

El tratamiento del IVA en la compensación de créditos laborales en el marco de la ley N° 24.522

PABLO GODOY¹ Y SANTIAGO J. CHOLAKIAN²

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar el tratamiento de IVA en las compensaciones de créditos laborales en el marco de la Ley de Concursos y Quiebras. La reforma de la ley en el año 2011 cambió el paradigma de hasta entonces vigente, enfocado en liquidar con la mayor rapidez posible los bienes de la fallida, para incorporar la visión de mantener las fuentes de trabajo y consagrar así la posibilidad de que las trabajadoras y los trabajadores continúen con la explotación. Dentro de estas reformas, se encuentra la posibilidad de que las trabajadoras y los trabajadores de la fallida, reunidas y reunidos en cooperativa de trabajo, soliciten la compensación de créditos laborales con bienes.

Sin embargo, en las modificaciones que se realizaron no se ha tratado la cuestión del impuesto al valor agregado. Según la interpretación de AFIP de la normativa fiscal vigente, la operación se encuentra gravada y perjudica a la cooperativa de trabajo, sea a través de una demanda de esfuerzo financiero difícil de afrontar, o bien al socavar los créditos disponibles a compensar.

Palabras clave: compensación, créditos laborales, quiebra, IVA

Artículo arbitrado

Fecha de recepción:
16/04/2018

Fecha de aprobación:
10/10/2018

Revista Idelcoop,
N° 226, *El tratamiento*
del IVA en la compen-
sación de créditos la-
borales en el marco de
la ley N° 24.522

ISSN 0327-1919. P. 210-
229 / Sección:
Normativa

Resumo

O tratamento do IVA (Imposto sobre o valor acrescentado) na compensação de créditos trabalhistas no marco da lei N.º 24.522

O presente trabalho tem como objetivo analisar o tratamento do IVA na compensação de créditos trabalhistas no marco da Lei de Falências. A

¹ Abogado, Facultad de Derecho, UBA; colaborador e investigador de Trabajando por la Economía Social Asociación Civil TES.

² Contador, Facultad de Ciencias Económicas, UBA; colaborador e investigador de Trabajando por la Economía Social Asociación Civil TES. Correo electrónico: scholakian@asociacioncivilets.org.ar.

alteração da lei no ano 2011 mudou o paradigma, com validade até então, focalizado na rápida liquidação dos bens da sociedade falida, para incorporar a visão de manter as fontes de trabalho e consagrar, assim, a possibilidade de as trabalhadoras e os trabalhadores continuarem com a exploração do estabelecimento. Dentro destas alterações, encontra-se a possibilidade de as trabalhadoras e os trabalhadores da sociedade falida, reunidas e reunidos em cooperativa de trabalho, requererem a compensação de créditos trabalhistas com bens.

No entanto, a questão do imposto ao valor acrescentado não foi considerada nas alterações realizadas. Segundo a interpretação da AFIP (Administração Federal de Ingressos Públicos) da normativa fiscal em vigor, a operação está gravada e prejudica à cooperativa de trabalho, seja pelo esforço financeiro difícil de aguentar ou seja pela quitação dos créditos disponíveis para compensação.

Palavras-chave: *Compensação, créditos trabalhistas. Falência. IVA*

Abstract

The treatment of VAT in the compensation of labor credits within Law No. 24,522

The purpose of this paper is to analyze the treatment of the Value Added Tax (VAT) in the compensation of labor credits according to Bankruptcy Law. The amendment to said law in the year 2011 changed the practice that had been adopted up to that date, which had been focused on selling the bankrupt's assets as quickly as possible. Instead, the new law incorporates the vision of maintaining the sources of employment, thus giving workers the possibility to continue running the business. As part of the changes implemented, there is the possibility that the workers, gathered and organized in a work co-operative, request the compensation of labor credits with company assets.

However, the amendments made to the law have not included the matter of the value added tax. According to the AFIP's (Argentina's Revenue Authority) interpretation of the current fiscal regulations, the operation is taxed, and, therefore, it harms the work co-operative, either by demanding a financial effort that is difficult to face, or by undermining the credits available to be compensated.

Keywords: *compensation, labor credits, bankruptcy, VAT*

INTRODUCCIÓN

Mediante el presente artículo nos proponemos abordar la problemática que atraviesan las empresas recuperadas, constituidas como cooperativas de trabajo, en el sistema actual de la ley que regula el proceso falencial en la República Argentina. Para ello, abordaremos la temática desde diversas aristas: normativa y principios nacionales, jurisprudencia, normativa internacional y normativa fiscal.

Históricamente, la Ley de Concursos y Quiebras decretaba la resolución que determina la quiebra de una persona física y su principal objetivo era la pronta satisfacción de los créditos. Frente a ello, la justicia debía poner en marcha todo su funcionamiento y tener en miras la ágil realización de los bienes y poder así, de modo alguno, satisfacer los créditos verificados en el proceso.

Frente al esquema descrito y en virtud de la profunda crisis atravesada por nuestro país en 2001, se empezó a generar una situación de desigualdad que de modo alguno alentaba los procesos de quiebras y que perjudicaba principalmente, ni más ni menos, a los trabajadores y a las trabajadoras, toda vez que el empresario que se encontraba en proceso de crisis contraía deudas que lo llevarían inexorablemente a un decreto de quiebra que le permitía licuar sus deudas a un bajo costo, cuando no recompraba los bienes en el tedioso e injusto proceso de subasta. Mientras que los trabajadores y las trabajadoras, en muchos casos con antigüedad laboral que promediaban los quince años, debían salir a buscar trabajo en un contexto de desempleo que oscilaba el 30%. Ante ello, la necesidad de conservar las fuentes de trabajo hizo que se empezara a profundizar en la recuperación de empresas en manos de los trabajadores y de las trabajadoras.

