

5

Revista de

**DERECHO
TRIBUTA-
RIO-1.965**

*marzo
abril*

Centro Italiano - Venezolano

ITALIANO - AMIGO VENEZOLANO - SIMPATIZANTE

**TENEMOS LA AMBICION DE CONSTRUIR UNO DE LOS MEJORES
CLUBES DE CARACAS**

Para lograr este objetivo, necesitamos la colaboración de Usted. Hágase socio propietario del CENTRO ITALIANO - VENEZOLANO suscribiendo una o más acciones y tendrá el orgullo de poseer una parte del magnífico conjunto social, deportivo y cultural que, mediante su eficaz y valiosa contribución, surgirá, en breve, en una extensión de terreno de 75.000 m.² ya adquirido y ubicado al lado de la Autopista, entre el Hotel Tamanaco y Prados del Este.

Proporcione a sus hijos y a Ud., horas de sano esparcimiento y recreación disfrutando las modernas instalaciones de las que será dotado el

CENTRO ITALIANO - VENEZOLANO

INFORMES:

OFICINA PROVISIONAL: AVILANES A RIO 124-2 - SAN BERNARDINO

TELEFONOS: 543446 - 555577

Curso Especial de Impuesto Sobre la Renta

"Doctor Manuel María Márquez"

**EXPLICACION DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Y SU REGLAMENTO**

DECRETOS Y RESOLUCIONES

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

JURISPRUDENCIA

Director

EDUARDO CALCAÑO H. (C. P.)

Dirección

SAN FRANCISCO A PAJARITOS

EDIFICIO BANCO MERCANTIL Y AGRICOLA

5º PISO - TELEFONOS 55 39 20 y 81 15 40

Estudios - 1

Presupuestos Constitucionales Básicos de los Sistemas Tributarios Venezolano y Francés



Abogado José A. Landazábal B.

En Venezuela, y de acuerdo a nuestra Constitución, existen tres entes jurídico-públicos capaces cada uno por sí solo de tener un sistema rentístico propio; son estos tres el Poder Nacional, los Estados y las Municipalidades. Esto se desprende claramente del Artículo 31.—Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

- 1º—El producto de sus ejidos y bienes propios;
- 2º—Las tasas por el uso de sus bienes o servicios;
- 3º—Las patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos;
- 4º—Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que legalmente les sean atribuidas;
- 5º—Las subvenciones estatales o nacionales y los donativos; y
- 6º—Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que creen de conformidad con la Ley.

Del Artículo 17.—Es de la competencia de cada Estado:

7º—La administración de sus bienes y la inversión del situado constitucional y demás ingresos que le correspondan, con sujeción a lo dispuesto en los artículos 229 y 235 de esta Constitución; y del Artículo 136.—Es de la competencia del Poder Nacional:

8º—La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserve al Poder Nacional, tales como los de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley;

9º—La organización y régimen de las aduanas;

10º—El régimen y administración de las minas e hidrocarburos, salinas, tierras baldías y ostrales de perlas; y la conservación, fomento y aprovechamiento de los montes, aguas y otras riquezas del país.

Visto esto, conviene precisar cuál es el objeto imponible de todas y cada una de estas entidades.

Hay un problema en cuanto a la atribución que por vía de exclusión hace la Constitución al Poder Nacional y que ha sido objeto de vivas controversias. Es un pasaje del ordinal 8º del artículo 136 que con más o menos variantes se ha venido manteniendo en las últimas Constituciones, excepción hecha de la de 1953, y según el cual es de la competencia del Poder Nacional la organización, recaudación y control de "... los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley". En la Constitución de 1953, como ya se dijo, se reglamentó con una orientación un tanto diferente la materia, pues se dijo que: "Es de la competencia del Poder Nacional lo relativo a: la creación, recaudación, inspección y fiscalización de los impuestos, contribuciones, tasas y demás rentas no atribuidas a los Estados o a las Municipalidades y toda materia que la presente Constitución no atribuye a los otros Poderes". Pero no dejó claro en cuanto a los demás impuestos, contribuciones, tasas y demás rentas no atribuidas a los Estados o a las Municipalidades, a quién correspondía hacer o no hacer tal atribución, porque la que corresponde a la propia Constitución es en cuanto a materias y no en cuanto a rentas.

Es bueno dilucidar lo que en materia fiscal o impositiva corresponde soberanamente a los entes municipales para esto hay que deslindarlos de lo que corresponde al Poder Nacional y a los Estados.

En la América hispana los Municipios aparecieron en un momento dado de su Historia como encarnación de la soberanía popular; en ellos se gestó el movimiento independentista como substrato de las ambiciones, sentimientos y aspiraciones de sus habitantes. La municipalidad no es un ente soberano, su autonomía está ubicada en materias concretas, en sus manifestaciones superiores está siempre vigilado y controlado por el Poder de los Estados y por el Poder Nacional. Ejercer, pues, el Municipio la soberanía por delegación del pueblo, y por órgano de los funcionarios, autoridades y corporaciones. En Venezuela esta afirmación se hace patente de los artículos 25 y 26 que encabezan el Capítulo IV, De los Municipios, en la Constitución Nacional: "Los Municipios constituyen la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional. Son personas jurídicas, y su representación la ejercerán los órganos que deter-

mine la Ley". "La organización de los Municipios y demás entidades locales se regirá por esta Constitución, por las normas que para desarrollar los principios constitucionales establezcan las leyes orgánicas nacionales y por las disposiciones legales que en conformidad con aquéllas dicten los Estados".

Jellineck dice al respecto lo siguiente: "El Poder de los Estados se exterioriza, primero, mediante la existencia de un órgano independiente que provea a las exigencias de ese poder. La nota primera, necesaria, para distinguir al Estado de las asociaciones que no tienen este carácter, es la existencia de una organización propia y de una división del poder unida a esta organización. Siempre que una comunidad recibe su constitución de otro poder de suerte que ésta no descansa en la voluntad de la comunidad, sino en la Ley emanada de ese poder, siempre que esto sucede, decimos, se trata de un miembro de un Estado. Así, pues, los Estados miembros del Imperio alemán son Estados, porque sólo ellos pueden organizarse basándose en una Constitución que es ley de ellos mismos, no ley del Imperio. Igualmente las Constituciones de los cantones suizos y la de los Estados particulares de la Unión Americana, son tales Constituciones de Estados, pero descansan exclusivamente en leyes propias y no en la voluntad del Estado federal. En las leyes del Estado federal pueden establecerse determinadas restricciones, en lo que respecta a las Constituciones de los Estados miembros, por ejemplo, prohibición de otra forma de gobierno que no sea la republicana en los cantones suizos y en los Estados Unidos; pero no obstante las Constituciones continúan siendo exclusivamente leyes del Estado miembro. Incluso cuando una comunidad ha elaborado su Constitución con la cooperación de Estados extranjeros, tiene el carácter de Estado; si es Constitución puede ser considerada pro-futuro, exclusivamente como un acto de voluntad originaria, de suerte que le es posible a la colectividad modificarla sin necesidad de autorización.

Cuando, por el contrario, una asociación con poder de dominación recibe su organización de un Estado extraño a ella como ley de este último, entonces la asociación primera no forma un Estado. Este es el caso de los Municipios, cuya constitución descansa en las leyes del Estado, leyes que sólo le conceden a lo más, en cuestiones secundarias, un poder limitado para organizarse" (G. Jellineck: *Teoría general del Estado*. Traducción de Fernando de los Ríos Urruti. Buenos Aires, 1943).

En Venezuela, durante los primeros tiempos de vida independiente, aparecen los Municipios regidos en un todo por las leyes nacionales; así el sistema rentístico y su instalación y recaudación corresponden al Poder Nacional.

Durante el federalismo las Constituciones nuestras guardan silencio al respecto. Existe una sentencia de la Corte Federal de 1869 que interpretó tal silencio en el sentido de que esto debería considerarse como delegación o concesión del Poder de los Estados, ya que partiendo del principio constitucional de reservar a los Estados lo que no habían delegado expresamente, les correspondía también en consecuencia la materia municipal. Por lo demás, tal ocurre en Argentina, donde “las facultades generales de las Municipalidades, a diferencia de las facultades de la Nación y de las Provincias, no han sido enumeradas constitucionalmente. Habiendo la Constitución Nacional deferido a las Provincias la organización del régimen municipal, éstas han debido —y así lo han hecho bien o mal— dictar leyes orgánicas en las cuales se determina la forma del gobierno municipal, atribuciones de orden político y financiero, etc. En este sentido las Municipalidades —como lo ha declarado la Corte Suprema— no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscritos a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades del régimen provincial y sujetas a su propia legislación para lo cual ejercen también facultades impositivas y coextensivas en la parte del poder que para ese objeto le acuerdan las Constituciones y leyes provinciales, en uso de un derecho primordial de su autonomía” (Rafael Bielsa: *Derecho Administrativo*. 3ª edición. Tomo III).

En las Constituciones hasta la de 1962 el Municipio aparece como una limitación a los Poderes de los Estados; hasta 1947 se le ha dado la categoría de Poder (Poder Municipal). En la Constitución de 1953 se dedicó todo un capítulo, el III, bajo el título “De las Municipalidades”, y en la actual de 1962, el IV, “De los Municipios”. Ya no se habla del Poder Municipal, pero se les reconoce expresamente su autonomía como entidad política, aunque no su carácter soberano, por cuanto siguen dependiendo del Poder Legislativo de los Estados y del Poder Nacional. Así lo establece el artículo 26: “La organización de los Municipios y demás entidades legales se regirá por esta Constitución, por las normas que para desarrollar los principios constitucionales establezcan las leyes orgánicas nacionales y por las disposiciones legales que en conformidad con aquélla dicten los Estados”. Es este tipo de leyes, las que establezcan normas para desarrollar los principios constitucionales de los Municipios, el que por disposición expresa de la Constitución (artículo 163) ha de considerarse como leyes orgánicas.

Parece razonable en este sentido la sentencia de la Corte Federal y de Casación de 1937, al decir que: el poder municipal no es el “de un gobierno libre dentro del Estado, sino el de un poder regulado por el constitu-

yente y por el legislador ordinario". En consecuencia, se puede concluir que es de la competencia de los Municipios, en lo que a materia fiscal se refiere, lo que le ha atribuído expresamente la Constitución y lo que les atribuya el Poder Nacional al hacer uso de la potestad que le confiere el artículo 137: "El Congreso, por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, podrá atribuir a los Estados o a los Municipios determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización administrativa". De esta forma se hacen taxativas sus facultades de imposición. Cabe observar que el sistema municipal venezolano ha seguido la organización francesa y se ha separado del sistema inglés, en esto mucho menos centralista.

La Constitución vigente precisó los contornos de la competencia de los Municipios, al enumerar los tributos que constituyen ingresos fiscales en el artículo 31 ya transcrito.

Principio de legalidad del impuesto

Este principio es el que fué enunciado por vez primera por Adam Smith con el nombre de principio de certeza, y que consiste en que el impuesto debe ser cierto. El contribuyente debe saber cómo, dónde, cuándo, sobre qué base se va a pagar el impuesto, todo esto con anticipación; este es un principio financiero y jurídico que vemos reflejado en nuestra Constitución al decir que no pueden crearse impuestos sino por medio de leyes. Otros autores, con posterioridad, lo han consagrado como un principio administrativo al decir más o menos lo de Smith: que el impuesto debe ser consentido y establecido por los que han de satisfacerlo, conocido con anticipación por el contribuyente en cuanto a oportunidad, monto, lugar, forma, etc.; *modus operandi* en general. Todo esto de acuerdo a nuestra Constitución vigente, que en su artículo 224 dispone: "No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por la ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos sino en los casos por ella previstos".

