

Universidad Torcuato Di Tella
Escuela de Derecho

Revista Argentina de Teoría Jurídica (RATJ)

Volumen 21, Número 1, noviembre 2020

Los riesgos de una innovación interpretativa. Una evaluación del caso “Entre Ríos c/ Estado Nacional”

Pedro Caminos

Formato de cita recomendado

Pedro Caminos, *Los riesgos de una innovación interpretativa. Una evaluación del caso “Entre Ríos c/ Estado Nacional”*, Revista Argentina de Teoría Jurídica, 21 1 (20)

Para más trabajos publicados en la Revista Argentina de Teoría Jurídica acceda a revistajuridica.utdt.edu

Este artículo está disponible gratis y de forma pública por la Revista Argentina de Teoría Jurídica de la Universidad Torcuato Di Tella. Para más información, por favor contactarse con ratj@utdt.edu

Los riesgos de una innovación interpretativa Una evaluación del caso “Entre Ríos c/ Estado Nacional”[†]

*Pedro Caminos**

I. Introducción: una breve reconstrucción de la decisión de la Corte

El objeto de este trabajo es evaluar la decisión adoptada por la Corte Suprema en el caso “Entre Ríos c/ Estado Nacional”.¹ La decisión plantea interrogantes fundamentales acerca de los alcances del federalismo y del régimen de coparticipación federal. En efecto, como argumentaré, la Corte insinúa una nueva regla en la materia que, a mi juicio, plantea serios riesgos para el funcionamiento institucional del gobierno federal.

El caso fue motivado por el dictado de dos decretos, a saber, el Decreto N° 567/2019 y el Decreto N° 561/2019.

El primero, de manera transitoria, redujo a un cero por ciento (0%) la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para la venta al público de ciertos alimentos. Este decreto fue dictado invocando los incisos 1° y 2° del artículo 99 de la Constitución Nacional y el artículo 1° de la Ley N° 27.345 (que prorrogó hasta el 31/12/2019 la emergencia social en los términos de la Ley N° 27.200).²

El segundo, en lo que aquí interesa, encomendó a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP): i) reducir la base para el cálculo de retenciones para el impuesto a las ganancias y ii) reducir los anticipos de ganancias que los autónomos deben pagar. En ambos casos, para lo que resta del 2019. Asimismo, bonificó una cuota del monotributo, también del año 2019.

[†] Agradezco los comentarios de Damián Azrak y de Alfredo Vítolo a un borrador de este trabajo. También estoy en deuda con las observaciones y sugerencias efectuadas por un evaluador anónimo de la Revista Argentina de Teoría Jurídica y por Ezequiel Monti a quien, además, le agradezco su paciencia editorial. Por supuesto, todos los defectos que subsisten son de mi exclusiva responsabilidad.

* Abogado y profesor de Derecho Constitucional de la Universidad de Buenos Aires (UBA).

¹ CSJN, “Entre Ríos, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad – incidente de medida cautelar”, 1/10/2019, causa CSJ 1829/2019/1.

² La Ley N° 27.200, a su vez, prorrogó, en su artículo 1, los artículos 1, 2, 3, 4 y 6 de la Ley N° 26.204. Dichos artículos, por su parte, prorrogaron la vigencia de las Leyes N° 25.561 y 25.790, junto con las emergencias sanitaria, ocupacional y alimentaria, dispuestas por los Decretos N° 486/2002, 565/2002 y 108/2002, respectivamente.

La provincia de Entre Ríos solicitó, como medida cautelar, que se suspendiera la aplicación de ambos decretos, alegando, muy sintéticamente, que resultaban violatorios del principio de legalidad tributaria y el régimen de coparticipación tributaria.

La Corte hizo lugar a la medida cautelar y ordenó que los efectos fiscales de la aplicación de los decretos y de las normas complementarias, “en la medida de las inconstitucionalidades alegadas”, fueran asumidos con recursos propios del Estado Nacional, sin afectar la coparticipación que corresponde a la provincia reclamante. Al tratarse de una medida cautelar, debemos ser cuidadosos en el análisis de la decisión y de la doctrina que le adscribimos a la Corte. En efecto, en esta instancia, el tribunal no se pronunció sobre el fondo de la cuestión, sino meramente sobre la verosimilitud del derecho en el que la provincia fundó su pretensión, lo cual obsta a un análisis profundo de la cuestión por parte del tribunal.

Con ese alcance limitado, la Corte sostuvo que el régimen constitucional de coparticipación tiene tres rasgos fundamentales. En primer lugar, el principio de integralidad de la masa coparticipable, el cual es entendido por el tribunal en el sentido de que la masa está conformada por las contribuciones indirectas y las directas creadas por tiempo determinado, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica. O sea que, en definitiva, el principio de integralidad de la masa consiste en que la calificación de ciertos impuestos como coparticipables, en principio, es la que efectúa la Constitución. En segundo lugar, el carácter concertado de la coparticipación, es decir, que la distribución de los recursos coparticipables tiene que decidirse mediante la ley convenio, quedando vedada la posibilidad de modificaciones unilaterales. Finalmente, en tercer lugar, el principio de intangibilidad de los recursos provinciales, que la Corte asocia con la disposición transitoria sexta, es decir, la prohibición de modificar en desmedro de las provincias la distribución de los recursos hasta el momento en que se dicte la ley convenio a la que se refiere el inciso 2° del artículo 75 de la Constitución.

La Corte describió la cuestión planteada por la provincia del siguiente modo: “Las decisiones instrumentadas por el Poder Ejecutivo Nacional, a través de sendos decretos, importarían una modificación que erosiona la masa a distribuir y genera una disminución en los recursos provinciales, realizada por quien carecería de competencia para ello”. Frente a esta situación, la Corte recuerda que las leyes convenio no están en una esfera de disponibilidad de las partes, por lo que sólo pueden ser modificadas por otras normas de similar naturaleza. Y agregó que “los principios constitucionales de buena fe y lealtad federal (...) impiden que uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación”.

Sostuvo, además, que, en el precedente “Santa Fe c/ Estado Nacional” referido a la validez del Decreto N° 1399/2001, el propio tribunal había señalado que era indispensable que se adopte la

forma de ley y que estaba completamente prohibido que el Poder Ejecutivo dictara decretos en la materia. Finalmente, la Corte concedió que sus decisiones previas en materia de coparticipación no configuraban precedentes en punto para el planteo de la provincia de Entre Ríos, pero afirmó que de ellas surgían “los principios que rigen el federalismo de concertación y el sistema federal en su conjunto”.

Así, la decisión de la Corte parece apelar, básicamente, a dos líneas argumentales, una vinculada a los principios de legalidad tributaria y de división de poderes (entre el Congreso Nacional y el PEN) y otra vinculada al sistema federal y el régimen de coparticipación.

En lo que sigue, procederé del siguiente modo. En primer lugar, analizaré el argumento de la división de poderes. Sostendré que sólo se aplica a uno de los decretos y que, por lo tanto, no es suficiente para justificar adecuadamente la decisión de la Corte (Sección II). En segundo lugar, evaluaré el argumento basado en el federalismo y el régimen de coparticipación federal. La evaluación procederá en dos pasos. Primero, argumentaré que los decretos no violaban ninguna de las reglas vigentes en materia de coparticipación federal (Sección III). Segundo, sugiero entender a la decisión de la Corte como una innovación interpretativa que, apelando a los principios de buena fe y lealtad federal, intenta establecer una *nueva* regla en la materia (Secciones IV y V). Finalmente, evalúo los méritos de esta innovación interpretativa y concluyo que es riesgosa, en la medida que puede tener consecuencias negativas para el funcionamiento institucional del gobierno federal (Sección VI). En este trabajo, no haré referencias particulares a la disidencia del juez Carlos Rosenkrantz. Ello se debe a que estoy básicamente de acuerdo con sus argumentos y la decisión que propuso. Me pareció más enriquecedor, en aras de promover un debate constructivo, centrar mi atención en los fundamentos que adoptó la mayoría de la Corte.

II. El argumento de la división de poderes

Uno de los argumentos centrales de la Corte es que el Poder Ejecutivo carecía de competencia para dictar los decretos en cuestión. De manera tal que, al dictarlos, un órgano incompetente afecta la recaudación fiscal y, de ese modo, introduce un riesgo para las provincias, consistente en que se produzca una reducción de la recaudación que les impida afrontar sus gastos. Al final del día, este es un argumento más relacionado con la división de poderes, con el hecho de que el Presidente estaría avanzando sobre facultades del Congreso, que con uno de federalismo. En tal sentido, así como un contribuyente cuestionaría que el Presidente aumente la alícuota de un impuesto por decreto, con lo cual vemos el lado recaudatorio del problema, ahora una provincia ataca un decreto que reduce una alícuota de un tributo, lo cual pone nuestra atención sobre el lado del gasto público.