En ese contexto, y ante los múltiples casos de empresas recuperadas que se fueron suscitando luego de la mentada crisis del 2001, junto a los numerosos fallos judiciales que vinieron a traer respuesta a la necesidad de quienes trabajan, sin que existiera hasta ese momento ley alguna que regule la situación, es que el 29 de junio de 2011 se promulgó la ley 26.684 y con ella numerosos avances que, si bien no son suficientes como desarrollaremos en el presente artículo, les brindaron a los trabajadores y a las trabajadoras un marco normativo que les reconociera como continuadores y continuadoras de la explotación comercial de la empresa fallida.

Como parte de las modificaciones que tuvo la Ley de Concursos y Quiebras, se encuentra la posibilidad de que las trabajadoras y los trabajadores, reunidas y reunidos en cooperativa de trabajo, compensen

en el marco del proceso de quiebra sus créditos laborales con bienes de la fallida, lo que les permite continuar con la explotación y mantener las fuentes de trabajo. Sin embargo, dichas modificaciones no contemplaron –al menos no explícitamente– la cuestión tributaria en torno a la compensación. Desde el estricto punto de vista de la normativa fiscal, al haber transmisión de dominio de los bienes a título oneroso –aun cuando no haya dinero de por medio–, la compensación se encuentra gravada en el impuesto al valor agregado. En ese contexto, sindicatura y jueces exigen el pago en efectivo del impuesto, que como dijimos, no se encuentra regulado por las modificaciones.

Ahora bien, frente a esta conjunción de normas nos vemos en la obligación de preguntarnos qué prima más: ¿el derecho a la propiedad, el derecho recaudatorio por parte del fisco o el derecho del trabajador a mantener sus fuentes de trabajo y su indemnización incólume? La respuesta desde el derecho parecería ser los derechos del trabajador, pero sin dudas hoy por hoy es una respuesta política que se encuentra delegada en jueces de un fuero que por historia son conservadores y en el cual ha primado el derecho a la propiedad por sobre los derechos de los trabajadores. La incorrecta interpretación y la conjunción de normas a las que arriban la mayoría de los jueces comerciales tiene como efecto la inviabilidad del instituto de la compensación, como así la sistemática violación de derechos y garantías fundamentales consagrados por nuestra constitución y tratados internacionales con jerarquía suprallegal.

LA REFORMA DE LA LEY DE CONCURSOS Y QUIEBRAS Y SU NUEVO PARADIGMA

Muchas veces se pasa por alto, desde diferentes ámbitos, los fundamentos que han tenido en miras los legisladores a la hora de promulgar una ley, y se comete así un error que muchas veces permite a los jueces usar su sana crítica en detrimento de dichos fundamentos. Frente a ello, consideramos prudente transcribir algunos de los fundamentos que han tenido en miras los legisladores de la época al sancionar la reforma de una ley tan trascendental para la vida en un Estado de derecho como ser la ley que regula los procesos de crisis.

Al respecto, nos permitimos transcribir los mismos:

Señor presidente:

El presente proyecto de ley tiene como objetivo modificar una norma inserta en nuestra Ley de Contrato de Trabajo que resulta gravemente perjudicial para el patrimonio del trabajador en caso de quiebra del empleador.

Ante esta circunstancia –desde ya perjudicial para todas las partes involucradas– es el trabajador quien se encuentra en un mayor estado de indefensión, ya que no solo se queda sin su empleo, sino que además debe reclamar una indemnización que por imperio del art. 251 LCT es mucho menor a la que le debería corresponder.

Nuestra doctrina, en su amplia mayoría, define empresa como un conjunto de elementos personales, materiales e inmateriales organizados para la explotación de una determinada actividad económica. Es una unidad económico jurídica en la cual se organiza el trabajo de personas coordinadas jerárquicamente y capital para la producción de bienes o servicios, bajo la dirección del empresario.

El trabajador es un componente de la etapa productiva que nada tiene que ver con el resultado final de esa producción. Percibe un salario fijo e inamovible, a veces con fluctuaciones que tienen que ver con comisiones o premios por productividad, pero que en definitiva representa un techo insoslayable para sus aspiraciones personales. No existe en el mundo real aquella “participación en las ganancias de las empresas” a la que hace referencia el artículo 14 bis de nuestra carta magna, que sigue siendo una quimera de los trabajadores argentinos.

Por eso nos preguntamos, Sr. Presidente, cuál es la razón por la cual se le otorga el beneficio legal a aquel empleador que tuvo las oportunidades empresariales de crecer y ampliar su patrimonio y que por ineficacia para dirigir el giro económico de la empresa, mala fortuna o fraudulentamente un juez decreta su quiebra comercial en desmedro de los intereses de trabajadores que solo pueden reclamar el 50% de las indemnizaciones que le corresponden.

Debemos recordar que el derecho del trabajo es una disciplina autónoma, regida por principios que intentan equiparar la posición en el que se encuentra el trabajador ya sea al momento de su contratación, en el transcurso de la relación laboral e incluso cuando se produce la extinción del contrato de trabajo. En ese orden de cosas, es aplicable al caso que nos ocupa una de las reglas de aplicación del principio protectorio, el principio de ajenidad del riesgo empresario e indemnidad.

Efectivamente, el trabajador es ajeno al giro político empresarial de la empresa, es ajeno a los períodos de bonanza comercial, pero no es ajeno a la pérdida de la mitad de su indemnización por antigüedad en caso de quiebra del empleador.