Los ingresos del Estado pueden clasificarse en: originarios o de derecho privado o de economía privada, son los que el Estado obtiene de la administración de sus propios bienes, de su dominio privado y derivados, de derecho público o de economía pública provienen, de las exacciones, de su dominio público y son las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos.

El impuesto que se puede definir con los autores Rossi, Giannini, Pugliesse, como un medio para satisfacer necesidades colectivas, está además instituído claramente entre nosotros como un recurso de política social, ten-

diente a procurar la redistribución de la riqueza, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida.

Es de observar en este mismo orden, como lo hace el profesor Luis Miguel Tamayo, que: "El impuesto obra también con el triple carácter de institución jurídica, económica y política. Es una institución jurídica porque implica una relación generadora de derechos y deberes entre el Estado y el contribuyente. Es una institución económica porque opera la riqueza privada de los contribuyentes, reflejando su influencia en la vida económica general de la sociedad, y es, por último, una institución política, por estar íntimamente vinculada a la actuación de los Poderes Públicos y constituir el medio indispensable para la realización de los fines del Estado" (*Elementos de Finanzas Públicas Venezolanas*. Caracas, 1947). También Francisco de Paula Pérez: "Ordinariamente los cálculos de todo individuo que inicia un negocio se hacen sobre la base de los impuestos existentes" (*Derecho constitucional colombiano*. Bogotá, 1942).

Sólo por vía de excepción, y previa autorización mediante ley especial se puede modificar el régimen impositivo por decretos. De acuerdo al artículo 190 de la Constitución: "Son atribuciones y deberes del Presidente de la República:

8º—Dictar medidas extraordinarias en materia económica o financiera cuando así lo requiera el interés público y haya sido autorizado para ello por ley especial". El Ejecutivo ha dictado numerosos decretos creando contribuciones o aumentando las ya existentes, como sucedió con el Decreto Nº 580 de julio de 1961.

En México, Inglaterra, Colombia, etc. se establece, además, otro requisito para que pueda ser recaudado un impuesto, el de que conste aprobado en la Ley de Presupuesto, de manera que la aprobación de ésta implica también la de las rentas.

Iniciativa en materia de Leyes Fiscales

Existen al respecto tres sistemas: el que faculta igualmente a ambas Cámaras, el que le atribuye sólo a la Cámara Baja, de Diputados o de Representantes, y el que preceptúa que en materia de leyes impositivas no es necesaria la aprobación de la Cámara Alta.

El primero es el menos común, rige en el Perú y Uruguay; el segundo, en México, Argentina, Colombia y los Estados Unidos; y el último es el propio de Inglaterra, aprobado por la "Parliament Act", "que autoriza a presentar a la aprobación real y convertir en ley un proyecto de ley de carácter financiero, si la Cámara de los Lores no ha procedido a su aprobación al cabo de un mes de haber sido presentado" (Ivor W. Jennings: *El Régimen Constitucional Inglés*. México. Versión española de José Rovira-

El primer sistema ha sido el más común en Venezuela; empero, las Constituciones de 1811, 1819, 1821, 1830, 1857, 1858 y 1947 señalan a la Cámara de Diputados la facultad de admitir los proyectos de leyes sobre régimen impositivo e iniciar la discusión de ellos.

En la vigente Constitución, si bien en el artículo 139 se dice que “corresponde al Congreso legislar sobre las materias de la competencia nacional”, en el 153 se establece que “son atribuciones de la Cámara de Diputados: 1.—Iniciar la discusión del presupuesto y de todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario”.

En la Constitución de 1811 el Senado tenía el derecho de modificar los proyectos de leyes tributarias adicionándolos, alterándolos o rehusándolos. En la vigente está limitado y no podría agregar al proyecto de ley algo que hubiera sido eliminado por la Cámara de Diputados o incorporarlo motu proprio, ya que ello equivaldría a admitir o iniciar el debate en ese punto, lo que es privativo de esta última.

En la Constitución actual la iniciativa de las leyes en general corresponde a la Comisión Delegada o a las Comisiones permanentes, al Ejecutivo, a los Senadores o Diputados en número no menor de tres, a la Corte Suprema de Justicia o a un número no menor de veinte mil electores; pero en lo que se refiere a las leyes fiscales, ya está hecha la salvedad por el artículo 164: “Los proyectos de ley pueden ser presentados en cualquiera de las Cámaras, salvo los que por disposición especial de esta Constitución hayan de iniciarse necesariamente, bien en el Senado o bien en la Cámara de Diputados”. A estos últimos pertenece el grupo de leyes tributarias, por las que han de entenderse aquéllas cuyo objetivo primordial es la constitución, modificación o extinción de un impuesto.

El sistema en Brasil difiere un tanto del venezolano; allá se da a los Diputados y al Presidente de la República la iniciativa en las leyes de fijación de las fuerzas armadas y de todas las leyes sobre materia financiera.

Principio de Justicia

El principio de justicia en realidad se divide en tres: generalidad, uniformidad y diferenciación de las rentas por su origen.

El primero es el que más se identifica con el principio de justicia propiamente dicho: el impuesto debe ser satisfecho por todos, esto desde el punto de vista de la justicia debe ser lo primero, condición elemental, que no haya privilegios, grupos sociales privilegiados, fuera de la carga impositiva.

Naturalmente que razones de orden técnico llevarán a ciertas situaciones de excepción al principio, pero sin que esto constituya una violación a

Curso Especial de Impuesto Sobre la Renta

"Doctor Manuel María Márquez"

EXPLICACION DE LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA
Y SU REGLAMENTO

DECRETOS Y RESOLUCIONES
DOCTRINA ADMINISTRATIVA
JURISPRUDENCIA

Director

EDUARDO CALCAÑO H. (C. P.)

Dirección

SAN FRANCISCO A PAJARITOS

EDIFICIO BANCO MERCANTIL Y AGRICOLA

5º PISO . TELEFONOS 55 39 20 y 81 15 40

El Congreso de Cúcuta estableció por la Ley del 30 de septiembre de 1821 el primer impuesto directo sobre la renta, y por ella se gravaba la *renta de los inmuebles, muebles, semovientes, minas, empresas manufactureras y comerciales* y los sueldos por encima de cierto límite.

El único impuesto directo, durante los primeros años de nuestra vida independiente, por lo demás de escaso producido, fué el impuesto sobre las sucesiones hereditarias que, durante la época de la Federación, tuvo carácter estatal.

Durante el tiempo de la Colonia no se conoció el impuesto sobre sucesiones; sólo hacía suyo el Estado los bienes que no tenían dueño, al igual que ocurre en nuestros días con respecto a las herencias vacantes. El impuesto apareció por primera vez en virtud de la Ley de Libertad de las Partes, Manumisión y Abolición del Tráfico de Esclavos, que dictó el Congreso de Cúcuta con fecha 21-7-81, en la cual se gravaba con el 3 por ciento el quinto de los bienes heredados por descendientes legítimos, el 3 por ciento sobre todos los dejados a colaterales, y el 10 por ciento sobre el total de los bienes dejados a extraños.

Esta imposición creada con carácter finalista, porque se destinaba a proscribir la esclavitud, fué modificada en 1830, al separarse Venezuela de la Gran Colombia, limitándose el impuesto a las herencias transmitidas a colaterales y extraños.

Entre 1864, a raíz de la Revolución Federal, 1784, transcurrió un período en que no se cobró el referido impuesto. Siendo Presidente de la República el General Guzmán Blanco en 1784, apareció de nuevo el impuesto limitado al Estado Carabobo, con la finalidad de atender a los gastos del Colegio Carabobo en Valencia. En tal época los impuestos eran causados por las herencias transmitidas a colaterales y extraños. Con posterioridad se cobró el impuesto en todo el país con el fin de destinar su producto a la instrucción pública y a partir de 1914, cuando dejó de ser finalista, su producto pasó a formar parte de la Renta Nacional, limitado siempre a las sucesiones de colaterales y extraños.

Fué en 1936 cuando se estableció el impuesto a toda clase de sucesiones, el cual, con modificaciones de tarifas y de técnica jurídica, se aplica hoy en virtud de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y otros ramos de la Renta Nacional, del 9-11-30, reformada en forma parcial por Ley de 25-7-41 y por Decreto N° 581 del 30-6-61.

Los impuestos sobre la importación también están atribuidos al Poder Nacional y, en consecuencia, bien podría el Congreso crear un sistema diferente de contribución para los bienes que se introduzcan por diferentes puertos, estableciendo así una política que favorezca una determinada zona

del país. En Argentina tal modalidad en política fiscal le impide la propia Constitución. En el Brasil la Constitución establece que está prohibido decretar tributos que no sean uniformes en todo el territorio nacional, o que establezcan distinción o preferencia para este o aquel puerto.

Con respecto a lo que se obtenga como contribución proveniente de la importación, la exportación no es materia que toque la Constitución sino incidentalmente las leyes aduaneras; la Constitución le impide a los Estados crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito, y grava bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio.

En Argentina, al decir de Clodomiro Zavaglia: "En vano la Ley suprema habría abolido las aduanas provinciales que existieron en la época pre-constitucional; en vano habría conferido al Congreso exclusivamente el poder conveniente de reglar el comercio marítimo y terrestre con las naciones extranjeras y de las provincias entre sí, en vano habría prohibido de modo expreso a las provincias expedir leyes sobre comercio o navegación interior o exterior, establecer aduanas y derechos de tonelaje, si les hubiera permitido gravar la circulación territorial de los artículos o géneros de comercio, o los medios con que se realiza su transporte de una a otra. La libertad del comercio inter-provincial hubiera quedado subordinada a las exigencias o necesidades fiscales de las provincias, cuyas angustias financieras hubieran aguzado el genio de sus respectivos legisladores para obtener recursos de tan productivas fuentes y solventar así situaciones a veces apremiantes" (*Derecho Federal*, Tomo II. Buenos Aires, 1941).

La Constitución atribuye a la competencia del Poder Nacional la organización, recaudación y control de las contribuciones que recaigan sobre la producción y consumo de alcoholes, licores y cigarrillos (ordinal 8º, artículo 136).

Anteriormente los Estados tenían bajo su competencia el establecimiento y recaudación de mayores impuestos, y además tenían una especie de subsidio siempre y cuando en su territorio no hubiese minas. Actualmente el sistema rentístico de los Estados está constituido por los ingresos siguientes: los provenientes de sus bienes, cuya administración les corresponde, al porcentaje que en definitiva les corresponda del situado constitucional, lo proveniente del crédito público de acuerdo con lo establecido por leyes nacionales, y los demás que les correspondan.

Con respecto al situado constitucional, la Constitución vigente ordena que el reparto se hará como sigue: un treinta por ciento por partes iguales entre los Estados, el Distrito Federal y los Territorios Federales y el setenta por ciento restante en atención a la población de cada uno de ellos. La

partida correspondiente al situado se aumentará cada año en un medio por ciento hasta llegar a un mínimo fijo que será del quince por ciento del total de impuestos ordinarios estimados en el respectivo presupuesto. “La ley orgánica respectiva —dice la Constitución— determinará la participación que corresponda a las entidades municipales en el situado”.