Pero, si el argumento de la Corte va en esta dirección, entonces tendría que haber diferenciado a los dos decretos. En efecto, mientras que el Decreto N° 567/2019 sí viola abiertamente la división de poderes, lo mismo no ocurre con el Decreto N° 561/2019. Veamos por qué.

II.1. El Decreto N° 567/2019

El Presidente carece de facultades constitucionales

Como mencioné, el Decreto N° 567/2019 fue dictado invocando los incisos 1° y 2° del artículo 99 de la Constitución Nacional. Sin embargo, ninguno de ellos faculta al Presidente a reducir la alícuota de un impuesto.

En primer lugar, en virtud de los artículos 4, 39, 52, 75, incisos 1° y 2°, y 99, inciso 3°, de la Constitución Nacional, en materia tributaria rige el principio de legalidad en sentido estricto. Por lo tanto, el inciso 1° del artículo 99 no puede, por sí solo, atribuirle competencia al Poder Ejecutivo para modificar una alícuota de un impuesto. En segundo lugar, en lo que hace al inciso 2° del artículo 99, sin abrir juicio por el momento con respecto a si dicha disposición puede darle autoridad al Presidente para modificar la alícuota de un impuesto, lo concreto es que ella habilita a dictar los reglamentos que sean necesarios para poner en ejecución las leyes. Por lo tanto, un presupuesto necesario para el ejercicio de los poderes previstos en el inciso 2° del artículo 99 es la existencia de una ley a reglamentar. De ahí que sea necesario determinar si las Leyes N° 25.561 y 25.790 disponen algo al respecto. Dado que esta última se refiere únicamente a la renegociación de contratos de obras y servicios públicos, entonces el análisis deberá concentrarse en la Ley N° 25.561.

El Presidente carece de facultades legales

La Ley N° 25.561 contiene una única disposición que se acerca lo suficiente a la materia regulada por el Decreto N° 567/2019. Su artículo 13 dispone: “Facúltase al Poder Ejecutivo a regular, transitoriamente, los precios de insumos, bienes y servicios críticos, a fin de proteger los derechos de los usuarios y consumidores, de la eventual distorsión de los mercados o de acciones de naturaleza monopólica u oligopólica”. Un posible argumento podría asumir que, en virtud del artículo 13 de la Ley N° 25.561, el Presidente estaría habilitado para modificar la alícuota de un impuesto que tiene un impacto directo en el precio que pagan los consumidores finales.

Esta interpretación, sin embargo, plantea algunos problemas. En primer lugar, el artículo 13 de la Ley N° 25.561 tiene todo el aspecto de ser una delegación legislativa decidida en los términos del artículo 76 de la Constitución Nacional. Si el Decreto N° 567/2019 hubiese sido dictado en función de esa delegación, entonces no sería un mero decreto reglamentario, sino un

“decreto delegado” y, por lo tanto, se requeriría su remisión a la Comisión Bicameral Permanente, en los términos del inciso 12° del artículo 100 de la Constitución Nacional y de la Ley N° 26.122. En segundo lugar, que si la intención del Poder Legislativo hubiera sido la de delegar materia tributaria en el Presidente mediante el artículo 13 de la Ley N° 25.561, entonces tendría que haber determinado “las bases de la delegación”, según lo establece el artículo 76 de la Constitución. Es decir que expresamente tendría que haber habilitado al Poder Ejecutivo a regular en cuestiones impositivas y no cabría inferir elípticamente una delegación implícita a través de la facultad de regular precios pues, al tratarse de poderes excepcionales, ellos merecen interpretación restrictiva.

A esta intuición que surge de una interpretación literal del texto de la Ley N° 25.561, le podemos agregar las conclusiones a las que llegó la Corte Suprema en el precedente “Camaronera Patagónica”.³ En esa oportunidad, el tribunal sostuvo que un eventual ejercicio de la potestad tributaria por parte del Presidente requiere que la ley establezca, con claridad y sin duda alguna, cuáles son las pautas de política legislativa a las cuales debe atenerse. La Corte fue todavía más allá y dijo, con relación a la Ley N° 25.561, que “de su lectura no puede siquiera intuirse que el Poder Legislativo haya delegado en el Ejecutivo” potestad tributaria alguna. En cuanto a la pauta de política legislativa, la Corte sostuvo en dicho precedente que debe incluir, de manera cierta e indudable, la forma de cuantificar la prestación tributaria. Ello podría hacerse, por ejemplo, previendo cuál es la alícuota aplicable o estableciendo “baremos máximos y mínimos para su fijación”. No hay en la Ley N° 25.561 una disposición que establezca que el Presidente puede, con relación al IVA en general, o respecto exclusivamente de alimentos, o de ciertos alimentos, modificar la alícuota del IVA entre ciertos límites máximos y mínimos.

La decisión del Presidente está prohibida por ley

Finalmente, cabe destacar que el Congreso sí delegó en el Presidente, a través de otra ley, la atribución de reducir la alícuota del IVA. En efecto, el artículo 28 de la Ley N° 23.349 (t.o. Decreto N° 280/1997) permite que el Poder Ejecutivo reduzca la alícuota del IVA pero únicamente en un veinticinco por ciento (25%). Por lo tanto, la Ley N° 25.561 no efectuó ninguna delegación en el Presidente y el Decreto N° 567/2019, a su vez, transgredió los límites de la delegación que sí fue prevista en la Ley N° 23.349. Por ello, el Decreto N° 567/2019 es inconstitucional. Pero, como queda claro, su inconstitucionalidad no responde a ninguna razón vinculada con el federalismo sino con el principio de división de poderes que, entre otras cosas, consagra un rígido principio de legalidad en materia tributaria.

³ CSJN, “Camaronera Patagónica S.A. c/ Ministerio de Economía y otros s/ amparo”, 15/04/2014, Fallos 337:388.

II.2. El Decreto N° 561/2019

Ahora bien, aquí las cosas son distintas a lo que ocurre con el Decreto N° 567/2019. En efecto, con respecto a la reducción de la base para el cálculo para el impuesto a las ganancias y la reducción de los anticipos de ganancias de los trabajadores autónomos, allí *no se produjo modificación alguna de la obligación tributaria*. Sencillamente, se modificó el mecanismo de cobro, pero no la sustancia de la obligación. El impuesto a las ganancias se calcula una vez al año y, en principio, se paga en ese momento. Para asegurar el pago, el organismo fiscal cuenta con la posibilidad de percibir anticipos, calculados en base a la recaudación del período fiscal anterior, y también de ordenar retenciones que se producen sobre los ingresos del contribuyente. Es evidente que la medida tiene un impacto en la recaudación fiscal de aquí a fin de año, pero de ningún modo hay una detracción *permanente* de recursos respecto de la masa coparticipable.

En tal sentido es sintomático que esta parte del Decreto se justifica en el inciso 1° del artículo 99 de la Constitución Nacional. En efecto, como responsable político de la administración del país, el Presidente está en condiciones de instruir a los organismos que pertenecen a la administración que adopten medidas dentro del ámbito de sus competencias específicas. El artículo 39 de la Ley de Impuesto a las Ganancias le confiere a la AFIP la facultad de regular las retenciones, mientras que el artículo 21 de la Ley N° 11.681 hace lo propio respecto de los anticipos de los impuestos en general. Por lo tanto, la AFIP cuenta con atribuciones, previstas en la legislación tributaria, para regular en materia de retenciones y anticipos de impuestos, y el Presidente cuenta con la competencia constitucional, en función del inciso 1° del artículo 99, de encomendarle a la AFIP, en tanto que organismo de la administración, que ejercite dichas facultades en un sentido determinado. En este caso, el ejercicio de estas competencias no importa una modificación de las obligaciones tributarias en sus elementos sustanciales. Tan solo se modifica la modalidad de percepción del impuesto a las ganancias.

Finalmente, la modificación de una cuota del monotributo está expresamente autorizada por el artículo 11 del Anexo de la Ley N° 24.977, la cual cumple, además, con los requisitos de “Camaronera Patagónica”, pues establece que el Poder Ejecutivo puede bonificar una o más mensualidades hasta un 20% del impuesto integrado total a los contribuyentes que guarden estricto cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales. Por lo tanto, en ese caso sí hay una modificación de la obligación tributaria. Pero ni este supuesto, ni el de la reducción de retenciones y anticipos del impuesto a las ganancias resultan violatorios del principio de división de poderes. En un caso, porque la modificación está habilitada legalmente y no se refiere a los elementos sustanciales de la obligación tributaria. En el otro, sí se refiere a tales elementos sustanciales, pero la norma habilitante establece un tope al ejercicio de dicha facultad, cumpliendo así con los estándares jurisprudenciales aplicables.

