

Consideraciones acerca de la adopción de formas mercantiles para ejecución de actos de naturaleza no mercantil

Alfredo José Mendoza Méndez*

RVDM, Nro. 11, 2023, pp. 469-490

Resumen: El eje central de la presente investigación radica en determinar las consecuencias en cuanto al régimen de responsabilidad, principios y normas jurídicas aplicables se refiere, respecto de la adopción de figuras societarias de naturaleza mercantil, cuyo objeto social no consista propiamente en actos de comercio. De la misma forma, pero a la inversa, se tratan aspectos derivados de la realización de actos de comercio, bajo sociedades constituidas conforme con normas del derecho civil. Se tratan de forma general las implicaciones fiscales a nivel de tributos municipales.

Palabras clave: Libre asociación; Mercantilidad; Sociedades.

Considerations regarding the adoption of commercial forms for the execution of acts of a non-commercial nature

Abstract: *The main objective of this paper lies on the purpose of establishing the congruousness and consequences regarding the liability, principles and applicable acts of adopting commercial law forms, in cases where the aims or motives followed by the parts does not have commercial nature but are considered to be mainly civil acts. In that sense, it also pursues the objective of showing off the tax implications that goes by with the consecution of the acts in reference.*

Keywords: *Commercial Law; Right of association; Corporations.*

Recibido: 20/11/2023

Aprobado: 26/11/2023

* Abogado. Mención *Magna Cum Laude* Universidad de los Andes (Mérida, Venezuela). Cursante de la Especialidad en Derecho Mercantil Universidad Central de Venezuela. Cursante de la Especialidad en Propiedad Intelectual Universidad de los Andes (Mérida, Venezuela). Autor del libro “Contrataciones en moneda extranjera en Venezuela. Especial referencia a la Jurisprudencia del T.S.J.”, disponible en el repositorio *Dialnet* de la Universidad de la Rioja. Diplomado en Propiedad Intelectual por la OMPI

Consideraciones acerca de la adopción de formas mercantiles para ejecución de actos de naturaleza no mercantil

Alfredo José Mendoza Méndez*

RVDM, Nro. 11, 2023, pp. 469-490

SUMARIO:

INTRODUCCIÓN. *1. Sobre el derecho de asociación. 2. Sobre la asociación de personas y el derecho societario, entre el derecho civil y mercantil. 2.1 Implicaciones en cuanto al régimen jurídico general aplicable. 2.2. Asociación de personas para el ejercicio de profesiones liberales. 2.3. Asociación de personas para el desarrollo de actividades deportivas. 3. Implicaciones Fiscales. 3.1. Impuestos municipales.* CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCION

En el presente trabajo se hará un breve recorrido respecto de algunos aspectos del derecho societario, con especial tratamiento entorno al régimen aplicable a este, cuando la naturaleza del objeto social del mismo diste del de la sociedad en cuestión, como sociedad civil o mercantil, haciendo énfasis en relación al criterio esencial a los efectos de tal determinación.

Se analizan como paradigmas, los casos de sociedades¹ cuyo objeto social sea prestación de servicios profesionales liberales y los que consistan en asociaciones para la actividad y práctica deportiva.

Así también, se hacen algunas consideraciones en relación a las implicaciones que a nivel tributario tienen –específicamente a nivel de impuestos municipales–, el hecho de identificar una actividad económica u objeto social como mercantil o no.

* Abogado. Mención *Magna Cum Laude* Universidad de los Andes (Mérida, Venezuela). Cursante de la Especialidad en Derecho Mercantil Universidad Central de Venezuela. Cursante de la Especialidad en Propiedad Intelectual Universidad de los Andes (Mérida, Venezuela). Autor del libro “Contrataciones en moneda extranjera en Venezuela. Especial referencia a la Jurisprudencia del T.S.J”, disponible en el repositorio *Dialnet* de la Universidad de la Rioja. Diplomado en Propiedad Intelectual por la OMPI

¹ Partiendo de que la sociedad como noción jurídica, tiene como elementos característicos, la “Obligación de aportar”, la “participación en los beneficios y pérdidas” y los “derechos y obligaciones fundadas en la idea de que la sociedad persigue un fin común a todos los socios” José Luis Aguilar Gorrondona, *Contratos y Garantías, Derecho Civil IV*, 17 ed., Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2008, 501-508

Para ello, se parte de los fundamentos, esto es, las libertades económicas, el derecho de asociación, autonomía contractual y propiedad. Poniendo de relieve que cualquier limitación a ellos, debe encontrar suficiente justificación material y formal, bajo pena de resultar contrarios a la cúspide del sistema normativo, esto es, la Constitución.