Los Municipios como los Estados tienen ingresos derivados de su actividad de personas jurídicas. La Constitución se refiere a esto cuando en su artículo 25 dice que los Municipios son personas jurídicas.

Entre los ingresos municipales podemos señalar los provenientes de sus ejidos y bienes propios. La Ley de Tierras Baldías y Ejidos del 19-8-36, vigente (Gaceta Extraordinaria del 3-9-63), dice en su artículo 4º que “Los ejidos se regirán por las ordenanzas municipales respectivas en cuanto no contraríen los principios de la legislación general de la República en los puntos en que ésta debe ser uniforme según la Constitución Nacional”.

Otros ingresos municipales serían las tasas que cobran por sus servicios, las multas que impongan sus autoridades y los impuestos, tasas y contribuciones que crearen. Con respecto a estos últimos valdría la pena diferenciar las tasas de los impuestos: aquellas se pagan como contraprestación a un servicio prestado por el Municipio al provocarlo el particular, en éstos no hay servicio público ni actividad administrativa como contrapartida del impuesto.

Por último, cabe señalar las patentes sobre industria, comercio y vehículos. Por lo que respecta a las dos primeras y en lo tocante a materia de licores, la Constitución vigente se ha apartado del criterio tradicional, ya que confiere a la Ley la facultad de reservar total o parcialmente al Poder Nacional lo relacionado con alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas. Es decir, que en vez de señalar de manera directa y única, como lo hace con los impuestos a la renta, al capital, y a las sucesiones y donaciones, que lo relativo a licores es de la competencia del Poder Nacional, establece que esta competencia la habrá de señalar el legislador ordinario. La Ley orgánica de la Renta de Licores (Gaceta Oficial Nº 598, Extraordinario, del 14 de agosto de 1959), de acuerdo con la Constitución, dice en su artículo 170: “Con excepción de los Impuestos Municipales de Patentes sobre Industria y Comercio, no podrían gravarse por los Estados ni por las Municipalidades las especies que son objeto de impuestos establecidos en esta Ley”.

Control en materia de impuestos

Entre nosotros este control corresponde a la Corte Suprema de Justicia en virtud del artículo 215 de la Constitución en sus numerales 3º y 4º

que mandan declarar la nulidad parcial o total de las leyes nacionales o estatales y de las ordenanzas municipales que colidan con ella. También los Tribunales deben aplicar la norma constitucional con preferencia en todos los casos concretos que conozcan según lo dispuesto en el artículo 7º del Código de Procedimiento Civil: “Cuando la ley vigente, cuya aplicación se pida, colidiere con alguna disposición constitucional, los tribunales aplicarán ésta con preferencia”.

La actividad de la Corte en esta materia ha sido muy intensa, sobre todo en lo que se refiere a la nulidad de leyes estatales y ordenanzas municipales, muchas de las cuales se hallan en curso en la actualidad.

La Ley que crea un impuesto puede ser criticada por violar el principio de igualdad de la tributación, pero esto no es materia que deba ser conocida por la Corte.

Actualmente la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley de Impuesto sobre Sucesiones llevan el porcentaje o tasa en virtud de la progresividad hasta un 45 y 55 por ciento, respectivamente. Las Cortes Supremas de Estados Unidos y Argentina traen a colación al respecto el criterio de “razonabilidad del impuesto” que impide que se impongan contribuciones confiscatorias.

En nuestro medio la liquidación de un impuesto apareja ejecutoriedad y de acuerdo con lo pautado en el Código de Procedimiento Civil, existe todo un juicio especial para aquellos casos en que tengan interés las rentas públicas (Libro Tercero: De los procedimientos especiales. Título XIII de las demandas en que tengan interés las rentas públicas), donde se pauta que si el deudor no paga en el plazo breve que se le fija (dentro del cuarto día) se procederá como en el caso de ejecución de sentencia. Por lo demás, la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional establece en su artículo 4º lo siguiente: “Cuando los créditos a favor del Fisco, liquidados a cargo de los contribuyentes o deudores, no hayan sido pagados por la vía administrativa al ser exigibles, se demandarán judicialmente siguiéndose el procedimiento especial establecido en el Código de Procedimiento Civil. Las liquidaciones formuladas por los empleados competentes, los alcances de cuentas y las planillas de multas impuestas, tienen el carácter de títulos ejecutivos y al ser presentadas en juicio aparejan embargo de bienes”.

En consecuencia, cuando se fuere a cuestionar la constitucionalidad de una ley en virtud de la cual se liquidó determinado impuesto, deberá pagarse éste primero en razón del principio *solve et repete*, para después, si es declarada su nulidad en definitiva, declarar el reintegro a que haya lugar. Si se ha procedido separadamente a pedir la nulidad de una ley, y ésta ha sido declarada nula, el contribuyente deberá ocurrir por la vía

administrativa a solicitar reintegro o demandar judicialmente. Igual sería el procedimiento a seguir en caso de que se trate de una ley derogada, ya que el control constitucional no se ejerce sino sobre leyes vigentes.

En la Constitución francesa no hay como en la nuestra todo un capítulo dedicado a la Hacienda Pública Nacional, hay sólo unos artículos que tocan aun de manera indirecta este aspecto.

Ya desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, aprobada por la Asamblea Nacional Francesa el 26 de agosto de 1789 y sancionada por el Rey el 5 de octubre y que ha quedado como Anexo a la Constitución vigente, vienen unas disposiciones contenidas en tres de sus artículos que rezan:

“Artículo 13.—Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la Administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades.

Artículo 14.—Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración.

Artículo 15.—La Sociedad tiene el derecho de perder cuentas de su Administración a todo agente público”.

En la Constitución vigente, promulgada el 5 de octubre de 1958, en el Título V, De las relaciones entre el Parlamento y el Gobierno, hay dos artículos:

“Artículo 34 (Materia legislativa):

La ley es votada por el Parlamento.

La ley fija las reglas concernientes a:

— la base, tasa y las modalidades de recaudación de impuestos de toda naturaleza; el sistema de emisión de moneda.

Las leyes financieras determinan los recursos y las cargas del Estado en las condiciones y con las reservas previstas por la ley.

Las leyes de programa determinan los objetivos de la acción económica y social del Estado.

Las disposiciones del presente artículo podrán ser precisadas y complementadas por una ley orgánica”.

“Artículo 47 (Leyes financieras):

El Parlamento vota los proyectos de ley financiera en las condiciones previstas por una ley orgánica.

Si la Asamblea Nacional no se ha pronunciado en primera lectura en el plazo de cuarenta días después de haber recibido un proyecto, el Gobierno recurre al Senado, que debe estatuir en el término de 15 días. El procedimiento se realiza de acuerdo con el artículo 45.

Si el Parlamento no se ha pronunciado en el plazo de setenta días, las disposiciones del proyecto pueden ser puestas en vigor por ordenanzas.

Si la ley financiera que fija los recursos y los gastos de un año fiscal no ha sido presentada con la debida anticipación para ser promulgada antes del comienzo de dicho año fiscal, el Gobierno puede pedir la urgente autorización del Parlamento para percibir los impuestos y abrir por decreto los créditos necesarios para las actividades votadas.

Los plazos establecidos en el presente artículo se suspenden cuando el Parlamento está en receso.

El Tribunal de Cuentas asiste al Parlamento y al Gobierno en el Control de la aplicación de las leyes financieras.

Los impuestos en Francia son:

Los impuestos directos que comprenden: el impuesto sobre la renta de las personas físicas, con la tasa proporcional y el sobreimpuesto progresivo; el impuesto sobre los beneficios o rentas de las sociedades y otras personas morales; y la tasa de aprendizaje.

Y los impuestos indirectos que comprenden:

Las tasas sobre la cifra de los negocios, las contribuciones indirectas, los derechos de registro y los derechos de timbre.

El sistema fiscal francés es un sistema complicado, hay un Código general de impuesto vigente desde 1950, al cual se le han hecho múltiples anexos y una serie de disposiciones complementarias que han sido sancionadas.

Nos encontramos con dos tipos de impuestos que por formar parte de más del 80 por ciento de todos los ingresos fiscales revisten vital importancia; son éstos el impuesto sobre la renta y el general sobre el gasto, llamado también impuesto sobre el valor añadido. El primero de estos impuestos se siente más, en primer lugar por ser el que paga el mayor número de franceses; el segundo, en cambio, prototipo de los indirectos, es más incidioso por ser incorporado al precio de los objetos de consumo.

El impuesto sobre la renta constituye en la actualidad más o menos un tercio de los ingresos generales previstos en el presupuesto, siempre y cuando se catalogue como tal el que se paga sobre los sueldos o salarios. El sistema vigente, si bien con múltiples transformaciones, es el llevado a cabo entre los años 1914 y 1917, mediante una reforma sustancial realizada como resultado de la intensa campaña desarrollada por Caillaux con anterioridad a la primera guerra mundial.

La reforma fiscal de 1948 llevó a cabo una importante transformación del impuesto sobre la renta; esta reforma cambió incluso las denominaciones tradicionales, afectando los nombres del impuesto general sobre la renta global, que pasó a llamarse progresivo, y a los impuestos cedulares, que se llamaron desde entonces proporcionales. La parte quizá más sustancial consiste en la eliminación de las discriminaciones y unificación de los tipos impositivos, constitución de un impuesto especial para las rentas obtenidas por las sociedades y el impuesto sobre los sueldos y salarios.

La discriminación de los tipos de impuesto se ha suprimido de manera total en el terreno estrictamente jurídico, pero en la práctica subsiste. En el campo de los beneficios provenientes de actividades agrícolas se había avanzado en el sentido de que debía estimarse un beneficio medio anual por hectárea de acuerdo con la clase de explotación, prescindiendo un tanto del sistema indiciario.

En 1948 el sistema ha vuelto sobre sus pasos, dando por resultado que el sistema de estimación actual conduce a resultados muy por debajo de los beneficios realmente obtenidos. El beneficio medio anual lo establecen las comisiones provinciales, formadas por cuatro funcionarios de Hacienda y cuatro representantes designados por los agricultores.

En última instancia la estimación está en manos de la comisión central de París, formada por tres funcionarios de Hacienda, uno del Ministerio de Agricultura y cuatro representantes de los agricultores; éstos cuentan siempre con el respaldo del ministerio de Agricultura.

En lo concerniente al impuesto especial sobre los beneficios obtenidos por las sociedades, la reforma consiste en lo siguiente: según el sistema tradicional, las sociedades tributaban en la cédulas a que correspondían las actividades que realizaran; así una sociedad podía tributar en las cédulas que gravaban la renta mobiliaria, la territorial o la comercial e industrial, a partir de la reforma las rentas obtenidas por las sociedades están sometidas a un impuesto único, provengan de la actividad que provengan, impuesto que, por lo demás, es diferente a los impuestos con que están gravadas las rentas obtenidas por las personas naturales.

La tasa o porcentaje del impuesto a las sociedades es más elevada que la del que pecha los individuos, llegando a ser hasta del 38 por ciento y estando sujeta a modificaciones que por lo general tienden a alzarla. Las sociedades, por el hecho mismo de estar sujetas a un impuesto único, no soportan el sobreimpuesto progresivo, por lo menos en la parte que se refiere a beneficios no distribuidos, ya que los beneficios, una vez distribuidos, sufren el impuesto único sobre las sociedades y los que son propios de las personas físicas, en este caso sobre rentas provenientes de la acti-

vidad comercial e industrial y que se gravan con el impuesto proporcional y el sobreimpuesto progresivo.

