

Buenos Aires, 6 de octubre de 1998.

Vistos los autos: "Unola de Argentina Ltda. c/ Y.P.F. y BANADE s/ contrato de obra pública".

Considerando:

1°) Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, revocó la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, admitió la demanda promovida contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado, y el Banco Nacional de Desarrollo.

2°) Que la empresa petrolera estatal quedó transformada en Y.P.F. Sociedad Anónima (conf. art. 1 del decreto 2778/91 y art. 6° de la ley 24.145), la cual tomó intervención en las presentes actuaciones como continuadora de aquélla (ver fs. 1165/1175, entre otras); en tanto que mediante decreto 1027/93 se dispuso la liquidación del codemandado Banco Nacional de Desarrollo "cuya unidad patrimonial" pasó a denominarse "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" (art. 1° del decreto cit.).

3°) Que las demandadas referidas en el considerando anterior interpusieron sendos recursos ordinarios de apelación que les fueron concedidos (fs. 1386); los memoriales constan a fs. 1417/1423 y 1424/1428 y sus contestaciones a fs. 1432/1439 y 1440/1447. Por otro lado, el "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" interpuso el recurso extraordinario federal que le fue concedido (fs. 1408).

4°) Que los recursos ordinarios interpuestos -a los que cabe examinar prioritariamente por suscitar la

-//- jurisdicción más amplia del Tribunal (doctrina de Fallos: 273:389; 311:986 y 312:1656, entre otros)- son formalmente admisibles dado que se dirigen contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte (conf. arts. 6, 7, 8 y 9 de la ley 24.145; 1 y 2 del decreto 546/93 y 1° del decreto 1027/93) y el valor disputado en último término supera el monto mínimo exigido por el art. 24, inc. 6°, apartado a, del decreto-ley 1285/ 58, con la actualización prevista por la ley 21.708 y resolución 1360/91 de esta Corte.

5°) Que Unola de Argentina Ltda., una sociedad constituida de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, Estados Unidos de América, promovió la demanda de autos contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado - en adelante Y.P.F.- y el Banco Nacional de Desarrollo -en lo sucesivo BANADE- a fin de que éstos cancelaran el ahorro obligatorio que la ley 23.549 le imponía a la actora para los períodos 1988 y 1989. Asimismo, pidió que se le entregaran los certificados oficiales de cancelación de la deuda.

En su escrito inicial la demandante sostuvo que la empresa L. R. Development Co. le había cedido una participación del 16 2/3% en el contrato n° 7559 de exploración y explotación de hidrocarburos en el área "La Ventana", Provincia de Mendoza, suscripto el 20 de julio de 1958 con Y.P.F.; expresó que de conformidad con la cláusula XXIII (22) de dicho acuerdo la empresa estatal había asumido el pago de todas las sumas que las empresas contratistas -entre las que se encontraba la actora- pudieran adeudar en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribu-

-//-

-//--ciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole.

Agregó que esa prestación -que era adicional al pago del precio por el petróleo y demás hidrocarburos extraídos- también estaba a cargo del BANADE por ser éste el garante del cumplimiento de las obligaciones a cargo de Y.P.F.; adujo que el ahorro obligatorio que le imponía la ley 23.549 era un tributo y que, de acuerdo a la cláusula mencionada, eran las demandadas quienes debían afrontar su pago.

6°) Que la jueza de primera instancia rechazó la demanda porque entendió que aun cuando se admitiera que la obligación establecida por la ley 23.549 tenía los caracteres de un tributo y no los de un empréstito, ello no era determinante para acoger la pretensión deducida en la causa.

La magistrada destacó que de los propios términos de la cláusula XXIII (22) invocada por la empresa contratista surgía que Y.P.F. sólo asumía el pago de aquellos tributos que tuviesen relación con las actividades u operaciones que constituían el objeto del contrato.

En atención a ello y a que el ahorro obligatorio se calculaba tanto sobre la renta como sobre el patrimonio de los sujetos (conf. capítulos II y III de la ley 23.549) -es decir, que no se limitaba a la actividad vinculada al contrato- lo consideró excluido de las obligaciones que la estipulación citada ponía en cabeza de Y.P.F.

7°) Que para revocar la sentencia de primera instancia y hacer lugar a la demanda la cámara entendió que la cláusula contractual en cuestión abarcaba "tributos de-//-

-//- cualquier especie que se pudieren crear"; además, tuvo en cuenta que, de acuerdo a la doctrina sentada por esta Corte in re "Horvath" (Fallos: 318:676), el ahorro obligatorio reunía las características de los tributos.

Por otro lado, el a quo señaló que la actividad de la actora vinculada con la ejecución del contrato había generado los rendimientos alcanzados por el impuesto a las ganancias y que esa riqueza era, asimismo, la que permitía inferir su capacidad de ahorro.

Sobre la base de tales consideraciones concluyó en que la obligación establecida por la ley 23.549 debía ser soportada por Y.P.F. y el BANADE en los términos pactados; en consecuencia, dispuso que se le restituyeran a la demandante las sumas que ésta había pagado después de promovida la demanda en concepto de ahorro obligatorio por los años 1988 y 1989; empero, señaló que debían detraerse de las cantidades a reintegrar los resultados financieros referidos en la prueba pericial contable por no estar éstos relacionados con la actividad del contrato.

8°) Que, por último, la cámara juzgó que la ley 15.273 -que prescribe que las estipulaciones análogas a la cláusula XXIII (22) deben ser consideradas como exenciones impositivas (art. 11)- resultaba inaplicable al sub judice porque no se había acreditado que la liberación en el pago del ahorro obligatorio importara un aumento de tributación en beneficio de países extranjeros (conf. art. 11, primer párrafo, in fine) ni un incremento de la renta disponible.

No obstante ello, señaló que "de todos modos dicha norma no puede ser entendida como que admite que se deje sin

-//-

-//- efecto el compromiso contractual asumido por Y.P.F." (fs. 1374).

9°) Que tanto Y.P.F. como el BANADE sostienen en sus respectivos memoriales que al ser el ahorro obligatorio un empréstito debe ser afrontado exclusivamente por la demandante.

En subsidio, afirman que aunque se concluya en que aquella obligación tiene naturaleza tributaria la demanda debe ser, de todos modos, rechazada porque el contrato no tiene el efecto de eximir a la actora de todos los tributos; en tal sentido Y.P.F. expresa: "que mi parte nunca pudo haber asumido a su cargo una obligación -aun admitiendo que tenga características de un tributo- que finalmente se reintegra al aportante" (memorial de fs. 1418 vta., cuarto párrafo).

A su vez, el BANADE postula que dadas las características del sistema de ahorro obligatorio y las extraordinarias circunstancias que motivaron su dictado es evidente que queda excluido de la exención tributaria acordada; en este orden de ideas arguye que la cámara omitió tener en cuenta reglas liminares en materia de hermenéutica que prescriben que "las normas que crea[n] privilegios deben ser interpretadas restrictivamente, para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general"; y agrega: "carece de toda lógica y no se corresponde con la finalidad declarada de la ley el sostener...que la exención impositiva acordada por el Estado con motivo de la extracción petrolífera, se traslada al ahorro obligatorio por encontrarse formulada

-//- en sentido genérico y no técnico" (conf. memorial, fs. 1425, párrafos cuarto y quinto).

En atención a ello, la cuestión a resolver radica en determinar si la obligación impuesta a la contratista por la ley 23.549 debe ser soportada por los apelantes en los términos de la cláusula contractual aludida.

10) Que tal como ha expresado el a quo, esta Corte juzgó que el sistema del ahorro obligatorio constituye una obligación de naturaleza tributaria (conf. Fallos: 318:676 y 785).

En consecuencia, no asiste razón a las apelantes en cuanto entienden que la ley 23.549 instituyó un empréstito público.

Sin perjuicio de ello, resta dilucidar si en el sub lite la demandante puede, en virtud del contrato, trasladar a las demandadas el pago del tributo que motivó este pleito.

11) Que para una mejor comprensión del tema en debate conviene tener en cuenta que el 20 de julio de 1958, el delegado personal del presidente de la Nación en Y.P.F., doctor Arturo Sábato, junto con los señores José Mazar Barnett -en representación del Banco Central de la República Argentina- y Rogelio Galarce -por el Banco Industrial de la República Argentina-, por una parte, y Carl M. Loeb Rhoades & Co., una sociedad organizada bajo las leyes del Estado de Nueva York, Estados Unidos de América, por la otra, celebraron un contrato -sin plazo determinado de duración- con el propósito declarado de incrementar la producción, transporte y elaboración del petróleo, gas natural y otros hidrocarbu-

-//-

-//--ros, dentro del territorio nacional (conf. anexo I, pág. 29, de la prueba documental de la actora).

En ese acuerdo, la empresa estadounidense -a la que se individualizaba como el "Banco"- financiaba la ejecución del programa de desarrollo y de instalaciones tendientes al logro del propósito enunciado, lo que incluía afrontar los trabajos de exploración y explotación sobre las áreas de reserva comprobada de petróleo y otros hidrocarburos (cláusulas 1 y 2) percibiendo por ello un precio equivalente a los gastos efectuados con más un interés pactado y el 50% del valor de las divisas extranjeras ahorradas mensualmente por la producción de hidrocarburos lograda en virtud del convenio; sin perjuicio de ello, el "Banco" tenía derecho a percibir, además, un beneficio adicional equivalente al 20% de esa misma base (cláusulas 12, 13 y 14).

Los porcentajes señalados se calculaban sobre todo el petróleo -u otro hidrocarburo- extraído y puesto a disposición de Y.P.F., pues se consideraba que las cantidades producidas constituían un ahorro en los términos del contrato en la medida en que reemplazaban a las que, de otro modo, se habrían tenido que importar (cláusula 11); para determinar el valor del petróleo u otro hidrocarburo producido se tomaba el "precio de mercado importado y entregado", lo que significaba calcular el gasto que en ese momento habría tenido que hacerse para importar la sustancia respectiva, incluyéndose el precio de compra y todo otro costo, fuese de transporte o de otra índole (conf. cláusula 11, apartados a y c).

Y.P.F. estaba obligada a recibir, y por consi- -

//-

-//-guiente a pagar, todo el petróleo y demás hidrocarburos que se produjesen (cláusula 10).

Con excepción de los gastos efectuados por el "Banco" en moneda nacional y derivados de fuentes que no fuesen la conversión de la moneda de los Estados Unidos de Norteamérica, el pago de los valores a los que se ha hecho referencia (cláusulas 13, 14 y 15) debía hacerse en dólares de aquel país, quedando liberado de todo control monetario y cambiario (conf. cláusula 16).

La cláusula 22 expresaba: "Como parte de las prestaciones conferidas al Banco por sus servicios, en virtud de este contrato, Y.P.F. pagará por su cuenta y orden, toda suma que se adeude por las partes en concepto de impuestos, tasas o contribuciones de cualquier índole que fuesen adeudados por alguna de ellas o por sus sucesores, causahabientes, agentes o contratistas, al Gobierno Argentino Nacional, Provincial, Municipal o a cualquier otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de operaciones o actividades relacionadas con este contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este contrato". (pág. 33 del acuerdo, anexo I antes citado).

La estipulación transcrita fue ratificada, en lo sustancial, por el convenio del 13 de agosto de 1958 (conf. copia certificada del convenio identificado con la letra "I" de la documental de la actora).