1. Sobre el derecho de asociación

Cualquier planteamiento que verse entorno al ejercicio de derechos y libertades económicas debe analizarse de manera necesaria e imperativa, en observancia a los principios, garantías y disposiciones que al respecto estén previstos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela —en adelante la Constitución— pues es la norma suprema fundamento de todo el ordenamiento jurídico venezolano² y en tal sentido priva sobre todas las demás normas jurídicas.

Aún más, en Venezuela, a tenor de la remisión expresa que la propia Constitución efectúa en su artículo 23, las normas sobre derechos humanos que “sobre su goce y ejercicio” sean “más favorables a las establecidas” en la Constitución son “de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público” y prelan respecto de aquellas en cuanto a su orden de aplicación.

Ese derecho subjetivo a asociarse libremente con otras personas para la protección o desarrollo de sus intereses, —en su esfera de la libre autonomía de las partes— se desprende a su vez conforme a como ha sido apreciado por la doctrina³, del derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad⁴, el derecho a la libertad económica⁵ y el derecho a la propiedad⁶, los cuales lo integran y complementan.

² Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, extraordinario de 24 de marzo de año 2000. Art. 7 “La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución”.

³ Ver: Juan Korody Tagliaferro, «Interpretación y Efectos Económicos de los Contratos», en *Los Efectos Tributarios de los Contratos*: en Memoria del Dr. Emilio Roche.. (Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2014): 15, CITADO POR Rafael Alejandro Uzcátegui Castro, «Los acuerdos de costos compartidos en el ordenamiento jurídico venezolano», *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, 1 (2018): 510-512. Disponible en https://www.sovedem.com/files/ugd/de1016_4a8adb54c38142a7ad1432e34362f438.pdf; Angello Javier Peña Barrios, «Reflexiones sobre el desconocimiento de la libertad económica en Venezuela y su incidencia en el derecho mercantil», *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, 3 (2019): 529. Disponible en https://www.sovedem.com/files/ugd/de1016_aa2124bbd8a549b-89f313f76cb6acf14.pdf; En igual sentido, Serviliano Abache Carvajal, «El cambio del ejercicio económico de la sociedad mercantil. Cit..., 356

⁴ Art. 20 CN: “Toda persona tiene derecho al libre desenvolvimiento de su personalidad, sin más limitaciones que las que derivan del derecho de los demás y del orden público y social”.

⁵ Art. 112 CN: “Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social.

⁶ Art. 115 CN: “Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes.

Así pues, esa autonomía privada de asociarse libremente⁷, como manifestación de la libertad de contratar, se constituye de acuerdo con lo expresado por UZCATEGUI⁸ en “uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico” y en tal sentido dicho ordenamiento “–en su conjunto– debe interpretarse conforme a dicha autonomía que habilita a los operadores jurídicos a ejecutar libremente sus actividades”.

De ese modo, si bien la ley puede disponer limitaciones al ejercicio de los derechos y libertades, tales limitaciones deben sujetarse a requisitos formales y materiales. Es decir, ante tales limitantes existe una “doble garantía, la de reserva de ley y la que resulta de la atribución a cada derecho o libertad de un núcleo del que ni siquiera el legislador puede disponer, de un contenido esencial”⁹.

En igual sentido, se ha establecido por la Sala Constitucional del TSJ en sentencia No 329/2000¹⁰ que “debe destacarse” que la posibilidad de limitación de un derecho fundamental, “no implica ejercicio alguno de poderes *discrecionales* por parte del legislador”, sin poder:

Pretender calificar, por ejemplo, como ‘razones de interés social’ limitaciones a la libertad económica que resulten contrarias a los principios de justicia social, ya que, si bien la capacidad del Estado de limitar la libertad económica es flexible, dicha flexibilidad existe mientras ese derecho no se desnaturalice.