El impuesto sobre sueldos y salarios está rebajado al 5 por ciento, estando igual el sobreimpuesto progresivo después de la última reforma. Antiguamente, en lo que toca al impuesto cédular, el patrono pagaba el sueldo y retenía el impuesto; ahora el patrono paga un sueldo nominal completo al empleado y abona al fisco una cantidad correspondiente al 5 por ciento de ese mismo sueldo, es decir que se ha despersonalizado el impuesto, pero a pesar de este juego económico el impuesto sigue siendo directo sobre la renta, ya que el patrono toma en cuenta siempre la cantidad que ha de abonar al Estado a la hora de contratar personal o de atender a una solicitud de aumento de sueldo.

El impuesto sobre el gasto, hasta antes de la reforma última, era sobre la cerveza, alcoholes, etc., además de los de aduanas. A través de las sucesivas reformas se llegaron a establecer impuestos sobre los pagos, sobre la cifra de negocios, hasta llegar al impuesto sobre el valor añadido. En la actualidad llegan a formar el 60 por ciento de los ingresos fiscales, siendo el más importante el general sobre el gasto.

El impuesto sobre el valor añadido desplazó el anterior impuesto sobre la producción, que se pagaba en forma fraccionada por cada elemento nuevo que se agregaba en la fase de producción del bien de consumo; esto traía el inconveniente de que no se permitía deducir la amortización de la maquinaria empleada. El nuevo impuesto se paga sólo sobre el valor añadido al producto en la etapa de producción, lo cual permite deducir los elementos que entran a formar parte en la elaboración, como son la materia prima, el costo de producción, amortización de maquinarias, oficinas, útiles, etc.

Los impuestos sobre el gasto se pueden concretar en las contribuciones indirectas y los derechos de aduana. Los primeros han perdido importancia, quedando reducidos a los que gravan las bebidas, comprendidas entre éstas los alcoholes, sidras y vinos; los que se pagan sobre los metales preciosos y los que pesan sobre las bicicletas.

En cuanto a los derechos de aduana, son impuestos indirectos sobre la importación; el producto por tal concepto es relativamente bajo, pero juegan gran papel dentro de la situación económica del país, además de servir en un momento dado para proteger la industria francesa.

Impuestos sobre el capital

En Francia hay pocos impuestos sobre el capital; el principal es el de transmisiones en general. o sea el que se cobra especialmente sobre heren-

cias o sucesiones. Hubo un impuesto de los que llama la Doctrina extraordinarios o excepcionales y especiales o finalistas, por ser éstos de los que se exigen de manera ocasional, eventual, por responder a emergencias o cambios en la política fiscal y por ser, además, destinados a un fin específico predeterminado en la ley; este impuesto fue el denominado de solidaridad.

El impuesto sobre herencias es muy personalizado, si bien es progresivo, se toman muy en cuenta las condiciones de parentesco, el número de hijos del de cuius y del heredero; por lo demás, el impuesto es mucho más alto si se trata de herederos que guardan relación parental con el de cuius en línea colateral o si se trata de legatarios, siendo más bajo para el caso de parientes en línea recta.

El impuesto de solidaridad nacional fue creado en 1945, a exigir una sola vez; era sobre el capital y su finalidad era el financiamiento de la reconstrucción en la segunda post-guerra. Comprende dos fases: una sobre el enriquecimiento o exceso de utilidades y otra sobre el capital total o patrimonio.

Con respecto al primero, se establecieron exactamente, en la medida de lo posible, las fortunas para el 1º de enero de 1940 y el 4 de junio de 1945, deduciendo el enriquecimiento de esta diferencia. Se estableció en forma progresiva, siendo el primer renglón del 5 por ciento para los enriquecimientos inferiores a 150.000 francos y el último del 100 por ciento para los superiores a 5.000.000 de francos.

Los segundos fueron para los capitales totales para el 4 de junio de 1945; también fue progresivo, la primera tasa fue del 3 por ciento para los capitales inferiores a 500.000 francos, tomando en cuenta la exención de base, y la última era del 20 por ciento para los capitales superiores a 300.000.000 de francos. La exención de base era bastante alta: se tomaba en cuenta la situación familiar, dividiéndose el capital en dos porciones para el caso de marido y mujer, lo que atenuaba notablemente la progresividad. Se dieron múltiples comodidades para su pago, dividiéndose éste en cuatro porciones para cancelar en el plazo de dos años y su rendimiento fue escaso, debido a la violenta depreciación de la moneda que sobrevino.

Percepción de los impuestos

A este objeto se diferencian, no ya desde el punto de vista estrictamente jurídico, sino más que todo administrativo, los impuestos directos de los indirectos.

Hecha esta diferencia, los del primer grupo comprenden mayormente

los impuestos sobre la renta, si bien no son éstos los únicos, y los del segundo grupo abarcan las contribuciones indirectas, aduanas y registro.

Los impuestos directos no son otra cosa, bajo este aspecto, que los que se cobran mediante el procedimiento de la llamada "lista nominativa". Esta lista nominativa es un acto administrativo complejo, ya que consta, a su vez, de otros aspectos, uno en virtud del cual se fija la cantidad que debe pagar cada contribuyente y otro que da lugar a que dicho pago se haga efectivo en el Tesoro Público.

Para la elaboración de las listas se toman en cuenta las declaraciones tanto de los contribuyentes como de terceros, los comprobantes y los controles; con base en éstos se forman las "matrices", que son unos registros de todos los contribuyentes y de los elementos sujetos al gravamen. Estos elementos constituyen la "base" del impuesto, es decir, la cosa, hecho, objeto o fenómeno que se toma en cuenta para calcular el impuesto. Esto simplifica grandemente el proceso de "liquidación", ya que basta aplicar a la base la tarifa. La tarifa es el conjunto de unidades y cuotas que aparecen en la respectiva ley, o sea una especie de tabla con las medidas de base (unidad) y sus correspondientes porcentajes a pagar (cuota).

Acto seguido se procede a la "emisión de las listas cobratorias", que se exponen a la vista en los lugares públicos, tal como sucede con los sorteos del servicio militar, y que una vez aprobadas por el Prefecto adquieren la fuerza de un título ejecutivo.

El cobro de esas listas se hace mediante los funcionarios recaudadores del Tesoro; éstos envían un "aviso" al contribuyente, que consiste en un extracto de la lista, en el cual al mismo tiempo se fija un plazo para el pago; una vez finalizado éste, se recarga la cuota en un 10 por ciento. Si el contribuyente no paga, se le envía un "requerimiento", y si no surte efecto, el receptor de Hacienda emite un "apremio", a partir del cual se actúa contra el contribuyente.

Estas actuaciones, que se hacen en virtud de la fuerza ejecutiva de la lista, se llevan a cabo sin intervención judicial, lo que se ha dado en llamar, como privilegio del fisco, "ejecución de oficio"; son tres días a partir de la fecha de recibo del apremio. Se procede entonces al embargo de los bienes muebles o inmuebles del contribuyente y a su ulterior venta.

Los otros impuestos (indirectos, aduanas, registro, etc.) se perciben mediante un procedimiento genérico; por lo regular el pago se efectúa en la taquilla de la misma oficina liquidadora, lo que simplifica grandemente el procedimiento, como en el caso del impuesto que se paga al pasar la frontera; allí el contribuyente paga sus derechos de aduana.

Hay otros procedimientos especiales que son modalidades del anterior: son los derechos al contado y los registrados. Los primeros siguen la pauta del procedimiento genérico, la determinación de la base, liquidación y cobro se realizan acto continuo, una vez que sobreviene el elemento generador, o sea el "objeto" del impuesto. Los derechos registrados, por el contrario, tienen una fijación de base, liquidación y recaudación que pueden estar separadas en el tiempo. Casos típicos son el sistema de períodos y el de abono.

El sistema de períodos se usa en algunos impuestos, como los que se cobran sobre bebidas alcohólicas y vinos; mediante él la Administración vigila los hechos generadores del impuesto a medida que se producen, llevándose a cabo la liquidación y el cobro periódicamente, puede ser en forma semanal o mensual.

En el de los abonos se paga el impuesto de una sola vez durante un cierto período, lo que elimina la vigilancia constante; es usado en el impuesto sobre la renta de los valores mobiliarios.

El sistema de pagos a cuenta, usado en el impuesto sobre la cifra de negocios, hace pagar al contribuyente en forma provisional y gradual, lo que se imputa después sobre el monto definitivo una vez realizadas las liquidaciones periódicas.

Impuestos locales

Finalmente, en lo que se refiere a los ingresos locales, éstos son fijados por el Estado; las entidades locales no pueden crearlos, lo que hacen es escoger, facultad ésta que no es total, ya que muchas veces vienen prefijados definitivamente y la escogencia se reduce al establecimiento de la tarifa. Este último es el sistema de los "céntimos adicionales". Anteriormente los municipios y los departamentos cubrían sus ingresos con los recargos sobre los impuestos del Estado; es decir, establecían como propios determinada cantidad de céntimos por cada franco percibido por el Estado en concepto de determinados impuestos (contribuciones industrial y mobiliaria). Estos impuestos fueron eliminados, pero no así los referidos recargos. En la práctica solamente la contribución territorial subsiste bajo la forma de céntimos adicionales locales, ya que las contribuciones industrial y mobiliaria son actualmente impuestos locales establecidos en forma directa. Esos céntimos adicionales o recargos se calculan hoy en día sobre la base de un impuesto del Estado puramente ficticio. Los consejos generales y municipales están facultados para aumentar en más o en menos los céntimos adicionales sobre la contribución territorial hasta un determinado tope, lo que tiene como consecuencia un aumento o disminución en sus ingresos.

TEXTOS CONSULTADOS

Constitución Nacional.

F. Ruggeri Parra: "Fundamentos constitucionales del sistema tributario venezolano".

Constitución venezolana de 1953.

Constitución venezolana de 1947.

G. Jellineck: "Teoría general del Estado".

Rafael Bielsa: "Derecho administrativo".

Luis Miguel Tamayo: "Elementos de Finanzas Públicas Venezolanas".

Francisco de Paula Pérez: "Derecho constitucional colombiano".

Ivor W. Jennings: "El Régimen Constitucional Inglés".

F. Th. von Egheberg: "Hacienda Pública".

Resolución 6º 1.191 del 8-4-64.

Ley de Presupuesto para el Ejercicio Fiscal 1964.

T. C. Salazar Maza: "Aspectos Generales de la Ley sobre Sucesiones".

El orden de suceder. Control del Impuesto sobre Sucesiones.

Clodomiro Zavalía: "Derecho Federal".

Ley de Tierras Baldías y Ejidos.

Ley Orgánica de la Renta de Licores.

Arturo Luis Torres Rivero: "La Constitución de 1961 y el Gravamen Municipal sobre Industria y Comercio de Licores". Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal, Nos. 125 y 126, julio-diciembre 1963.

Escritorio Faría de Lima: "La Municipalidad del Distrito Federal no puede cobrar impuestos sobre la venta de licores al por mayor". Empresa El Cojo, S. A. Caracas 1964.

Código de Procedimiento Civil.

Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional.

Decreto Nº 580 del 30-6-61.

Decreto Nº 581 del 30-6-61.

Constitución francesa de 1958.

Maurice Duvuger: "Instituciones financieras".

Luis Trotabas: "Institutions financières", 4e. éd. París. Précis Dalloz. 1962.

"Les finances publiques et les impôts de la France". Nouvelle éd. refondue. París.

Librairie Armand Colin, 1953 (Collection Armand Colin, Section de Droit, Nº 197).