Con respecto a la bonificación de la cuota del monotributo, ella sí está expresamente autorizada por el artículo 11 del Anexo de la Ley N° 24.977, la cual cumple además con los requisitos de “Camaronera Patagónica” en tanto que establece que puede bonificar una o más mensualidades hasta un 20% del impuesto integrado total a los contribuyentes que guarden estricto cumplimiento de sus obligaciones formales y materiales.

Resulta pues que las decisiones adoptadas o encomendadas a través de este decreto están habilitadas por leyes del Congreso que cumplen los recaudos previstos en los estándares elaborados por la propia Corte. Por lo tanto, si el tribunal estima que hay, *prima facie*, un problema con la constitucionalidad del Decreto N° 561, entonces ello implica un cuestionamiento a la validez constitucional de las respectivas leyes habilitantes.

III. El argumento del federalismo

Ahora bien, el cuestionamiento a dichas leyes habilitantes no puede provenir de la doctrina de la división de poderes, salvo que ella sea reformulada. Y, dado que el peso de la argumentación de la Corte recayó en el federalismo, entonces parecería que no tenemos que pensar en una reformulación del principio de división de poderes, sino en una determinada interpretación del sistema federal y del régimen de coparticipación. Sin embargo, como argumentaré a continuación, considero que, en principio, los decretos en cuestión no pueden considerarse violatorios del régimen de coparticipación. Para mostrar este punto examinaré sintéticamente las características de nuestro régimen de coparticipación federal de impuestos desde el punto de vista constitucional, legal y jurisprudencial.

III.1. La regulación constitucional de la coparticipación

La reforma de 1994 introdujo al sistema de coparticipación en el texto constitucional (incisos 2° y 3° del artículo 75 y cláusula transitoria sexta). Luego de varias décadas de funcionar en forma paralela al sistema institucional formal, se resolvió que el mecanismo de la coparticipación requería una regulación constitucional.

Sintéticamente, el régimen constitucional de la coparticipación tiene la siguiente estructura. En primer lugar, define a los recursos coparticipables: las contribuciones directas e indirectas, con excepción de la parte o el total que tenga asignación específica. En segundo lugar, le confiere autoridad al Congreso de la Nación para crear, modificar o extinguir tales contribuciones, así como también para establecer o modificar asignaciones específicas *sin intervención de las provincias*. En tercer lugar, establece que los recursos coparticipables, es decir, lo que resulte de



la recaudación de las contribuciones directas e indirectas, excluyendo a las asignaciones específicas, serán distribuidos mediante un “régimen de coparticipación”. En cuarto lugar, dispone que ese régimen debe ser adoptado mediante una ley convenio, lo cual requiere la aprobación de las provincias. Por lo tanto, las provincias sí tienen una prerrogativa *a participar decisivamente en el procedimiento de adopción del régimen de coparticipación*. El régimen consiste, en lo esencial, en una distribución primaria, entre la Nación y las provincias, y una distribución secundaria, entre las provincias y la Ciudad entre sí. En quinto lugar, al estar prohibida la modificación unilateral de ambas distribuciones, las provincias tienen un derecho que el gobierno federal no modifique ninguna de ellas.

III.2. La regulación legal de la coparticipación

En 1988 se sancionó la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales. En lo que aquí interesa, dicha ley dispone, en su artículo 2, que la masa de fondos a distribuir estará integrada “por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse”, y exceptúa de ello a los derechos de importación y exportación, a los que tengan asignación específica, mientras dure la asignación, y a aquellos cuya distribución entre la Nación ya estuviera prevista en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación. El artículo 3 establece la distribución primaria y el artículo 4 hace lo propio respecto de la distribución secundaria. El artículo 6 establece la remisión automática de los fondos, y aclara que la misma se hará *diariamente*. El artículo 7 dispone que el monto a distribuir a las provincias no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales, tengan o no el carácter de distribuibles de acuerdo con la ley. Finalmente, la ley incluye regulaciones destinadas a evitar la doble imposición y ratifica la existencia de la Comisión Federal de Impuestos, que cuenta con representantes del gobierno federal y cada una de las provincias que adhieran a la ley.

La Ley N° 23.548 no les confiere a las provincias ninguna potestad para participar de manera decisiva en la política tributaria. Lejos de ello, el inciso “i” del artículo 11 se limita a asignarle a la Comisión Federal de Impuestos la función de intervenir *con carácter consultivo* en la elaboración de todo proyecto de legislación tributaria nacional.

No obstante, la Ley N° 23.548 sí tuvo una preocupación por resguardar las finanzas provinciales. De ese modo, su artículo 7 sí les reconoce a las provincias un derecho a un piso mínimo sobre la totalidad de la recaudación tributaria nacional, comprensiva tanto de tributos coparticipables como no coparticipables. En un escenario extremo, si el gobierno federal decidiera dejar de percibir toda contribución, con excepción de los derechos de importación y exportación, entonces las provincias tendrían derecho a que se distribuya entre ellas un treinta y cuatro por ciento de lo que se recaude en concepto de derechos aduaneros, aun a pesar de que se trata de

recursos que, en principio, no son coparticipables. En síntesis, las provincias tienen derecho a que la masa coparticipable nunca sea inferior al treinta y cuatro por ciento de la totalidad de la recaudación tributaria del gobierno federal.

III.3. Un análisis preliminar de los decretos: ¿federalismo?

Hasta este punto, no es para nada obvio que los decretos hayan infringido algún estándar derivado del federalismo ni del régimen de coparticipación. En ellos no se calificó como no coparticipable a un impuesto coparticipable, ni tampoco se modificó la distribución primaria o secundaria de la coparticipación, ni se obstaculizó la remisión automática de los fondos, ni mucho menos se afectó el piso previsto en el artículo 7° de la Ley N° 23.548.

No hay ninguna disposición constitucional ni legal según la cual se requiera el acuerdo de las provincias para: (i) modificar la alícuota de impuestos nacionales, (ii) bonificar el pago de una parte de un impuesto nacional, (iii) modificar las modalidades de cumplimiento de los impuestos nacionales.

Por lo tanto, al menos hasta este punto, los decretos no plantean un problema en términos de federalismo. Pero, como ocurre muchas veces en el derecho constitucional, tal vez existan estándares jurisprudenciales que indiquen lo contrario. Por lo tanto, vale la pena revisar cuáles son los criterios utilizados por la Corte Suprema en la interpretación del inciso 2° del artículo 75 de la Constitución. La jurisprudencia sobre el inciso 2° del artículo 75 de la Constitución

Los dos precedentes principales en la materia fueron resueltos en casos promovidos por la provincia de Santa Fe en contra del Estado Nacional. En el primero de ellos, la provincia demandó la inconstitucionalidad del artículo 76 de la Ley N° 26.078 mediante el cual se prorrogó la detracción del quince por ciento (15%) de la masa coparticipable con destino a la Administración Nacional de la Seguridad Social. Dicha detracción había sido establecida originalmente a través de un convenio entre la Nación y las provincias, instrumentado mediante el Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales del 12 de agosto 1992.⁴

La Corte avanzó un argumento en ese caso basado en la directiva, aceptada pacíficamente, de que las leyes convenio no pueden ser modificadas unilateralmente. En el considerando 8°, sostuvo que la “esencia misma del derecho intrafederal impone concluir que las leyes-convenio y los pactos que lo componen no se encuentran en una esfera de disponibilidad individual de las partes,

⁴ CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 24/11/2015, Fallos 338:1356.

y solo pueden ser modificados por otro acuerdo posterior de la misma naturaleza, debidamente ratificado por leyes emanadas de las jurisdicciones intervinientes”.

En tal sentido, la Corte constató que la detracción, originalmente acordada a través del Pacto del 12 de agosto de 1992 fue luego prorrogada por sucesivas leyes convenio hasta el 31 de diciembre de 2005, momento en el cual no se produjo una prórroga ulterior. El gobierno federal se defendió de la demanda de la provincia alegando que, mediante la Ley N° 26.078, se había dispuesto una asignación específica, en los términos del artículo 75, inciso 3°, de la Constitución.