Es precisamente en situaciones de crisis cuando estos principios deben acordar plena vigencia, y es el legislador quien debe inspirarse para la

Surge a las claras la necesidad de cambiar ese antiguo e injusto paradigma de “liquidar rápidamente los bienes”, para pasar a un nuevo paradigma que tenga en miras al sujeto trabajador como principal damnificado frente al desmanejo empresarial, y con ello, la necesidad imperiosa de conservar su fuente de trabajo, como sustento familiar, de vida y de dignidad de cualquier persona.

creación de nuevas normas o corregir aquellas injustas. “La Constitución Nacional consagra el principio protectorio en el art. 14 bis, formulando una enunciación meramente indicativa de aquellos derechos que de acuerdo al texto constitucional se consideran fundamentales y dejando abierta la posibilidad de que el legislador ordinario contemple otras formas de protección y reglamente aquellas cuya operatividad no surja en forma directa del texto constitucional”. (Juan Carlos Fernández Madrid. *Tratado práctico de derecho del trabajo*. Tomo I. La Ley)

Por todas estas razones solicito la aprobación del presente proyecto de ley que pongo a consideración de mis colegas diputados.³

Del análisis del fundamento dado, surge a las claras la necesidad de cambiar ese antiguo e injusto paradigma de “liquidar rápidamente los bienes”, para pasar a un nuevo paradigma que tenga en miras al sujeto trabajador como principal damnificado frente al desmanejo empresarial, y con ello, la necesidad imperiosa de conservar su fuente de trabajo, como sustento familiar, de vida y de dignidad de cualquier persona.

Si reforzamos lo antedicho, tenemos lo dispuesto en el artículo 48 bis de la ley falencial la cual ordena al juez y a la sindicatura a realizar liquidaciones conforme lo dispuesto en los artículos 232, 233 y 245 de la Ley de Contrato de Trabajo (LCT), esto demuestra una vez más que el legislador ha tenido en cuenta la protección de los créditos laborales tanto en la normativa laboral como en la concursal. Entender la armonización de estos institutos de otra manera no hace más que perjudicar a la parte más débil de la relación laboral que es, sin dudas, el trabajador y la trabajadora.

Por otro lado, los legisladores al modificar la Ley de Concursos y Quiebras e introducir el artículo 203 bis, cuestión que aquí nos ocupa, han establecido en sus fundamentos que:

³ <http://www1.hcdn.gov.ar/proyxml/expediente.asp?fundamentos=si&numexp=6099-D-2006>, última fecha de acceso: 27 de octubre de 2018.

El Sr. Gil Lavedra.- ha manifestado: “Señor presidente: el principio general es restrictivo para poder adquirir bienes de la quiebra con créditos que se hayan verificado en ella. La excepción siempre fueron los acreedores privilegiados –hipotecarios o prendarios– y dejando a salvo el mejor derecho que tuviera algún otro acreedor.

En este caso estamos incorporando –y lo vamos a acompañar– que los trabajadores puedan utilizar sus créditos de la misma manera, es decir, que los trabajadores puedan utilizar los créditos que les adeuden para poder comprar bienes de la fallida”.

La Sra. Ibarra.- ha manifestado al respecto: “Señor presidente: nosotros también hemos trabajado con los distintos bloques este artículo 203. No estamos afectando la igualdad. La posibilidad de que los trabajadores concurren con sus créditos para comprar bienes de la fallida es un elemento fundamental a efectos de dar herramientas para que esto sea una realidad y no una ley declarativa.

Aclaro que tenemos los casos precisos. Por ejemplo, tengo acá el fallo del caso ‘La Cabaña’, en el que los jueces han tomado claramente esta situación y, con esta herramienta se abre una puerta para permitir que los créditos laborales de los trabajadores sean utilizados en este sentido. Aclaro que en ningún caso se afectan ni se están dejando de lado los créditos privilegiados que puedan tener otros acreedores. Pero no queremos hacer ilusoria la letra de la ley para los trabajadores que van a compensar sus créditos laborales”.

Del análisis de los fundamentos que motivaron el dictado de la última reforma de la Ley de Concursos y Quiebras, se puede desprender claramente que lo que han querido los legisladores es darle un sentido a la reforma y empoderar a los trabajadores a fin de no perder las fuentes de trabajo y poder así continuar de alguna forma trabajando con las máquinas de la fallida, luego de adquirirlas mediante el mecanismo de compensar los créditos laborales.

EL TRATAMIENTO DE LA JUSTICIA

Ahora bien, si nos adentramos al tratamiento que ha dado la justicia en torno a este tema, al respecto en la causa:

LA CABAÑA S.A.I.C. s. CONCURSO PREVENTIVO –HOY SU QUIEBRA, expte. N° 1.413/01 e INTIFOOD S.A. s. QUIEBRA, expte. 598/06 tramitado por ante el Juzgado de Rosario mencionado, (...) esa misma reforma también dio reconocimiento a las cooperativas de trabajo como alternativas de recuperación de empresa frente al abandono de las mismas por sus titulares,

brindando un nuevo parámetro y más facultades los jueces para atender a la nueva realidad que ha surgido por imperio de crisis y de la decisión de muchos trabajadores de no resignarse a la desocupación e intentar el pleno restablecimiento de dichas empresas. Sin lugar a dudas, la reforma de la ley, en este sentido ha sugerido que entre el interés del deudor y el interés del acreedor deba pensarse hoy en un interés superior el del mantenimiento de las fuentes de trabajo (...). En este contexto la compensación solicitada, si bien constituye una alternativa atípica, se muestra acorde a los nuevos rumbos emprendidos por el Derecho de la Insolvencia, que campeando entre lo privatístico y lo publicístico ha dado ingreso a nuevas instituciones que tienden a priorizar los intereses de los mayores perjudicados por las crisis empresariales.

No debe pasarse por alto que mediante el sistema introducido a través del artículo 203 bis los trabajadores no obtienen beneficio económico, sino que es la única herramienta que les otorga la ley para poder satisfacer de modo alguno una mínima porción de sus indemnizaciones, y poder así mantener las fuentes de trabajo. Frente al escenario descrito, sindicatura y jueces exigen el pago en efectivo del IVA sobre la compensación el artículo 203 bis, que no se encuentra regulado en el mentado artículo, pero establecen su obligatoriedad al utilizar la ley que rige el propio impuesto, es decir, la ley 23.349.