"Précis de science et législation financières", 11e. éd. París. Dalloz, 1953 (Petits précis Dalloz).

Benoît Jeanneau: "Les principes généraux de droit administrative".

Estudios - 2

Las Sociedades de Hecho en el Derecho y su Situación como Sujetos de Impuesto

Dr. Jesús Herrera-Villamediana

I

INTRODUCCION

Tema de suyo interesante este de las Sociedades Irregulares, quizás el que despierta entre los estudiosos del Derecho Mercantil la mayor atención e interés y el que provoca por su complejidad el más frecuente número de discusiones y disensiones entre los estudiantes y aun entre los mismos profesionales, no obstante la extensa y variada bibliografía, obra de los traductores tradicionales, particularmente los italianos, que se han ocupado exhaustivamente del problema y lo han estudiado y analizado con extraordinaria claridad y acierto (1), aunque no han sido menos profusas las aportaciones de la doctrina y de los expositores patrios (2), quienes a través de similares consideraciones, pero apoyados en el propio texto de nuestra ley mercantil, han arribado a las mismas conclusiones de aquéllos, lo que era natural y lógico esperar, como quiera que el derogado Código de Comercio italiano de 1882 constituye el antecedente más inmediato de casi toda nuestra legislación comercial hoy vigente.

(1) Vivante, Tratado de Derecho Mercantil, Vol. II, págs. 52-89, Edit. Reus, S. A.; Madrid, 1932.

Bolaffio, Rocco, Vivante, Derecho Comercial, Tomo 6; págs. 168-209; Ediar; Soc. Anón. Editores, Buenos Aires, 1950.

(2) Luis Loreto, Gaceta Jurídica Trimestral, San Cristóbal, Venezuela, No. 2, pág. 168, citada por Dr. Pedro Pineda León, Principio de Derecho Mercantil, págs. 342, Mérida, 1943.

Dr. Pedro Pineda León, ob. cit., pág. 344-355.

Dr. José Loreto Arismendi, Tratado de las Sociedades Civiles y Mercantiles, Tip. El Compás, Caracas, 1950, págs. 210 al 214 al 219.

A las Sociedades Irregulares se les denomina comúnmente “Sociedades de Hecho” (3) y es debido a este popular rótulo con que se les conoce, de donde muy probablemente ha nacido la confusión o más bien la tendencia de la gente a negarles de buenas a primeras su carácter de personas jurídicas, sujetas de derechos y obligaciones. Algunos se llenan de estupor y asombro de sólo pensar que el Derecho pudiera reconocer, como en efecto reconoce, a este tipo de sociedades constituídas voluntariamente y de manera informal, pues reconocerlas como tales —afirman— sería tanto como prohijar y facilitar las posibilidades de fraude en perjuicio de terceros y hacer más riesgosa la actividad mercantil. Los que así piensan son aquellos que por error hacen depender en forma radical la existencia de la Sociedad como persona, del cumplimiento previo de las formalidades de registro, fijación y demás publicidad ordenada por la Ley.

Es muy probable, por otro lado, que la forma como el legislador de 1942 dispuso el reconocimiento legal de la sociedad civil sin personalidad jurídica (4), haya contribuido a difundir también la especie de que al igual, las Sociedades Mercantiles irregulares adquieren aquel carácter con sólo registrar el hecho de su constitución en el Registro de Comercio y no antes.

Algunos autores han intentado trazar una línea divisoria conceptual entre lo que debe entenderse por Sociedad de Hecho, Sociedad no legalmente constituida y Sociedad Irregular, para concluir en su análisis que tales términos en realidad son sinónimos, es decir, que una vez establecida la ecuación: Sociedad Irregular = Sociedad no legalmente constituida, se

(3) La expresión Sociedad Irregular es mucho más exacta que la otra de Sociedad de Hecho, adoptada especialmente en Francia bajo una ley que proclama la unidad de las sociedades constituídas irregularmente; Sociedad de Hecho es frase que se debe abandonar, porque parece significar que dicha sociedad es incapaz de producir efectos jurídicos, lo que constituye un error” (Vivante, ob. cit. págs. 57 y 58).

Dr. Roberto Goldschmidt, Curso de Derecho Mercantil, Ediciones de la Universidad Central, Caracas, 1964, expresa que en el Derecho venezolano conviene evitar el término de “Sociedades de Hecho”, porque sociedades de hecho presupone que se trata de sociedades que jurídicamente no existen.

Dr. Nicolás Coviello, Doctrina General del Derecho Civil, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, pág. 229. “No puede hablarse con exactitud de una persona jurídica que existe de hecho, porque ésta es una “Contradictio Interminis”, es decir, es un contrasentido.

(4) Artículo 1651 del Código Civil.

debe admitir la otra: Sociedad de Hecho = Sociedad Irregular, puesto que debe admitirse que la Sociedad de Hecho no está legalmente constituida (5). Empero parece como si en el caso de ciertas comunidades hereditarias tal vez pudiéramos hallar una idea remota de lo que podría ser en ciernes una Sociedad de Hecho propiamente dicha, esto es, una comunidad que con el transcurso del tiempo realizara su gestión en forma tal que hiciera perceptible, en un momento dado, la existencia y actualización de una voluntad social única en donde, sin embargo, no existe un acto voluntario expreso que como tal la haya constituido (6). Lo propio podría decirse de la asociación de cuentas en participación (ordinal 4º del artículo 201 del Código de Comercio) que por su carácter secreto la ley también le niega personalidad jurídica. Es, si no imposible, por lo menos difícil establecer en estos casos dónde termina la Comunidad y comienza la presunta Sociedad. Bastaría que los propios comuneros manifestaran su voluntad de asociarse para proseguir los negocios con una finalidad económica común en sus relaciones con los terceros, para que se apareciese con todos sus contornos la figura de la Sociedad Civil sin personalidad jurídica, cuya organización es muy semejante a la de la Comunidad, en donde, como se sabe, no existe sino copropiedad o mano en común, porque el derecho sobre los bienes comunitarios pertenece a la persona física de los comuneros, cuya titularidad está referida a una cuota ideal de participación. En la Comunidad cada uno de los comuneros puede actuar independientemente sin que los efectos jurídicos alcancen a los demás. De igual manera funciona la Sociedad Civil sin personalidad jurídica, en el sentido de que no es más que una simple relación entre personas físicas que se han unido en un contrato que no tiene sino efectos internos (*res inter alias acta*), esto es, entre las partes, pero que puede llegar a tenerlos externos si se cumplen los requisitos que determina la ley.

Ahora bien, el solo cumplimiento de las formalidades no atribuye en forma absoluta, como se cree, la regularidad a las Sociedades Mercantiles, puesto que su imperfección incluso pudiera venirles de otros defectos formales del acto constitutivo, como cuando, por ejemplo, en el contrato no se determina con claridad y precisión la especie de los negocios a que se dedicará la empresa, o cuando el objeto social es ilícito, o cuando no aparecen los nombres y domicilios de los socios o los de aquellos que están autorizados para obrar y firmar por la sociedad, o no se expresa el importe e integración del patrimonio. Más grave aún resultaría el caso de la

(5) Bolaffio. Rocco, Vivante, ob. cit. pág. 175.

(6) Ferrara, Francisco, Teoría de las Personas Jurídicas, Editorial Reus, Madrid. 1929.

Sociedad que habiendo satisfecho todos los requisitos formales de escritura, registro, fijación y publicación exigidos por la ley, en su constitución, no obstante, aparecen soslayados los elementos esenciales a la validez del contrato, que por ello estaría afectado de nulidad relativa, y con todo sería caer en el absurdo sostener que por el simple hecho de haberse verificado el aspecto publicitario requerido por la Ley, tal artificio ha dado nacimiento a una Sociedad Regular.

El problema en realidad se reduce a determinar si el carácter de persona jurídica le deviene a la Sociedad Mercantil de la observancia de las disposiciones legales en materia de registro, fijación y demás publicidad, o si, por el contrario, la Sociedad existe con personalidad jurídica distinta de la de los socios, aún cuando no se hubieren consumado dichas formalidades. Esta es la cuestión de fondo que se han planteado los mercantilistas no solamente en Italia, sino también en nuestro país, adonde la controversia se trasladó en virtud de los vínculos estrechos que ligan a ambas legislaciones y a las cuales se hizo referencia al comienzo de este trabajo. Esta es el área que debe ser examinada, pues de ello depende la solución de todos los demás problemas y la aclaración de todas las dudas con respecto a la sociedad irregular. Determinar que las Sociedades Mercantiles Irregulares tienen personalidad jurídica propia, es decir, que son sujetos de derechos y obligaciones, entre ellas las impositivas, que pueden adquirir bienes, que pueden comparecer en juicio, esto es, demandar y ser demandadas, que pueden ser declaradas en quiebra y que están compelidas a cumplir sus obligaciones de comerciantes como entes jurídicos autónomos, tiene una importancia de gran significación para el ordenamiento en general.

No es propósito aquí analizar el problema a través de las múltiples teorías que se han elaborado sobre las cuales la doctrina europea tradicional negó y concedió el carácter de persona jurídica a las sociedades en general, lo cual constituiría una tediosa labor que no tendría razón ni objeto de ser, sobre todo hoy día cuando en el mundo de los países que gravitan dentro de la órbita del derecho escrito, en el cual se ubica nuestro país, no se cuestiona con seriedad el carácter de persona que tienen las Sociedades comerciales y en el caso de las Sociedades civiles la dificultad ha sido resuelta mediante un reconocimiento legal (7). Nos interesa más bien poner

(7) En el Derecho Angloamericano solamente el Estado mediante una acción directa judicial puede cuestionar el Derecho de una sociedad (de facto) a existir defectuosamente (Babb & Martin, *Business Law*, Barnes & Noble, Inc., New York, pág. 204 al 308).

de relieve que las Sociedades civiles comienzan a existir desde el propio instante en que los elementos de hecho concurren con aquel reconocimiento. Estos elementos son: 1º Una pluralidad de personas que por abstracción pueden considerarse como una sola persona; 2º) Un patrimonio destinado a un fin determinado; y 3º) Una voluntad expresa de que ese patrimonio sea considerado como de una sola persona y el ánimo de que las relaciones jurídicas con los terceros se mantengan y lleven a cabo en el entendido de que todos los asociados constituyen una sola persona. En cambio, la personalidad jurídica de las Sociedades mercantiles aparece unida indisolublemente a la celebración del contrato y no supeditada a formalidades. En ellas existe un patrimonio autónomo, una economía propia, distinta de la de los socios y esta autonomía patrimonial hace que la Sociedad no sea simplemente una relación entre las partes, sino un ente objetivo frente a los terceros ante quienes se presenta con nombre y responsabilidad propios.