12) Que después de haber asumido el gobierno constitucional las autoridades electas a raíz de los comicios celebrados el 7 de julio de 1963, el Poder Ejecutivo Nacional, mediante decreto 744/63 (B.O. del 19 de noviembre de

-//-

-//- ese año), declaró al contrato y al convenio referidos precedentemente, "nulos de nulidad absoluta, por vicios de ilegitimidad y ser dañosos a los derechos e intereses de la Nación" (conf. art. 1°). La norma comprendió a todos los acuerdos que había suscripto Y.P.F. durante el período 1° de mayo de 1958 al 12 de octubre de 1963.

Entre los fundamentos dados para anular aquellas contrataciones se dijo que "conforme a incontrovertibles principios constitucionales resulta incuestionable que Yacimientos Petrolíferos Fiscales y aun el Poder Ejecutivo carecían de facultades para aprobar contratos donde se ceden derechos y bienes del patrimonio nacional, como asimismo se otorgan privilegios y exenciones impositivas que sólo pueden ser otorgadas por el Congreso de la Nación" (considerando 38).

Respecto de los perjuicios económicos derivados de la ejecución de tales contratos se aludió a los impuestos que las compañías deberían haber abonado en virtud de la legislación fiscal vigente (art. 6° del decreto citado).

13) Que posteriormente, una vez depuesto el gobierno constitucional por el golpe militar del 28 de junio de 1966, las autoridades de facto crearon -por el decreto 1863 del 19 de setiembre de 1966- una comisión integrada por el secretario de Estado de Energía y Combustibles, el Procurador del Tesoro de la Nación y el administrador general de Yacimientos Petrolíferos Fiscales, presidida por el primero de los nombrados, cuya finalidad consistía en "proponer al Poder Ejecutivo las soluciones y arreglos pertinentes -//-

-//- destinados a superar las consecuencias derivadas de los decretos 744/63 y 745/63".

En el marco de las negociaciones iniciadas al amparo de aquella norma, el 6 de abril de 1967 se celebró un convenio de transacción en el que participaron el secretario de Estado de Energía y Minería de la Nación, el subprocurador en ejercicio de la Procuración del Tesoro, el gerente general de Y.P.F., los presidentes del Banco Central de la República Argentina y del Banco Industrial de la República Argentina, y los representantes de cuatro empresas estadounidenses, entre las que se encontraba la actora en su carácter de cesionaria de Carl M. Loeb Rhoades & Co.

Mediante ese acuerdo transaccional se convino: a) poner fin a los pleitos existentes entre las partes -lo que incluía el desistimiento de todas las acciones y juicios en trámite contra las contratistas por el cobro de impuestos-; b) ratificar los contratos celebrados entre Y.P.F. y Carl M. Loeb Rhoades & Co. del 20 de julio y del 13 de agosto de 1958 que -según se expresó- habían sido anulados por el decreto 744/63; c) modificar esos contratos sobre la base del denominado "convenio de enmiendas al contrato 7559" incorporando a su texto documentación anexa y, asimismo, aceptar a las compañías -incluida la demandante- como "sucesoras en los derechos y obligaciones de Carl M. Loeb Rhoades & Co" o de anteriores cesionarios de ésta; d) fijar el monto de la deuda de Y.P.F. al 30 de noviembre de 1966 en U\$S 15.800.000 por aplicación de los arts. 11, 12, 13 y 14 del contrato mencionado y su modalidad de pago; e) trasladar a Y.P.F. el pago de las sumas que las compañías contratistas pudieran

-//-

-//- adeudar por impuestos, tasas y contribuciones de cualquier naturaleza que gravasen la celebración, cumplimiento y ejecución del acuerdo transaccional (conf. prueba documental de la actora, anexo I 4, págs. 29 a 39).

Tanto el convenio de transacción como los contratos ratificados, las modificaciones introducidas y la documentación anexa fueron aprobados por la ley 17.246.

En el convenio de enmiendas referido en el apartado c) se estipuló, en síntesis, que Y.P.F., además de pagarles a las compañías un precio fijado en dólares estadounidenses por todo el petróleo y otros hidrocarburos líquidos producidos, afrontaba el pago de las sumas que aquéllas debieran en concepto de "impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole, que fuesen adeudados por cualquiera de ellas o sus sucesores, causahabientes, cesionarios, agentes (excluyendo empleados de las Compañías) contratistas o subcontratistas, al Gobierno Nacional o a los Gobiernos Provinciales o Municipalidades, o a cualquiera otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de operaciones o actividades relacionadas con este Contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este Contrato" (cláusula XXIII -22- convenio citado, pág. 79 del anexo I 4 antes referido).

El contrato reformado tenía un plazo de duración de veinte años contados desde el 1° de junio de 1967 (cláusulas XVII -15- y XXXI, págs. 67 y 85, respectivamente del anexo I 4); y fue prorrogado antes de su vencimiento por 15

-//- años más (conf. decreto 620 del Poder Ejecutivo Nacional, publicado en el Boletín Oficial del 15 de abril de 1985).

14) Que de la reseña efectuada en los considerandos precedentes surge que el contrato originario y sus modificaciones fueron negociados sobre la base de disposiciones federales, en tanto que el propio texto de los acuerdos que vincularon a las partes fue aprobado por la ley 17.246 que, indudablemente, participa de ese carácter (Fallos: 316:1567).

Para fijar el alcance de las obligaciones de las demandadas resulta imprescindible, pues, interpretar el contexto normativo en el que aquéllas se sustentaron; y al llevar a cabo esa tarea -dada la índole de las disposiciones en juego- el Tribunal no se encuentra limitado por los argumentos de las partes ni por los aportados por la cámara (Fallos: 308:647; 311:2688 y 312:2254).

15) Que sentado lo anterior, corresponde determinar el significado jurídico de la estipulación contractual sobre cuya base se promovió este juicio (Fallos: 311:2751 y 312:1614).

Aun cuando los términos empleados ponen a cargo de las demandadas los tributos que las leyes le exigen a la empresa extranjera, la contraprestación adicional no constituye strictu sensu una mera obligación de carácter civil sino una exención tributaria.

En efecto, el art. 11 de la ley 15.273, publicada en el Boletín Oficial el 19 de febrero de 1960 -esto es, un año y medio después, aproximadamente, del contrato origina-

-//-

-// -rio-, expresaba "Las estipulaciones en vigor por las cuales el Estado nacional y sus dependencias, organismos descentralizados y empresas han tomado a su cargo los impuestos nacionales que pudiesen recaer sobre la otra parte contratante o sus proveedores o subcontratistas; o han convenido en pagar tales impuestos por cuenta de ellos; o han asumido la obligación expresa de abonarles un suplemento de precio para cubrir su importe; o han contraído otros compromisos de alcance análogo, **se considerarán como exenciones** a favor de los contribuyentes de dichos impuestos. La norma anterior no será de aplicación cuando la exención establecida en la misma tenga por efecto obligar a dichos contribuyentes al pago de mayores gravámenes a favor de Estados extranjeros. En ningún caso esta disposición dará lugar a la devolución o acreditación de impuestos. En las contrataciones futuras tales cláusulas sólo tendrán efecto eximente en el caso de adquisiciones, obras o inversiones que a los fines de esta franquicia sean declaradas de interés nacional por el Poder Ejecutivo".

La amplitud de la enumeración efectuada en la norma, conduce a interpretar, sin duda, que la cláusula (22) prevista en el contrato del 20 de julio de 1958 y ratificada, en lo sustancial, ulteriormente quedó comprendida en el ámbito de aquella ley.

Además, el propósito del legislador -claramente manifestado en ocasión del debate parlamentario (Fallos: 182: 486; 296:253; 306:1047)- fue el de incluir a dichas contrataciones; se dijo entonces: "El artículo 11 del proyecto -// -

-//- tiende a solucionar situaciones de hecho en las contrataciones con empresas extranjeras. En algunos convenios y contratos, Y.P.F., por ejemplo, ha estipulado la cláusula de que se hace cargo del impuesto que deben pagar las empresas extranjeras. Desde el punto de vista legal es muy discutible esa atribución, y existe la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas impugne tales contratos en este aspecto. En consecuencia, lo único que se persigue con esta modificación es dar estado legal a una situación de hecho a fin de evitar impugnaciones o planteos de tipo legal" (conf. exposición del senador por Entre Ríos, señor Bértora, diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación del 4 de febrero de 1960, pág. 3321).

Para una comprensión cabal de los reparos referidos en esa oportunidad conviene resaltar, entre otras cosas, que quien asumía el pago de los tributos era una entidad autárquica del Estado Nacional -tal la situación de Y.P.F. en 1958-, por lo que la cláusula pactada repercutía, en definitiva, sobre el patrimonio estatal (doctrina de Fallos: 311:2688, considerando 9); y lo hacía con los efectos de una verdadera exención tributaria, esto es, reduciendo el poder de compra del Estado en la proporción de los tributos que éste se había visto privado de ingresar.

Ahora bien, al Congreso de la Nación le incumbe la atribución de crear los tributos necesarios para la existencia del Estado (vgr. arts. 52 y 75, inc. 2, de la Constitución Nacional), por lo cual es a ese órgano al que corresponde reconocerle el poder de determinar las situaciones excepcionales que quedan excluidas del gravamen (art. 75, incs.

-//-

-//- 18 y 30 de la Constitución Nacional y Fallos: 18:340;
68:227; 104:73 y 305:1381).

Si bien es cierto que se ha llegado a admitir que la facultad de imponer tributos puede ser objeto de una razonable limitación contractual y legal (Fallos: 258:208, considerando 1° y sus citas), el legislador de 1960 entendió que el compromiso asumido por las demandadas en la cláusula 22 del contrato originario excedía ese marco de razonabilidad y, por ende, motivaba su intervención.

De ahí, pues, que la legitimidad de la estipulación aludida estuviera condicionada a la ratificación ulterior del órgano constitucionalmente competente para conferir exenciones tributarias, lo que tuvo lugar con el dictado de la ley 15.273 (art. 11).

Esta interpretación de la cláusula contractual es la que mejor se adecua a nuestros principios constitucionales (Fallos: 253:344; 258:75; 300:687; 301:958; 304:794; 307:1018 y 314:1717).

En efecto, al tratar la creación, el manejo y la inversión del tesoro público, el constituyente confió al "órgano más íntimo del país" -según las palabras de Alberdi- la potestad de crear los recursos y votar los gastos públicos, en tanto que le confirió al Poder Ejecutivo la de recaudar y emplear aquellos recursos en los gastos designados.

Ese modo de distribuir el poder rentístico fue tomado de Inglaterra y adoptado por Estados Unidos de América a fin de evitar que en la formación del tesoro sea "saqueado el país, desconocida la propiedad privada y hollada la

-//- seguridad personal" e impedir, además, que en la elección y cantidad de los gastos se dilapide la riqueza pública (Alberdi, Juan Bautista, Sistema Económico y Rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853, Administración General Vaccaro, Buenos Aires, 1921, pág. 210).

Es en virtud de estas consideraciones que el autor citado ha llegado a afirmar que "Toda la libertad del país depende de la verdad en esa división del poder" (op. cit., pág. 210, párrafo cuarto).

La atribución de crear los tributos -que se complementa con la de fijar las exenciones correspondientes a ellos- es una derivación de aquel poder y es la más esencial a la naturaleza del régimen representativo y republicano de gobierno (Fallos: 182:411).

