva la consecuencia que produce la realización del hecho imponible. Ello es, el nacimiento de la obligación tributaria. Es decir que la producción del hecho imponible no generará la obligación tributaria porque la exención opera en la estructura interna de la norma que contiene la descripción de ese hecho.²¹

Referirse a la estructura interna de la norma, significa aludir a cada una de las partes del juicio lógico a través de la pertinente proposición jurídica. Las partes que constituyen la estructura interna del juicio y que son relevantes para el tema que expongo, son las siguientes: la hipótesis jurídica y la consecuencia jurídica²².

Siendo ello así, y en atención a lo expuesto, debe inferirse que la realización de la hipótesis jurídica (producción del hecho imponible) no producirá la consecuencia (nacimiento de la obligación tributaria) porque la existencia de la norma exentiva, neutraliza o impide sus efectos. El fenómeno de causalidad no se producirá porque la exención lo elimina.

En otras palabras, se producirá el hecho imponible, pero no nacerá la obligación tributaria. De este modo, la norma que establece la exención enerva el efecto del presupuesto legal (descripción del hecho hipotético) y, por ello, la obligación tributaria (consecuencia jurídica) no nacerá. Dicho de otro modo, el hecho hipotético (presupuesto legal) no producirá la consecuencia jurídica prevista en la norma (nacimiento de la obligación tributaria).

De tal modo, la cuestión que se plantea se refiere a la parte de la norma que explicita el juicio hipotético. Ello es, la parte de la norma que describe el hecho imponible. Para decirlo con palabras apropiadas a la posición de [Cossio](#), a una parte de la endonorma o a una parte de la norma primaria de [Kelsen](#).

En otras palabras, entre la realización de la hipótesis que siempre se producirá y la consecuencia, actúa la norma exentiva, delimitando la hipótesis y evitando que total o parcialmente se produzca la consecuencia que sigue a la realización del hecho imponible. Por ello, la norma exentiva se integra a la norma (endonorma) que describe la hipótesis y evita total o parcialmente su consecuencia. Las dos normas, la impositiva y la exentiva, constituyen una sola y misma norma

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando, ob. cit. en la Nota 3, pág. 459. En el “Manual de Derecho Financiero de Navarra” (De la Hucha, Fernando; Amatrián, Ignacio Celador; Álvarez Erviti, Ignacio Miguel, Gobierno de Navarra, Pamplona, España, 2006, pág. 157 y sigtes) se explica que “El hecho imponible puede ser definido de una forma positiva (a través de su propia descripción legal) o de forma negativa (a través de la definición de supuestos de no sujeción, es decir, de aquéllos que caen fuera del ámbito del hecho imponible), evitando así las dudas que pudiera suscitar la definición positiva del hecho imponible o contribuyendo a aclarar los límites del hecho imponible”. “Los supuestos de no sujeción no deben confundirse con las exenciones (que, jurídicamente, no delimitan negativamente el hecho imponible, sino que operan sobre la obligación tributaria, impidiendo su nacimiento), a pesar de que el efecto económicamente más visible de unos y otros sea el mismo: no se debe pagar tributo alguno como consecuencia de la realización tanto de un hecho exento como de un supuesto de no sujeción. Sin embargo, la diferencia entre unos y otros es palmaria desde el punto de vista dogmático, pues la exención es una excepción respecto del hecho imponible (es decir, aunque se produce el hecho imponible, éste no llega a producir consecuencias tributarias -al menos, desde el punto de vista del nacimiento de la obligación tributaria principal-), mientras que los supuestos de no sujeción no hacen sino precisar los límites del hecho imponible, fijando casos que se hallan extramuros de él”.

²² García Máynez, Eduardo, “Introducción al Estudio del Derecho”, Editorial Porrúa, México, 2002, 53ª. edición, págs. 171/172.

(una sola y misma endonorma). La exentiva, impide que total o parcialmente nazca la obligación tributaria prevista en la norma que describe el hecho imponible.²³

De ello, se infiere que la norma exentiva incide sobre la hipótesis jurídica delimitándola. En efecto, ella opera sobre la hipótesis jurídica y, de tal modo, concurre a la definición del presupuesto legal y delimita los supuestos fenoménicos gravados y no gravados, es decir, los que producirán el nacimiento de la obligación tributaria y aquellos que no producirán ese efecto, o sólo lo producirán parcialmente.