Para evaluar la defensa de la Nación, la Corte sostuvo que el poder del Congreso de determinar asignaciones específicas debía ser interpretado en forma restrictiva, pues la coparticipación de los recursos en cuestión era la regla. Afirmó que dicho carácter excepcional se hacía evidente por su carácter temporal, por el requisito de una ley especial, y por la idea de que se trataría de una transferencia desde las provincias a un sector específico. En función de esta directiva interpretativa, la Corte destacó que el texto constitucional confiere un poder para determinar asignaciones específicas *respecto de impuestos determinados*. Por lo tanto, el tribunal formuló la cuestión a resolver del siguiente modo: ¿puede el Congreso ejercer esa competencia únicamente respecto de las contribuciones propiamente dichas o también puede hacerlo mediante la detracción de una parte de la masa coparticipable en oportunidad previa a la distribución primaria?

La Corte consideró que, en función de la interpretación restrictiva que cabía hacer del texto constitucional en lo atinente a las asignaciones específicas, solo la primera opción estaba habilitada por el inciso 3° del artículo 75. Por lo tanto, la Ley N° 26.078 no había respetado este criterio en tanto que dispuso directamente una detracción sobre el total de la masa coparticipable antes de la distribución primaria. A ello, la Corte agregó que la disposición legal tampoco había cumplido con el recaudo de que la asignación específica sea establecida por tiempo determinado.

En el otro caso, la provincia de Santa Fe cuestionó lo decidido en el Decreto N° 1399/2001.⁵ Mediante dicho decreto se dispuso que una parte de la recaudación neta total de los gravámenes y de los recursos aduaneros cuya recaudación estuviera a cargo de la AFIP conformaría una porción de los recursos de ese organismo. En lo esencial, la Corte efectuó un análisis similar al del caso anterior. Es decir, sostuvo que se había producido una detracción que no estaba avalada por una ley convenio y que tampoco había cumplido con los recaudos del inciso 3° del artículo 75 de la Constitución. En tal sentido, la Corte afirmó que no se había cumplido con la forma de ley especial aprobada por una mayoría especial, ni tampoco con el recaudo de temporalidad.

⁵ CSJN, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, 24/11/2015, Fallos 338:1389.

Asimismo, la Corte reprochó que, al igual que en el caso anterior, la detracción se producía sobre la totalidad de la masa, y no en relación con impuestos determinados.

La Corte calificó, además, a la competencia del inciso 3° del artículo 75 como de naturaleza indelegable, de manera tal que el decreto no podría constituir un acto de ejercicio de poderes legislativos delegados. De todos modos, a mayor abundamiento, destacó que la ley que el Estado Nacional había invocado como norma habilitante tampoco cumplía con los requisitos previstos en el artículo 76 de la Constitución Nacional, en particular, con establecer las bases de la delegación.

Como vemos, los precedentes recién analizados se mantienen dentro de la descripción general del régimen de coparticipación efectuada más arriba. En lo esencial, la Corte sostuvo que el Congreso, en un caso, y el Poder Ejecutivo, en el otro, actuaron *por fuera* de las competencias reconocidas en el inciso 3° del artículo 75 de la Constitución, en tanto que una asignación específica debe hacerse a través de una ley especial, aprobada con una mayoría especial, respecto de lo recaudado en un impuesto determinado y por un período de tiempo también determinado. Sin cumplir con tales requisitos, una *detracción* a la masa coparticipable previa a la distribución primaria solo puede tener lugar a través de una ley convenio.

Sin embargo, ninguna de las medidas adoptadas en los decretos bajo análisis constituye una “detracción” en el sentido relevante. Los precedentes en los que intervino la provincia de Santa Fe y el lenguaje utilizado en los incisos 2° y 3° sugieren que una “detracción” consiste en una apropiación por parte del Estado Nacional de un recurso que, de otro modo, sería objeto de coparticipación. Los decretos involucrados en el caso, sin embargo, hacen otra cosa. El Decreto N° 597/2019 modificó la alícuota de un impuesto nacional (IVA). El Decreto N° 591/2019 bonificó parte del pago de un impuesto nacional (monotributo) y modificó las modalidades de percepción de otros impuestos (retenciones y anticipos del impuesto a las ganancias).

La modificación de las modalidades de percepción no puede ser caracterizada de ninguna manera como una detracción. Los recursos que ingresarán a la masa coparticipable no son afectados por esa decisión. Únicamente cambia el momento en que ingresarán, pero no modifica la sustancia de la obligación tributaria.

La modificación de las alícuotas de impuestos nacionales y la bonificación en el pago de una parte de un impuesto, aunque sí modifican los elementos sustanciales de la obligación tributaria, tampoco pueden ser descriptas como una detracción. Hay tres razones para ello.

La primera razón es que, mediante la reducción de una alícuota o con la bonificación en el pago de un impuesto, el Estado Nacional no se está apropiando de un recurso, sino que está dejando de percibirlo.

La segunda razón es que el aumento o la disminución de las alícuotas (o la bonificación) no tiene un efecto lineal en la recaudación. Por ejemplo: se podría disminuir la alícuota del impuesto a las ganancias para personas que trabajan en relación de dependencia. Si ese dinero se vuelca al consumo, aumentará la recaudación del impuesto al valor agregado. En caso de que ese incremento supere a la disminución de la recaudación del impuesto a las ganancias, entonces la masa coparticipable habría aumentado, pese a la reducción de la alícuota. Por eso mismo, un aumento de la alícuota de un impuesto podría tener un impacto negativo en la recaudación si, por caso, desincentivara el consumo (algo probable en el caso del impuesto al valor agregado sobre bienes con demanda elástica).

La tercera razón es que, incluso en la hipótesis de que los impuestos tuvieran un efecto neutro en la economía, afirmar que la reducción de alícuotas equivale a una detracción, significaría que el gobierno nacional sólo podría por sí mismo aumentar las alícuotas, pero no disminuirlas.

III.5. Resumen

La Constitución Nacional formula dos reglas en la materia bajo examen. En primer lugar, en el inciso 2° del artículo 75, estipula que la distribución de la masa coparticipable debe instrumentarse a través de una ley convenio. En segundo lugar, que una eventual detracción de recursos recaudados a través de impuestos coparticipables resulta admisible únicamente si se hace a través de una ley que determina una asignación específica, de acuerdo con los recaudos previstos en el inciso 3° del artículo 75.

En los precedentes en los que la provincia de Santa Fe demandó al gobierno nacional, la Corte había sostenido que los principios de buena fe y lealtad federal subyacen a dichas reglas. Es interesante señalar que, en dichos precedentes, los principios cumplieron una función eminentemente interpretativa respecto de la disposición del inciso 3° del artículo 75. En efecto, en uno de ellos se decidió que la facultad de detraer recursos de la masa coparticipable sólo podía hacerse respecto de impuestos determinados a los que se otorga asignación específica. Y, en el otro, se decidió que solamente el Congreso a través de una ley puede otorgar la asignación específica.

De ese modo, tenemos cuatro reglas: (i) la distribución de los recursos coparticipables debe efectuarse a través de ley convenio, con la excepción prevista en (iii) (art. 75, inc. 2°); (ii) está prohibida toda detracción unilateral de recursos de la masa coparticipable, con la excepción

prevista en (iii) (Fallos 338:1356); (iii) un recurso proveniente de un impuesto coparticipable puede ser unilateralmente detraído de la masa coparticipable si se le asigna una asignación específica a través de una ley especial aprobada por mayoría absoluta de la totalidad de los miembros de cada Cámara (art. 75, inc. 3°); (iv) está prohibido instrumentar la excepción prevista en (iii) a través de otra norma que no sea una ley formal (Fallos 338:1389). Sin embargo, estas reglas no son aplicables al caso planteado por la provincia de Entre Ríos pues ninguna de las medidas adoptadas en los decretos objetados constituye una “detracción” en los términos de (ii). Por lo tanto, en principio, no violarían ninguna regla vigente del régimen de coparticipación federal.

IV. Buena fe y lealtad federal

Sin embargo, el hecho de que los decretos no violaran ninguna de las reglas vigentes hasta ese momento en materia de coparticipación federal no implica que sean objetables a la luz de los principios que subyacen a dicho régimen. Esto nos conduce a la segunda idea sugerida por la Corte en su decisión, la cual tendría fundamento en los principios de buena fe y lealtad federal. Según esta aproximación, lo que estaría vedado es que “uno de los sujetos del sistema adopte de modo intempestivo medidas que puedan afectar al resto de los miembros de la federación”.

Ese fragmento es decisivo porque lo que afectaría a los principios de buena fe y lealtad federal es el carácter *intempestivo* de las medidas que podrían afectar al resto de los miembros de la federación, *con independencia de qué órgano las tomó*. Desde esta perspectiva, las leyes tributarias que le confieren poderes a la AFIP para determinar retenciones y anticipos y que habilitan al Presidente a bonificar una cuota del monotributo dentro de un límite serían inconstitucionales en la medida en que, precisamente, habilitarían a la AFIP y al Presidente a tomar la clase de medidas intempestivas que estaría vedada por los principios de buena fe y lealtad federal. Si llevamos el argumento a un extremo, solamente si dichas leyes se hubieran adoptado con el procedimiento de la ley convenio, sería posible admitir la validez de una habilitación tal.