16) Que la prueba producida corrobora que las partes le dieron a la cláusula contractual el alcance de una exención tributaria, tal como se ha expresado en el considerando anterior.

Así, por ejemplo, el perito contador, ante la pregunta tendiente a determinar si Y.P.F. pagaba los tributos asumidos expresó: "YPF SA se limita a gestionar ante la DGI un certificado, cuyo texto a continuación se transcribe: 'Acusamos recibo de la declaración jurada del Impuesto... correspondiente a esa empresa, por el año fiscal que comienza el 1.1.19.. y termina el 31.12.19.., de la cual se desprende un saldo a favor de esta DGI de...Por la presente certificamos que han quedado totalmente satisfechas vuestras obligaciones fiscales con respecto a la deuda fiscal señalada'" (fs. 867, punto oo, segundo párrafo).

-//-

-//- Ello armoniza con la posición asumida por algunas empresas que -como Occidental Development Company of Argentina- participaban del contrato suscripto por la demandante y se consideraban exentas del pago de impuestos "por aplicación de lo establecido en el art. 11 de la ley 15.273" (informe del auditor de la empresa referida, fs. 829, punto c).

Por lo demás, la propia actora ha afirmado desde el principio -al igual que Y.P.F. y el BANADE- que el sub judice quedaba subsumido en el art. 11 de la ley 15.273 (conf. fs. 175 vta., tercer párrafo; 208, último párrafo; 307, y 308, segundo párrafo), lo que resulta incompatible con la exégesis literal de la estipulación que postula al contestar el recurso ordinario (ver, por ejemplo, fs. 1434/1434 vta.).

La ley 17.246, al aprobar, en lo sustancial, el texto de la cláusula 22 del contrato originario, no derogó la exención conferida. Por el contrario, el art. 5° establece: "Decláranse de interés nacional en los términos del art. 11 de la ley 15.273 los convenios a que se refieren los arts. 1° y 2° de esta ley", remisión ésta que confirma el significado que se le dio a la estipulación pactada.

En lo atinente al decreto 620/85, cabe señalar que se limitó a prorrogar la vigencia del contrato sin mutar la naturaleza del privilegio fiscal aludido; no es concebible que mediante ese acto la cláusula XXIII (22) adquiriera un sentido que la propia ley le niega.

17) Que sobre la base de lo expuesto se advierte

-//-

-//- que la cámara le asignó a la cláusula contractual referida un sentido que no guarda relación con el que la ley y las partes le atribuyeron.

Por lo pronto, la circunstancia de que no se haya probado en autos que la "liberación en el pago del ahorro obligatorio" se traduce en un incremento de los tributos a pagar en países extranjeros (fs. 1373 vta.), no modifica el sentido de la estipulación fijado por la ley, sino que sólo revela que en autos no se ha acreditado uno de los extremos que torna inoperante la exención (conf. art. 11, primer párrafo, in fine).

Es preciso enfatizar que si el art. 11 referido fue sancionado para "dar estado legal a una situación de hecho a fin de evitar impugnaciones o planteos de tipo legal", el propósito del legislador fue el de erradicar las exenciones encubiertas, es decir, aquellas que hubieran sido conferidas por una cláusula contractual como la que aquí se debate, y sin intervención del órgano legislativo.

Desde esta perspectiva queda claro que al juzgar que dicha norma no había dejado sin efecto "el compromiso contractual asumido por Y.P.F." (fs. 1374), el a quo contrarió la voluntad del legislador (Fallos: 302:973; 311:2223, entre muchos otros) porque mantuvo la prestación que aquél había sustituido mediante la dispensa fiscal.

Aún más, esa conclusión carece de rigor lógico, porque si la exención tuvo el alcance pretendido por la demandante -como afirmó la cámara (fs. 1371 vta., primer párrafo)- no se advierte cuáles serían los tributos impuestos a la contratista que deberían afrontar las demandadas.

-//-

-//- Dicho en otras palabras, si la ley 15.273 dispensó a la actora del pago de todos los impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías y gravámenes de cualquier índole, es evidente que el compromiso asumido en la cláusula 22 del contrato primigenio, que obligaba a Y.P.F. a abonar, precisamente, tales tributos, quedó sin efecto después de aquél régimen legal. De lo contrario habría que concluir en que las demandadas deben abonar los gravámenes de la contratista que ésta no está obligada a pagar, o bien, que la ley citada otorgó ventajas impositivas sobreabundantes en la medida en que se superponen con las obligaciones originariamente pactadas, lo que equivale a atribuirle al legislador un grado de imprevisión -si no de incoherencia- inconcebible (Fallos: 297:142; 300:1080; 301: 460, en particular, 307:2010).

18) Que, más allá de las objeciones señaladas, la decisión del a quo conduce a resultados inconciliables con los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

Ello es así en razón de que, como se expresó anteriormente, el art. 11 de la ley 15.273 legitimó las ventajas impositivas prometidas a la actora en el contrato originario otorgándoles el status de una exención y sujetándolas, por ende, a las reglas que rigen ese tipo de beneficios.

La sujeción a esas reglas importa admitir que dicha dispensa fiscal puede ser derogada por una norma de igual jerarquía a aquella que la otorgó, porque si el congreso está facultado para eximir de los impuestos que crea, por

-//- implicancia lógica también lo está para dejar sin efecto tales privilegios en beneficio del bienestar general.

Conviene recordar, en este orden de ideas, que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o dispensados por ellas (Fallos: 288:279; 291:359; 299:93, 303:1835); y que la derogación de una exención tributaria reafirma el principio de igualdad, que es la base del impuesto y de las cargas públicas (art. 16, in fine, de la Constitución Nacional) e importa, obviamente, la intención del legislador de que el gravamen sea soportado por quien resultaba ser titular del beneficio.

Sin embargo, si se concluye -como hizo la cámara- en que la contraprestación adicional subsiste a la par de la exención fiscal, se estaría reconociendo implícitamente que, en el caso de que esta última quede derogada, la actora tiene el derecho de trasladarle a los entes estatales que contrataron con ella el pago de todos los tributos que adeude.

Interpretada de ese modo, la cláusula contractual convenida en 1958 configuraría un instrumento apto para garantizar el mantenimiento de una situación de privilegio neutralizando los efectos de cualquier norma en contrario que dictase el Congreso de la Nación; entonces, el acuerdo de voluntades tendría suficiente virtualidad para frustrar el ejercicio de las atribuciones constitucionales del Congreso a las que se ha hecho referencia.

Las consecuencias probables de la decisión apelada que se acaban de exponer (Fallos: 303:917; 312:111 y 156) revelan, por lo demás, que el alcance atribuido por la cámara

-//-

-//- al acuerdo tampoco se corresponde con la intención que tuvieron las partes al contratar (Fallos: 295:948; 300:659; 305:1011 y 311:971).

En tal sentido, no debe olvidarse que el propósito del programa de explotación petrolera propiciado por el gobierno a partir del 1° de mayo de 1958 fue el de aumentar la producción de hidrocarburos hasta lograr el autoabastecimiento, para lo cual las autoridades promovieron el aporte del capital extranjero mediante el otorgamiento de ciertas ventajas fiscales y el reconocimiento de una ganancia razonable (ver Sábado, Arturo, Historia de los Contratos Petroleros, Buenos Aires, 1963, págs. 74 y 91/95).

El acuerdo que vinculó a las partes se inscribe en el marco de aquel programa; y sus estipulaciones, interpretadas en el sentido más favorable a la contratista, no tuvieron el propósito de garantizarle a ésta utilidades exorbitantes ni, mucho menos, conferirle un estatuto jurídico privilegiado por tiempo indeterminado.

Concorde con ello, ante una derogación total o parcial de la exención, el empresario no tiene el derecho de incrementar el precio del contrato para compensar el pago de las obligaciones fiscales que la ley le imponga.

19) Que como corolario de lo expuesto surge que la contraprestación adicional prevista en la cláusula 22 del acuerdo originario y sustancialmente reproducida en la cláusula XXIII (22) del texto vigente, no subsiste a la par de la exención conferida ni renace en caso de que ésta sea derogada.

-//- Ahora bien, si los beneficios tributarios de la actora no derivan del contrato sino de la ley y no pueden ser entendidos como una estipulación de carácter civil sino como una dispensa fiscal, la obligación cuyo cumplimiento se demanda carece de causa (arts. 499 y 500 del Código Civil).

En síntesis, la contratista puede invocar la exención frente al fisco mas no pretender que sus co-contratantes paguen los tributos comprendidos en la dispensa ni, con menor razón, que afronten aquellos otros que queden excluidos de tal beneficio.

Ello conduce a que la cuestión planteada en la última parte del considerando 10 sea respondida negativamente, esto es, la actora no puede, en virtud del contrato, trasladar a las demandadas el pago del ahorro obligatorio por los períodos que han sido objeto del presente juicio; por ende, tampoco tiene el derecho de repetir de aquéllas las sumas pagadas a la Dirección General Impositiva por tales conceptos (ver manifestación de fs. 1192/1193).

Cabe agregar que la mera invocación del carácter integral de la remuneración del contratista o del respeto a la ecuación económica del contrato (vgr. ver fs. 1155, 1343, 1434 vta., entre otros) no hace variar la solución adoptada. En efecto, la merma en la remuneración de la empresa producida por el pago del ahorro obligatorio no es sino una consecuencia necesaria del principio de igualdad (art. 16 de la Constitución Nacional); y dado que no se probó en autos que ella desquicie la economía general del contrato, no corresponde que este Tribunal tenga por cierto ese efecto, máxime

-//-

-//- si se tiene en cuenta que las ventajas y prestaciones otorgadas a la empresa motivaron en su oportunidad la declaración de nulidad del contrato y de todos los acuerdos pactados en el marco de aquel programa petrolero.

20) Que a fin de dar acabada respuesta a todos los planteos efectuados en la causa, y en atención a que la actora ha invocado el art. 11 de la ley 15.273 en apoyo de su pretensión (fs. 161/162), resta dilucidar si esa norma la exime del pago del ahorro obligatorio.

Más allá de lo dispuesto por el art. 4° de la ley 22.016 -cuyo alcance no corresponde determinar por el modo en que quedó trabada la contienda- en lo que concierne al caso de autos, la exención conferida quedó derogada por la ley 23.549 porque no está contemplada entre los casos que este régimen legal excluye o exime del pago del ahorro obligatorio (conf. arts. 4 y 12, inc. c, última parte; 17, incs. a, última parte, b y c, ambos segunda parte; y 26).

Como se expresó anteriormente, fue el Congreso de la Nación el que liberó a la demandante de los gravámenes fiscales enumerados en el contrato; y lo hizo para promover el desarrollo de la actividad petrolera en beneficio del interés nacional, lo que resulta compatible con las atribuciones que nuestra Ley Fundamental le confiere a aquel poder (art. 75, incs. 18 y 30). En defensa de ese mismo interés, el órgano legisferante se encuentra habilitado para hacer cesar las ventajas impositivas acordadas, no sólo porque las

-//-

-//- facultades aludidas se lo permiten, sino porque, además, ningún precepto constitucional acuerda a quienes realicen actividades de interés nacional una inmunidad fiscal respecto del gobierno de la Nación (Fallos: 305:1381, en particular, considerando 7°).

Tal es el sentido que cabe atribuir a la ley 23.549 en cuanto no incluye a la actora ni a la actividad desarrollada por ésta entre los supuestos que quedan al margen de la contribución.