Para este pensamiento, la norma que describe el hecho imponible y la norma que establece la exención deben ser interpretadas en su conjunto. Ello resulta ser así, porque concurren a delimitar con precisión el hecho imponible y dar precisión al hecho gravado. Por ello, la norma exentiva opera en la estructura interna de la norma (impositiva) e impide que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria o que ella quede limitada en sus efectos.

7. LA EXENCIÓN ES UNA TÉCNICA LEGISLATIVA

En este orden de ideas, [Sainz de Bujanda](#) considera que la exención es una técnica legislativa que utiliza el legislador para circunscribir el hecho gravado y, de tal modo, los hechos que quedan fuera de la norma impositiva.

Se afirma que ello es así, en los casos de exenciones objetivas, sean totales o parciales. En cambio, en las exenciones subjetivas, el hecho imponible se produce y el sujeto, por razones que valora el legislador, queda al margen del impuesto. Parecería que este pensamiento se vislumbra en Jarach quien en “El Hecho Imponible” señala que muchas veces la eximición no constituye una excepción ni una exención, en sentido técnico, sino una técnica legislativa para determinar el presupuesto del hecho imponible.²⁴

²³ Pérez de Ayala, José Luis y González, Eusebio, en su “Curso de Derecho Tributario”, Cuarta Edición, Edersa, Madrid, 1986, Tomo I, pág. 220, explican que “...la norma de exención constituye un todo orgánico con la de imposición. De suerte que, así como en la no sujeción quedan expresamente por fuera del hecho imponible hechos que el legislador no considera dignos de imposición en base a una cualificación jurídica del sujeto o de la situación contemplados, dirigida, primordialmente a una mejor delimitación del hecho imponible por la vía negativa, en los supuestos de exención sólo puede obtenerse ese efecto positivamente, es decir, desde dentro del hecho imponible, toda vez que la propia existencia de las exenciones deriva de valoraciones de orden funcional, esto es, internas a la mecánica del hecho imponible”.

²⁴ Jarach, Dino, “El Hecho Imponible”, Abeledo Perrot, 3ra. Edición, Buenos Aires, 1982, pág. 203. Jarach piensa que debe distinguirse entre exenciones y exclusiones. Éstas son normas en las que, expresamente, se puntualizan hechos que no están alcanzadas por el impuesto y que son hechos imposables de otros impuestos. En cambio, las exenciones son supuestos en los que se exige el pago del mismo impuesto.

Las exclusiones del objeto son el género, las exenciones son la especie. En otras palabras, éstas son exclusiones del objeto motivadas por propósitos ideológicos especiales -justificadas o no, - desde el punto de vista político-económico de la justicia o de la moral.

Se comprueba, como punto de partida, desde el enfoque jurídico estructural, que no sólo el tributo necesita la definición legal del hecho imponible y las exenciones la de los hechos eximentes, sino que también las exclusiones del objeto necesitan la definición de los hechos excluyentes. Se abre así el camino para la reunión de los dos conceptos, reconociendo entre ellos sólo diferencias de motivación o propósitos (Véase. Jarach, Dino, “La diferencia entre ‘exenciones’ y ‘exclusiones de objeto’”, en la Revista Rentas de la Dirección Provincial de la Provincia de Buenos Aires, Año X, N° 2, pág. 11 y “Exenciones, exclusiones de objeto o no sujeción, materia no gravada”, en “La Información”, Tomo LVIII, pág. 15 y “Estudios de Derecho Tributario”, Ediciones Cima, pág. 141 y ss.).

7.1. Antes, he señalado que la doctrina no ha definido a la exención tributaria de la misma manera. Así, indiqué que existe un primer concepto, tradicional, de la exención que expresa que ésta es una dispensa del pago del impuesto. Es una definición descriptiva de la institución jurídica de la exención a través de su efecto en el mundo de la realidad²⁵. Para la teoría tradicional la exención requeriría necesariamente la existencia del hecho imponible. Si el hecho imponible no se produce, no puede sostenerse que se produce la eximición de la obligación tributaria porque no nace la obligación tributaria. Siendo ello así, la norma exentiva no puede eximir el cumplimiento de una obligación que no nació. Siempre es necesario la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria porque la norma exentiva dispensa su cumplimiento.