En los autos caratulados "Lanci Impresores S.R.L. s/Quiebra, expediente N° 1.687/2008", el juzgado dictó traslado a la AFIP para expedirse sobre el pago de IVA en la adquisición de bienes por parte de la cooperativa de trabajadoras y trabajadores por compensación de sus créditos laborales, en los términos del artículo 203 bis de la Ley de Concursos y Quiebras. En dicha oportunidad, el organismo se refirió, en primer término, al artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por el cual la quiebra mantiene la condición de sujeto pasivo del impuesto por los hechos imponible que se generen en ocasión del proceso judicial. En segundo lugar, se refirió al artículo 2° de la ley que considera venta a toda transferencia a título oneroso que importe la transmisión de dominio de cosas muebles. Por lo tanto, verificada la condición de la quiebra como sujeto pasivo del impuesto, y de la compensación como operación alcanzada por el impuesto, concluye AFIP que corresponde el ingreso del impuesto.

A fin de reforzar lo antedicho haremos un breve recorrido sobre los últimos fallos, dictámenes sobre la interpretación de diversas normas a fin de poder ilustrar claramente la violación de derechos básicos de los trabajadores. Al respecto es dable citar a la doctora Gabriela F. Boquin, fiscal de cámara en su dictamen en relación a los autos "Lanci Impresores SRL s/Quiebra, expte. N° 1.687/2008/CA5" en el cual establece:

Cuando se trata de aplicar normas que rigen la relación laboral y determinar su alcance e interpretación (...) la protección que ellas establecen no puede ser disminuida por la sola circunstancia de que la cuestión se ventile [a través de] *un fuero distinto al del Trabajo*⁴ (...). En este marco, cabe recordar que el ámbito del derecho del trabajo rige principios específicos como el principio protectorio –de rango constitucional, art. 14 bis CN– del cual derivan, por ejemplo, el principio pro operario, el de la norma más favorable, el de la condición más beneficiosa y el de la irrenunciabilidad de los derechos. (Véase Roberto García Martínez. *Derecho del trabajo y de la seguridad social*. p. 137)

Estos principios, además, se encuentran receptados en normas específicas de la ley de fondo, como por ejemplo los art. 7, 9, 11, 12, 14, 23, 145 de la LCT. Concretamente, en lo que aquí interesa el art. 9. LCT establece específicamente que debe *prevalecer tanto la aplicación de la norma como la interpretación que de ella se haga, que sea más favorable al trabajador*.⁵

Como se trata de normas de fondo que instrumentan un derecho de rai-gambre constitucional, cabe apuntar, que ellas rigen la relación laboral independientemente de cuál sea el ámbito en el cual la relación es examinada (tribunal del fuero laboral, o como en el presente caso, de otro fuero, organismos administrativos, árbitros, las mismas partes, etc.).

En efecto, el derecho no puede ser concebido como un conjunto de comportamientos estancos e incommunicados, sino que cada una de sus ramas debe ser estudiada y aplicada en coherencia con los demás. Sostener, por ejemplo, que los principios del derecho laboral carecen de fuerza o ven menguada su importancia solo por el hecho de que deban ser aplicados en un ámbito diferente (vg. en un escenario concursal), es equivalente a negar su existencia.

A fin de ampliar lo mencionado, nos remitimos a dicho dictamen “Protocolo 147.300”. Los trabajadores no deben hacerse cargo del desmanejo empresarial y de la falta de control durante el proceso concursal, cuando lo único que solicitan es la operatividad de un instituto como el de la compensación que les permita mantener sus fuentes de trabajo. Frente a ello, y tal como venimos adelantando, los jueces no suelen tener una interpretación ni aplicación de la norma en consonancia con los principios de los trabajadores. Cuando se discutan cuestiones que afecten a un trabajador, deben sin más trámite aplicarse las normas que regulan su actividad, si no, y como bien señaló la fiscal, se estaría desconociendo la existencia de dichos derechos. Abrir esa ventana o

⁴ El resaltado es nuestro.

⁵ Ídem.

Los trabajadores no deben hacerse cargo del desmanejo empresarial y de la falta de control durante el proceso concursal, cuando lo único que solicitan es la operatividad de un instituto como el de la compensación que les permita mantener sus fuentes de trabajo. Los jueces no suelen tener una interpretación ni aplicación de la norma en consonancia con los principios de los trabajadores. Cuando se discutan cuestiones que afecten a un trabajador, deben sin más trámite aplicarse las normas que regulan su actividad, si no, se estaría desconociendo la existencia de dichos derechos.

permitir que se siga utilizando no hará más que derribar años de lucha obrera y conquistas conseguidas. Al respecto, no se puede imponer lo que no prevé la ley, la cual en ningún caso establece que para el caso de llevarse adelante una compensación se deberá hacer frente con una serie de obligaciones inherentes a la quiebra, como ser el pago del IVA, principalmente si se tiene en cuenta que en muchos de los casos aún quedan bienes suficientes, que permiten hacer frente al pago de los gastos de la quiebra.

En relación con lo anterior, esta parte comparte lo sostenido por la Fiscalía General ante la Cámara Comercial en el dictamen N° 133.573 del 11 de octubre de 2011 en los autos caratulados "Ripari S.A. s/Quiebra" que reproduce lo dictaminado en autos "Aachen S.A. s/Quiebra", dictamen N° 128.772 de fecha 16 de abril de 2010. En este se sostuvo que la realización del activo no es la única finalidad de la ley falencial, sino que ahora debe resguardarse otro interés, a saber: la conservación de la fuente de trabajo, por lo que esto no puede ser analizado simplemente diciendo que los trabajadores ya ocupamos un espacio y el mismo se encuentra garantizado, porque la conservación de las fuentes de trabajo deberá tener en miras el futuro y la consecuencia de las decisiones que se adopten. En efecto, como se ha manifestado anteriormente, este nuevo enfoque de la ley falimentaria, según el cual ya no es su única directriz buscar la inmediata realización de los bienes, fue profundizado por la última reforma de la ley de quiebras (ley N° 26.684), promulgada el 29 de junio de 2011.