II

EL CONTRATO DE SOCIEDAD

El Código de Comercio venezolano de 1955 no define el contrato de sociedad. No obstante, este concepto se encuentra expresado en el artículo 1.649 del Código Civil así: "El contrato de sociedad es aquél por el cual dos o más personas consienten en contribuir, cada una con la propiedad o el uso de las cosas, o con su propia industria, a la realización de un fin económico común". En términos generales es éste un contrato eminentemente consensual, sinalagmático, plurilateral, oneroso, conmutativo y aleatorio, de tracto sucesivo y de buena fé, que como todo contrato produce sólo efectos de orden interno, es decir, entre las partes o mejor, entre los socios. Es, en suma, una convención que establece derechos y obligaciones a cargo de cada socio frente a los demás y, en consecuencia, al tenor de lo dispuesto en el artículo 1.166 del Código Civil, sus cláusulas no dañan ni aprovechan a los terceros, de forma que si el contrato se limita solamente a tener efectos internos, frente a los terceros no existirán sino los socios individualmente considerados (8).

a) *Elementos de Contrato de Sociedad.*—El contrato de sociedad está sujeto, como toda convención, a las condiciones que el derecho común requiere y exige para los contratos en general. En efecto, en aquél deben

(8) Artículo 1.672 del Código Civil.

estar presentes los elementos esenciales a su existencia y a su validez (9). De modo que para su formación es indispensable el consentimiento dado de las partes, para la consecución de un objeto o fin determinado que debe ser lícito y posible y finalmente, la concurrencia de una causa que deberá ser igualmente lícita para que surta efectos. Además es necesario que las partes sean capaces y no existan vicios en el consentimiento. De manera que la falta o ausencia de algunos de estos elementos originará los vicios de nulidad absoluta y relativa que provocarían fatalmente la inexistencia del negocio o su anulabilidad, según fuere el caso.

b) *Sociedad Civil*.—Este sería el caso de la sociedad civil sin personalidad jurídica en cuyo nombre sus integrantes, bajo su propia responsabilidad personal, contratan y realizan su objeto social (10). El propio Código Civil prevé todo lo relativo a su funcionamiento y especialmente su administración (11), los modos de extinguirse y su liquidación. No debe advertirse aquí, sin embargo, la apariencia de una sociedad civil irregular, pues el Código la crea, organiza y regula para que en éste su estado primitivo funcione movida por los impulsos de la voluntad e interés de los socios, para quienes la figura existe sólo como un vínculo jurídico que los cohesionaba dentro de una organización económica resultante de un acuerdo o convención denominado Contrato de Sociedad. De modo que no sería en este caso apropiado hablar de una sociedad civil irregular, pues ella en su esencia y por voluntad de la ley es una sociedad regular, aunque sin personería.

c) *Personalidad jurídica*.—Ella no constituye, en realidad, un ente autónomo, pero sí una organización. Para que las sociedades civiles sean personas jurídicas o entes asociativos de carácter privado, se requiere un reconocimiento legal. En nuestro país las sociedades civiles (sin personalidad jurídica) adquieren esta cualidad inscribiendo el respectivo contrato en la oficina subalterna de Registro Público de su domicilio. Este reconocimiento fué incorporado por el legislador venezolano en la reforma de 1942 para resolver en forma directa los problemas de responsabilidad social derivados de la controvertida personalidad que tradicionalmente la ley y la doctrina habían negado a las sociedades civiles.

(9) Artículos 1.141 y 1.142 del Código Civil.

(10) Por el Artículo 1.671 del Código Civil los socios no responden solidariamente por las deudas sociales sino que cada uno en particular responde por una cantidad y partes iguales.

(11) Artículos 1.665 al 1.669 del Código Civil.

En síntesis, la sociedad es primero que nada un contrato, pero por virtud de la ley puede llegar a constituir una persona jurídica diferente de los socios que lo han formado.

d) *Prueba del Contrato de Sociedad.*—La sociedad, como hemos visto, no es un contrato solemne, esto es, su existencia no deriva del cumplimiento previo de formalidades. Como contrato de naturaleza consensual, no es extraño que ni siquiera conste en documento escrito y en un momento dado resulte necesario probar su existencia. El Código Civil en la segunda parte del artículo 1.651 dispone que respecto de los socios entre sí, la prueba de la sociedad deberá hacerse según las reglas generales establecidas para la prueba de obligaciones, es decir, que a falta de documento escrito la convicción podrá probarse por medio de testigos, experticias o cualesquiera otra prueba idóneas de nuestro sistema probatorio civil que demuestre evidentemente la existencia o la ejecución del contrato. En este sentido el mismo Código establece que el instrumento redactado por las partes y contentivo de sus convenciones es sólo un medio probatorio y su validez o su nulidad no tiene ninguna influencia sobre la validez del hecho jurídico, en este caso la sociedad, que está destinado a probar (12).

Pero la existencia jurídica del ente colectivo como conjunto autónomo de relaciones, afecto a un patrimonio igualmente autónomo, que actúa frente a los terceros, deberá probarse solamente por el hecho de su registro en la oficina de Registro respectiva.

e) *Responsabilidad en el caso de sociedad civil cuando ha adquirido personalidad jurídica.*—Cuando la sociedad civil adquiere la cualidad de persona jurídica por haber protocolizado el contrato social en el Registro Público, la responsabilidad de los socios frente a los terceros continuará siendo la misma señalada en los artículos 1.671 y 1.672 del Código Civil, sólo que ahora responderán subsidiariamente después de haberse ejecutado por los acreedores los bienes de la sociedad y éstos no hayan resultado suficientes para cubrir las deudas sociales. Esto no es sino una mera consecuencia de la personalidad jurídica generada por la separación del patrimonio de la sociedad y el de los socios, que ha convertido al primero en prenda común de los acreedores, quienes tienen sobre él un derecho pleno de preferencia frente a los acreedores personales de los socios.

En el caso de las sociedades civiles que en su constitución han adoptado la forma mercantil, a que se refiere el mencionado artículo 1.651 del Código Civil, no obstante seguir sometidas por su naturaleza y objeto a la jurisdicción civil, se registrarán por las disposiciones del Código de Comercio

(12) Artículo 1.355 del Código Civil.

en materia relativa a su responsabilidad. Si bien se ha escogido la forma de la Sociedad en Nombre Colectivo, por ejemplo, la responsabilidad de los socios será subsidiaria, aunque solidaria e ilimitada. Si se ha elegido la forma de la Comandita Simple, la responsabilidad será también subsidiaria, pero solidaria e ilimitada para los socios comanditantes y limitada para los socios comanditarios.

III

SOCIEDADES MERCANTILES

Al lado de las sociedades civiles encontramos con semejantes problemas a las sociedades mercantiles. Por definición las sociedades civiles serían aquellas cuyo objeto es de naturaleza civil y las sociedades mercantiles aquéllas que tienen por objeto uno o más actos de comercio (13). En esto consiste su principal diferencia y, además, en que a la primera la ley atribuye personería mediante un reconocimiento de tipo legal supeditado a una formalidad. En cambio, las sociedades mercantiles son colectividades de personas unidas contractualmente para crear y organizar empresas comerciales con fines de lucro, mediante un esfuerzo común y una sola y propia responsabilidad y por ello siempre constituyen personas jurídicas. La autonomía patrimonial que les es característica, hace que frente a los terceros no exista sino una organización empresarial que se comporta como un sujeto de derecho, con rasgos muy particulares y que actúa como lo haría una persona natural, a través de sus órganos de representación. Por más de un siglo su cualidad de persona jurídica había sido cuestionada y debatida sobre la base de una infinidad de teorías, abstractas a cual más, que estimaban unas aplicable y otras inaplicable el concepto de personalidad jurídica a asociaciones económicas con propósitos de lucro. Todavía hoy día se aprecian aisladas incursiones en este sentido, pero lo cierto es que los diversos ordenamientos han resuelto el problema reconociéndolas como entes colectivos distintos de las personas de los socios. Esto no ocurre con la sociedad civil cuya personería, como es el caso de nuestro país, le deviene al cumplir con una formalidad especial por mandato expreso del legislador, requisito que por añadidura ha traído confusión al campo de las sociedades mercantiles, como quiera que la ley no crea a la sociedad como institución, sino lo que hace es simplemente reconocer lo que ya existe en la realidad.

(13) Artículo 200 del Código de Comercio.

a) *Personalidad jurídica*.—En esta materia es copiosa y extensa la doctrina y en opinión de un distinguido autor la más aceptable es aquella por la cual se considere a las personas jurídicas como verdaderos sujetos de Derecho (público y privado), con una voluntad social y un patrimonio exclusivamente adscrito, no al fin, sino al ser jurídico que resulta de la coordinación de estos elementos (14) y en su concepto la persona jurídica podría ser definida como “aquella unidad jurídica resultado de una ordenación hacia un fin de Derecho público o privado, en la que figuran como componentes personas individuales cuya suma de voluntades engendra una nueva voluntad colectiva, capaz del ejercicio de derechos patrimoniales frente a terceros y aún a sus propios componentes” (15).

De manera que por una parte la personalidad jurídica es obra de la ley, cualidad que entre nosotros ella atribuye condicionada a las sociedades civiles que no la poseen, y por otro lado, en el caso de las sociedades mercantiles, se limita a reconocerlas, pues en realidad éstas son personas jurídicas que existen por la voluntad de sus integrantes, obligados mediante el acuerdo de poner en común su esfuerzo y actividad, con determinado fin y con la deliberada intención de dar vida a una persona jurídica. Este reconocimiento dentro del ordenamiento mercantil venezolano se puede evidenciar perfectamente y se desprende del artículo 205 del Código de Comercio, al disponer expresamente que los acreedores personales de los socios, mientras dure la sociedad, no pueden hacer valer sus derechos sobre los bienes sociales, sencillamente porque tal patrimonio se considera propiedad del ente social o colectivo y no de la pertenencia de los socios. En apoyo de esto se advierte que el Código Civil, aplicable supletoriamente por virtud del artículo 8º del Código de Comercio, en su artículo 533, establece como una verdad que formula el pensamiento del legislador venezolano en este sentido, el carácter de bien mueble de las acciones o cuotas de participación en las sociedades civiles y DE COMERCIO, aunque estas SOCIEDADES sean PROPIETARIAS de bienes inmuebles, de suerte que según esto se establece de manera tajante una oposición de intereses al concebir el derecho de los socios como de una naturaleza diferente del derecho de la sociedad. Contrariamente a la declaración del Código Civil con respecto a las sociedades civiles, el Código de Comercio no hizo lo propio con las sociedades mercantiles, puesto que no había necesidad de hacerlo, como quiera que el concepto de personalidad jurídica y la idea de patrimonio separado, enten-

(14) José L. de Benito, “La Personalidad Jurídica de las Compañías y Sociedades Mercantiles”, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, pág. 54.

(15) José L. De Benito, ob. cit., pág. 56.

didada y aceptada por el ordenamiento, aparecen expresa e implícitamente diseminados a todo lo largo de las disposiciones que regulan las compañías de comercio. El aparte *in fine* del ordinal 4º del artículo 201 del Código de Comercio asienta que las compañías constituyen personas jurídicas distintas de la de los socios, con la única excepción de la sociedad secreta “accidental” o de “cuentas en participación”. En el artículo 205 el mismo Código impide terminantemente que los terceros acreedores personales de los socios ejecuten los bienes de la sociedad, titular de dicho patrimonio. El artículo 208 dispone por su parte que los bienes aportados por los socios se hacen propiedad de la compañía.