Desde otro punto de vista, como lo estoy explicando, se ha sostenido que la norma jurídica que establece la obligación tributaria y la norma jurídica que establece la exención concurren sobre el mismo hecho descrito por la primera de las normas. La primera crea la obligación tributaria. La segunda opera sobre los efectos del hecho imponible e impide que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria en forma total o parcial. Ello resulta ser así tanto en las exenciones objetivas totales como en las exenciones subjetivas.

La diferencia entre exenciones subjetivas y las objetivas, desde el punto de vista formal, se encuentra en que las subjetivas se establecen en consideración a un sujeto determinado y las objetivas en relación a una actividad o a un objeto determinado y que ellas las gozan todos los que realicen la actividad o persigan el mismo objeto. Sin embargo, desde el punto de vista material, las exenciones subjetivas se establecen en relación a cierta consideración extrafiscal respecto del sujeto que goza la exención. Las exenciones de las que gozó “Hidronor” en la República Argentina se le concedieron porque estaba dedicada a la realización de una obra pública (El Chocón Cerros Colorados) de generación eléctrica imprescindible para el desarrollo del país. Sin las exenciones de las que gozó, hubiera debido cumplir las obligaciones tributarias con el consiguiente traslado de los impuestos al precio de la obra.

Si las exenciones son parciales, el fenómeno jurídico que se produce es distinto. En ellas se produce el hecho imponible, nace la obligación tributaria, pero ésta nace reducida en sus efectos porque es parcial el efecto desgravatorio que se produce.

En este orden de ideas, debería admitirse, como lo explicó [Sainz de Bujanda](#), -en apreciación que comparto-, que la exención no constituye un supuesto de eximición sino una técnica legislativa que el legislador utiliza para delimitar el hecho imponible. Los supuestos comprendidos en la exención estarían al margen de la imposición porque no concurrirían los aspectos materiales, temporales o espaciales del hecho imponible. Respecto de ellos, se configuraría un fenómeno similar a la no sujeción.²⁶

²⁵ Araújo Falcao, Amílcar de, ob. y pág. cit.

²⁶ Sainz de Bujanda explica que “En el supuesto de las exenciones subjetivas, parece claro que el hecho imponible es realizado por el sujeto pasivo; ocurre, en este supuesto, que la obligación tributaria establecida para la generalidad de las personas no llega a nacer para el sujeto exento”. En el supuesto de las exenciones objetivas, señala Sainz de Bujanda que “no está tan claro que el elemento: realización del hecho imponible se de en este caso, pues la exención objetiva no opera mediante el establecimiento de una norma que impida el despliegue de los efectos derivados de la realización del

Del mismo modo, en el caso de las exenciones subjetivas, el sujeto pasivo de la obligación tributaria realiza el hecho imponible; pero la obligación tributaria establecida para la generalidad de las personas no llega a nacer para el sujeto exento.

La perspectiva que dejo señalada, pone en claro que la actividad del legislador a través de la norma exentiva no será más que la delimitación del hecho imponible. En tal caso, también estará delimitando los supuestos de no sujeción. Precisamente, porque se delimitan los supuestos de no sujeción, sea expresa o implícitamente, dichos supuestos no constituirán hechos imponibles quedarán al margen de la obligación tributaria. Si este pensamiento es correcto, entonces no es posible referirse a la existencia de una exención. Si el hecho imponible no se produjo, no pudo nacer la obligación.

En otras palabras, la pretendida exención no es tal. Se trataría de una técnica legislativa por la cual el legislador completa la definición del presupuesto legal que origina el nacimiento de la obligación tributaria. En tal caso, la exención delimitaría los supuestos gravados y aquellos supuestos fácticos (exentos) que quedarían fuera del aspecto material del hecho imponible.

El proceso lógico de configuración del hecho imponible no parece tener particularidades especiales. El legislador ha valorado que un determinado hecho exterioriza capacidad contributiva y lo escoge como presupuesto legal para el nacimiento de la obligación tributaria. Cuando el presupuesto se verifique en la realidad se habrá producido el hecho imponible. No obstante, el legislador, por razones distintas, determina que cierta materia comprendida en el aspecto objetivo del hecho imponible no produzca el nacimiento de la obligación tributaria o que el hecho no la genere respecto de un determinado sujeto en el caso de las exenciones subjetivas.