Otro de los grandes problemas y abusos judiciales se suscita en que las sindicaturas y los jueces resuelven en los términos que aquí se plantean y obligan así a los trabajadores a recurrir a dichas resoluciones, lo cual conlleva que un tribunal superior deba entender la causa con demoras que superan los seis meses, es decir, el trabajador deberá

aguardar sin su fuente de trabajo por más de seis meses, lo que torna inviable cualquier proyecto productivo.

En otro antecedente dado en los autos caratulados "Jet Service S.A. s/ Quiebra, expte. N° 25.609/2013, en trámite por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 4 a cargo del Dr. Héctor Hugo Vitale, Secretaría N° 8" no se ha dispuesto la continuidad de la explotación por parte de los trabajadores reunidos en cooperativa de trabajo, pero al momento oportuno de producirse la liquidación de los bienes de la fallida, los trabajadores reunidos en cooperativa de trabajo han realizado la oferta de compensación la cual ha sido sustanciada y aceptada por el juzgado en la audiencia celebrada en fecha 3 de julio de 2015 a fs. 490 y 491. En dicha audiencia se ha dispuesto:

Abierto el acto los trabajadores manifiestan que con los alcances de LCQ:203 bis, ceden a la COOPERATIVA DE TRABAJO JETCOOP LTDA., matrícula 50.802 el importe de sus créditos en autos hasta cubrir la suma de \$250.000.- en partes iguales. Oído lo cual la Cooperativa acepta la cesión y ofrece la misma en pago por la compra del Lote de maquinarias y bienes individualizados en fs. 422 vta que se corresponde con la descripción efectuada por el martillero en fs. 449. En este acto, la Cooperativa declara conocer el estado de uso y conservación de la maquinaria aceptándola en las condiciones en que la misma se encuentra. (...) Oído lo cual, el Tribunal RESUELVE: Aceptar la propuesta formulada por Cooperativa de Trabajadores Jetcoop Ltda., adjudicándole por compensación el lote de máquinas y bienes detallados en fs. 422 vta conforme listado del martillero de fs. 449 e informe del monto de los créditos y del activo efectuado por el síndico en fs. 456.

Sin dudas, otro de los fines que tuvo en miras el legislador y los jueces al disponer la posibilidad de compensación de forma directa por parte de los trabajadores es evitar que estos acudan a las subastas, donde sabido es que existen grupos denominados vulgarmente como "la liga" que se adueñan de dichos procesos, que dejan a los trabajadores imposibilitados de adquirir los bienes.

Nos permitimos transcribir pasajes del dictamen de la Fiscalía General ante la Cámara Comercial Protocolo N° 133.573 de la Fiscalía General Alejandra Gils Carbo en los autos "Ripari S.A. s/Quiebra (FG N° 114.132)" en el cual se ha expresado:

Al respecto cabe señalar que esta fiscalía en los autos caratulados "Aachen S.A. s/Quiebra", dictamen N° 128.772 de fecha 16 de abril de 2010 sostuvo que la realización del activo no es la única finalidad de la ley falencial (...). La reforma de la ley concursos y quiebras realizada por la ley 26.684

introdujo diversas disposiciones que tienden a dar mayor preponderancia a la tutela de los derechos de los trabajadores en el marco de los concursos preventivos y las quiebras. (...) De ello se sigue que la finalidad perseguida por el legislador ha sido efectuar una mejor articulación de los principios concursales con los derechos de los trabajadores y (...) favorecer la continuidad de la explotación de las empresas que se encuentren en situaciones de crisis, por parte de los trabajadores de las mismas, para la conservación de las fuentes de producción trabajo. (Véase entre los antecedentes parlamentarios del proyecto de ley, el mensaje del Poder Ejecutivo)

Siguiendo con el análisis del mentado dictamen, el cual fue confirmado por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial en fecha 11 de junio de 2015, se ha establecido que:

En este sentido, al referirse a la independencia e indivisibilidad de los derechos del trabajador, explica Gialdino que los derechos fundamentales no son otorgados a modo de merecimiento por una obra o conducta sino que son reconocidos como un atributo que tiene como fundamento la dignidad de la persona humana; de ahí que debe rechazarse la idea de efectuar divisiones o fraccionamientos de los derechos que de ella derivan, so riesgo de dividir, fraccionar, mutilar o desgarrar a su titular. (Rolando E. Gialdino. "Dignidad, justicia social, principio de progresividad y núcleo duro interno. Aportes del derecho internacional de los derechos humanos al derecho del trabajo y de la seguridad social". Ponencia presentada ante el 3º Congreso Internacional del Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Caracas, 2006, publicado por el Superior Tribunal de Venezuela)

Ahora bien, si nos adentramos a la postura del máximo tribunal en torno a estas cuestiones y seguimos con el mencionado dictamen es dable citar:

Por su parte la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que la Constitución Nacional y el ordenamiento jurídico del que es base normativa deben ser examinados como un todo coherente y armónico, en el cual cada precepto recibe y confiere su inteligencia de y para los demás. Ninguno puede ser estudiado aisladamente sino en función del conjunto normativo, es decir, como parte de una estructura sistemática considerada en su totalidad. Esa interpretación debe tener en cuenta, además de la letra, la finalidad perseguida, y la dinámica de la realidad. (Fallos 320:875)

Sentado lo expuesto, una primera conclusión a la que puede arribarse es que si la finalidad de la reforma de la ley de concursos y quiebras efectuada por la ley 26.684 fue la de favorecer la continuidad de la explotación de las empresas que se encuentren en situaciones de crisis por parte de los trabajadores de las mismas para la conservación de las fuentes de producción y trabajo; estableció para ello nuevos parámetros para la conti-

nuación de la actividad (conf. arts. 189, 190, 191 y concs. LCQ) previendo además que estos trabajadores puedan solicitar la adquisición de los bienes de acuerdo a pautas antes no previstas (conf. arts. 203, 203 bis, 205 LCQ), *carece de razonabilidad impedir que estas disposiciones de la ley se apliquen a situaciones de crisis ya existentes.*⁶

La norma no fue creada para regir las crisis futuras sino para ser aplicada a las situaciones preexistentes y para atender a la problemática actual. Una interpretación diferente implicaría vaciarla de contenido pues dejaría afuera de su aplicación precisamente, a aquellos a los que estaba dirigida.