Esa ley contiene un régimen de excepciones propio (vgr. art. 4) que debe ser interpretado restrictivamente; y no es admisible que, con prescindencia de tales disposiciones, se juzgue que la actora está exenta del ahorro obligatorio sólo en virtud de un beneficio otorgado casi veintiocho años antes de la creación del tributo (conf. art. 11 de la ley 15.273).

No debe olvidarse que en esta materia corresponde tener por configurada la hipótesis de excepción al impuesto sólo cuando ella surja de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador, o de la necesaria implicancia en la norma (Fallos: 286:340; 287:79; 289:508; 291:41; 292: 357 y 296:253).

Ninguna de las pautas indicadas permite excluir a la demandante del pago del ahorro obligatorio.

En punto a la intención del legislador, los propósitos que motivaron el dictado de la ley 23.549 fueron, entre otros, el de eliminar o, por lo menos reducir el déficit fiscal que algunos estimaron en cinco mil millones de australes y otros en once mil trescientos ochenta y tres millones

-//-

-//- de esa misma moneda (conf. diario de sesiones de la Cámara de Diputados, reunión 43a., diciembre 22 y 23 de 1987, pág. 4068, segunda columna, primer párrafo y pág. 4610, primera columna, segundo y tercer párrafo, y diario de sesiones de la Cámara de Senadores, reunión 26a., 7 y 8 de enero de 1988, pág. 2419, segunda columna y sgtes.), lo cual constituía uno de los pilares de la lucha antiinflacionaria que libraba el gobierno constitucional de ese momento (Fallos: 318:676, antes citado); esa finalidad era, asimismo, auspiciada por los organismos financieros internacionales y favorecía el cumplimiento de los compromisos asumidos por el Estado Nacional.

Con particular referencia al contrato de autos, la obtención de aquellas metas implicaba una disminución del envilecimiento del signo monetario y redundaba en beneficio de las obligaciones que los entes estatales debían afrontar en moneda estadounidense.

21) Que la conclusión a la que se arriba en lo que respecta al alcance de la dispensa fiscal no queda desvirtuada por ninguna de las pruebas producidas en la causa.

Por el contrario, existen elementos que demuestran que las contratistas tienen, por lo menos, una equívoca interpretación sobre la vigencia de la exención.

Así, por ejemplo, Argentina Cities Service Development Company participa, al igual que la actora, del contrato 7559, pero en un 63 1/3% (conf. anexo I 4 de la documental de la actora, págs. 37, 47 y 810 del principal); el informe sobre sus estados contables al 31 de diciembre de 1987 pre-

-//-sentado por su propio auditor expresa que la actividad se centra en la explotación petrolera inherente al contrato mencionado pero, además, revela que "La Sucursal ha constituido la provisión por el impuesto a las ganancias, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, a la tasa aplicable a sucursales de sociedades extranjeras (45%)" (fs. 808, punto d).

Por otro lado, el mismo auditor informa que Occidental Development Company of Argentina -que participa de dicho contrato asociado con Phillips Petroleum Argentina, Development Company y con la actora hasta el año 2002 (fs. 832, punto 5)- hasta el 31 de diciembre de 1987 "constituía la provisión por el impuesto a las ganancias, de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, a la tasa aplicable a sucursales de sociedades extranjeras (45%), y a su vez registraba un crédito corriente con Yacimientos Petrolíferos Fiscales por el mismo importe" para después agregar "A partir del presente ejercicio, y en función de la presentación de la declaración jurada del impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio finalizado al 31 de diciembre de 1987, la Sucursal se ha declarado exenta del impuesto a las ganancias" (fs. 831, punto 3 a); la razón por la que se consideró exenta del tributo es explicada a fs. 829 "La Sucursal no ha constituido la provisión por el impuesto a las ganancias por estar exenta del mencionado impuesto por aplicación de lo establecido en el art. 11 de la ley 15.273" (punto c).

Con respecto a los estados contables de la actora al 31 de diciembre de 1988, el informe de su auditor destaca que "El impuesto a las ganancias cargado a resultados es el

-//-

-//- que corresponde pagar por el ejercicio de acuerdo con la legislación impositiva vigente" (fs. 747, último párrafo y 742).

Además el perito contador ilustra sobre las desinteligencias que respecto del ahorro obligatorio y de la exención tenían las contratistas; expresa el experto: "De acuerdo con lo informado personalmente al suscripto los señores Micheletti (Occidental Development C°) y Brea (Phillips Petroleum Argentina), dichas empresas no se encontraban alcanzadas por el ahorro obligatorio, según Declaración Jurada del Impuesto a las Ganancias (declarados exentos), no así la empresa Unola de Argentina Ltd." (fs. 864 vta., segundo párrafo).

Lo expuesto demuestra, a falta de otros elementos que coadyuven a su comprensión, que las contratistas discrepaban sobre la vigencia o, en todo caso, el alcance de la exención; en efecto, si ésta era operativa, no se explica la previsión contable para atender el pago del tributo; y si no lo era, tampoco encuentra justificación que las compañías pretendan trasladar la carga impositiva al precio del contrato.

Las contradicciones apuntadas, más allá de la actitud que observaron los dependientes de las demandadas en cada caso, constituyen cambios de conducta incompatibles con la buena fe y rectitud que son exigibles, no sólo en la ejecución de los contratos administrativos (Fallos: 310:2278), sino en el ejercicio de cualquier acción y de cualquier derecho (Fallos: 287:79; 295:495 y 948, entre otros).

-//-

-//- 22) Que por el modo como se resuelve la cuestión, resulta inoficioso tratar el recurso extraordinario interpuesto por el BANADE.

Por ello, se resuelve: 1°) Revocar la sentencia apelada y rechazar la demanda instaurada. Costas por su orden, por la complejidad de las cuestiones debatidas (art. 68, segunda parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación); 2°) Declarar que resulta inoficioso expedirse sobre el recurso extraordinario interpuesto a fs. 1387/1391 y concedido a fs. 1408. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR (en disidencia)- CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO (en disidencia)- GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA

DISI-//-

-//--DENCIA DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON EDUARDO
MOLINE O'CONNOR

Considerando:

1°) Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, revocó la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, admitió la demanda promovida contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado, y el Banco Nacional de Desarrollo.

2°) Que la empresa petrolera estatal quedó transformada en Y.P.F. Sociedad Anónima (conf. art. 1 del decreto 2778/91 y art. 6° de la ley 24.145), la cual tomó intervención en las presentes actuaciones como continuadora de aquélla (ver fs. 1165/1175, entre otras); en tanto que mediante decreto 1027/93 se dispuso la liquidación del codemandado Banco Nacional de Desarrollo "cuya unidad patrimonial" pasó a denominarse "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" (art. 1° del decreto cit.).

3°) Que las demandadas referidas en el considerando anterior interpusieron sendos recursos ordinarios de apelación que les fueron concedidos (fs. 1386); los memoriales constan a fs. 1417/1423 y 1424/1428 y sus contestaciones a fs. 1432/1439 y 1440/1447. Por otro lado, el "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" interpuso el recurso extraordinario federal que le fue concedido (fs. 1408).

4°) Que los recursos ordinarios interpuestos son formalmente admisibles dado que se dirigen contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte (conf. arts. 6, 7, 8 y 9 de la ley 24.145; 1 y 2

-//-

-//- del decreto 546/93 y 1° del decreto 1027/93) y el valor disputado en último término supera el monto mínimo exigido por el art. 24, inc. 6°, apartado a, del decreto-ley 1285/58, con la actualización prevista por la ley 21.708 y resolución 1360/91 de la Corte. Esta última conclusión determina la improcedencia formal del recurso extraordinario, habida cuenta de la mayor amplitud de la jurisdicción ordinaria del Tribunal (Fallos: 273:389; 306:1409; 312:1656).

5°) Que Unola de Argentina Ltda., una sociedad constituida de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, Estados Unidos de América, promovió la demanda de autos contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado - en adelante Y.P.F.- y el Banco Nacional de Desarrollo -en lo sucesivo BANADE- a fin de que éstos cancelaran el ahorro obligatorio que la ley 23.549 le imponía a la actora para los períodos 1988 y 1989. Asimismo, pidió que se le entregaran los certificados oficiales de cancelación de la deuda.

En su escrito inicial la demandante sostuvo que la empresa L. R. Development Co. le había cedido una participación del 16 2/3% en el contrato n° 7559 de exploración y explotación de hidrocarburos en el área "La Ventana", Provincia de Mendoza, suscripto el 20 de julio de 1958 con Y.P.F.; expresó que de conformidad con la cláusula XXIII (22) de dicho acuerdo la empresa estatal había asumido el pago de todas las sumas que las empresas contratistas -entre las que se encontraba la actora- pudieran adeudar en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole.

Agregó que esa prestación -que era adicional al pa

-//-

-//go del precio por el petróleo y demás hidrocarburos extraídos- también estaba a cargo del BANADE por ser éste el garante del cumplimiento de las obligaciones a cargo de Y.P.F.; adujo que el ahorro obligatorio que le imponía la ley 23.549 era un tributo y que, de acuerdo a la cláusula mencionada, eran las demandadas quienes debían afrontar su pago.

6°) Que la jueza de primera instancia rechazó la demanda porque entendió que aun cuando se admitiera que la obligación establecida por la ley 23.549 tenía los caracteres de un tributo y no los de un empréstito, ello no era determinante para acoger la pretensión deducida en la causa.

La magistrada destacó que de los propios términos de la cláusula XXIII (22) invocada por la empresa contratista surgía que Y.P.F. sólo asumía el pago de aquellos tributos que tuviesen relación con las actividades u operaciones que constituían el objeto del contrato.

En atención a ello y a que el ahorro obligatorio se calculaba tanto sobre la renta como sobre el patrimonio de los sujetos (conf. capítulos II y III de la ley 23.549) -es decir, que no se limitaba a la actividad vinculada al contrato- lo consideró excluido de las obligaciones que la estipulación citada ponía en cabeza de Y.P.F.

7°) Que para revocar la sentencia de primera instancia y hacer lugar a la demanda la cámara entendió que la cláusula contractual en cuestión abarcaba "tributos de cualquier especie que se pudieren crear"; además, tuvo en cuenta

-//- que, de acuerdo a la doctrina sentada por esta Corte in re "Horvath" (Fallos: 318:676), el ahorro obligatorio reunía las características de los tributos.

Por otro lado, el a quo señaló que la actividad de la actora vinculada con la ejecución del contrato había generado los rendimientos alcanzados por el impuesto a las ganancias y que esa riqueza era, asimismo, la que permitía inferir su capacidad de ahorro.

Sobre la base de tales consideraciones concluyó en que la obligación establecida por la ley 23.549 debía ser soportada por Y.P.F. y el BANADE en los términos pactados; en consecuencia, dispuso que se le restituyeran a la demandante las sumas que ésta había pagado después de promovida la demanda en concepto de ahorro obligatorio por los años 1988 y 1989; empero, señaló que debían detraerse de las cantidades a reintegrar los resultados financieros referidos en la prueba pericial contable por no estar éstos relacionados con la actividad del contrato.

8°) Que, por último, la cámara juzgó que la ley 15.273 -que prescribe que las estipulaciones análogas a la cláusula XXIII (22) deben ser consideradas como exenciones impositivas (art. 11)- resultaba inaplicable al sub judice porque no se había acreditado que la liberación en el pago del ahorro obligatorio importara un aumento de tributación en beneficio de países extranjeros (conf. art. 11, primer párrafo, in fine) ni un incremento de la renta disponible.