En síntesis, llevando el argumento que presuponemos guió la decisión de la Corte a un extremo, resultaría que, en virtud de los principios de buena fe y lealtad federal, y sin ninguna disposición constitucional expresa que lo imponga, sería necesaria una ley convenio para: (i) modificar la alícuota de impuestos nacionales, (ii) bonificar el pago de una parte de un impuesto nacional, y (iii) modificar las modalidades de cumplimiento de los impuestos nacionales. Eventualmente, se podría habilitar que el Poder Ejecutivo o un organismo administrativo tomen decisiones en esas materias, pero sólo a través de una ley convenio.

El dilema en que nos pone la Corte, entonces, es el siguiente. Si lo decisivo es la cuestión de la división de poderes dentro del gobierno federal, entonces la medida cautelar podría resultar admisible, pero sólo con respecto a uno de los decretos. Si, en cambio, lo relevante es el peso de los principios de buena fe y lealtad federal junto con la prohibición de adoptar medidas intempestivas, entonces no importa cuál órgano del gobierno federal tomó la decisión, sino si ella, además de intempestiva, podría conjeturalmente afectar el monto de los recursos que recibe una provincia. En este segundo escenario, los mencionados principios y la necesidad de evitar la adopción de medidas intempestivas por parte del gobierno federal deberían conducir a una reformulación del régimen de coparticipación. Éste no tendría como objeto tan sólo a la distribución de los recursos efectivamente recaudados, que es a lo que se refiere el inciso 2° del artículo 75 de la Constitución, sino también a *un cogobierno en materia de política tributaria*.

V. Razonamiento constitucional e innovaciones interpretativas

Si mi interpretación es correcta, entonces resulta que el argumento de la Corte no es que los decretos violaran alguna de las *reglas* vigentes hasta ese momento en materia de coparticipación federal, si no que eran objetables a la luz de los *principios* de buena fe y lealtad federal que subyacen a dicho régimen. Para entender este argumento es preciso recapitular brevemente los aspectos básicos del razonamiento constitucional antiformalista o basado en principios.

V.1. Reglas y principios

De acuerdo con una perspectiva muy popular en la interpretación constitucional contemporánea, el rol de los jueces consiste en identificar ciertos *principios* y, luego, determinar a partir de ellos una solución para el caso, es decir, una *regla*. Existen diversas concepciones sobre la distinción entre principios y reglas. Aquí me interesa una de ellas en particular: la que sostiene que las normas jurídicas tienen dos dimensiones: la directiva y la justificativa (Atienza y Ruiz Manero, 1998; Schauer, 1991). La primera dimensión viene dada por la existencia de una regla, es decir, de una correlación entre un caso genérico y una solución normativa. La regla está justificada por una o más razones subyacentes, los principios. La técnica de la formulación de reglas consiste en elegir una determinada expresión lingüística que pasa a tener *autonomía semántica* respecto de los principios que las justifican.

La autonomía semántica de la regla respecto de su justificación subyacente puede provocar dos clases de problemas. Por un lado, un caso particular, que resulta subsumible en la regla, no estaría comprendido por el principio que subyace a la regla. Se denomina a ello “suprainclusión” de la regla. Por otro lado, un caso particular, que no resulta subsumible en la regla, estaría comprendido por el principio que la subyace. Se denomina a ella “infrainclusión” de la regla.

De ese modo, en el contexto jurídico, sería posible elaborar tres distintas clases de discursos (Günther, 1993; Wróblewski, 1971). Por un lado, un discurso de justificación interna: determinar que un caso particular es subsumible en una regla. Por otro lado, un discurso de justificación externa: determinar que una regla está justificada por un principio subyacente o un balance entre varios de ellos. Finalmente, un discurso de aplicación: determinar que la regla en la cual se subsume un caso particular resulte *apropiada* al mismo a la luz de los principios subyacentes. El formalismo sostiene que los jueces deberían limitarse, en la mayor medida posible, al primer tipo de discurso, sin ingresar en los otros dos. El antiformalismo, en cambio, defiende la idea de que los jueces pueden (o deben) desarrollar las tres clases de discurso.

En este trabajo, asumiré que el razonamiento constitucional en la Corte Suprema es, *de hecho*, antiformalista. Trivialmente, lo es porque, al no existir una instancia ulterior de revisión, los jueces pueden elegir entre el formalismo y el antiformalismo sin que esa decisión pueda ser revocada. Y, de un modo menos trivial, creo que lo es porque el formalismo presupone también razones que lo justifican y los jueces formalistas hacen explícitas tales razones cuando consideran que deben justificar su elección. La elección de primer orden entre formalismo y antiformalismo no sería otra cosa que la identificación de una regla, la que regula la competencia de los jueces, a partir de ciertas razones institucionales subyacentes. En definitiva, se fundaría en un antiformalismo de segundo orden (Dworkin, 1986; Vermeule, 2016).

El punto que me interesa destacar es el siguiente. El razonamiento judicial antiformalista requiere: i) identificar a las reglas y a los principios, ii) determinar si el caso particular se subsume en alguna regla, iii) determinar si las reglas están justificadas por los principios, y iv) determinar si la regla, justificada por los principios, es apropiada al caso particular a resolver, teniendo en cuenta nuevamente a los principios. En el supuesto en el que no hubiera una regla aplicable al caso particular, entonces el juez deberá crear una a partir de los principios que resulten apropiados. Lo mismo ocurrirá si la regla en cuestión no está justificada o si no es apropiada. Por lo tanto, la regla identificada en el primer paso del razonamiento tendrá un carácter *prima facie*, a la espera de ser justificada y de resultar apropiada al caso particular.

Las reglas identificadas en el primer paso del razonamiento pueden tener dos fuentes. Ellas pueden estar formuladas en el texto de la Constitución o pueden ser la conclusión de un razonamiento judicial previo, es decir, configurar la *ratio decidendi* de un precedente. Llamaré “interpretación innovadora” a toda decisión de la Corte Suprema en la cual la regla utilizada para resolver un caso particular sea distinta a las reglas disponibles en la primera etapa. La innovación es un resultado siempre posible cuando el procedimiento decisorio es antiformalista. Por lo tanto, la manera adecuada de criticar una decisión de la Corte no puede limitarse al hecho de que estemos frente a una innovación. Lo que se requiere es una evaluación sustantiva de ese cambio,

asumiendo una “posición madura” que tenga en cuenta los riesgos implicados tanto en la innovación como en la decisión de mantener el *statu quo*, así como también ponderando la respectiva incertidumbre sobre el futuro (Hirschman, 1991, pp. 153-154; Vermeule, 2014, pp. 52-87).

V.2. La innovación interpretativa de la Corte

Ahora bien, como sostuve en la sección 3.5, ninguna de las medidas adoptadas en los decretos bajo análisis violaba las reglas vigentes en materia de coparticipación federal (ie, (i)-(iv)). Esto significa que, en el caso planteado por la provincia de Entre Ríos, la Corte invocó los principios de buena fe y lealtad federal para establecer una *nueva* regla según la cual:

(v) Es inválida toda decisión del Presidente que, con relación a impuestos coparticipables, alternativamente, difiera su percepción, o la interrumpa o reduzca la alícuota prevista anteriormente, con independencia de que exista una delegación del Congreso que fije claramente la política legislativa.

La regla (v) es claramente una innovación interpretativa. No sólo se agrega a las cuatro reglas que podían ser identificadas con anterioridad, sino que además importa una redefinición del universo del discurso. Si los principios de buena fe y lealtad federal se referían originalmente a la detracción de recursos coparticipables y a la asignación específica de impuestos coparticipables, ahora ellos también se refieren a la determinación de las alícuotas, a la decisión sobre los impuestos que deben crearse o mantenerse y a la elección de los mecanismos de percepción impositiva.

Lamentablemente, la regla (v) no es para nada clara con respecto a cómo el gobierno federal debería proceder. ¿Significa que las decisiones a las que se refiere la regla sólo pueden ser adoptadas por ley convenio? ¿O pueden ser adoptadas por el Congreso? Suponiendo que el Congreso puede adoptarlas, ¿se requiere a partir de ahora una mayoría especial, pese a que el primer párrafo del inciso 2° del artículo 75 nada dice al respecto? ¿Queda completamente prohibida la delegación legislativa en materia de impuestos coparticipables, pese a que nada dice el artículo 76? ¿Incluso quedaría prohibida si la ley delegante cumple con los recaudos de “Camaronera Patagónica”?