Debe tenerse presente que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los fallos dictados en los expedientes “AESA Aceros Especiales S.A. s/Quiebra s/Incidente de apelación” (RREX A 113 XLVI, de fecha 1.08.2013), “Case S.A. C.I.F.I.E s/Quiebra” (RHE C 1011 XLIV, de fecha 1.08.2013), “Clínica Marini S.A. s/Quiebra” (RHE C 534 XLIV, de fecha 1.08.2013), y “Dolce Pasti S.A. s/Quiebra” (RHE D 231 XLIV, de fecha 1.08.2013) señaló que “...asimismo, la cámara obvió considerar la vigencia de principios constitucionales y legales referentes a la protección del trabajador, que componen el marco en el cual se inserta la petición formulada por el Ministerio Público. Este Tribunal ha señalado repetidas veces que la relación de trabajo reviste una especificidad que la distingue de muchos otros vinculas jurídicos, puesto que la prestación del trabajador constituye una actividad inseparable e indivisible de su persona y, por lo tanto, de su dignidad como tal. El principio protectorio que establece la Ley Fundamental y el plexo de derechos que de él derivan, así como los enunciados de las declaraciones y tratados de jerarquía constitucional han hecho del trabajador un sujeto de ‘preferente tutela’ (fallos: “Vizzotti” 327:3.677; “Aquino” 327:3.753 y “Pérez, Aníbal Raúl c/Disco S.A.” 332:2.043), por lo que reviste especial trascendencia a la prescindencia en verificar la compatibilidad de las normas concursales aplicadas por el a quo con la Constitución Nacional y con el C 173 de la OIT ratificado por ley 24.285, en la forma propuesta por la recurrente”.

El Máximo Tribunal, asimismo, reiteró que los trabajadores cuentan con una tutela especial y señaló que las cuestiones deben ser examinadas “(...) a fin de procurarles a la real satisfacción de los créditos adeudados que revisten carácter alimentario. Ello por cuanto no debe tomarse de la misma perspectiva a un trabajador como un acreedor financiero o a un acreedor comercial, aunque los dos integren la misma masa pasiva, dado el origen de cada crédito –en el primer caso, derivado del producto íntegro de su trabajo– y la disparidad de recursos con que cuentan unos y otros para seguir el proceso falencial hasta esta instancia. Por eso, resultaba imprescindible efectuar un análisis diferenciado, evaluan-

⁶El resaltado es nuestro.

do los respectivos intereses en juego, máxime cuando se trata de proteger la percepción de créditos laborales (...): “(...) En virtud de lo expuesto, las normas laborales, como integrantes del plexo normativo que persigue que el trabajador, en tanto persona humana, pueda desarrollarse conforme a su excelsa dignidad, deben interpretarse a favor de quienes tiendan a alcanzar el bienestar.

A mayor abundancia, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que “(...) es principio básico de la hermenéutica atender a la interpretación de las leyes, al contexto general de ellas y a los fines que las informan (...)” (fallos 267:215). También ha dicho que la “(...) hermenéutica de las normas constitucionales y legales no pueden ser realizada por el intérprete en un estado de indiferencia respecto del resultado, y sin tener en cuenta el contexto social en que tal resultado fue previsto originariamente y habrá de ser aplicado al tiempo de la emisión del fallo judicial (...)”.

Es así que también que por este principio corresponde interpretar las normas de contenido social en un sentido favorable para su efectiva vigencia y en la mayor extensión que la norma permita.⁷

Como se ha mencionado, la Sala B ha recepcionado lo dictaminado por la señora fiscal y en fecha 11 de junio de 2015 ha manifestado:

4.2. En lo que concierne al sub lite, el Convenio 173 de la OIT (“sobre la protección de los créditos laborales en caso de insolvencia del empleador”), ratificado por el art. 1 de la ley 24.285, establece que los créditos adeudados a los trabajadores en razón de su empleo deben: a) quedar protegidos por un privilegio, de modo que sean pagados con cargo a los activos del empleador insolvente, antes de que los acreedores no privilegiados puedan cobrar la parte que les corresponde –art. 5–; y, b) contar con un rango de privilegio superior al de la mayoría de los demás créditos privilegiados, en particular, a los del Estado y de la Seguridad Social –art. 8–.⁸

La CSJN in re, “Pinturas y Revestimientos aplicados S.A. s/quiebra s/recurso de hecho” (26-3-14), estipula que las claras directivas contenidas en la norma, respecto del alcance de la protección del crédito laboral ante un supuesto de insolvencia del empleador, no son de carácter meramente programático, sino que pueden ser directamente aplicadas a los casos concretos en el ámbito local, sin necesidad de que una medida legislativa adicional a la ratificación ya acordada al instrumento internacional.

Lo anterior, por cuanto al haber ratificado el Congreso –mediante la ley 24.285– el Convenio 173 de la OIT, sus normas se incorporaron al sistema

⁷ Ídem.

⁸ Ídem.

jurídico argentino con un rango superior al de las leyes (art. 75, inc. 22, CN), lo que determinó el desplazamiento de las pautas legales vigentes hasta ese momento que se opusiesen o no se ajustasen a ellas.