No obstante ello, señaló que "de todos modos dicha norma no puede ser entendida como que admite que se deje sin efecto el compromiso contractual asumido por Y.P.F." (fs. 1374).

-//-

-///- 9°) Que las codemandadas sostienen en sus respectivos memoriales que al ser el ahorro obligatorio un empréstito debe ser afrontado exclusivamente por la demandante. En subsidio afirman que aunque se concluya en que aquella obligación tiene naturaleza tributaria la demanda debe ser, de todos modos, rechazada porque el contrato no tiene el efecto de eximir a la actora de todos los tributos.

A su vez, el BANADE sostiene que dadas las características del ahorro obligatorio y las extraordinarias circunstancias que motivaron su dictado es evidente que queda excluido de la exención tributaria acordada; en este orden de ideas arguye que la cámara omitió tener en cuenta reglas liminares en materia de hermenéutica que prescriben que "las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente, para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general".

10) Que, en atención a ello, corresponde analizar cual de las partes debe afrontar la obligación impuesta por la ley 23.549 para lo cual resulta imprescindible examinar el marco contractual que vinculó a las partes, debiendo recordarse a tal efecto que -según conocida jurisprudencia del Tribunal-, los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosimilmente las partes entendieron o pudieron entender, obrando con cuidado y previsión, principios aplicables al ámbito de los contratos administrativos (Fallos: 305:1011; 314:491; 315:158, 1299).

11) Que en la cláusula 22 del contrato firmado por

-//- las partes el 20 de julio de 1958 se expresó: "**Como parte de las prestaciones conferidas al Banco por sus servicios**, en virtud de este contrato, Y.P.F. pagará por su cuenta y orden, toda suma que se adeude por las partes en concepto de impuestos, tasas o contribuciones de cualquier índole que fuesen adeudados por alguna de ellas o por sus sucesores, causahabientes, agentes o contratistas, al Gobierno Argentino Nacional, Provincial, Municipal o a cualquier otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de operaciones o actividades relacionadas con este contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este contrato" (pág. 33 del acuerdo, anexo I de la prueba documental de la actora).

La estipulación transcripta fue ratificada, en lo sustancial, por el convenio del 13 de agosto de 1958 (conf. copia certificada del convenio identificado con la letra "I" de la documental de la actora) y posteriormente por el Convenio de Enmiendas aprobado por la ley 17.246.

12) Que, en el referido convenio de enmiendas se estipuló que como **contraprestación adicional** Y.P.F. pagaría "por cuenta de las compañías toda suma que pudiera ser adeudada por las compañías en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole, que fuesen adeudados por cualquiera de ellas o sus sucesores, causahabientes, cesionarios, agentes (excluyendo empleados de las Compañías) contratistas o subcontratistas, al Gobierno Nacional o a los Gobiernos Provinciales o Municipalidades o a cualquiera otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de

-//-

-//- operaciones o actividades relacionadas con este contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este contrato" (cláusula XXIII -22- convenio citado, pág. 79 del anexo I 4 antes referido).

Asimismo, se estableció que "en los casos en que por ley corresponda, las compañías prepararán y entregarán a YPF para su presentación a la oficina recaudadora del Gobierno responsable de la recaudación de impuestos, las declaraciones juradas de cada Compañía y sus copias. Copias de dichas declaraciones juradas serán entregadas también al Banco Industrial. Inmediatamente después de ello, YPF obtendrá y entregará a las compañías recibos oficiales de impuestos (en forma aceptable para las compañías) emitidos por las oficinas del Gobierno responsables de la recaudación de tales impuestos, cuyos recibos expresarán que los impuestos de cada una de las compañías por el período y por los montos especificados **han sido satisfechos**". Se estipuló, asimismo, que "en caso de no cumplir YPF con la entrega a cada una de las compañías de los antedichos recibos oficiales de impuestos dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega a YPF de dichas declaraciones juradas, el Banco Industrial, en su condición de garante según el presente Contrato, pagará dichas sumas a las oficinas del Gobierno responsables de la recaudación de tales impuestos y obtendrá y entregará a las Compañías los recibos oficiales de impuestos precedentemente estipulados".

13) Que, por su parte, la cláusula adicional N° 1, aprobada por el decreto 620 del Poder Ejecutivo Nacional,

-//-

-//- publicado en el Boletín Oficial del 15 de abril de 1985
- por el cual se prorrogó la vigencia del contrato por el término de 15 años- estableció que el contrato 7559 "es ratificado en todos sus términos y condiciones por las partes y mantendrá su vigencia durante el plazo original y la prórroga convenida en la presente Cláusula Adicional N° 1, especialmente en lo que hace al precio pactado a favor de las compañías en las Cláusulas XIII (11) y XXIII (22) así como también el sistema de reajuste de la Cláusula XIV (12). Si durante la vigencia del contrato con su prórroga aquí convenida, YPF se viese impedida, por cualquier causa, de dar cumplimiento con lo estipulado en la **Cláusula XXIII (22)** del contrato, el monto acordado en la Cláusula XIII (11) con más la actualización establecida en la Cláusula XIV (12) se ajustará en la facturación de las compañías de modo tal que en todo momento el **precio integral** a ser percibido por las compañías como **contraprestación** por sus obras y servicios se mantenga intangible e inalterado de acuerdo a lo estipulado en el contrato y ratificado por la presente Cláusula Adicional N° 1".

14) Que el marco contractual descripto en los considerandos precedentes, conformado por el contrato 7559, el Convenio de Enmiendas y la Cláusula Adicional N° 1 despeja toda duda en cuanto al alcance que las partes quisieron asignarle a la referida cláusula XXIII (22), esto es, **que el pago de gravámenes de cualquier naturaleza por parte de YPF formaba parte del precio.**

15) Que, en efecto, el convenio aprobado por la ley 17.246, producto de una transacción de acciones liti-

-//-

-//-giasas mediante la cual se acordó la continuación de la locación de obra contratada por Y.P.F. a un precio en efectivo inferior al precio internacional (cláusula 11), se integraba con una "contraprestación adicional", consistente en el pago por la empresa estatal de los distintos conceptos comprendidos en la Cláusula XXIII (22). En el mismo sentido la Cláusula Adicional N° 1 es clara en cuanto a que en el caso de incumplimiento por parte de Y.P.F. de las obligaciones a su cargo en la referida previsión debía ajustarse la facturación a fin de que el precio integral a ser percibido por las compañías como contraprestación por sus obras y servicios se mantuviera intangible e inalterado de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

16) Que establecido entonces que el cumplimiento de lo dispuesto en la cláusula XXIII (22) se dirigía a mantener incólume la ecuación económica financiera del contrato, de acuerdo a la intención de las partes claramente expresada en marco contractual descripto, corresponde determinar si el ahorro obligatorio dispuesto por la ley 23.549 está incluido en los conceptos allí enumerados, cuyo cumplimiento estaba a cargo de Y.P.F. y por el BANADE -en caso de incumplimiento por parte de Y.P.F.- en su condición de garante del contrato.

17) Que las partes centran la discusión en la naturaleza jurídica del ahorro obligatorio con el fin de determinar si se encuentra o no comprendido en la cláusula citada. Al respecto cabe señalar que esta Corte ha otorgado naturaleza tributaria al ahorro obligatorio (conf. Fallos:

-//- 318:676 y 785). Ello resulta suficiente para desestimar el principal agravio de los apelantes en cuanto han sostenido a lo largo de este juicio que la ley 23.549 instituyó un empréstito público y que por lo tanto quedaba excluido del compromiso asumido en la cláusula XXIII (22).

18) Que, por lo demás, no es ocioso recordar que el Convenio de Enmiendas, al que se ha hecho referencia amplió la enumeración tradicional de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), inserta en la cláusula original, agregando otras figuras tales como derechos de aduana, recargos, cánones y regalías, o **gravámenes de cualquier naturaleza**, lo cual resulta demostrativo en cuanto a la intención que las partes tuvieron en mira al suscribir la cláusula en cuestión, esto es poner en cabeza de Y.P.F. toda clase de obligación impuesta con carácter coactivo por el Estado en virtud de su poder de imperio.

19) Que a ello cabe agregar que, la afirmación de las demandadas respecto a que, al ser la actora la destinataria del reintegro dispuesto por la ley 23.549, se produciría un enriquecimiento sin causa a favor de ésta, además de no haberse rebatido lo afirmado por el a quo, carece de sustento en la medida en que no se ha acreditado que el reintegro al que se refiere la ley se concrete en cabeza de la actora, pues la titularidad correspondería a quien tomó a su cargo el pago respectivo. Si se tiene en cuenta que de conformidad al contrato suscripto por las partes, era Y.P.F. la que pagaría por cuenta y orden de la actora los gravámenes a que se refiere la cláusula XXIII (22), en el caso del ahorro obligatorio, resulta razonable entender que dicho ente será quien

-//-

-//- perciba el reintegro a que se refiere la ley. Aun cuando ello no fuera así, tampoco variaría la solución, pues la actora se vería obligada a ceder los certificados de ahorro obligatorio a Y.P.F. para que sea esta quien reciba las sumas reembolsadas.

20) Que, la codemandada Y.P.F. se agravia de que el tribunal haya entendido que las utilidades generadas por "utilidades financieras" son actos comerciales accesorios que no pueden escindirse del contrato principal. Que tal agravio carece de sustento pues, aun cuando pudiera discreparse con lo allí afirmado, lo cierto es que la sentencia ordenó detraer la incidencia de los resultados financieros por lo que ningún perjuicio puede invocar Y.P.F. sobre el particular.

21) Que en cuanto a los bienes de uso, respecto de los cuales el tribunal consideró que se relacionaban necesaria y directamente con el giro del contrato, el apelante no efectuó crítica alguna a los fundamentos de la sentencia en cuanto a que, a diferencia de lo que ocurre con los resultados financieros, no exhiben la suficiente autonomía, por lo que no pueden considerarse demostrativos de una ocupación o negocio distinto; máxime si en autos quedó probado que la actora no desarrolló en la Argentina ninguna otra actividad que no fuera la referida al contrato 7559.

22) Que si bien la no aplicabilidad de la ley 15.273 dispuesta por la cámara no ha sido materia de agravios por parte de las codemandadas, a fin de dar adecuado tratamiento a todas las cuestiones objeto de la litis,

-//-

-//- corresponde hacer una declaración sobre el punto.

23) Que la ley 15.273, dictada con posterioridad a la firma del contrato original (B.O. 19/2/60) y en virtud del cual se dispuso que "las estipulaciones en vigor por las cuales el Estado nacional y sus dependientes, organismos descentralizados y empresas han tomado a su cargo los impuestos nacionales que pudiesen recaer sobre la otra parte contratante o sus proveedores o subcontratistas; o han convenido en pagar tales impuestos por cuenta de ellos...se considerarán como exenciones a favor de los contribuyentes de dichos impuestos...", no puede entenderse como que importó la alteración de los contratos con acrecentamiento de las prestaciones a cargo de una de las partes contratantes, pues en el caso de autos ello comportaría un cambio en el objeto de una de las obligaciones a cargo de la empresa estatal (confr. doctrina de Fallos: 290:458). Máxime si se tiene en cuenta -como sostuvo la cámara- que dicha ley no prohíbe este tipo de estipulaciones contractuales, más allá de asignar a los contratistas, el carácter de exentos o no frente al fisco argentino.