Por otra parte, debe quedar en claro que para efectuar una distinción como la indicada, el legislador deberá invocar alguna circunstancia o alguna razón jurídica que razonablemente permita sostener la conveniencia de la exención.

8. LA EXENCIÓN. UNA INSTITUCIÓN JURÍDICA SUSCEPTIBLE DE GENERAR NUEVOS ESTUDIOS

He expuesto las consideraciones precedentes con el objeto de dar una idea breve de las opiniones vertidas sobre lo que es, desde el punto de vista jurídico, una exención.

Sin perjuicio de otras explicaciones, creo que lo descripto es suficiente para comprender que el instituto puede ser apreciado, estudiado y analizado con miradas que parten de distintos puntos de observación.

hecho generador de obligaciones tributarias (como vimos que ocurría en el supuesto de las exenciones subjetivas), sino que opera desde la propia estructura interna de tal hecho, desde el mismo proceso lógico de configuración del hecho imponible. Por lo tanto, el hecho exento forma parte de la propia estructura de este hecho impidiendo su realización, lo que lleva igualmente al efecto desgravatorio especial que la misma procura". "Finalmente, en las exenciones parciales ocurre un fenómeno bien distinto a los descritos con anterioridad, pues en ellas se produce el nacimiento de la obligación tributaria, tras la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, pero esta obligación nace reducida en sus elementos cuantitativos, al operar la exención sólo de forma parcial sus efectos desgravatorios en el seno de la misma" (ob. cit., en la Nota 1, págs. 426, 427 y 459).

En lo formal, ninguno de los análisis puede negar la existencia de dos normas.

No es sólo la teoría la tradicional, la que aborda la cuestión a partir de una norma impositiva y otra exentiva. Enfoques más modernos, como los de [Massone Parodi](#) y Paulo Barros Carvalho, también analizan la existencia de las dos normas y proponen explicaciones muy diferentes, apreciando cuál es la relación entre ellas, su desplazamiento de una por otra y sus funciones como normas de estructura y normas de comportamiento.

Desde otro ángulo, otras posiciones, abordan el tratamiento de aquellas normas entendiendo que deben considerarse como una sola norma (endonorma o norma primaria), de modo tal que la exentiva opera sobre la hipótesis jurídica de la endonorma (o de la norma primaria) impidiendo que se produzca la consecuencia de la hipótesis jurídica.

Asimismo, teniendo en cuenta esta última consideración, otros estudiosos sostienen que la exención no es más que una técnica legislativa por la que el órgano que dicta la ley delimita con precisión el hecho imponible del tributo (hipótesis jurídica).

Seguramente, el análisis de la exención permitirá la formulación de nuevas ideas sobre ellas, ya sea ofreciendo conceptos distintos a los expuestos hasta ahora o abordando el estudio del instituto desde otros puntos de vista.

Mi intención al escribir estas “Notas” no es otra que la de promover nuevos análisis y nuevos estudios sobre el tema con el fin de proponer elementos que concurren con nuevos aportes a la elaboración del concepto de exención.

BIBLIOGRAFÍA

- Amorós, N. (1963). *Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1963.
- Andreozzi, M. (1951). *Derecho Tributario Argentino*. TEA, Buenos Aires, 1951.
- Araujo Falcao, A. de, (1964). *El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 1964.
- Ataliba Nogueira, G. (1977). *Hipótesis de incidencia tributaria*, traducción de Roque García Mullín, Fundación de Cultura Universitaria de Montevideo, Montevideo, 1977.
- Baleeiro, A. (1972). *Direito Tributario Brasileiro*. Editorial Forense, Río de Janeiro, 1972.
- Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964.
- Cortés Domínguez, M. (1958). *Ordenamiento Tributario Español*. Tecnos, Madrid, 1968.
- Cosciani, C. (1960). *Principios de Ciencia de la Hacienda*. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1960.
- Dalton H. (1953). *Principios de Finanzas Públicas*. Depalma, Buenos Aires, 1953.
- Damarco, J. H. (2003). *Metodología Científica del Derecho Tributario*, publicado en “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, “*Derecho Tributario*”, Volumen 1, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

