

ENTES SIN FINES DEL LUCRO: CUESTIONES JURÍDICO CONTABLES.

LAVERÁN MARINA GUADALUPE

· Contadora Pública, Mg. en Administración Estratégica de Negocios, Profesora Asociada Cátedra Estados Contables, Carrera Contador Público, Facultad de Ciencias Empresariales, Sede Posadas.

· *E-mail:* marinalaveran@gmail.com

Palabras claves

- Entes sin fines de lucro
- Economía social
- Organizaciones sociales

Entes sin fines de lucro. Aspectos jurídico-contables

Existe un sector de la sociedad que funciona caracterizado por la ausencia de lucro. Esta circunstancia no significa que prescindan de ingresos para su normal funcionamiento, dicha situación suele provocar confusión al momento de realizar un análisis sobre este espacio de la economía, tal vez poco conocido en cuanto a la relevancia social y económica, pero que cumple un rol dentro del entramado productivo y solidario de un país. Por este motivo se realizará una síntesis de los aspectos más relevantes, comenzando por una breve descripción histórica, centrando el interés en Argentina que está caracterizada por una conformación federal que impacta,

tanto en cuestiones jurídicas, como también contables. Los tipos más conocidos de entidades sin fines de lucro son las COOPERATIVAS, las MUTUALES, las ASOCIACIONES CIVILES y las FUNDACIONES. Se realizará una somera descripción de las leyes que las regulan y normas contables aplicables y cuáles son los organismos de control que cada una tiene. Es importante además, conocer en qué se asimilan estos tipos y cuáles son sus diferencias.

Organizaciones de la Economía Social

La Economía Social es entendida como aquel sistema que tiene como eje central el análisis de empresas que operan en el mercado, transando sus bienes y servicios a través de la gestión de empresas democráticas, centradas en la ayuda mutua y en el interés público. El empleo de este concepto se registra ya desde la primera mitad del siglo XIX, en Francia.

Los actores sociales se consolidan mediante organizaciones no gubernamentales (ONG), sindicatos, consejos comunales y toda forma de organización que agrupe a la sociedad civil, de forma que si la actuación del Estado es permeable a la opinión social, se garantiza una mayor transparencia a la actuación gubernamental, al tiempo que se incrementa la confianza de la ciudadanía. (Maggiolo, 2007, p. 3).

En la actualidad también se las conoce bajo la acepción genérica de ONG, si bien no existe un tipo jurídico con tal denominación. Las entidades civiles de bien público sin fines de lucro son el conjunto de entidades, de personas, de valores que actúan en la Sociedad para contribuir a que sea cada vez mejor.

Estos entes deben rendir cuentas de su gestión a sus integrantes y a cada organismo de control (incluidos los tributarios) y también demostrar cómo obtuvieron sus recursos y en qué fueron empleados, para ello deben presentar Estados Contables como cualquier sociedad de tipo comercial.

En este sentido las normas contables de exposición particulares que se aplican son:



La Resolución Técnica N° 11 (modificada por la Resolución Técnica N° 25) para los entes sin fines de lucro y para las cooperativas la Resolución Técnica N° 24. Estas Resoluciones Técnicas se encuentran a su vez comprendidas en el marco de exposición general para todo tipo de entes que es la Resolución Técnica N° 8.

El cooperativismo

Existe cierto consenso entre distintos autores que el principal impulso al origen del cooperativismo se debió a la cultura laboral propia que trajo consigo la inmigración de trabajadores europeos (Navas, 1995, citado por Salminis, 2010, p. 2), se destacan como precursores los pequeños productores rurales en la creación de cooperativas agrarias de comercialización, también los grupos de obreros industriales y artesanos que fomentaron especialmente el cooperativismo de consumo a la par de un notable crecimiento urbano, sobre todo en Buenos Aires, Rosario y en otras ciudades del litoral argentino. Posteriormente, fue difundiendo en los sectores bajos e intermedios de la clase media (CEPAL, citado por Salminis 2010, op. cit.), lográndose así una manifestación del cooperativismo en todas sus ramas.

Las corrientes inmigratorias otorgaron un impulso preponderante en la formación del movimiento cooperativo, mutualista y solidario. Según sus distintas épocas y vertientes han nacido a la luz de necesidades que surgían de los propios inmigrantes como formas de mantener lazos con sus raíces.