Así entonces, resulta ineludible resaltar e insistir en que cualquier limitación a los derechos de orden fundamental, y en el caso concreto, del derecho a asociarse libremente para la consecución de intereses, sean estos de lucro o no, no puede verse limitado a tal grado que el derecho se haga “irrealizable e impráctico”, tal como ha sido señalado por PEÑA¹¹.

⁷ Art. 51 CN: “Toda persona tiene derecho de asociarse con fines lícitos, de conformidad con la ley. El Estado estará obligado a facilitar el ejercicio de este derecho”.

⁸ Rafael Alejandro Uzcátegui Castro, Los acuerdos... cit, 355-356

⁹ Sentencia No 37 de fecha 16 de noviembre de 1981 del Tribunal Constitucional Español, citada por Angello Javier Peña Barrios, Reflexiones sobre el desconocimiento... cit, 530; En igual sentido, ha sido citada en la doctrina venezolana por Guerrero-Rocca: no “cualquier limitación legislativa a la libre autonomía contractual de las partes no es inconstitucional *per se*”, salvo que se afecte su “contenido esencial”, Gilberto Guerrero-Rocca, «Validez del canon arrendaticio en moneda extranjera y la facultad de los árbitros de desaplicar su prohibición», *Revista de Medios Alternativos de Resolución de Conflictos*, 3 (2020): 56. Disponible en: https://issuu.com/cedca/docs/marc_edicion_3_2020

¹⁰ CITADA POR Allan Randoplh Brewer-Carias, «La Sala Constitucional vs. La garantía Constitucional al debido proceso», S/f, 8 Disponible en https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Aigg3u5uUykJ:https://allanbrewer-carias.com/wp-content/uploads/2007/09/948.-I-1-891.-LA-SALA-CONSTITUCIONALvs.-EL-DEBIDO-PROCESO-LA-despersonalizaci%25C3%25B3n-societaria_-26-07-2004..pdf&cd=4&hl=es&ct=clnk&gl=ve

¹¹ Angello Javier Peña Barrios, Reflexiones ... cit, 530

2. Sobre la asociación de personas y el derecho societario. Entre el derecho civil y el derecho mercantil.

Para la consecución de sus intereses, cuando existe un *animus affectio societatis* las partes regulan sus operaciones mediante el establecimiento de una sociedad. Siendo de importancia destacar que esa sociedad puede originarse tanto de forma tal que subsista el carácter individual de cada parte cocontratante, como constituirse formalmente como una persona jurídica independiente mediante el otorgamiento del instrumento –contrato– por ante el registro competente, según que por su forma se trate de una sociedad civil o de una sociedad mercantil.

En igual sentido, los actos o contratos efectuados por –y como consecuencia– de esa precedente sociedad, pueden referirse –e independientemente de la forma societaria adoptada– así a actos de carácter civil, como a actos de comercio.

GORRONDONA¹² es del criterio que “Para distinguir las sociedades civiles y mercantiles existen dos sistemas fundamentales” en el marco de los cuales, “en uno se atiende al objeto social y en otro, a la forma que adopta la sociedad”, pese a que ese sistema, “muchas veces se combinan en un sistema mixto” y a que “el criterio fundamental es el objeto social”.

Así, se puede colegir que según el autor a los efectos de la caracterización de una sociedad como civil o mercantil, además de la natural referencia a si la misma *formalmente* reviste dicho carácter, debería observarse el objeto social desarrollado por esta, es decir, los actos o contratos que celebra¹³. A decir de las sociedades civiles ha señalado que:

Estas sociedades pueden, por cierto, adoptar forma mercantil (p.ej.: de sociedad en nombre colectivo), caso en el cual: 1º) la sociedad no es mercantil, de modo que el contrato social correspondiente no constituye un acto de comercio, ni los socios adquieren nunca cualidad de comerciantes por razón de la sociedad, ni los actos del ente pueden ser calificados como actos subjetivos de comercio, ni la sociedad está sujeta a las obligaciones profesionales de los comerciantes ni puede ser declarada en quiebra¹⁴.