- Damarco, J. H. (2017). Los principios y los valores en el Derecho Tributario. *Revista Impuestos Práctica Profesional*, Editorial La Ley, N° 13, septiembre 2017.
- Damarco, J. H. (2013). *La capacidad contributiva como fundamento y medida de los impuestos*, publicado en “Monografías Tributarias II”, Universidad Nacional de la Patagonia, Trelew, 2013.
- Damarco, J. H. (2022). Notas para el estudio de la interpretación de las normas del Derecho Tributario material, de las normas que describen las infracciones fiscales y de la analogía. *Revista de Tributación de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, N° 10, 2022.
- Dworkin, R. (2026). *Los derechos en serio*, quinta reimpresión, Ariel, España, 2002.
- Espeche, S. P. (1991). *Curso de Derecho Financiero*. Erreius, Buenos Aires, 2016.
- Ferreriro Lapatza, J. L. (1991). *Curso de Derecho Financiero Español*. Marcial Pons, Madrid, 1991.
- García Máynez, E. (1994). *Introducción al Estudio del Derecho*, cuadragésima sexta edición, Porrúa, México, 1994.
- García Vizcaíno, C. (2020). *Manual de Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2020.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero*, 9ª Edición actualizada por Camila S. Navarrine y Rubén Asorey, La Ley, Buenos Aires, 2004.
- Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, C. S. (1989). *Procedimiento Tributario*, 4ª Edición, Depalma, Buenos Aires, 1989.
- Godoy, N. J. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1992.
- González, E. y Lejeune, E. (1997). *Derecho Tributario*. Plaza Univ. Edic., Salamanca, 1997.
- Hart, H. L. A. (1968). *El concepto de Derecho*, segunda edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1968.
- Hensel, A. (1996). *Diritto Tributario*. Giuffré, Milano, 1996.
- Herrera Molina, P. M. (1990). *La exención tributaria*. Colex, Madrid, 1990.
- Jarach, D. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. Ed. CIMA, Buenos Aires, 1980.
- Jarach, D. (2013). *El Hecho Imponible*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1982.
- Jarach, D. (2013). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2013.
- Lanziano, W. (1979). *Teoría general de la exención tributaria*. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1979.
- Kelsen, H. (1969). *Teoría General del Derecho y del Estado*, traducido por Eduardo García Máynez, UNAM, México, 1969.

- López Serrano, C. (1988). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Tecnos, Madrid, 1988.
- Luqui, J. C. (1995). *La obligación tributaria*. Depalma, Buenos Aires, 1985.
- Luqui, J. C. (1995). *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1995.
- Martín, J. M. (1978). *Principios del Derecho Tributario Argentino*. Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1978.
- Martín, J. M. y Rodríguez Use, G. (1986). *Derecho Tributario General*. Depalma, Buenos Aires, 1986.
- Michelli, G. A. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, 1975.
- Pérez de Ayala, J. L. y González, E. (1975). *Curso de Derecho Tributario*. Edersa, Madrid, 1975.
- Perulles, J. J. (1961). *Manual de Derecho Fiscal*. Bosch, Barcelona, 1961.
- Ross, A. (1994). *Sobre el Derecho y la Justicia*, traducción de Genaro R. Carrió, Universitaria, Buenos Aires, 1994.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio, publicado en “*Hacienda y Derecho*”, Vol. III, IEP, Madrid, 1963.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Tributario*. Universidad Complutense, Madrid, 1993.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). *Sistema de Derecho Financiero*, Vol. 1 (1977) y Vol. 2 (1985), Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid.
- Salinas Arrambide, P. (1993). *La exención en la teoría general de derecho tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993.
- Trotabas, L. (1967). *Finances Publiques*. Dalloz, París, 1967.
- Valdés Costa, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires, 1992.
- Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973.
- Villegas, H. B. (2016). *Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 10^{ma} Edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2016.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Araujo Falcao, A. de. (1964). El hecho generador de la obligación tributaria. Buenos Aires, Depalma, 1964.