Insisto en que, si el Congreso puede adoptar por sí decisiones en la materia y las delegaciones legislativas están permitidas, entonces la Corte no debería haber concedido la medida cautelar con respecto al Decreto N° 561/2019. Esa decisión se justifica si tal delegación no estuviera permitida, lo que solamente podría ocurrir si la materia respectiva debiera regularse a través de una ley convenio o de una ley con mayoría especial. Estas cuestiones apuntan a la consistencia de la

decisión de la Corte. De modo tal que, si la respuesta fuera que la regla no tiene amplias implicancias, entonces la decisión del tribunal sería incoherente. Descartaré esta última opción y procederé a analizar los riesgos tanto de asumir la regla (v) como de no hacerlo.

VI. Evaluación de los méritos y deméritos de la innovación interpretativa de la Corte

Por cierto, es muy pronto para saber si la Corte realmente suscribe a esta innovación interpretativa. De todos modos, ello es una posibilidad, teniendo en cuenta el modo en que el tribunal esbozó su argumento en la decisión sobre la medida cautelar. Las innovaciones en el derecho constitucional por vía de interpretación judicial forman parte del escenario habitual en la disciplina y no deben sorprendernos. Pero, cuando los tribunales toman decisiones de esta clase, que en definitiva son más políticas que jurídicas, deberán aceptar que el público las evalúe también de modo político, es decir, teniendo en cuenta sus consecuencias. Una forma posible de llevar adelante esa evaluación es viendo hacia dónde podría llevarnos una decisión tal, es decir, a través de un argumento de los *riesgos* implicados tanto en la decisión como en las alternativas disponibles.

VI.1. El riesgo del statu quo: ineficiencia

Una acción es *eficiente*, si, y sólo si, luego de realizada (i) ninguna de las personas que intervinieron en su ejecución o que se ven afectadas por ella está en una peor situación (i.e., la situación anterior y la nueva les resulta, cuanto menos, indiferente) y (ii) si al menos una de las personas que intervinieron en su ejecución o que se ven afectadas por ella está en una mejor situación (i.e., prefiere la nueva situación a la anterior). Si existieran distintas acciones que pueden ser llevadas adelante, entonces una de ellas será *superior* a otra en términos de eficiencia si, y sólo si: (i) es eficiente mientras que su alternativa no lo es, o (ii) ambas son eficientes, pero una de ellas incrementa el bienestar global en mayor medida que la otra. Si una acción es eficiente y es superior a todas las demás en términos de eficiencia, es decir, si no existe ninguna alternativa que pueda aumentar el bienestar global, entonces dicha acción será *óptima*. En la literatura especializada, esta concepción de la eficiencia suele ser conocida como “paretiana”, en honor al pensador italiano V. Pareto (2014, pp. 179-180).

Asimismo, existe una concepción alternativa sobre la eficiencia, a la cual denominaremos *concepción hipotética de la eficiencia* (Hicks, 1939; Kaldor, 1939). Según esa concepción, una acción es eficiente si, y sólo si, luego de ejecutada: (i) alguna de las personas está en una mejor situación que antes de que ello ocurra (de modo que, en principio, preferirían la situación nueva a la anterior) o (ii) si alguna de las personas está en una peor situación (por lo que preferirán la situación previa a la nueva), el incremento de bienestar de las que están mejor es lo bastante

elevado como para *compensar* la disminución de bienestar que sufrieron las personas que están peor luego de la realización de la acción.⁶ A esta concepción se la suele denominar “eficiencia Kaldor-Hicks” y permite relajar las más estrictas condiciones establecidas por la concepción paretiana: ciertas acciones que no serían eficientes bajo el criterio de Pareto, sí lo serán bajo el criterio de Kaldor-Hicks. Por cierto, es relevante que la compensación mantenga su carácter potencial pues si ella se efectivizara, entonces la acción pasaría a ser eficiente en términos paretianos dado que nadie estaría ya en una peor situación.

Las restricciones que la regla (v) impone a las decisiones del gobierno federal en materia de impuestos coparticipables implican un incremento en los costos de adoptarlas. De ese modo, en una lectura extrema, las decisiones respectivas deberían ser instrumentadas a través de una ley convenio. Alternativamente, se debería recurrir a una ley con mayoría especial, sin posibilidad alguna de delegación en el Presidente. Frente a esta innovación, el *statu quo* consistiría en que tales decisiones pueden ser adoptadas por el Congreso sin necesidad de una mayoría especial y que pueden ser delegadas, cumpliendo los requisitos de “Camaronera Patagónica”.

El *statu quo* plantea un riesgo que es el de la adopción de decisiones ineficientes, desde la perspectiva federal, en materia de impuestos coparticipables. A grandes rasgos, el escenario podría describirse del siguiente modo: si el Congreso puede, sin mayoría especial, delegar en el Presidente la determinación de las alícuotas de los impuestos coparticipables, dentro de un baremo fijado en la ley, o diferir la percepción de tales impuestos, modificando los mecanismos de cobro, entonces el Presidente podría reducir *intempestivamente* la masa coparticipable, incluso en perjuicio de las propias finanzas del gobierno federal, con un claro impacto sobre los sujetos de la coparticipación secundaria. Aun sin delegación en el Presidente, una ley del Congreso sin mayoría especial consistiría en una decisión que, sin ser intempestiva, podría no tener en cuenta adecuadamente los intereses de una mayoría de las provincias, representadas en el Senado.

Alternativamente, si las decisiones en materia de impuestos coparticipables requiriesen de una ley convenio, entonces ellas serían eficientes en sentido paretiano. Si debieran instrumentarse a través de una ley con mayoría especial, entonces la eficiencia paretiana está descartada, pero, en lo que hace a la relación entre el gobierno federal y las provincias, sí se requerirá que, en el Senado, al menos una mayoría de los representantes de las provincias estén de acuerdo con ellas. Por lo tanto, se trata de un procedimiento que tendería a, aunque tal vez no aseguraría, la eficiencia hipotética.

Es importante señalar que este riesgo no podría llegar al extremo de la desfinanciación total de las provincias en función del artículo 7 de la Ley N° 23.548 que dispone que el monto a distribuir

⁶ Le agradezco a Ezequiel Monti por sugerir esta formulación de la concepción hipotética de la eficiencia.

a las provincias no podrá ser inferior al treinta y cuatro por ciento (34%) de la recaudación de los recursos tributarios nacionales, tengan o no el carácter de distribuibles de acuerdo con la ley. Este piso opera como un *umbral deontológico* (Zamir y Medina, 2010, pp. 46-48) para las decisiones del gobierno federal que puedan tener un efecto en la masa coparticipable.

En síntesis, el *statu quo* permite que el gobierno federal, mediante leyes aprobadas sin mayoría especial o a través de una delegación al Presidente, tome decisiones sobre los impuestos coparticipables que podrían resultar ineficientes. Dicho riesgo está sujeto a una restricción impuesta por el artículo 7 de la Ley N° 23.548 que funciona como un umbral deontológico en el procedimiento decisorio a nivel federal. De ese modo, la especificación de los principios de buena fe y lealtad federal en la regla (v) disminuiría el riesgo de decisiones ineficientes. Ello es así porque la eficiencia relevante, desde la perspectiva federal, es la que exige tomar como unidades a las provincias: lo que se pretende es tener en cuenta sus preferencias. Una decisión eficiente desde el punto de vista del federalismo probablemente será menos eficiente que otra que tome en cuenta las preferencias de los individuos.

VI.2. Segundo riesgo del statu quo: afectación a la previsibilidad

Un segundo riesgo que se seguiría de mantenerse el *statu quo* consiste en que una modificación de la política tributaria tiene un impacto directo en las finanzas públicas provinciales. Ello se debe a que el régimen de coparticipación garantiza el envío automático de los recursos que resultan de la recaudación fiscal. Si esta última disminuye de un mes a otro, entonces las provincias recibirán automáticamente menos recursos. Probablemente, este riesgo es el que las provincias esgrimieron con mayor contundencia ante la Corte Suprema al demostrar cuál era el impacto concreto que los decretos tenían al cuantificar la reducción inmediata de la recaudación fiscal. Esta reducción puede afectar negativamente el valor de la previsibilidad: los gobiernos provinciales pueden tener una cierta expectativa de recaudación a partir de la cual planifican políticas públicas a las que destinarán los recursos respectivos. En este sentido, el carácter intempestivo de las medidas puede entenderse como un riesgo concreto a la previsibilidad. Tales cambios intempestivos podrían frustrar una adecuada planificación por parte de los gobiernos provinciales, interfiriendo así con la autonomía local.