En la doctrina comparada se aprecia congruencia cuando se sostiene que, lo determinante a los efectos de la aplicación de las normas de derecho mercantil, es que la naturaleza de las actividades desarrolladas por la sociedad –es decir su objeto social– se

¹² José Luis Aguilar Gorrondona, *Contratos y Garantías*, cit... 496.

¹³ Criterio también expuesto por Kimlen Chang de Negrón, «La irrupción del concepto de actividad económica en el sistema de derecho mercantil venezolano de nuestro tiempo» *Revista Venezolana de Derecho Mercantil* 2 (2019): 35-36. Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RVDM/2/RVDM_2019_2_03.pdf

¹⁴ José Luis Aguilar Gorrondona, *Contratos y Garantías*, cit..., 497.

encuadre dentro de la calificación de acto de comercio, requiriéndose por lo demás que tales actividades se desarrollen efectivamente –más allá de su mera consagración estatutaria–. Tal es el criterio seguido, por ejemplo, en Chile por LETONJA¹⁵, en México por DIAZ¹⁶, y en España por GARCÍA-VILLARRUBIA¹⁷, quien ha expresado que “la sociedad quedará sujeta a las disposiciones contenidas en el Código de Comercio” sin que:

para eludir la aplicación de las reglas mercantiles sea suficiente la expresa voluntad de los socios de acogerse al régimen de la sociedad civil, pues las normas mercantiles aplicables son, muchas de ellas, de carácter imperativo por estar dictadas en interés de terceros o del tráfico.

En Colombia, se ha optado por establecer vía legislativa que “se tendrán como comerciales”, las sociedades “que se formen *para* la ejecución de actos o empresas mercantiles” (destacado nuestro). Mientras que, las sociedades “que no contemplen en su objeto social actos mercantiles, serán civiles”. Pese a que ambas sociedades civiles o sociedades mercantiles, “estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil”¹⁸.

En lo que a Venezuela respecta, el TSJ se ha pronunciado, entre otras, mediante sentencia N.º 649 del 23/05/2012 proferida por la Sala Constitucional, en la cual reitera sus decisiones N.º 781 y N.º 3241 del 12/12/2002 y N.º 781 del 06/04/2006, exponiendo respecto de las sociedades cuyo objeto social sea prestar servicios de profesiones liberales que:

El parámetro delimitador de la naturaleza (civil o mercantil) de la actividad desarrollada es material y formal, pero no subjetivo, pues los denominados profesionales libres pueden asociarse incluso en formulas organizativas de carácter mercantil y, aun así, ejercer esencialmente su profesión manteniendo el rasgo civil de su actividad o, por el contrario, pueden actuar bajo fórmulas societarias civiles que fungen de mampara para el desarrollo de actos de comercio

¹⁵ “El hecho de que la ley declare que la sociedad (el sujeto) sea siempre de naturaleza mercantil no se deriva que necesariamente todos sus actos deban también serlo”. Kristofer Constantino Letonja Cepeda, «Patente municipal, ¿Impuesto, contribución especial o tasa?». (Trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 2013), 123. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/116252>

¹⁶ “Una obligación mercantil solo puede surgir de un acto de comercio” Arturo Diaz Bravo, *Contratos mercantiles*, 11ª ed., (México: Universidad Autónoma de México, 2017), 5. Disponible en: https://www.sijufor.org/uploads/1/2/0/5/120589378/contratos_mercantiles_aturo_d%C3%ADaz_bravo.pdf

¹⁷ “Lo que diferencia una sociedad civil de una sociedad mercantil es la naturaleza de la actividad a que se dedica la sociedad, Manuel García-Villarrubia, «La actividad mercantil de las sociedades civiles y de otros entes “irregulares”», *Boletín Mercantil* 94 (2021). Acceso el 25 de octubre de 2023 <https://www.uria.com/es/publicaciones/7695-la-actividad-mercantil-de-las-sociedades-civiles-y-de-otros-entes-irregulares>

¹⁸ Todo de acuerdo a la ley 222 de 1995 por el cual se dicta un nuevo régimen de sociedades. Congreso de Colombia. Diario Oficial N° 42.156 del 20 de diciembre de 1995.