Ariza Rodríguez, D. (2011). La sutil diferencia entre exenciones y no sujeciones. “*ECONÓMICAS CUC*” / Barranquilla - Colombia / Volumen 32 - No. 1 / noviembre de 2011 / ISSN 0120-3932 48.

Blasco Arias, L. M. (1998). Funcionamiento de la exención tributaria en el seno del tributo: una aproximación a su problemática jurídica. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas*, Universidad de las Palmas de la Gran Canaria, N° 3, ISSN 1137-0912.

Corti, A. H. M., Buitrago, I. J., Calvo, R. A. (1998). *La estructura jurídica de la norma tributaria*. Jurisprudencia Argentina, 29/6/1988, N° 5574.

Cossio, C. (1944). La teoría ecológica del derecho y el concepto jurídico de la libertad. Editorial Losada, Buenos Aires, 1944.

Cracogna, D. (1998). Las normas jurídicas en la teoría ecológica del derecho, trabajo que forma parte de “*Estudios de derecho*” N° 130, volumen LVII, páginas 233/243, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Antioquía, Medellín, Colombia, 1998.

De la Hucha, F.; Amatrian, I. C.; Álvarez Erviti, I. M. (2006). *Manual de Derecho Financiero de Navarra*, Gobierno de Navarra, Pamplona, España, 2006.

García Máynez, E. (2002). *Introducción al Estudio del Derecho*, Editorial Porrúa, 53ª edición, México, 2002.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero*, La Ley, 9ª Edición actualizada por Camila S. Navarrrine y Rubén Asorey, Buenos Aires, 2004.

Isidoro Cuevas, G. L. (2014). La exención tributaria. *Revista “Alegatos”*, número 87, México, mayo/agosto de 2014.

Jarach, D. (1982). El Hecho Imponible, Abeledo Perrot, 3ª. Edición, Buenos Aires, 1982.

Jarach, D. (1998). *Exenciones, exclusiones del objeto o no sujeción, materia no gravada*, en “*Estudios de Derecho Tributario*”, Ediciones Cima, Buenos Aires, 1998.

Jarach, D. Exenciones, exclusiones de objeto o no sujeción, materia no gravada. *Revista La Información*, Tomo LVIII.

Jarach, D. La diferencia entre exenciones y exclusiones de objeto. *Revista Rentas* de la Dirección Provincial de la Provincia de Buenos Aires, Año X, N° 2.

Lozano Serrano, C. (1988). Exenciones Tributarias y Derechos Adquiridos. Tecnos, Madrid, 1988.

Mafia, O. J. (1945). *La estructura lógica de la norma jurídica*. UNL, URI: <http://hdl.handle.net/11185/3485>, septiembre 1945.

Margain Manautou, E. (1997). *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 4ª ed., Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1997.

Massone Parodi, P. (2016). *Principios de Derecho Tributario*. Cuarta Edición, Thomson Reuters, Tomo I, Chile, 2016.

Pérez de Ayala, J. L. y González, E. (1986). *Curso de Derecho Tributario*. Cuarta Edición, Edersa, Madrid, 1986, Tomo I.

Rodríguez Mejía, G. (1999). *Las exenciones impositivas*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, N° 94, enero-abril 1999.

Sainz de Bujanda, F. (1963). *Teoría jurídica de la exención tributaria*. Informe para un coloquio. *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

CURRICULUM VITAE

Jorge Héctor Damarco

Abogado. Especialista en Derecho Tributario. Doctor en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor Titular Consulto de Finanzas Públicas y Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Profesor Honorario de la Universidad Nacional de Salta (UNSA). Director de la Maestría en Tributación que dicta la Facultad de Ciencias Económicas y Jurídicas de la Universidad Nacional del Comahue (UNCo). Director de la Carrera de Especialización en Tributación que dicta la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE). Director de la Carrera de Especialización en Tributación que dicta la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Patagonia (UNPSJB). Director de la Carrera de Especialización en Finanzas Públicas y Régimen Tributario que dicta la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE). Director del Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal Tributario que dicta la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Ex Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación. Ex Juez de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal de la Capital Federal. Ex conjuer de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Ex Presidente de la Junta Electoral Nacional.

 <https://orcid.org/0009-0007-5737-1856>
jorgedamarco@yahoo.com.ar