VI.3. Primer riesgo de la innovación: afectación al Estado de Derecho

El primer párrafo del inciso 2° del artículo 75 de la Constitución establece que es atribución del Congreso imponer contribuciones indirectas y directas, en este último caso, estipulando una serie de requisitos adicionales. El inciso 18° del artículo 75, a su vez, le otorga al Congreso la atribución de conceder privilegios de manera temporal y el inciso 19° la de promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones.

Ambas atribuciones pueden traducirse, entre otras medidas, en exenciones impositivas, incluyendo a impuestos provinciales.⁷ Ninguno de los tres incisos exige que las leyes respectivas sean sancionadas a través de una mayoría especial, ni mucho menos a través de una ley convenio.

Cuando la Corte adopta la regla (v), está asumiendo que el derecho constitucional impone requisitos al procedimiento decisorio sobre impuestos coparticipables, con fundamento en los principios de buena fe y lealtad federal, que no están expresamente previstas en el texto de la Constitución. De ese modo, el “derecho en acción” toma distancia del “derecho en los libros”. De acuerdo con L. Fuller (1969, pp. 81-91), la coincidencia entre ambos es uno de los elementos de lo que dicho autor llamaba “moralidad interna del derecho” y que, contemporáneamente, se denomina estado de derecho.

Si bien en este trabajo asumí el antiformalismo como una posibilidad, de ahí no se sigue que toda innovación sea legítima, especialmente si ella impone mayor distancia entre el “derecho en los libros” y el “derecho en acción”. La Corte debería ser especialmente prudente a la hora de tomar una decisión de esa clase. Son dos las razones que justifican dicha prudencia.

La primera razón es que el texto de la Constitución es *la* fuente del derecho constitucional. Si una de las funciones del derecho es proveer una solución autoritativa a los desacuerdos y a la incertidumbre y la forma habitual de cumplir esa función es recurrir a reglas, esto es, a enunciados con una formulación canónica que tienen autonomía semántica respecto de las razones que los justifican, entonces apelar a los principios para apartarse de las reglas configura un obstáculo para esa función (Alexander y Sherwin, 2001, pp. 12-13, 178-179). Si las reglas están formuladas en el texto constitucional, que los tribunales sean respetuosos de ellas es una manera de mantener la congruencia entre el “derecho en acción” y el “derecho en los libros”. En definitiva, el riesgo de las innovaciones interpretativas para el estado de derecho significa que, a la larga, buena parte del texto constitucional podría ser derrotado por sus principios implícitos y el derecho constitucional no podrá cumplir con, al menos, una de sus funciones. Se deben proporcionar muy buenas razones para justificar una decisión de esa clase, sobre todo cuando la innovación, lejos de ser incremental, parece ser maximalista.

El riesgo de la devaluación del estado de derecho conduce a la segunda razón para que la Corte sea prudente. En efecto, el estado de derecho está instrumentalmente conectado con otros valores (Shapiro, 2011, pp. 395-397). En primer lugar, con evitar el comportamiento *arbitrario* de los funcionarios. Aun cuando el razonamiento en base a principios no sea arbitrario en sentido estricto

⁷ Por ejemplo, véase CSJN, “Ferrocarril Central Argentino c/ provincia de Santa Fe s/ repetición de pago indebido”, 03/07/1897, Fallos 68:227 (ley del Congreso que exime a empresas de ferrocarril del pago de impuestos nacionales y provinciales); id., “Zofractor S.A. c/ Estado Nacional s/ amparo”, 20/09/2002, Fallos 325:2394 (creación de “zonas francas”, que comprenden exenciones tributarias, como política tendiente al equilibrio regional).

(Dworkin, 1977, pp. 31-39), lo concreto es que su inclusión en el razonamiento judicial importa que los tribunales no sólo elaborarán un discurso de identificación de la regla y de justificación interna de sus decisiones, sino que también encararán discursos de justificación externa y de aplicación. Aun cuando exista la posibilidad de controlar racionalmente esta clase de discursos (Alexy, 1989; 2002), está claro también que dicho control entraña costos mayores a los implicados en el control de la justificación interna. Esto introduce un riesgo de mayor arbitrariedad en la decisión judicial. En segundo lugar, ese mayor costo en el control de la decisión judicial se traduce en una mayor dificultad para las personas de predecir el comportamiento de los funcionarios, afectando así el ejercicio de su *autonomía*, que es otro de los valores conectados con el estado de derecho. Finalmente, el estado de derecho colabora con la *planificación social*. Esta idea puede explicarse de varias maneras, pero un ejemplo bastará para ilustrar el punto. Quienes redactaron la Constitución, planificaron un determinado esquema de organización y distribución del poder entre el gobierno federal y los gobiernos provinciales. Esa planificación genera expectativas en las personas que están a cargo de tales gobiernos y, en base a ellas, diseñan planes de acción en sus respectivas competencias (política tributaria, presupuestaria, económica, etcétera). Si existe la posibilidad de que la planificación prevista en el texto constitucional se frustre por decisiones judiciales, los gobiernos deberán internalizar tales costos en sus procesos de toma de decisiones. En síntesis: la devaluación del estado de derecho trae aparejados riesgos de mayor arbitrariedad en la toma de decisiones, de afectación del ejercicio de la autonomía personal y de mayores costos para la planificación social.

VI.4. Segundo riesgo de la innovación: la pendiente resbaladiza

Una forma de evaluar los riesgos de una decisión es considerar cuáles pueden ser sus consecuencias. Cuando el énfasis se pone en los efectos negativos, entonces el argumento es uno de *pendiente resbaladiza*. Los argumentos de pendiente resbaladiza pueden adoptar dos formas (Devine, 2018; Lode, 1999; Schauer, 1985; Volokh, 2003; Walton, 2015; Williams, 1995). Por un lado, es posible señalar que, si un cierto caso actual se resuelve de determinada manera, que podría resultar aceptable, ocurriría que esa forma de solucionar el caso conduciría a que, en el futuro, otro caso debería ser resuelto de un modo completamente inaceptable. Esta es la variante del *resultado horrible* de la pendiente resbaladiza. Por otro lado, en ocasiones, se afirma que una determinada solución puede parecer razonable en el caso actual, pero ella conducirá a distinciones arbitrarias en el futuro. Esta variante, denominada del *resultado arbitrario*, postula que, una vez que estamos en la pendiente, nos enfrentaremos inevitablemente con futuras decisiones con respecto a las cuales no podremos garantizar la existencia de soluciones que no sean arbitrarias.

En este caso, la pendiente resbaladiza puede formularse de acuerdo con ambas variantes. La razón de ello es la siguiente: si admitimos que lo que afecta a los principios de buena fe y lealtad federal es que el gobierno federal tome decisiones intempestivas que *podrían* afectar el monto de

los recursos que recibirán las provincias en materia de coparticipación, entonces virtualmente *cualquier decisión del Estado Nacional en materia de política económica, fiscal, monetaria o de finanzas públicas* podría ser calificada como tal y, por lo tanto, obstaculizada a través de medidas cautelares solicitadas por gobernadores de provincia. La pendiente resbaladiza nos conduciría aquí a resultados arbitrarios, en la medida en que, de acuerdo con las razones que condujeron a la adopción de la regla (v), no habría motivos para diferenciar aquellos supuestos del actual. Por lo tanto, el riesgo sería pasar de un gobierno federal a una especie de arreglo confederal, en el que las provincias tendrían un poder de veto sobre toda decisión del gobierno federal que pudiera tener algún tipo de impacto en la recaudación de los impuestos coparticipables.

Sin embargo, incluso si nos limitáramos únicamente a la política tributaria referida a los impuestos coparticipables, entonces admitir que las decisiones respectivas quedan fuera del ámbito de disponibilidad del gobierno federal significa o bien que ellas pasarían a ser objeto del régimen de coparticipación o bien que se requeriría una mayoría especial. En el primer caso, la innovación interpretativa enfrentaría a la política tributaria a la célebre *tragedia de los anticomunes* (Heller, 1998). Y este sería un verdadero resultado horrible de la pendiente resbaladiza. El problema de los anticomunes consiste en que la regulación le confiere a cada parte un poder de excluir a los demás del uso de un bien, de modo tal que todos pueden excluirse mutuamente. Así, el bien termina siendo subutilizado, lo que resulta ineficiente. Si la política tributaria sobre impuestos coparticipables quedara sometida al régimen de una ley convenio, entonces cada provincia tendría el poder de impedir que se tome una decisión sobre dicha política. El resultado sería el riesgo de que la política tributaria no pueda ajustarse con la suficiente flexibilidad a cambios de circunstancias, produciendo consecuencias subóptimas. Dicho riesgo también se presenta, aunque en mucha menor medida, si la política impositiva debiera instrumentarse a través de una ley con mayoría especial.