En ese orden de ideas, no hay discusión alguna que en cuanto a la constitución de una sociedad mercantil deben observarse las normas del Código de Comercio¹⁹, pero en cuanto a los actos, contratos u obligaciones que surgen del objeto social de esa sociedad mercantil en su cualidad de comerciante, se debe destacar que la norma mercantil los regirá en tanto que los mismos comporten una operación mercantil y se refieran a actos de comercio²⁰.

Conforme a dicho código, son dos los sistemas para identificar o calificar a un acto como mercantil, uno objetivo y otro subjetivo. No siendo óbice ello, sin embargo, para que modernamente se haya puesto de relieve que el Derecho Mercantil es hoy en día “el derecho de la actividad económica” o el de la manifestación de la actividad económica, de acuerdo a como en nuestra opinión, acertadamente lo apunta la Dra. KIMLEN CHANG DE NEGRÓN²¹

Por una parte, conforme con el sistema objetivo si el acto en cuestión se enmarca dentro de lo establecido en alguno de los veintitrés supuestos previstos en el artículo 2 *eiusdem*, el acto será mercantil. Por la otra, de acuerdo con el sistema subjetivo, la mercantilidad del acto vendrá dada en atención al carácter de comerciante de quien realiza el acto. Estableciéndose una presunción *iuris tantum* y admitiendo por vía de excepción que existirán actos de comerciantes de naturaleza no mercantil²².

En concordancia con este sistema subjetivo y la excepción en referencia, el Código de Comercio establece de forma expresa en su artículo 200 que las sociedades de capital “tendrán siempre carácter mercantil” salvo disposición especial en contrario de la ley o salvo que se dediquen “exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria”²³. Sobre tal norma, resultan de interés los comentarios que al respecto efectúa

¹⁹ Y las especiales que rijan la constitución de sociedades dedicadas a determinados ramos económicos, tales como el Decreto-Ley de la Actividad Aseguradora G.O. N° 6.211 extraordinario de fecha 15/03/2016 o el Decreto-Ley de los fondos y las sociedades de capital de riesgo G.O N° 554 extraordinario de fecha 13/11/2001 (que aunque en desuso, conserva su vigencia normativa); o bien, en el caso de España la respectiva Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto legislativo 1/2010, BOE N° 161 de fecha 03/07/2010.

²⁰ Art. 1 CCom: “El Código de Comercio rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes”.

²¹ Kimlen Chang de Negrón, La irrupción del concepto de actividad económica, cit..., 48. Si bien su análisis es de importancia, escapa al alcance del presente trabajo ahondar en los fundamentos de los sistemas del Derecho Mercantil, de tal manera que a dichos fines nos remitimos al trabajo citado y entre otros, ver: Pedro Flores Polo, «De los actos de comercio a la noción jurídica de la empresa en la realidad peruana», *Themis* 7 (1987): 33-39. Disponible en <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/10667/11142>

²² Art 3 CCom: “Se reputan además actos de comercio cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes si no resulta lo contrario del acto mismo y si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil”.

²³ Art 200 CCom: “Las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio. Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria. Las sociedades mercantiles se rigen por los convenios de las partes por las disposiciones de este Código y por las del Código Civil.

ARAQUE²⁴, los cuales serán expuestos en el apartado de la asociación de profesiones liberales.

Bajo el marco anterior, lo más natural sería pensar que si los particulares han decidido asociarse para la consecución de sus intereses constituyendo una sociedad mercantil, es debido, precisamente, a que las actividades a desarrollar por su parte, son de naturaleza mercantil.

Lo que podría ser igual de predicable, pero en un sentido contrario, a que si han constituido una sociedad civil es porque tal sociedad ejecutara actos de carácter civil. Línea de pensamiento o lógica que, sin embargo, contrasta con las prácticas observadas.