En la especie, resulta insoslayable entonces que debe prevalecer la norma más favorable al trabajador. De allí que, como expusiera la Sra. Fiscal, resulte irrazonable no aplicar las disposiciones de la nueva ley de quiebras a situaciones de crisis existentes. (Fs. 7.075)

En concordancia con lo mencionado a lo largo del presente artículo, podemos encontrar dos dictámenes de la Fiscalía ante la Cámara Comercial en los autos caratuidos “Lanci Impresores SRL s/Quiebra” y “Línea Globito S.A.I.C s/Quiebra” en los que se ha abordado la problemática aquí planteada a raíz de la apelación deducida por las cooperativas de trabajo y empresas recuperadas, que se han formado en el marco de las respectivas quiebras. Al respecto, el dictamen viene a clarificar ese vacío que nos dejó la reforma de la ley concursal en cuanto al pago del impuesto al valor agregado en la compensación de créditos laborales cuya interpretación, hasta el momento, venía siendo en contra de los trabajadores y en consecuencia de la conservación de las fuentes de trabajo. Señala la señora fiscal, Gabriela Boquin, en el dictamen N° 153.729 de fecha 12 de octubre de 2018 en el marco del expediente caratulado “Línea Globito S.A.I.C s/Quiebra s/ Incidente de Venta”:

Debe tenerse en cuenta que los ex dependientes de la fallida intentan adquirir –mediante la cooperativa de trabajo que conformaron– los bienes a fin de poder mantener su fuente de trabajo de acuerdo a lo contemplado por la ley 26.684 y que no podrían establecerse gastos adicionales excesivamente onerosos a su cargo que frustren la finalidad de la venta directa, que es posibilitar el mantenimiento de las fuentes de trabajo (...).

(...) Cargar a los trabajadores con cuantiosos gastos e impuestos podría importar de forma indirecta un incumplimiento del cómputo del total de los créditos a los fines de la compensación, no computando la totalidad de los mismos a la cuenta del precio de adquisición (...).

(...) Algo similar parecería conveniente respecto al pago del IVA reclamado. En efecto, el pago del impuesto generaría un crédito fiscal a favor de la Cooperativa de trabajo, pero la exigencia anticipada del mismo podría acarrearle un perjuicio cuando dicho impuesto podría absorberse con ventas futuras sin consecuencias desfavorables para la Cooperativa. Postergar la exigencia del impuesto a la cooperativa hasta que se genere el débito fiscal con motivo de las futuras ventas otorgaría a esta un plazo adicional para realizar dicho pago sin demandarle exigencias adicionales en esta oportunidad.

Sindicatura y jueces han exigido el pago efectivo del impuesto al argumentar que la quiebra no tiene fondos líquidos para afrontar dicha deuda, y trasladar así la carga financiera a la cooperativa. Exigir a la cooperativa que afronte el pago de IVA con fondos líquidos es socavar su poco capital de trabajo en un contexto donde se están realizando esfuerzos para mantener las fuentes de trabajo.

Por ello considero conveniente postergar la determinación de los gastos previstos en el art. 244 LCQ y la exigencia a la Cooperativa del pago de los mismos hasta tanto se produzca la subasta judicial de la totalidad de los bienes. En igual sentido considero conveniente postergar la exigencia del pago del IVA correspondiente a la compra por compensación hasta la efectivización de ventas por parte de la Cooperativa en el plazo que prudencialmente se determine hasta alcanzar un importe igual al del impuesto reclamado.

EL IMPACTO FINANCIERO DE LAS EXIGENCIAS DE LA JUSTICIA

Como ya describimos, la postura del fisco, que es adoptada por sindicatura y jueces comerciales, es que la compensación está gravada y por lo tanto debe ingresarse el IVA. Esta postura trae aparejada algunas cuestiones que deben tenerse en cuenta. En primer lugar, es la quiebra la responsable de ingresar el impuesto, y no la cooperativa. Lo que resulta importante remarcar es que no es obligación de la cooperativa el pago efectivo del impuesto, sino que ello corre por cuenta de la quiebra. En ese sentido, la cooperativa tendría con la quiebra una obligación equivalente al valor del bien compensado más el respectivo impuesto, la cual puede cancelarse íntegramente con créditos laborales. Sin embargo, sindicatura y jueces han exigido el pago efectivo del impuesto al argumentar que la quiebra no tiene fondos líquidos para afrontar dicha deuda, y trasladar así la carga financiera a la cooperativa. Exigir a la cooperativa que afronte el pago de IVA con fondos líquidos es socavar su poco capital de trabajo en un contexto donde se están realizando esfuerzos para mantener las fuentes de trabajo.

En segundo lugar, así como la compensación genera un débito fiscal para la quiebra, genera asimismo un crédito fiscal a favor de la cooperativa de trabajo, en los términos del artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por un lado, el último párrafo del artículo 12 de la Ley de IVA dice que: "En todos los casos, el cómputo del crédito fiscal será procedente cuando la compra o importación definitiva de bienes, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado, respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles de acuerdo a lo previsto en los artículos 5º y 6º". Esto se cumple en tanto se perfecciona el hecho imponible respecto de la quiebra (vendedora). Por otro lado, el segundo párrafo de dicho artículo

dice que: "Solo darán lugar a cómputo del crédito fiscal las compras o importaciones definitivas, las locaciones y las prestaciones de servicios en la medida en que se vinculen con las operaciones gravadas, cualquiera fuese la etapa de su aplicación". Esto también se cumple en tanto el crédito fiscal de la compensación se vincula con las ventas –gravadas– de la producción realizada a partir del bien compensado.

Entonces, si la cooperativa puede en próximos períodos deducir lo que la quiebra haya ingresado como impuesto por la compensación, en efecto está adelantando impuesto que surgirían de las futuras ventas. En el siguiente cuadro vemos cómo, en el período de compensación (1) la cooperativa cancela \$84.000, que va compensando en próximos períodos con el impuesto calculado sobre las ventas. En el lapso de seis meses, el impuesto determinado por las ventas fue \$84.000, que corresponde al impuesto que surge de la compensación (cuadro N° 1).

Por otro lado, si la operación de compensación en el marco de la quiebra se encontrara eximida, la cooperativa igualmente hubiera, en mismo plazo, ingresado la suma de \$84.000, solo que lo hubiera hecho a medida que vendiera (cuadro N° 1).