Aspectos normativos

La organización federal de la República Argentina plantea como eje central la coexistencia entre la Constitución Nacional y las Constituciones Provinciales (donde se expresan las potestades de cada jurisdicción) sin olvidar la existencia de los Municipios que también tienen sus propias atribuciones, además se agregan los múltiples Tratados (internacionales y nacionales). Es así que se puede vislumbrar lo complejo y engorroso del sistema jurídico argentino. Esta complejidad jurisdiccional y normativa, basada en la organización federal, plantea que existen poderes originarios que no han sido delegados por las provincias y esto representa en el ejercicio de la pro-

fesión de Contador Público el tener que responder a los distintos organismos de contralor (con potestad para emitir normas), por citar algunos ejemplos encontramos desde la A.F.I.P., los organismos recaudadores provinciales (Dirección General de Rentas o denominación similar) y también las correspondientes a los Municipios. Además existe la Inspección General de Justicia (I.G.J) en CABA y sus equivalentes a nivel provincial; la Comisión Nacional de Valores; el INAES (Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social) con jurisdicción en todo el país y que ejerce su potestad sobre las Mutuales y las Cooperativas y que cuenta también con potestad para emitir normas contables para este tipo de entes. En algunas provincias también existen organismos equivalentes, en el caso de Misiones, dicha potestad está a cargo de un Ministerio (Ministerio de Acción Cooperativa, Mutual, Comercio e Integración) esta situación determina que, tanto las Mutuales como las Cooperativas, deben contar con una doble matrícula, una nacional y otra provincial y cumplir con lo que se determine en ambas jurisdicciones.

En el caso de las Fundaciones y Asociaciones Civiles están legisladas en el Código Civil y Comercial de la Nación. Las Fundaciones, que tenían ley propia, con la reforma del Código Civil pasaron a estar codificadas, así que están contemplados estos dos últimos tipos en dicho cuerpo legal. En cuanto a C.A.B.A. el organismo que ejerce el control de estos entes es la I.G.J. (Inspección General de Justicia), las provincias cuentan con organismos propios de control en el ámbito de su jurisdicción y con poder de emitir también normativas denominadas Resoluciones, de estricto cumplimiento.

El factor común que prima en todo este ámbito diverso es la existencia de leyes, decretos, resoluciones, etc. que rigen la vida de las organizaciones y también la de la profesión de Contador Público y su actuación en las distintas esferas de incumbencia (laboral, judicial, impositiva, previsional, etc.) de manera tal que, cuando se cambian leyes que son fundamentales para la vida de las organizaciones, su impacto es muy fuerte (baste recordar que el Código Civil rigió desde el año 1.869 hasta su modificación, con vigencia a partir de agosto de 2015).



La reforma de la Constitución Nacional de 1994 incorporó a las asociaciones, reconociendo no solo el derecho de asociarse con fines útiles (art.14) sino el derecho de la asociación al preverse expresamente las asociaciones de consumidores (art.42) y las comunidades aborígenes (art.75, inc.17). (Gecik, P. y otros, 2016, p. 15).

Las Asociaciones Civiles y las Simples Asociaciones estaban regidas en el Código Civil que fue derogado – las Asociaciones civiles se encontraban incluidas en la clasificación del art. 33 del anterior Código Civil. Las Fundaciones se encontraban reguladas por la ley N° 19.836 y con el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ahora se encuentran codificadas en el mismo, previa derogación de la Ley que las regía. Las Mutuales tienen ley propia, la Ley N° 20.321, también cuentan con ley propia las Cooperativas que es la Ley N° 20.337, siguiendo la situación de estos dos últimos tipos jurídicos, no han sufrido cambios porque no se contemplaron en el nuevo Código Civil y Comercial unificado, salvo en lo atiente a ser mencionadas como sujetos en los artículos que se transcriben y que se presenta en forma comparativa, entre la situación presente y cómo eran mencionadas en el Código Civil derogado.

Tabla N° 1: De las personas jurídicas, cuadro comparativo

Código Civil y Comercial Unificado	Código Civil derogado
<p>SECCIÓN 2ª Clasificación Art. 145. Clases. Las personas jurídicas son públicas o privadas. Art. 146. Personas jurídicas públicas. Son personas jurídicas públicas: a. el Estado nacional, las Provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los municipios,</p>	<p>TITULO I De las personas jurídicas Art. 30. Son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones. Art. 31. Las personas son de una existencia ideal o de una existencia visible. Pueden adquirir los derechos, o contraer</p>