En España se ha destacado que “La realidad del tráfico jurídico-mercantil” evidencia “que no son extrañas, más bien al contrario, las situaciones de ejercicio del comercio a través de diversas formas caracterizadas por la falta de ajuste a las normas reguladoras de la actividad²⁵, es decir, caracterizadas por la discordancia entre la naturaleza jurídica de la sociedad que ejecuta el acto y el acto en cuestión. Y aún más, se agrega que “en palabras de Piazuolo”, con frecuencia “es constatable en la práctica de los tribunales”, considerar “como sociedades civiles las que tienen por objeto actividades de restauración (como bares y cafeterías), de entretenimiento (discotecas, espectáculos)”²⁶.

En el caso venezolano, resultan totalmente vigentes y pertinentes los comentarios que el doctor HERNANDEZ-BRETON²⁷, ya en 1965, a este respecto y a propósito del artículo 200 *eiusdem*, hacia. Advirtiendo que “deben ser mantenidas muy presentes por los profesionales del derecho”, las diferencias entre la sociedad civil y mercantil:

Como quiera que en la práctica no han faltado casos en que por cuanto la compañía en formación va a realizar actos cuya naturaleza no siendo esencialmente civil pero tampoco aparece entre las contenidas en forma expresa en el Ccom: 2, han considerado conveniente constituir una sociedad civil cuando todas sus características y consecuencias no han sido otras que las de realizar fines que por sus actos no podrá jamás ser catalogado sino como un negocio mercantil en su basamento.

²⁴ Luis Alfredo Araque Benzo, «Notas sobre la sociedad civil y el ejercicio bajo contrato de sociedad de profesiones liberales en el derecho venezolano», en Estudios de Derecho Civil Libro Homenaje a José Luis Aguilar Gorrondona Tomo 1, (Caracas: Tribunal Supremo de Justicia 2002): 59-60. Disponible en <https://rvlj.com.ve/wp-content/uploads/2022/07/tomo-I-Estudios-de-Derecho-Civil.-Libro-homenaje-a-Jose-Luis-Aguilar-Gorrondona.pdf>

²⁵ Además, señala que “Se trata de un fenómeno irregular, que, por esa circunstancia, debería tener una presencia anecdótica en la realidad de nuestro tejido empresarial. La experiencia enseña, sin embargo, que no es así”. Manuel García-Villarrubia, La actividad mercantil de las sociedades civiles, cit... s/P.

²⁶ *Idem*.

²⁷ Armando Hernández-Breton, Código de Comercio Venezolano, (Caracas: Editorial la torre, 1965), 111.

Agregando el autor que:

En esta materia no se pueden obtener soluciones genéricas que merezcan calificarse de definitivas sin que medie un examen detallado y circunstanciado de los hechos que constituyan la actividad en su aspecto global y el efecto perseguido en la intención de realizarla. Aun cuando se trate en parte del elevado ejercicio de una profesión liberal como lo es la de médico, no todos los actos que se llevan a cabo en las aludidas empresas asistenciales son actos netamente de índole médica, ni tampoco resulta cierto que el objetivo y efectos principales de la realización y practica de la sociedad sean los de impulsar el aspecto científico²⁸

Con fundamento en lo anterior, se intentará dar cuenta de algunos casos de interés en los que puede o podría apreciarse en la praxis, la concurrencia tanto de sociedades mercantiles ejecutando actos no calificados de comercio, como de sociedades civiles cuyo objeto social es claramente mercantil. Todo lo cual se hará, previo una sucinta y general exposición de las diferentes implicaciones legales que supone considerar a una persona –o personas– como comerciantes, y calificar sus actos, como de comercio.

3. Implicaciones en cuanto al régimen jurídico aplicable

De forma general, las obligaciones mercantiles se caracterizan por que la solidaridad pasiva se presume; existe mayor libertad de formas y pruebas; la buena fe comercial tiene una preponderancia sustancial –tanto a nivel interpretativo como integrador y aun normativo–; las formas o modelos de contratación son amplios y no sujetos a las estrictas formalidades civiles; la costumbre, prácticas comerciales y/o usos son por excelencia fuente de las obligaciones mercantiles; se prevé un régimen concursal en caso de cesación de pagos o quiebra; tiende a su uniformidad internacional; las relaciones de consumo mediante contratos de adhesión tienen o –dado sus particularidades– han de tener una regulación o “mirada” especial en cuanto a su tratamiento; las relaciones entre comerciantes o empresas tienen –o han de tener– una regulación especial en cuanto las prácticas comerciales que desarrollan entre sí y respecto de sus consumidores, esto es, derecho de la competencia; por la necesidad de celeridad en la resolución de controversias y de ahí la relevancia de los medios alternos de resolución de conflictos, tales como el arbitraje; existen medios de pago propios o especiales del comercio y el régimen legal de intereses es diferente en materia mercantil.