24) Que, ello es así, pues dicha norma no puede ser entendida en un sentido exclusivamente literal sino que ha de interpretarse en un contexto integral, atendiendo al contenido de los contratos a los que hace referencia, los cuales -cabe remarcarlo- con posterioridad a su dictado han sido objeto de un acuerdo de voluntades entre las partes - aprobado por la ley 17.246- que despejan toda duda acerca de la real intención que tuvieron las partes al ratificar aquellos convenios y, en especial, la cláusula que aquí se

-//-

-//- cuestiona.

25) Que, aun cuando, por vía de hipótesis, se considere que la ley 15.273 tuvo por efecto modificar los contratos originales, alterando las estipulaciones en curso de ejecución, lo cierto es que la ley 17.246 al aprobar el Convenio de Enmiendas, ratificó la cláusula 22 -ampliando incluso su redacción- sin manifestar explícitamente que se estaba concediendo una exención y reiterando, por el contrario, que Y.P.F. asumía como parte del precio el pago de dichos gravámenes.

26) Que la ley 17.246, al aprobar el convenio de transacción, contrato aclaratorio y documentos complementarios admitió la vigencia de los acuerdos anulados en sede administrativa afirmando el principio de continuidad jurídica de los actos y contratos celebrados por el Estado y sus organismos autárquicos, declarando de interés nacional en los términos del art. 11 de la ley 15.273 in fine los convenios a que se refieren los arts. 1 y 2 de la ley y disponiendo, asimismo, la derogación de todas las disposiciones que resultaran opuestas a ella. Dicha ley aprobó la cláusula XXIII (22), la que sustancialmente reprodujo el contrato original, pero dejando en claro, a través de una manifestación suficientemente explícita, que Y.P.F. no otorgaba ninguna clase de privilegios a la actora, sino que asumía como parte del precio el pago de impuestos y gravámenes de cualquier índole y, en caso de incumplimiento, sería el BANADE, en su condición de garante, el que pagaría dichas sumas a las oficinas del gobierno responsables de la recaudación de

-//-

-//- tales impuestos.

27) Que ha de recordarse que el Poder Ejecutivo, a cuyo cargo se encuentra la administración general del país (art. 99, inc. 1° de la Constitución Nacional), tiene la atribución de celebrar contratos administrativos -salvo aquellos que por la Constitución correspondan al Congreso- pudiendo imponer al contratista tanto gastos y erogaciones como convenir diversas modalidades para la determinación del precio -verbigracia el compromiso de pagar por cuenta de éste ciertos gravámenes como parte del precio de la contratación-. Si esto no fue necesario para la formación del precio - cuestión que aquí no se discute-, no debió concedérselo. Pero concedido como parte de aquél, debe ser respetado. Ello es así, pues como ha afirmado esta Corte, los contratos administrativos constituyen una ley para las partes de acuerdo a la regla del art. 1197 del Código Civil (Fallos: 315:1760) en los que el principio es siempre el cumplimiento de lo pactado (Fallos: 314:491).

28) Que si bien los actos y contratos de derecho público han de enjuiciarse según las normas de la materia iuspublicista, a ello no se opone la aplicación de las reglas del derecho civil en cuanto éstas guarden congruencia con la naturaleza, fines y garantías propios de aquéllos, de modo tal que todo lo concerniente a sus efectos jurídicos, oriundos de la citada fuente del derecho privado, puedan concebirse como principios generales del derecho (doctrina de Fallos: 293:133).

29) Que si bien la doctrina y jurisprudencia han reconocido la prerrogativa del Estado de modificar los

-//-

-//- contratos, también se ha admitido que tal facultad no es ilimitada. Aun en el campo del derecho administrativo, cuando se trata de la alteración de un contrato -del cual han nacido derechos subjetivos para el contratante-, el sacrificio de esos derechos, requiere el inexcusable respeto a principios básicos de nuestro orden jurídico, y uno de tales principios es que los quebrantos deben ser resarcidos.

30) Que tal interpretación, por otra parte, es la que fue tenida en cuenta al dictarse el decreto 620/85, habida cuenta de que al aprobar la Cláusula Adicional N° 1 ratificó el carácter de "contraprestación" a la que aludía dicha cláusula al expresar que, si Y.P.F. por cualquier causa se viese impedida de dar cumplimiento a la cláusula XXIII (22), el monto acordado en el contrato más la actualización allí establecida, se ajustaría en la facturación de las compañías de modo tal que en todo momento **el precio integral** a ser percibido por sus obras y servicios se mantuviera intangible e inalterado.

31) Que, en tales condiciones, no cabe sino concluir que la ley 17.246 (B.O. 26/4/67), al aprobar los referidos convenios, quiso dejar inalteradas las condiciones que se habían pactado en el contrato original, más allá del carácter de exentos frente al fisco que había querido otorgarle el legislador a los contratistas en el año 1960. Contrariamente a lo sostenido por el BANADE la citada cláusula no le ha otorgado a la actora privilegios - esencialmente revocables- sino una contraprestación adicional a la obligación de pago a cargo de Y.P.F. la cual, a diferencia de aquéllos,

-//-

-//- de ser eliminada alteraría el crédito sustancial que el contrato le aseguraba, y por ende, la garantía esencial del contrato mismo.

32) Que esta interpretación es la que mejor se arregla a la doctrina elaborada desde antaño por esta Corte según la cual, la prohibición de suprimir o alterar las obligaciones de los contratos es general y aplicable a las convenciones de todo orden, es decir, tanto a las celebradas entre particulares como a las concertadas entre éstos y los estados o por los estados entre sí (doctrina de Fallos: 145:307; 183:116; 305:159; 312:84, entre otros).

33) Que, por lo demás, se ha reconocido que la facultad de imponer tributos puede ser objeto de razonable limitación contractual y legal (confr. Willoughby Principles, pág. 515 y sgtes.; Corwin, The Constitution of The United States, pág. 350 y siguientes; González J. V. Manual... pág. 446 y siguientes; Fallos: 258:208). Además, si bien es cierto que esta Corte ha sostenido que el régimen federal impone que, en el orden local, se contemplen los supuestos en que normas provinciales prohíban este tipo de convenciones con base en la autonomía que, para las instituciones estadales, reconocen los arts. 121 y siguientes de la Constitución Nacional (Fallos: 258:208 citado), en el caso, mal pudo haber prohibición explícita local sobre el punto pues, dada la claridad de la cláusula en juego, cuya aprobación dispuso la ley 17.246, la provincia involucrada quedaba satisfecha con el pago al que estaba obligada Y.P.F. y, en su caso el BANADE en su carácter de garante de la obligación, según el compromiso asumido por las partes.

-//-

-//-

34) Que una solución contraria implicaría eliminar sin justificación alguna una cláusula del contrato que obligaba a una de las partes a cumplir con una determinada prestación, prescindiendo de la norma aplicable al caso, que viciaría de arbitrariedad la sentencia en cuestión (Fallos: 313:919).

35) Que, sin perjuicio de lo expuesto, corresponde señalar que la solución del caso no podría variar aun cuando se considerase que los beneficios en cuya virtud se formuló el reclamo deben ser ubicados en la categoría de exenciones tributarias.

Bajo tal óptica, la ley 17.246, al aprobar el Convenio de Enmiendas y ratificar la cláusula 22 -ampliando incluso, como se vio, su redacción-, aun sin manifestarlo explícitamente, habría venido de manera inequívoca a ratificar la vigencia de una exención de naturaleza especial. Esa interpretación, mediante una apreciación estricta de la ley 15.273, se adecuaría al carácter que habría querido otorgarles el legislador a los contratistas en el año 1960.

En esas condiciones, correspondería considerar subsistente tal dispensa -recuérdese que el decreto 620/85, no cuestionado por las partes, prorrogó la vigencia del contrato sin mutar, en la inteligencia de que se trata, el alcance y contenido del privilegio fiscal aludido-, y ella resguardaría los derechos invocados por la demandante.

36) Que, en efecto, si se entiende que por ley se legitimaron las ventajas impositivas prometidas a la actora en el contrato originario otorgándoles el status de una

-//- exención, lo cual lleva a someter la cuestión a las reglas que rigen ese tipo de beneficios, resulta indiscutible que dicha dispensa fiscal pudo ser derogada por una norma de igual jerarquía a aquella que la otorgó.

Sin embargo, en cuanto al caso importa, no cabe atribuir esa última virtualidad a la ley 23.549. La circunstancia de que esa norma no incluya a la actora ni a la actividad desarrollada por ésta entre los supuestos que quedan al margen de la contribución, lejos de formar obstáculo a ese juicio, le confiere adecuado fundamento.

Al respecto, precisamente, si como se señaló anteriormente, por una ley ratificatoria especial, en términos de una marcada amplitud expresamente considerada, la demandante quedó al margen del pago de las sumas que debiera en concepto de "impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole...con motivo de operaciones o actividades relacionadas con este contrato" (cláusula XXIII -22-, del Convenio de Enmiendas ya cit., ratificado por ley 17.246, subrayado agregado), la derogación de un beneficio de tales alcances sólo podría tenerse por configurada mediante una referencia específica por parte del legislador. Su silencio -jurídicamente relevante-, en cambio, no puede sino ser interpretado como manifestación de la voluntad de mantener la ventaja fiscal de que se trata.

Dicho de otro modo, debiéndose prescindir en la especie de otras pautas interpretativas aptas para el análisis de supuestos diferentes, en la medida en que la ley 23.549 no contempla particularmente a las actoras, debe considerarse

-//-

-//- que éstas continúan amparadas -sin que la conclusión pueda verse alterada en función de lo prolongado en el tiempo de ese beneficio-, por la exención, cuya vigencia fue ratificada por una ley especial anterior.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Costas al vencido (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. EDUARDO MOLINE O'CONNOR.

ES COPIA

DISI-//-

-//--DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ANTONIO BOGGIANO

Considerando:

1°) Que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, revocó la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, admitió la demanda promovida contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado, y el Banco Nacional de Desarrollo.

2°) Que la empresa petrolera estatal quedó transformada en Y.P.F. Sociedad Anónima (conf. art. 1 del decreto 2778/91 y art. 6° de la ley 24.145), la cual tomó intervención en las presentes actuaciones como continuadora de aquélla (ver fs. 1165/1175, entre otras); en tanto que mediante decreto 1027/93 se dispuso la liquidación del codemandado Banco Nacional de Desarrollo "cuya unidad patrimonial" pasó a denominarse "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" (art. 1° del decreto cit.).

3°) Que las demandadas referidas en el considerando anterior interpusieron sendos recursos ordinarios de apelación que les fueron concedidos (fs. 1386); los memoriales constan a fs. 1417/1423 y 1424/1428 y sus contestaciones a fs. 1432/1439 y 1440/1447. Por otro lado, el "Patrimonio en liquidación del Banco Nacional de Desarrollo" interpuso el recurso extraordinario federal que le fue concedido (fs. 1408).

4°) Que los recursos ordinarios interpuestos son formalmente admisibles dado que se dirigen contra una sentencia definitiva dictada en una causa en que la Nación es parte (conf. arts. 6, 7, 8 y 9 de la ley 24.145; 1 y 2
-//-

-//- del decreto 546/93 y 1° del decreto 1027/93) y el valor disputado en último término supera el monto mínimo exigido por el art. 24, inc. 6°, apartado a, del decreto-ley 1285/58, con la actualización prevista por la ley 21.708 y resolución 1360/91 de la Corte. Esta última conclusión determina la improcedencia formal del recurso extraordinario, habida cuenta de la mayor amplitud de la jurisdicción ordinaria del Tribunal (Fallos: 273:389; 306:1409; 312:1656).