Código Civil y Comercial Unificado	Código Civil derogado
<p>las entidades autárquicas y las demás organizaciones constituidas en la República a las que el ordenamiento jurídico atribuya ese carácter; b. los Estados extranjeros, las organizaciones a las que el derecho internacional público reconozca personalidad jurídica y toda otra persona jurídica constituida en el extranjero cuyo carácter público resulte de su derecho aplicable; c. la Iglesia Católica. Art. 147. Ley aplicable. Las personas jurídicas públicas se rigen en cuanto a su reconocimiento, comienzo, capacidad, funcionamiento, organización y fin de su existencia, por las leyes y ordenamientos de su constitución. Art. 148. Personas jurídicas privadas Son personas jurídicas privadas: a. las sociedades; b. las asociaciones civiles; c. las simples asociaciones; d. las fundaciones; e. las iglesias, confesiones, comu-</p>	<p>las obligaciones que este código regla en los casos, por el modo y en la forma que él determina. Su capacidad o incapacidad nace de esa facultad que en los casos dados, les conceden o niegan las leyes. Art. 32. Todos los entes susceptibles de adquirir derechos, o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible, son personas de existencia ideal, o personas jurídicas. Art. 33. Las Personas jurídicas pueden ser de carácter público o privado. Tienen carácter público: 1°. El Estado Nacional, las Provincias y los Municipios. 2°. Las sociedades civiles y comerciales o entidades que conforme a la ley tengan capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, aunque no requieran autorización expresa del Estado para funcionar. (Artículo sustituido por art. 1° de la Ley N° 17.711 B.O. 26/4/1968. Vigencia: a partir del 1° de julio de 1968.)</p>



Código Civil y Comercial Unificado	Código Civil derogado
<p>nidades o entidades religiosas; f. las mutuales; g. las cooperativas; h. el consorcio de propiedad horizontal; i. toda otra contemplada en disposiciones de este Código o en otras leyes y cuyo carácter de tal se establece o resulta de su finalidad y normas de funcionamiento. Art. 149. Participación del Estado. La participación del Estado en personas jurídicas privadas no modifica el carácter de éstas. Sin embargo, la ley o el estatuto pueden prever derechos y obligaciones diferenciados, considerando el interés público comprometido en dicha participación.</p>	<p>Son también personas jurídicas los Estados extranjeros, cada una de sus Provincias o Municipios, los establecimientos, corporaciones, o asociaciones existentes en países extranjeros, y que existieren en ellos con iguales condiciones que los del artículo anterior.</p>

Fuente: Laverán, M. y Bley, L. (2015, pp. 7-8).

Coincidencias y diferencias entre las Asociaciones Civiles y las Fundaciones

Estos tipos organizativos están bajo el órgano de control Inspección General de Justicia (I.G.J.) que tiene jurisdicción en CABA y en cada provincia existe un equivalente bajo distintas denominaciones, en la provincia de Misiones es la Dirección de Personas Jurídicas, con potestad para emitir sus normas.

Tabla N° 2. Coincidencias y diferencias entre las Asociaciones Civiles y las Fundaciones.

En común	Se diferencian
Objeto de bien común	Asociaciones Civiles tienen asociados, las Fundaciones no tienen asociados, sus integrantes son terceros.
Poseen patrimonio propio	Asociaciones Civiles ponen el acento en la asociatividad, en las Fundaciones es el aporte económico (para el cumplimiento de sus fines que es el bien común).
Ausencia de finalidad lucrativa	Las Asociaciones Civiles de 2º grado se denominan Federaciones. Las de 3º grado se denominan Confederaciones.
Capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones	El patrimonio de las Asociaciones se constituye por las cuotas de los asociados; el de la Fundación se conforma por los bienes que el fundador destina mediante declaración unilateral de voluntad a la realización del fin.
Son capaces por sus estatutos de adquirir bienes	Las Asociaciones civiles cuentan con intereses, fines y medios propios, las Fundaciones los reciben del fundador, le son ajenos.
Autorización estatal para funcionar	La voluntad en la Fundación es externa a ella - proviene del fundador- en las Asociaciones Civiles es interna,



En común	Se diferencian
	deriva de los miembros de la entidad que disponen sobre su constitución, gobierno y fin de la persona jurídica. Se trata de una voluntad (colectiva) de la asociación, no así en el caso de la fundación como tal.
Imposibilidad de subsistir únicamente de asignaciones del Estado	La Asociación es autónoma (se gobierna a sí misma) la Fundación es heterónoma, es administrada por una voluntad extraña: la del fundador y elegido por él.
Las asociaciones civiles y las fundaciones están regidas por el CCyC de la Nación	El órgano de control interno no es necesario en las Fundaciones pero es indispensable en las Asociaciones Civiles.

Fuente: De propia elaboración.