Hay entonces un perjuicio financiero para la empresa recuperada, ya que, además de la situación económico-financiera en la que se encuentra, a raíz del cese de pago de salarios y la quiebra de la antigua empleadora, actualmente debe adelantar impuesto que irá absorbiendo con ventas futuras, como se ve en el cuadro N° 1, lo que resulta una situación gravosa y desventajosa.

Por otro lado, cabe remarcar que esta situación es asimilable a las que atraviesan pequeñas y medianas empresas que realizan inversiones en bienes de capital: el dinero desembolsado para pagar el impuesto originado por la compra-venta del bien de uso genera para la inversora un crédito fiscal superior al débito fiscal, que absorbe en un período de tiempo prolongado. Es decir que al esfuerzo que significa realizar la compra de un bien de uso, se le adiciona el perjuicio financiero de adelantar IVA.

La cuestión del crédito fiscal generado por inversiones ha sido objeto de beneficios fiscales, al reconocer que acumular crédito fiscal es un perjuicio financiero para la empresa que invierte. Actualmente, rige el llamado "Fomento a las inversiones productivas", creado por la ley N° 27.264 del 13 de julio de 2016. Lo que se busca dejar en claro con esto es que desde el Poder Ejecutivo se reconoce el perjuicio que provoca esta situación, y en ese sentido existen antecedentes de políticas fiscales tendientes a atenuarlo, para fomentar el desarrollo de pequeñas y medianas empresas.

Cuadro N° 1

Operación	Período						Total
	I	II	III	IV	V	VI	
IVA Crédito Fiscal por Compensación	84.000,00						84.000,00
IVA Crédito Fiscal por Ventas	-		-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	-84.000,00
Saldo del período anterior		84.000,00	63.000,00	42.000,00	21.000,00		
Impuesto Total Abonado	84.000,00						84.000,00

Cuadro N° 2

Operación	Período						Total
	I	II	III	IV	V	VI	
IVA Crédito Fiscal por Compensación							
IVA Crédito Fiscal por Ventas	-		-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	-84.000,00
Saldo del período anterior							
Saldo del período			-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	-21.000,00	
Impuesto Total Abonado			21.000,00	21.000,00	21.000,00	21.000,00	84.000,00

En el caso aquí analizado, la adquisición de bienes de la fallida por compensación de crédito laborales puede también ser considerada una inversión realizada por las trabajadoras y los trabajadores reunidos y reunidos en cooperativa de trabajo, para mantener sus puestos de trabajo. En ese marco, y con los antecedentes existentes de política fiscal para fomento de inversiones se puede pensar en el diseño de una política fiscal especial que busque favorecer la continuidad de la explotación por parte de sus trabajadoras y trabajadores en el caso de quiebras.

CONCLUSIONES

Como hemos visto, la cuestión del IVA en el caso de compensaciones de créditos laborales en procesos falenciales no ha sido aún resuelta. En

Los fundamentos y los principios de la normativa local, la jurisprudencia y la normativa internacional existente parecieran no ser suficientes para sindicatura y jueces en procesos de quiebra, que deciden relegar los derechos de las trabajadoras y los trabajadores para asegurar la recaudación del fisco, que no se vería afectada sino en el plazo de cobro.

las sucesivas modificaciones, no se contempló explícitamente la cuestión fiscal, lo que dejó la decisión a interpretación de jueces de un fuero poco sensible a los derechos de las trabajadoras y de los trabajadores.

Las resoluciones que han adoptado jueces, con apoyo de sindicatura, van en línea con la postura oficial del fisco: la compensación es una operación que se encuentra gravada en el impuesto y por tanto debe ingresarse al fisco. Lo que no se tiene en cuenta es que resoluciones en ese sentido van a contramano del nuevo paradigma expresado en la reforma del 2011 de la Ley de Concurso y Quiebras, donde se busca preservar las fuentes de trabajo. Las resoluciones judiciales que exigen el pago efectivo del impuesto atentan contra el desarrollo de la empresa recuperada, ya que socavan el poco capital de trabajo que cuentan. Tras el vaciamiento de la fallida, el cese de pago de salarios, el abandono patronal, donde el poco capital que se cuenta se destina a compra de materias primas para poder producir, la exigencia del pago efectivo del impuesto atenta contra la continuidad de la explotación, paradójicamente aquello que el artículo 203 bis busca fortalecer.

Además, como hemos visto, no se trata de una cuestión económica: si no se ingresa el impuesto al momento de la compensación, igualmente se ingresaría a través del impuesto generado por las ventas de la cooperativa. Cuando planteamos la eximición de la operación, desde el punto de vista del fisco no habría beneficio fiscal en los términos de pagar menos impuesto, ya que, por el contrario, el impuesto se ingresa por las ventas derivadas de la producción. Se trata de no trasladar el costo financiero a la cooperativa de trabajo, sino absorberlo, es decir, que el costo fiscal se vincularía exclusivamente al plazo transcurrido entre el período de la compensación, los períodos en que se ingresa el débito fiscal generado por las ventas.

Entendemos fundamental avanzar hacia una reforma fiscal contemplativa de lo expuesto en el presente trabajo. Los fundamentos y los principios de la normativa local, la jurisprudencia y la normativa internacional existente parecieran no ser suficientes para sindicatura y

jueces en procesos de quiebra, que deciden relegar los derechos de las trabajadoras y los trabajadores para asegurar la recaudación del fisco que, como ya vimos, no se vería afectada sino en el plazo de cobro. Aún peor, sus resoluciones atentan contra la continuidad de la explotación y afectan financieramente a la cooperativa de trabajo, de la misma forma que quitan eficacia al instituto consagrado por las reformas de la ley. Avanzar sobre estas cuestiones aún pendientes resulta fundamental para fortalecer los derechos de las trabajadoras y de los trabajadores.