De manera que está perfectamente claro que nuestro ordenamiento reconoce y distingue sin el menor asomo de duda a la Sociedad como a una persona jurídica titular de un patrimonio autónomo, constituido exclusivamente con el propósito de responder primariamente de sus obligaciones. Cuando se constituye una Sociedad sus integrantes aportan bienes que pasan a formar el capital social y estos bienes deben encontrarse total y absolutamente separados de las economías personales de los asociados, pudiendo solamente ser afectados por el resultado de las operaciones sociales. De suerte que los socios no podrían de ninguna manera hipotecar, vender o disponer de la parte que les corresponde de aquellos bienes, pues sobre ellos no tienen ni ejercen ningún dominio. Esto es lo que sin ambigüedad ha consagrado a mi modo de ver nuestro Código de Comercio y esto es valedero para toda clase de sociedades y de bienes aportados, muebles o inmuebles, materiales o inmateriales.

b) *Prueba de la Sociedad Mercantil.*—Hemos dicho que el contrato de sociedad es de carácter consensual, es decir, que se perfecciona por el solo consentimiento de las partes, sin que sea necesario para su perfeccionamiento el cumplimiento de ninguna formalidad. Existen por oposición los llamados contratos solemnes que no se perfeccionan por efecto del consentimiento sino por la vía del cumplimiento dado a ciertos requisitos (solemnidades), como es el caso del Contrato de Seguro que necesariamente debe constar por escrito. Pero cuando la exigencia de la prueba escrita no es una formalidad *ad substantiam*, sino *ad probationem*, la falta de este requisito no implica la nulidad o inexistencia del contrato. El artículo 126 del Código de Comercio dispone que cuando la ley mercantil requiere como necesidad de forma del contrato que conste por escrito, ninguna otra prueba de él es admisible, y a falta de escritura, el contrato se tiene como no celebrado. Por otra parte, el mismo artículo dispone que si la escritura no es requerida como necesidad de forma, se observarán las disposiciones del Código Civil sobre la prueba de las obligaciones, a menos

que disponga otra cosa en el caso. Por manera que en primer término la escritura ha sido establecida como un requisito solemne, pues en caso de no existir, según el Código, el contrato se tendrá como "no celebrado", esto es, inexistente. En segundo lugar, la escritura ha sido establecida *ad probationem*, es decir, como requisito de prueba y su falta no acarrea la inexistencia de la convención. Pero dentro de nuestro derecho positivo mercantil se da una tercera variante y es la apuntada por el distinguido profesor Roberto Goldschmidt en su Curso de Derecho Mercantil (14), al afirmar que también la escritura ha sido establecida como requisito previo de la futura publicidad, de la sucesiva publicidad en el Registro de Comercio, y éste es el caso concreto del Factor Mercantil, a que se refiere el artículo 95 del Código de Comercio, y el artículo 211 en materia de Sociedad, de forma que como en estos casos la escritura no tiene una importancia autónoma, para el caso de no registro o no fijación de los documentos, la sanción es la prevista en el artículo 25 del Código en el sentido de que los interesados, es decir, los socios, no podrán oponer tal irregularidad o incumplimiento a los terceros de buena fe.

El artículo 211 del Código de Comercio dispone que el contrato de sociedad se otorgará por documento público o privado. El artículo 212 ordena que en el caso de la Sociedad en Nombre Colectivo y en el de la Sociedad en Comandita Simple un extracto del contrato se registre en el Registro de Comercio y se publique en un periódico de la jurisdicción, o en su defecto la publicación se haga por carteles que se fijarán en los lugares más públicos del domicilio social. La compañía anónima y de responsabilidad limitada registrarán y publicarán el texto completo de su documento constitutivo. De todo esto resulta que son tres los requisitos o formalidades que deben llenar o cumplir las sociedades mercantiles, a saber: a) Escritura; b) Registro, y c) Publicación. El registro y publicación son formalidades como todas las demás reguladas dentro de la institución del Registro de Comercio, que han sido instituidas en protección de terceros y éste es el propósito y finalidad de la ley cuando así lo exige en el ordinal 9º del artículo 19 y en los artículos 212, 215, 217, 218, 221 y 226 del Código. La sanción que establece la ley por la omisión de la formalidad señalada en el ordinal 9º del artículo 19, es la que prescribe el artículo 23 (multa de Bs. 500 e indemnización por daños y perjuicios) y la que prevé el artículo 25, que consiste en que los socios no podrían decirle a los terceros de buena fe, amparándose en el incumplimiento, "esta sociedad no existe, pues no ha sido registrada". Para los terceros la sociedad con quien

(16) Dr. Roberto Goldschmidt, ob. cit.

han contratado existirá a pesar de la irregularidad. Las consecuencias por la omisión de las demás formalidades que se han citado son las de considerar: 1º) A la Sociedad como no legalmente constituida; 2º) A los socios, los administradores o cualesquiera otras personas que hayan obrado en nombre de ella como responsables personal y solidariamente de sus operaciones; 3º) Como una causa de disolución a favor de los socios en las Sociedades en Nombre Colectivo, Comandita Simple y Responsabilidad Limitada. En las Sociedades en Comandita por Acciones y Anónima los suscritores de acciones podrán pedir que se les dé por libres de la obligación que contrajeron al suscribirlas, y, finalmente, 4º) Que igualmente la omisión de formalidades no podrá alegarse contra terceros, para quienes la Sociedad existe en toda su integridad como persona moral. Es evidente de acuerdo con todo esto que la inobservancia de las formalidades sólo acarrea sanciones de diversa índole, pero no vicios susceptibles de ser atacados de nulidad relativa y mucho menos de nulidad absoluta, pues no existe en la ley una sanción de nulidad por defectos de forma en el caso de contratos no solemnes, como es el contrato de sociedad.

No siendo un contrato solemne como *sociedad regular*, el contrato deberá ser probado como dice el artículo 211, por el instrumento público o privado otorgado por las partes para la convención. En ausencia de documento público o privado, es obvio que los socios no podrán acreditar la existencia de la sociedad, pero los terceros sí podrán recurrir con efectividad a cualquier otro medio idóneo de prueba para demostrar su existencia, puesto que el requisito de la escritura no es derogatorio en modo alguno del principio que informa la consensualidad del contrato de sociedad.

IV

LAS SOCIEDADES IRREGULARES

Cuando no se cumplieren las formalidades de escritura, registro y publicación, según sea el caso, y mientras no se cumplan, dice el Código, no se tendrá a la Sociedad como legalmente constituida. En el derecho positivo mercantil venezolano es esta la norma que ha permitido elaborar lo que pudiera llamarse la teoría de las Sociedades Irregulares. Ante todo debe advertirse que nuestro Código de Comercio en su Artículo 219 virtualmente las ha reconocido al disponer que dicha Sociedad se “tendrá” como “no legalmente constituida”, lo cual de ninguna manera equivale a desconocer su existencia real y verdadera como persona jurídica sujeta de derechos y obligaciones. El legislador venezolano en esta materia ha sido consecuente y

una vez más ha ratificado de esta forma lo que se advierte en materia mercantil como un principio general sistemático que gobierna todo el capítulo de sociedades: De que la sociedad existe como un conjunto de relaciones integradas por la voluntad de los individuos en una unidad jurídica, que ha dado origen a una nueva voluntad colectiva, adscrita a un fin determinado, y afecta a un patrimonio autónomo e independiente. Han sido estos los ingredientes sociológicos de que constan por lo general los entes colectivos que se hacen coincidir en los diferentes ordenamientos con el reconocimiento legal, para que así tengan existencia y vigencia en la vida del Derecho. El legislador venezolano ha admitido a las sociedades mercantiles como realidades jurídicas generadoras de relaciones que no pueden quedar al margen del Derecho por el solo hecho de haberse omitido las formalidades instuadas en protección de terceros para cuyo incumplimiento previó las correspondientes sanciones entre las que no se estipuló la de su inexistencia. La afirmación de que se tendrá como “no legalmente constituida” significa antes bien, una prueba más de aquel aserto y la confirmación de una situación jurídica que existe en la realidad. La doctrina nacional en su mayoría ha sido partidaria decidida de la tesis de la personalidad para las Sociedades Irregulares y se ha respaldado de manera especial con los dicámenes en torno a su antecesor extranjero, el Código Italiano del 31 de octubre de 1882, derogado. La ley venezolana admite que las sociedades mercantiles constituyen personas jurídicas distintas de las de los socios (Ordinal 4º del Artículo 201) y dispone que el contrato de sociedad debe constar por escrito, es decir, por documento público o privado (Artículo 211) y estar sujeto al procedimiento corriente de registro (Ordinal 9º del Artículo 19) e igualmente a las formalidades de registro y publicidad abierta en los órganos de prensa o carteles (Artículo 212) y otras circunstancias formales (Artículos 213, 214 y 215). Pero nuestra ley mercantil no establece, como lo hacen algunas legislaciones extranjeras, la adquisición de la personalidad jurídica por el cumplimiento o satisfacción de algunas exigencias notariales o de registro, así como tampoco consagra la nulidad del contrato de sociedad por defecto de estas formalidades, de donde debe colegirse en sana lógica jurídica que tales requisitos no han sido instituidos “ad substantiam” y que al lado de la Sociedad Regular puede funcionar y operar perfectamente la Sociedad Irregular, mientras no sea demandada por los socios su disolución. Está claro que si se demanda su disolución, habrá que proceder a su subsiguiente liquidación y al tenor de lo dispuesto en el Artículo 1681 del Código Civil “la personalidad de la sociedad subsistirá para las necesidades de la liquidación, hasta el fin de ella”. De manera que aun después de pedida su disolución la Sociedad continuará exis-

tiendo y teniendo personalidad jurídica, cualidad que le es inherente por la concurrencia de elementos de hecho que se han evidenciado al aparecer una pluralidad de individualidades que al unirse han dado origen a una voluntad social; una finalidad social y un patrimonio autónomo social. En cuanto a la escritura y a falta de ella, como no es solemne el contrato, lo que ocurrirá será que llegado el momento los socios no podrán probar la existencia de la sociedad, pero los terceros sólo lo podrán hacer a través de cualquier otro medio idóneo de prueba, advertidos que las irregularidades jamás podrán serles opuestas por los socios, según la ley (Artículos 25 y 220). En síntesis, por las irregularidades el contrato no es nulo ni anulable pues en el caso concreto, no habiendo disposición expresa en ese sentido de la ley, mal podría hablarse de la aplicación análoga de la teoría de las nulidades, pues éstas son como se sabe de derecho estricto. La omisión de las formalidades de registro y publicación han sido previstas solamente en interés de los terceros, pero ello no influye en modo alguno en la validez del acto que permanece en todo su vigor. Como lo apunta Goldschmidt, la ineficacia del contrato que refiere el Artículo 25, en su encabezamiento, ha sido establecida a favor de los terceros, pero no en su perjuicio. Por otra parte, una Sociedad constituida verbalmente que haya comenzado a efectuar transacciones con los terceros, o que haya sido constituida por documento escrito pero que no haya sido registrado, no puede ser una sociedad nula. Es una Sociedad que existe, aunque de manera irregular, con todos sus derechos y obligaciones. En todo caso las formalidades y demás requisitos no hacen más que regularizar el funcionamiento de la Sociedad que ya existía.

Es tan cierto esto que el propio legislador incluso admite que hasta las Sociedades por Acciones y la compañía de Responsabilidad Limitada puedan funcionar irregularmente, aunque lo que se produciría sería una conversión automática de la Sociedad en una Sociedad Irregular. En efecto, el Artículo 920 del Código de Comercio establece:

“En el caso de quiebra de una sociedad por acciones o de responsabilidad limitada, los promotores y los administradores serán penados como quebrados culpables, si por su culpa no se han observado las formalidades establecidas en las Secciones II (de las obligaciones de los comerciantes), VI y VII del Título VII del Libro I de este Código, o si por culpa suya ha ocurrido la quiebra de la sociedad. Entre estas obligaciones de los comerciantes se encuentran las relativas al Registro de Comercio y al sistema de publicidad establecido para las sociedades”.