5°) Que Unola de Argentina Ltda., una sociedad constituida de acuerdo a las leyes del Estado de Delaware, Estados Unidos de América, promovió la demanda de autos contra Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Sociedad del Estado - en adelante Y.P.F.- y el Banco Nacional de Desarrollo -en lo sucesivo BANADE- a fin de que éstos cancelaran el ahorro obligatorio que la ley 23.549 le imponía a la actora para los períodos 1988 y 1989. Asimismo, pidió que se le entregaran los certificados oficiales de cancelación de la deuda.

En su escrito inicial la demandante sostuvo que la empresa L. R. Development Co. le había cedido una participación del 16 2/3% en el contrato n° 7559 de exploración y explotación de hidrocarburos en el área "La Ventana", Provincia de Mendoza, suscripto el 20 de julio de 1958 con Y.P.F.; expresó que de conformidad con la cláusula XXIII (22) de dicho acuerdo la empresa estatal había asumido el pago de todas las sumas que las empresas contratistas -entre las que se encontraba la actora- pudieran adeudar en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole.

Agregó que esa prestación -que era adicional al pa

-//-

-//go del precio por el petróleo y demás hidrocarburos extraídos- también estaba a cargo del BANADE por ser éste el garante del cumplimiento de las obligaciones a cargo de Y.P.F.; adujo que el ahorro obligatorio que le imponía la ley 23.549 era un tributo y que, de acuerdo a la cláusula mencionada, eran las demandadas quienes debían afrontar su pago.

6°) Que la jueza de primera instancia rechazó la demanda porque entendió que aun cuando se admitiera que la obligación establecida por la ley 23.549 tenía los caracteres de un tributo y no los de un empréstito, ello no era determinante para acoger la pretensión deducida en la causa.

La magistrada destacó que de los propios términos de la cláusula XXIII (22) invocada por la empresa contratista surgía que Y.P.F. sólo asumía el pago de aquellos tributos que tuviesen relación con las actividades u operaciones que constituían el objeto del contrato.

En atención a ello y a que el ahorro obligatorio se calculaba tanto sobre la renta como sobre el patrimonio de los sujetos (conf. capítulos II y III de la ley 23.549) -es decir, que no se limitaba a la actividad vinculada al contrato- lo consideró excluido de las obligaciones que la estipulación citada ponía en cabeza de Y.P.F.

7°) Que para revocar la sentencia de primera instancia y hacer lugar a la demanda la cámara entendió que la cláusula contractual en cuestión abarcaba "tributos de cualquier especie que se pudieren crear"; además, tuvo en cuenta

-//- que, de acuerdo a la doctrina sentada por esta Corte in re "Horvath" (Fallos: 318:676), el ahorro obligatorio reunía las características de los tributos.

Por otro lado, el a quo señaló que la actividad de la actora vinculada con la ejecución del contrato había generado los rendimientos alcanzados por el impuesto a las ganancias y que esa riqueza era, asimismo, la que permitía inferir su capacidad de ahorro.

Sobre la base de tales consideraciones concluyó en que la obligación establecida por la ley 23.549 debía ser soportada por Y.P.F. y el BANADE en los términos pactados; en consecuencia, dispuso que se le restituyeran a la demandante las sumas que ésta había pagado después de promovida la demanda en concepto de ahorro obligatorio por los años 1988 y 1989; empero, señaló que debían detraerse de las cantidades a reintegrar los resultados financieros referidos en la prueba pericial contable por no estar éstos relacionados con la actividad del contrato.

8°) Que, por último, la cámara juzgó que la ley 15.273 -que prescribe que las estipulaciones análogas a la cláusula XXIII (22) deben ser consideradas como exenciones impositivas (art. 11)- resultaba inaplicable al sub iudice porque no se había acreditado que la liberación en el pago del ahorro obligatorio importara un aumento de tributación en beneficio de países extranjeros (conf. art. 11, primer párrafo, in fine) ni un incremento de la renta disponible.

No obstante ello, señaló que "de todos modos dicha norma no puede ser entendida como que admite que se deje sin efecto el compromiso contractual asumido por Y.P.F." (fs. 1374).

-//-

-//- 9°) Que las codemandadas sostienen en sus respectivos memoriales que al ser el ahorro obligatorio un empréstito debe ser afrontado exclusivamente por la demandante. En subsidio afirman que aunque se concluya en que aquella obligación tiene naturaleza tributaria la demanda debe ser, de todos modos, rechazada porque el contrato no tiene el efecto de eximir a la actora de todos los tributos.

A su vez, el BANADE sostiene que dadas las características del ahorro obligatorio y las extraordinarias circunstancias que motivaron su dictado es evidente que queda excluido de la exención tributaria acordada; en este orden de ideas arguye que la cámara omitió tener en cuenta reglas liminares en materia de hermenéutica que prescriben que "las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente, para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general".

10) Que, en atención a ello, corresponde analizar cual de las partes debe afrontar la obligación impuesta por la ley 23.549 para lo cual resulta imprescindible examinar el marco contractual que vinculó a las partes, debiendo recordarse a tal efecto que -según conocida jurisprudencia del Tribunal-, los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe y de acuerdo con lo que verosimilmente las partes entendieron o pudieron entender, obrando con cuidado y previsión, principios aplicables al ámbito de los contratos administrativos (Fallos: 305:1011; 314:491; 315:158, 1299).

11) Que en la cláusula 22 del contrato firmado por

-//- las partes el 20 de julio de 1958 se expresó: "**Como parte de las prestaciones conferidas al Banco por sus servicios**, en virtud de este contrato, Y.P.F. pagará por su cuenta y orden, toda suma que se adeude por las partes en concepto de impuestos, tasas o contribuciones de cualquier índole que fuesen adeudados por alguna de ellas o por sus sucesores, causahabientes, agentes o contratistas, al Gobierno Argentino Nacional, Provincial, Municipal o a cualquier otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de operaciones o actividades relacionadas con este contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este contrato" (pág. 33 del acuerdo, anexo I de la prueba documental de la actora).

La estipulación transcripta fue ratificada, en lo sustancial, por el convenio del 13 de agosto de 1958 (conf. copia certificada del convenio identificado con la letra "I" de la documental de la actora) y posteriormente por el Convenio de Enmiendas aprobado por la ley 17.246.

12) Que, en el referido convenio de enmiendas se estipuló que como **contraprestación adicional** Y.P.F. pagaría "por cuenta de las compañías toda suma que pudiera ser adeudada por las compañías en concepto de impuestos, tasas, derechos aduaneros, recargos, contribuciones, cánones, regalías o gravámenes de cualquier índole, que fuesen adeudados por cualquiera de ellas o sus sucesores, causahabientes, cesionarios, agentes (excluyendo empleados de las Compañías) contratistas o subcontratistas, al Gobierno Nacional o a los Gobiernos Provinciales o Municipalidades o a cualquiera otra subdivisión política de la República Argentina con motivo de

-//-

-//- operaciones o actividades relacionadas con este contrato, inclusive si eventualmente correspondiese por el otorgamiento de este contrato" (cláusula XXIII -22- convenio citado, pág. 79 del anexo I 4 antes referido).

Asimismo, se estableció que "en los casos en que por ley corresponda, las compañías prepararán y entregarán a YPF para su presentación a la oficina recaudadora del Gobierno responsable de la recaudación de impuestos, las declaraciones juradas de cada Compañía y sus copias. Copias de dichas declaraciones juradas serán entregadas también al Banco Industrial. Inmediatamente después de ello, YPF obtendrá y entregará a las compañías recibos oficiales de impuestos (en forma aceptable para las compañías) emitidos por las oficinas del Gobierno responsables de la recaudación de tales impuestos, cuyos recibos expresarán que los impuestos de cada una de las compañías por el período y por los montos especificados **han sido satisfechos**". Se estipuló, asimismo, que "en caso de no cumplir YPF con la entrega a cada una de las compañías de los antedichos recibos oficiales de impuestos dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega a YPF de dichas declaraciones juradas, el Banco Industrial, en su condición de garante según el presente Contrato, pagará dichas sumas a las oficinas del Gobierno responsables de la recaudación de tales impuestos y obtendrá y entregará a las Compañías los recibos oficiales de impuestos precedentemente estipulados".

13) Que, por su parte, la cláusula adicional N° 1, aprobada por el decreto 620 del Poder Ejecutivo Nacional,

-//-

-//- publicado en el Boletín Oficial del 15 de abril de 1985 - por el cual se prorrogó la vigencia del contrato por el término de 15 años- estableció que el contrato 7559 "es ratificado en todos sus términos y condiciones por las partes y mantendrá su vigencia durante el plazo original y la prórroga convenida en la presente Cláusula Adicional N° 1, especialmente en lo que hace al precio pactado a favor de las compañías en las Cláusulas XIII (11) y XXIII (22) así como también el sistema de reajuste de la Cláusula XIV (12). Si durante la vigencia del contrato con su prórroga aquí convenida, YPF se viese impedida, por cualquier causa, de dar cumplimiento con lo estipulado en la **Cláusula XXIII (22)** del contrato, el monto acordado en la Cláusula XIII (11) con más la actualización establecida en la Cláusula XIV (12) se ajustará en la facturación de las compañías de modo tal que en todo momento el **precio integral** a ser percibido por las compañías como **contraprestación** por sus obras y servicios se mantenga intangible e inalterado de acuerdo a lo estipulado en el contrato y ratificado por la presente Cláusula Adicional N° 1".

14) Que el marco contractual descripto en los considerandos precedentes, conformado por el contrato 7559, el Convenio de Enmiendas y la Cláusula Adicional N° 1 despeja toda duda en cuanto al alcance que las partes quisieron asignarle a la referida cláusula XXIII (22), esto es, **que el pago de gravámenes de cualquier naturaleza por parte de YPF formaba parte del precio.**

15) Que, en efecto, el convenio aprobado por la ley 17.246, producto de una transacción de acciones liti-

-//-

-//gias mediante la cual se acordó la continuación de la locación de obra contratada por Y.P.F. a un precio en efectivo inferior al precio internacional (cláusula 11), se integraba con una "contraprestación adicional", consistente en el pago por la empresa estatal de los distintos conceptos comprendidos en la Cláusula XXIII (22). En el mismo sentido la Cláusula Adicional N° 1 es clara en cuanto a que en el caso de incumplimiento por parte de Y.P.F. de las obligaciones a su cargo en la referida previsión debía ajustarse la facturación a fin de que el precio integral a ser percibido por las compañías como contraprestación por sus obras y servicios se mantuviera intangible e inalterado de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

16) Que establecido entonces que el cumplimiento de lo dispuesto en la cláusula XXIII (22) se dirigía a mantener incólume la ecuación económica financiera del contrato, de acuerdo a la intención de las partes claramente expresada en marco contractual descripto, corresponde determinar si el ahorro obligatorio dispuesto por la ley 23.549 está incluido en los conceptos allí enumerados, cuyo cumplimiento estaba a cargo de Y.P.F. y por el BANADE -en caso de incumplimiento por parte de Y.P.F.- en su condición de garante del contrato.