Conclusión

Las organizaciones sin fines de lucro desarrollan sus actividades en todo el país, con formas jurídicas específicas de acuerdo a la función que cumplen, tales como: ASOCIACIONES CIVILES, cooperadoras escolares, cooperadoras de salud, bomberos voluntarios, comedores, bibliotecas populares, cámaras empresarias, asociaciones de consumidores, de profesionales, comunidades indígenas, organizaciones de base y territoriales, MUTUALES que cubren servicios de salud, de ayuda económica, asistencia familiar y de la tercera edad y COOPERATIVAS de servicios y producción

que compiten en los mercados locales e internacionales como verdaderas empresas y otras en comunidades organizando toda la vida de una sociedad, etc., también hay instituciones heterogéneas como religiosas, culturales educativas, filantrópicas, de profesionales, sociales, deportivas, de salud, de medio ambiente, de jubilados, de la tercera edad, de adicciones, etc.

Su estructura jurídica es compleja dado que están sometidas a distintas normativas legales, tanto a nivel nacional como provincial, además se encuentran también bajo la órbita de órganos de contralor nacionales y provinciales (sin contar con los respectivos Fiscos, Nacional, Provinciales y Municipales).

En cuanto a los Estados Contables de exposición para todos los entes (con y sin fines de lucro) el marco general, que es la Resolución Técnica N° 8, se encuentra complementado con normas específicas, la Resolución Técnica N° 11 y para las cooperativas la Resolución Técnica N° 24. En este último caso, el órgano de control es el I.N.A.E.S. que si bien tiene potestad para emitir sus propias normativas de aplicación obligatoria para los entes bajo su órbita (Cooperativas y Mutuales) bajo una Mesa de Enlace con la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) sus equipos técnicos intervienen en el proceso de elaboración de las normas contables para este tipo de entes, así que han adoptado las normas emitidas por la FACPCE.

Con la modificación del Código Civil y Comercial unificado las Asociaciones Civiles y Fundaciones están legisladas por este cuerpo legal, además el control de estos entes en C.A.B.A. es la I.G.J. y en las provincias existen organismos equivalentes, mientras que las Cooperativas y Mutuales cuentan con ley propia, el órgano de control a nivel nacional es el INAES y en algunas provincias cuentan con órganos provinciales competentes para ejercer potestad sobre dichos entes.

Bibliografía



- Drimer, B. (1975). "Las Cooperativas: Fundamento Historia y Doctrina". Ed. INTERCOOP. Argentina.

- Elgue, M. (2007). "La Economía Social – por un Empresario Nacional y Democrático", claves Para Todos, Colección dirigida por José Nun. Ed. Capital Intelectual, Buenos Aires, Argentina.

- Gecik, P. y otros. (2016). Trabajo Base El Nuevo Código Civil y Comercial de La Nación y algunos aspectos controvertidos para las organizaciones sociales. 21° CONGRESO NACIONAL DE PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONÓMICAS. 28, 29 y 30 de septiembre de 2016. San Miguel de Tucumán, Argentina. Ed. Osmar D. Buyatti.

- Godoy, A.; Laverán, M.; Pietruczuk, L. (2012) Pasado, presente y futuro del desarrollo de las Cooperativas Agropecuarias del Noreste de Misiones Argentina. CONGRESO INTERNACIONAL DE ADHILAC Y III JORNADAS DE HISTORIA DEL CENTRO CULTURAL DE LA COOPERACIÓN FLOREAL GORINI, CABA, Argentina.

- Godoy, A.; Martinez, C.; Carvallo Krieger, A. y Franco, M. (2010). Propuesta de organización y gestión para el desarrollo de los Productores Agropecuarios de San Antonio Misiones. Ed. EDUNAM. Misiones. Argentina.

- Laverán, M.; Bley, L. (2015). Síntesis histórica de los Códigos en Latinoamérica y algunas consideraciones sobre el Código Civil y Comercial de la Nación. XXXVI JORNADAS UNIVERSITARIAS DE CONTABILIDAD y V JORNADAS UNIVERSITARIAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD. Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A. 4, 5 y 6 de noviembre de 2015.

- Maggiolo, I. y Perozo Maggiolo, J. (2007). Políticas públicas: proceso de concertación Estado-Sociedad. Revista Venezolana de Gerencia, sep. 2007, vol.12, no.39. Venezuela.

- Plotinsky, D., E. (2012). Presentado en las XII Jornadas Interescuelas-Departamento de Historia (Bariloche) Mesa 5.2. Cooperativismo e intervención estatal en la Argentina.

- Salminis, J. A. (2010). El cooperativismo agropecuario en la República Argentina: notas sobre su origen y evolución. ASOCIACIÓN ARGENTINA DE HISTORIA ECONÓMICA. UNIVERSIDAD NACIONAL DE RÍO CUARTO. XXII JORNADAS DE HISTORIA ECONÓMICA. Río Cuarto (Córdoba) 21-24 de septiembre de 2010.