En conclusión, del examen que hemos hecho se desprende que en Venezuela las Sociedades Irregulares tienen vigencia y existencia, son reconocidas por el Derecho y tienen personalidad, vale decir, son personas jurídicas capaces de obligarse, de tener y ejercer derechos.

RESPONSABILIDAD DE LOS SOCIOS DE UNA SOCIEDAD IRREGULAR

En razón de su origen las Sociedades Irregulares siempre funcionarán como sociedades de personas, aun en el caso referido de las sociedades de acciones y de responsabilidad limitada. De allí que como en el caso de la sociedad regular, la responsabilidad que atañe a los socios en la sociedad irregular en Nombre Colectivo es subsidiaria, solidaria e ilimitada, responsabilidad que por virtud del Artículo 219 es también personal y directa para los socios fundadores, los administradores o cualesquiera otra persona que haya obrado en nombre de la sociedad. En el caso de la Sociedad en Comandita Simple Irregular, no habría modificación en cuanto a la responsabilidad que les correspondería si se tratase de una sociedad regular, pero aquellos que actuaron como administradores y obraron en nombre de la Sociedad, tendrán por el Artículo 219, una responsabilidad directa, personal y solidaria.

V

LA SOCIEDAD IRREGULAR COMO SUJETO DE IMPUESTO

Como persona jurídica capaz de derechos y obligaciones, la Sociedad de Hecho o Irregular es un sujeto de impuesto (17) que debe cumplir no solamente con sus obligaciones fiscales sino con todas las demás que le impone la legislación nacional, especialmente aquéllas inherentes a su cualidad de comerciante (18). No es como opinan algunos que el Derecho Tributario por razones de conveniencia o comodidad haya asimilado a las Sociedades de Hecho convirtiéndolas en sujeto de impuesto. Al menos este no es el caso de nuestro país donde sí en verdad encontramos algo parecido

-
- (17) En sentido contrario opina Eduardo Calcaño Henríquez, en artículo "Régimen Impositivo de las Sociedades de Hecho" publicado en Revista de Derecho Tributario No. 3, noviembre-diciembre, M. A. García & Hijo, Impresores, Caracas.
- (18) Estimación de Oficio aplicada a una Sociedad de Hecho por no llevar contabilidad (Véase Sentencia de la Corte Federal del 3-7-55).

en materia de Comunidades, a quienes el derecho común no reconoce como personas jurídicas. Este es el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta que declaró en su Artículo 1º sujetos de dicho impuesto a “toda persona o comunidad”. De manera que la Comunidad por excepción es un sujeto de impuesto, toda vez que en su esencia el impuesto sobre la renta es un tributo sobre los individuos, es decir, sobre las personas naturales, que por extensión y en virtud de razones de orden jurídico y económico, se hace recaer también sobre las personas jurídicas propiamente dichas o personas morales. Tal vez esta opinión tenga sus raíces en la creencia errónea de que por estar la sociedad civil sin personalidad jurídica organizada en nuestro ordenamiento en una forma semejante a la Comunidad, ésta vendría a ser en fin de cuentas una Sociedad de Hecho, reconocida indirectamente por la ley fiscal. Pero es que la sociedad civil sin personalidad jurídica no es una sociedad de hecho o irregular, sino una sociedad civil regular que sólo existe para las partes contratantes pero no para los terceros, quienes permanecen extraños a aquella relación. La expresión Sociedades de Hecho o Sociedades Irregulares es solamente aplicable a las Sociedades Mercantiles cuando no observan en su constitución el rigor de las formalidades. Esto conviene advertirlo pues con frecuencia encontramos afirmaciones de que la sociedad civil que no registró su respectivo contrato en el Registro Público, es una Sociedad de Hecho, lo cual es sin duda una falsa apreciación.

En los veinte y tantos años que tiene funcionando el impuesto sobre la renta en Venezuela jamás se había cuestionado el carácter de sujeto de impuesto atribuido a las Sociedades Irregulares. La Administración del Impuesto por su parte siempre las ha reconocido y tratado como contribuyentes autónomos (19), aunque en realidad la doctrina administrativa ha abundado más en aquellos casos en donde se ha presumido la existencia de una sociedad de hecho entre personas en donde a una de ellas se paga una participación especial (20) cuya deducción no sería admisible de la renta bruta de la presunta sociedad al tenor de lo dispuesto en el Parágrafo Único del Artículo 11 de la Ley de la materia, que no admite la deducción de remuneraciones pagadas a los comuneros, a los socios de las sociedades en nombre colectivo, a los comanditantes de las compañías en comandita y a

(19) Oficio No. 4203 del 3-12-46 en que expresamente la Administración Fiscal reconoce que la Sociedad Irregular es un sujeto de impuesto que debe tributar como la Sociedad Regular.

(20) Véanse los Nos. 143, 147, 155, 401, 1376 y 1398 de Recopilación Administrativa del Impuesto sobre la Renta, Ministerio de Hacienda, Caracas, 1950.

los socios de las sociedades de responsabilidad limitada, civiles y DE HECHO. Nótese cómo el propio texto legal en la anterior disposición es redundante al usar la expresión DE HECHO, pero como para que no quede la menor duda el término aparece dando énfasis a ese tipo de Sociedad admitido por la ley especial como un ente contributivo que cae dentro de la expresión "toda persona" utilizada en el Artículo 1º de la Ley, consagratorio de los sujetos del gravamen.

Tampoco en los Tribunales fiscales ha sido controvertida aquella condición atribuible a las Sociedades de Hecho, sino que por el contrario la jurisprudencia reconociéndola como un sujeto de derecho, se ha limitado a señalar sus aspectos más característicos (21) y a expandir el significado de su naturaleza y origen aplicándose a otras figuras asociativas que han surgido por necesidad de la actividad económica como es el caso de los consorcios, asimilados a sociedades de hecho o irregulares (22). Nuestro más alto Tribunal ha apreciado que el elemento objetivo del número de enajenaciones de bienes inmuebles como determinante de la situación tributaria de una Sociedad de Hecho, es correcta (23).

En consecuencia, la Sociedad de Hecho o Irregular, de acuerdo con los Artículos 1º y 49 de la ley de Impuesto sobre la Renta deberá declarar sus enriquecimientos, utilizando los formularios azules, haciendo figurar en la casilla correspondiente de dichos formularios la distribución proporcional respectiva entre sus asociados. Su régimen de tributación es el que aparece señalado en la segunda parte del Artículo 48 de dicha Ley, es decir, estarán sujetos al impuesto cedular, y al complementario los socios por las participaciones que les correspondan.

Caracas, febrero de 1965.

B I B L I O G R A F I A

- Bolaffio Rocco, Vivante, Derecho Comercial.
Babb y Martín, Business Law.
Coviello, Dr. Nicolás, Doctrina General del Derecho Civil.
Calcaño Henríquez, Eduardo, Revista de Derecho Tributario No. 3. Caracas.

-
- (21) Véanse en este sentido las Sentencias Nos. 26, 135 y 195 de la extinta Junta de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.
(22) Véase en este sentido la Sentencia No. 78 de fecha 26-11-59 del Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta.
(23) Véase Sentencia de la Corte Federal del 3-7-55.

De Benito, José L., "La Personalidad Jurídica de las Compañías y Sociedades Comerciales".
Goldschmidt, Dr. Roberto, Curso de Derecho Mercantil.
Ferrara, Francisco, Teoría de las Personas Jurídicas.
Loreto Arismendi, hijo, Dr. José, Tratado de Sociedades Civiles y Mercantiles.
Pineda León, Dr. Pedro, Principios de Derecho Mercantil.
Vivante, César, Tratado de Derecho Mercantil.
Código de Comercio de 1955.
Código Civil de 1942.
Ley de Impuesto sobre la Renta de 1958 y Reglamento de 1956.
Recopilación de Doctrina Administrativa, Impuesto sobre la Renta, 1950.
Jurisprudencia de Impuesto sobre la Renta, Administración General del Impuesto sobre la Renta, 1961.
Recopilación de Doctrina Administrativa y Jurisprudencia del Impuesto sobre la Renta, 1951-1963.

Revista de Derecho Tributario
Publicación especializada bimestral
Director-editor: Dr. Marco Ramírez Murzi
Administrador: Jesús A. Delgado-López
Apartado 1821 - Teléfono 81 43 14
Caracas - Venezuela

Año I, número 5, marzo-abril de 1965

Directorio Profesional

Dr. José Muci-Abraham (hijo), Abogado. Sociedad a San Francisco, Edif. Banco Mercantil y Agrícola, 4º piso. Tels. 420391 al 5. Caracas.

Escritorio "Antonio Reyes Andrade", fundado en 1945. Asuntos Civiles, Mercantiles, Penales y del Trabajo. Gestiones Administrativas y de Derecho Internacional Privado. Patentes. Marcas de Fábrica. Agente de la Propiedad Industrial. Sociedad a Traposos, Edif. Zingg, 2º piso. Of. 219. Tel. 425018. Apartado 12771. Cables: REGRAVAL. Caracas.

Dr. Pedro F. Guerrero Galavís, Abogado. Asuntos Civiles, Mercantiles, Fiscales y del Trabajo. Conde a Principal. Edif. Ambos Mundos, 4º Piso, Of. 401. Tel. 814314.

Dr. Alberto Corrales Sánchez, Abogado. Escritorio Jurídico-Fiscal. Conde a Principal, Edif. La Previsora, 4º Piso nº 44. Tel. 815120. Caracas.

Dr. J. A. Navarro Palacio, Abogado. Av. 2 (El Milagro), Edif. Profesional, Of. 3: Tel. 6679. Maracaibo.

Dres. José Andrés Octavio y Gonzalo Salas D. Abogados. Edif. Polar, 6º Piso. Plaza Venezuela. Tels. 554459 y 555009. Caracas.

Dr. Nanzo Rafael Biaggi Tapia. Abogado en Ejercicio. Asuntos Penales y Civiles. Edif. Santana, Piso 9, Of. 91. Tels. 411920 y 412967. Sociedad a Traposos. Caracas.

En próximas ediciones publicaremos estudios de los siguientes distinguidos autores: Dr. Rafael Plsani, Dr. Ramón J. Velásquez, Dr. J. G. Sarmiento Núñez, Dr. Luis Miguel Tamayo, Dr. Alberto Corrales Sánchez, Dr. José Mucl_Abraham, hijo, Dr. Jesús Noguera Mora, Dr. Guillermo Fariñas, Dr. Manuel Simón Egaña, Dr. Jaime Morantes, Dr. José Andrés Octavio, Dr. Tullo Hernández Bitter, Dr. Oswaldo Padrón Amaré, Dr. Augusto Mendosa Bonilla, Dr. José Adolfo Jaimes

Revista de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Director: Dr. Marco Ramírez Murzi.

Publicación bimestral de la especialidad única en el país.

Suscripción anual Bs. 35. Para suscripciones al interior, enviar cheque-giro comprado en un banco, a nombre de nuestro Director. Para Caracas, cheque bancario a nombre del mismo o de la Revista, todo dirigido al apartado 1821.

No se aceptan pagos hechos a representantes no autorizados.

Agradecemos participarnos cualquier irregularidad en las entregas, a fin de repetir el envío de la Revista.

S U M A R I O

1. Estudios

- 1) Presupuestos Constitucionales Básicos de los Sistemas Tributarios Venezolano y Francés.

Abogado José A. Landazábal B.

- 2) Las Sociedades de Hecho en el Derecho y su Situación como sujetos de Impuesto.

Dr. Jesús Herrera - Villamediana