17) Que las partes centran la discusión en la naturaleza jurídica del ahorro obligatorio con el fin de determinar si se encuentra o no comprendido en la cláusula citada. Al respecto cabe señalar que esta Corte ha otorgado naturaleza tributaria al ahorro obligatorio (conf. Fallos:

-//- 318:676 y 785). Ello resulta suficiente para desestimar el principal agravio de los apelantes en cuanto han sostenido a lo largo de este juicio que la ley 23.549 instituyó un empréstito público y que por lo tanto quedaba excluido del compromiso asumido en la cláusula XXIII (22).

18) Que, por lo demás, no es ocioso recordar que el Convenio de Enmiendas, al que se ha hecho referencia amplió la enumeración tradicional de tributos (impuestos, tasas y contribuciones), inserta en la cláusula original, agregando otras figuras tales como derechos de aduana, recargos, cánones y regalías, o **gravámenes de cualquier naturaleza**, lo cual resulta demostrativo en cuanto a la intención que las partes tuvieron en mira al suscribir la cláusula en cuestión, esto es poner en cabeza de Y.P.F. toda clase de obligación impuesta con carácter coactivo por el Estado en virtud de su poder de imperio.

19) Que a ello cabe agregar que, la afirmación de las demandadas respecto a que, al ser la actora la destinataria del reintegro dispuesto por la ley 23.549, se produciría un enriquecimiento sin causa a favor de ésta, además de no haberse rebatido lo afirmado por el a quo, carece de sustento en la medida en que no se ha acreditado que el reintegro al que se refiere la ley se concrete en cabeza de la actora, pues la titularidad correspondería a quien tomó a su cargo el pago respectivo. Si se tiene en cuenta que de conformidad al contrato suscripto por las partes, era Y.P.F. la que pagaría por cuenta y orden de la actora los gravámenes a que se refiere la cláusula XXIII (22), en el caso del ahorro obligatorio, resulta razonable entender que dicho ente será quien

-//-

-//- perciba el reintegro a que se refiere la ley. Aun cuando ello no fuera así, tampoco variaría la solución, pues la actora se vería obligada a ceder los certificados de ahorro obligatorio a Y.P.F. para que sea esta quien reciba las sumas reembolsadas.

20) Que, la codemandada Y.P.F. se agravia de que el tribunal haya entendido que las utilidades generadas por "utilidades financieras" son actos comerciales accesorios que no pueden escindirse del contrato principal. Que tal agravio carece de sustento pues, aun cuando pudiera discreparse con lo allí afirmado, lo cierto es que la sentencia ordenó detraer la incidencia de los resultados financieros por lo que ningún perjuicio puede invocar Y.P.F. sobre el particular.

21) Que en cuanto a los bienes de uso, respecto de los cuales el tribunal consideró que se relacionaban necesaria y directamente con el giro del contrato, el apelante no efectuó crítica alguna a los fundamentos de la sentencia en cuanto a que, a diferencia de lo que ocurre con los resultados financieros, no exhiben la suficiente autonomía, por lo que no pueden considerarse demostrativos de una ocupación o negocio distinto; máxime si en autos quedó probado que la actora no desarrolló en la Argentina ninguna otra actividad que no fuera la referida al contrato 7559.

22) Que si bien la no aplicabilidad de la ley 15.273 dispuesta por la cámara no ha sido materia de agravios por parte de las codemandadas, a fin de dar adecuado tratamiento a todas las cuestiones objeto de la litis,-//-

-//- corresponde hacer una declaración sobre el punto.

23) Que la ley 15.273, dictada con posterioridad a la firma del contrato original (B.O. 19/2/60) y en virtud del cual se dispuso que "las estipulaciones en vigor por las cuales el Estado nacional y sus dependientes, organismos descentralizados y empresas han tomado a su cargo los impuestos nacionales que pudiesen recaer sobre la otra parte contratante o sus proveedores o subcontratistas; o han convenido en pagar tales impuestos por cuenta de ellos...se considerarán como exenciones a favor de los contribuyentes de dichos impuestos...", no puede entenderse como que importó la alteración de los contratos con acrecentamiento de las prestaciones a cargo de una de las partes contratantes, pues en el caso de autos ello comportaría un cambio en el objeto de una de las obligaciones a cargo de la empresa estatal (confr. doctrina de Fallos: 290:458). Máxime si se tiene en cuenta -como sostuvo la cámara- que dicha ley no prohíbe este tipo de estipulaciones contractuales, más allá de asignar a los contratistas, el carácter de exentos o no frente al fisco argentino.

24) Que, ello es así, pues dicha norma no puede ser entendida en un sentido exclusivamente literal sino que ha de interpretarse en un contexto integral, atendiendo al contenido de los contratos a los que hace referencia, los cuales -cabe remarcarlo- con posterioridad a su dictado han sido objeto de un acuerdo de voluntades entre las partes - aprobado por la ley 17.246- que despejan toda duda acerca de la real intención que tuvieron las partes al ratificar aquellos convenios y, en especial, la cláusula que aquí se

-//-

-//- cuestiona.

25) Que, aun cuando, por vía de hipótesis, se considere que la ley 15.273 tuvo por efecto modificar los contratos originales, alterando las estipulaciones en curso de ejecución, lo cierto es que la ley 17.246 al aprobar el Convenio de Enmiendas, ratificó la cláusula 22 -ampliando incluso su redacción- sin manifestar explícitamente que se estaba concediendo una exención y reiterando, por el contrario, que Y.P.F. asumía como parte del precio el pago de dichos gravámenes.

26) Que la ley 17.246, al aprobar el convenio de transacción, contrato aclaratorio y documentos complementarios admitió la vigencia de los acuerdos anulados en sede administrativa afirmando el principio de continuidad jurídica de los actos y contratos celebrados por el Estado y sus organismos autárquicos, declarando de interés nacional en los términos del art. 11 de la ley 15.273 in fine los convenios a que se refieren los arts. 1 y 2 de la ley y disponiendo, asimismo, la derogación de todas las disposiciones que resultaran opuestas a ella. Dicha ley aprobó la cláusula XXIII (22), la que sustancialmente reprodujo el contrato original, pero dejando en claro, a través de una manifestación suficientemente explícita, que Y.P.F. no otorgaba ninguna clase de privilegios a la actora, sino que asumía como parte del precio el pago de impuestos y gravámenes de cualquier índole y, en caso de incumplimiento, sería el BANADE, en su condición de garante, el que pagaría dichas sumas a las oficinas del gobierno responsables de la recaudación de

-//-

-//- tales impuestos.

27) Que ha de recordarse que el Poder Ejecutivo, a cuyo cargo se encuentra la administración general del país (art. 99, inc. 1° de la Constitución Nacional), tiene la atribución de celebrar contratos administrativos -salvo aquellos que por la Constitución correspondan al Congreso- pudiendo imponer al contratista tanto gastos y erogaciones como convenir diversas modalidades para la determinación del precio -verbigracia el compromiso de pagar por cuenta de éste ciertos gravámenes como parte del precio de la contratación-. Si esto no fue necesario para la formación del precio - cuestión que aquí no se discute-, no debió concedérselo. Pero concedido como parte de aquél, debe ser respetado. Ello es así, pues como ha afirmado esta Corte, los contratos administrativos constituyen una ley para las partes de acuerdo a la regla del art. 1197 del Código Civil (Fallos: 315:1760) en los que el principio es siempre el cumplimiento de lo pactado (Fallos: 314:491).

28) Que si bien los actos y contratos de derecho público han de enjuiciarse según las normas de la materia iuspublicista, a ello no se opone la aplicación de las reglas del derecho civil en cuanto éstas guarden congruencia con la naturaleza, fines y garantías propios de aquéllos, de modo tal que todo lo concerniente a sus efectos jurídicos, oriundos de la citada fuente del derecho privado, puedan concebirse como principios generales del derecho (doctrina de Fallos: 293:133).

29) Que si bien la doctrina y jurisprudencia han reconocido la prerrogativa del Estado de modificar los

-//-

-//- contratos, también se ha admitido que tal facultad no es ilimitada. Aun en el campo del derecho administrativo, cuando se trata de la alteración de un contrato -del cual han nacido derechos subjetivos para el contratante-, el sacrificio de esos derechos, requiere el inexcusable respeto a principios básicos de nuestro orden jurídico, y uno de tales principios es que los quebrantos deben ser resarcidos.

30) Que tal interpretación, por otra parte, es la que fue tenida en cuenta al dictarse el decreto 620/85, habida cuenta de que al aprobar la Cláusula Adicional N° 1 ratificó el carácter de "contraprestación" a la que aludía dicha cláusula al expresar que, si Y.P.F. por cualquier causa se viese impedida de dar cumplimiento a la cláusula XXIII (22), el monto acordado en el contrato más la actualización allí establecida, se ajustaría en la facturación de las compañías de modo tal que en todo momento **el precio integral** a ser percibido por sus obras y servicios se mantuviera intangible e inalterado.

31) Que, en tales condiciones, no cabe sino concluir que la ley 17.246 (B.O. 26/4/67), al aprobar los referidos convenios, quiso dejar inalteradas las condiciones que se habían pactado en el contrato original, más allá del carácter de exentos frente al fisco que había querido otorgarle el legislador a los contratistas en el año 1960. Contrariamente a lo sostenido por el BANADE la citada cláusula no le ha otorgado a la actora privilegios - esencialmente revocables- sino una contraprestación adicional a la obligación de pago a cargo de Y.P.F. la cual, a diferencia de aquéllos,

//-

-//- de ser eliminada alteraría el crédito sustancial que el contrato le aseguraba, y por ende, la garantía esencial del contrato mismo.

32) Que esta interpretación es la que mejor se arregla a la doctrina elaborada desde antaño por esta Corte según la cual, la prohibición de suprimir o alterar las obligaciones de los contratos es general y aplicable a las convenciones de todo orden, es decir, tanto a las celebradas entre particulares como a las concertadas entre éstos y los estados o por los estados entre sí (doctrina de Fallos: 145:307; 183:116; 305:159; 312:84, entre otros).

33) Que, por lo demás, se ha reconocido que la facultad de imponer tributos puede ser objeto de razonable limitación contractual y legal (confr. Willoughby Principles, pág. 515 y sgtes.; Corwin, The Constitution of The United States, pág. 350 y siguientes; González J. V. Manual... pág. 446 y siguientes; Fallos: 258:208). Además, si bien es cierto que esta Corte ha sostenido que el régimen federal impone que, en el orden local, se contemplen los supuestos en que normas provinciales prohíban este tipo de convenciones con base en la autonomía que, para las instituciones estadales, reconocen los arts. 121 y siguientes de la Constitución Nacional (Fallos: 258:208 citado), en el caso, mal pudo haber prohibición explícita local sobre el punto pues, dada la claridad de la cláusula en juego, cuya aprobación dispuso la ley 17.246, la provincia involucrada quedaba satisfecha con el pago al que estaba obligada Y.P.F. y, en su caso el BANADE en su carácter de garante de la obligación, según el compromiso asumido por las partes.

-//-

-// - 34) Que una solución contraria implicaría eliminar sin justificación alguna una cláusula del contrato que obligaba a una de las partes a cumplir con una determinada prestación, prescindiendo de la norma aplicable al caso, que viciaría de arbitrariedad la sentencia en cuestión (Fallos: 313:919).

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Costas al vencido (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase. ANTONIO BOGGIANO.

ES COPIA