VI.5. Tercer riesgo de la innovación: frustración de otros fines del federalismo

La creación de un sistema federal responde a razones que justifican que ciertas decisiones no sean ejercidas por los gobiernos locales, sino por el gobierno federal. En general, se afirma que la regulación federal tiene preferencia frente a la local cuando hay economías de escala a nivel nacional, cuando las provincias enfrentan problemas de acción colectiva, cuando las provincias externalizan costos a personas fuera de su territorio, y también cuando están involucrados los derechos humanos (Calabresi y Bickford, 2014, pp. 131-133).

Al mismo tiempo, un sistema federal tiene que contar con un procedimiento para determinar si cierta materia o cuestión debe ser regulada a nivel federal o local. De acuerdo con A. Føllesdal (2014, pp. 219-224), tres criterios guían el diseño de tal procedimiento: eficiencia paretiana, redistribución de recursos y protección de derechos humanos. Mientras que la eficiencia paretiana

es una razón para asignarle la decisión final sobre cierta materia a las provincias o, eventualmente, para que sea ejercitada de manera compartida entre el gobierno federal y los gobiernos locales, la redistribución de recursos y la protección de derechos humanos son razones para atribuirle la decisión al gobierno federal.

Dejaré de lado en este trabajo la cuestión de la protección de los derechos humanos. La redistribución de recursos se justifica, en un sistema federal, para otorgar bienes públicos a nivel nacional que sean necesarios para las economías de escala y para superar los problemas de acción colectiva entre las provincias. También resulta necesaria para compensar la externalización de costos de una provincia a personas fuera de su territorio.

Como vimos, la regla (v) tiende a promover la eficiencia. Lo que deseo señalar es que, al hacerlo más allá del ámbito estricto de la coparticipación, introduce un riesgo para la redistribución de recursos. Un ejemplo bastará para ilustrar el punto. Una de las formas a través de las cuales el gobierno federal puede promover políticas diferenciadas que tiendan a equilibrar el desigual desarrollo relativo de provincias y regiones es otorgando exenciones impositivas a empresas, actividades o zonas ubicadas en cierta provincia o región. Dado que una exención impositiva importa afectar la recaudación, si se tratara de impuestos coparticipables, entonces o bien la decisión respectiva debería ser adoptada mediante ley convenio o mediante una ley con mayoría especial. De ese modo, la regla (v) impondría mayores costos para las decisiones redistributivas. Dado que la redistribución de recursos también es uno de los fines del federalismo, plasmada, por ejemplo, en el inciso 19° del artículo 75 de la Constitución, entonces los riesgos que la innovación interpretativa traiga aparejados para su cumplimiento también deberían haber sido ponderados por la Corte.

VII. Conclusión

En síntesis, si la Corte realmente hubiera considerado avanzar en una innovación interpretativa como la indicada, entonces sería aconsejable que evalúe los resultados subóptimos que esa decisión podría tener. Tal vez, a la hora de enfrentarse a problemas de estas características un sano *minimalismo judicial* resultaría una respuesta sensata (Sunstein, 1999). En efecto, la Corte ya había anticipado, en el precedente “Santa Fe c/ Estado Nacional” referido al Decreto N° 1399/2001, una posición contraria a la adopción de medidas tributarias por decreto que pudieran afectar la coparticipación. En ese caso, la decisión se refería a una detracción de la masa coparticipable. En tal sentido, la Corte podría haber extendido ese criterio a un supuesto de reducción de la alícuota de un impuesto coparticipable a través de un reglamento, como ocurrió con el Decreto N° 567/2019. Ello habría dado lugar a un cambio *incremental* en el derecho. Pero, para extender la medida cautelar al Decreto N° 561/2019, la Corte necesitaba dar un salto



argumental más ambicioso, especificando el contenido de los principios de buena fe y lealtad federal de un modo que no registraba precedentes, ni en punto ni cercanos. Y, al dar ese salto, la Corte se arriesga a proponer una innovación mucho más importante, con las consecuencias ya señaladas.

Referencias bibliográficas

- Alexander, L. y E. Sherwin. *The Rule of Rules. Morality, Rules, and the Dilemmas of Law*. Durham: Duke University Press, 2001.
- Alexy, R. *A Theory of Legal Argumentation. The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification*. Traducido por R. Adler y N. MacCormick. Oxford: Oxford University Press, 1989.
- Alexy, R. *A Theory of Constitutional Rights*. Traducido por J. Rivers. Oxford, Oxford University Press, 2002.
- Atienza, M. y J. Ruiz Manero. *A Theory of Legal Sentences*. Dordrecht: Kluwer, 1998.
- Bidart Campos, G. J. El Federalismo Argentino desde 1930 hasta la Actualidad. En *Federalismos Lationamericanos: México/Brasil/Argentina*. Editado por M. Carmagnani. México: Fondo de Cultura Económica, 1993.
- Calabresi, S. G. y L. D. Bickford. Federalism and Subsidiarity: Perspectives from the U.S. Constitutional Law. En *Federalism and Subsidiarity. Nomos LV*. Editado por J. E. Fleming y J. T. Levy. Nueva York: New York University Press, 2014.
- Devine, P. E. On Slippery Slopes. *Philosophy*, 93(3) (2018): 375-393.
- Dworkin, R. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1977.
- Dworkin, R. *Law's Empire*. Cambridge, Massachusetts: Belknap Press, 1986.
- Føllesdal, A. Competing Conceptions of Subsidiarity. En *Federalism and Subsidiarity. Nomos LV*. Editado por J. E. Fleming y J. T. Levy. Nueva York: New York University Press, 2014.
- Fuller, L. L. *The Morality of Law*. Edición revisada. New Haven: Yale University Press, 1969.
- Günther, K. *The Sense of Appropriateness. Application Discourses in Morality and Law*. Albany: State University of New York Press, 1993.
- Heller, M. A. The Tragedy of the Anticommons: Property in the Transition from Marx to Markets. *Harvard Law Review*, 111 (1998): 621-688.

Hicks, J. R. The Foundations of Welfare Economics. *The Economic Journal*, 49(196) (1939): 696-712.

Hirschman, A. O. *The Rhetoric of Reaction. Perversity, Futility, Jeopardy*. Cambridge, Massachusetts: Belknap Press, 1991.

Kaldor, N. Welfare Propositions of Economics and Interpersonal Comparisons of Utility. *The Economic Journal*, 49(195) (1939): 549-552.

Lode, E. Slippery Slope Arguments and Legal Reasoning. *California Law Review*, 87(6) (1999): 1469-1543.

Pareto, V. *Manual of Political Economy. A Critical and Variorum Edition*. Editado por A. Montesano, A. Zanni, L. Bruni, J. S. Chipman y M. McLure. Oxford: Oxford University Press, 2014.

Saiegh, S. y M. Tommasi. An Incomplete Contracts Approach to Intergovernmental Transfer Systems in Latin America. En *Decentralization and Accountability of the Public Sector*. Editado por S. Burki y G. Perry. Washington: World Bank, 2000.

Schauer, F. Slippery Slopes. *Harvard Law Review*, 99(2) (1985): 361-383.

Schauer, F. *Playing by the Rules. A Philosophical Examination of Rule-Based Decision-Making in Law and in Life*. Oxford: Clarendon Press, 1991.

Shapiro, S. J. *Legality*. Cambridge, Massachusetts: Belknap Press, 2011.

Sunstein, C. R. *One Case at a Time. Judicial Minimalism on the Supreme Court*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1999.

Tsebelis, G. *Veto Players. How Political Institutions Work*. Princeton: Princeton University Press, 2002.

Vermeule, A. *The Constitution of Risk*. Nueva York: Cambridge University Press, 2014.

Vermeule, A. *Law's Abnegation. From Law's Empire to the Administrative State*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2016.

Volokh, E. The Mechanisms of The Slippery Slope. *Harvard Law Review*, 116(4) (2003): 1026-1137.

Walton, D. The Basic Slippery Slope Argument. *Informal Logic*, 35(3) (2015): 273-311.

Williams, B. Which Slopes are Slippery?. En *Making Sense of Humanity And Other Philosophical Papers 1982-1993*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

Wróblewski, J. Legal Decision and Its Justification. *Logique et Analyse*, 14 (1971): 409-419.

Zamir, E. y B. Medina. *Law, Economics, and Morality*. Nueva York: Oxford University Press, 2010.