En lo que respecta a los derechos y obligaciones que surgen de un contrato de sociedad, los mismos suelen referirse al alcance y extensión de la responsabilidad de los socios en relación a la sociedad y de esta frente a terceros; entorno a las facultades de

²⁸ *Idem*

representación de la sociedad y su capacidad de ser parte en procesos en sede judicial o administrativa; los plazos de prescripción o caducidad de las acciones.

Desde luego que, en el Código de Comercio, se regula de forma especial lo conducente para el caso de las sociedades mercantiles, no obstante, en cuanto a las sociedades civiles, la regulación existente en Venezuela no alcanza a abordar con el mismo detenimiento que lo hace el Código *in commento*.

De particular interés resulta advertir la discusión sobre si la responsabilidad de una sociedad civil –aun constituida como persona jurídica distinta de los socios conforme con el art. 19,3 del CC–, es limitada al aporte o patrimonio social de la sociedad o si por el contrario es ilimitada al patrimonio de los socios y en este último caso, si es o no subsidiaria respecto de aquella.

En opinión de HUNG²⁹ y dado que las normas previstas en el CC para el contrato de sociedad no han sido pensadas para el caso de que ésta adquiera personalidad jurídica propia, “no tiene mucho sentido pretender que su contenido es aplicable a las sociedades con personalidad jurídica”. Ya que las deudas de la sociedad civil no están concebidas en “nuestro ordenamiento jurídico como personas jurídicas asociativas que tengan su crédito fundado en un capital social que integra su patrimonio, sino que ellas están concebidas como sociedades de personas”³⁰.

Por lo que se refiere a “la responsabilidad de los socios singulares por las obligaciones de la sociedad”, se afirma que es “indirecta, de segundo grado o subsidiaria”³¹. Siendo, además, ilimitada y proporcional a cada uno de los socios, conforme con el artículo 1642 del Código Civil³², “sin importar al efecto que unos socios tengan una parte mayor en la sociedad”.

Por último, expone el autor que a lo anterior se llega al “aplicar por analogía” “para completar un vacío legal”³³, las reglas previstas en el Código de Comercio referidas a las sociedades de personas (en nombre colectivo y en comandita), puesto que:

²⁹ Francisco Hung Vaillant, «La responsabilidad de los socios en las sociedades civiles», *Cuadernos unimetanos* 11 (2007): 212. Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUNIMET/11/RDUNIMET_2007_11_204-215.pdf

³⁰ *Idem*, 214 “discrepamos de la tesis del profesor Leopoldo Borjas cuando afirma que en la sociedad civil regularmente constituida (con personalidad jurídica), los socios singulares no tienen responsabilidad alguna por las deudas contraídas en nombre de la sociedad”.

³¹ En España GARCÍA-VILLARRUBIA expresa que “el socio no puede ser atacado en su patrimonio de forma personal “sino después de haber hecho excusión del haber social”, lo cual “implicaría que el acreedor pruebe de manera fehaciente la insuficiencia del patrimonio social” y tal efecto refiere que la sentencia de la Audiencia Provincial de Málaga (Sección 4.ª) de 2 de febrero de 2007, se ha pronunciado en este sentido. Manuel García-Villarrubia, *La actividad mercantil de las sociedades civiles*, cit... s/P.

³² Ello, según dispone el artículo, salvo “si el contrato no ha restringido especialmente la obligación de este a esta última parte”.

³³ Francisco Hung Vaillant, *La responsabilidad de los socios*, cit...213.

cuando se trate de integrar el Derecho para la búsqueda de soluciones ante la presencia de lagunas de la ley, deben suplirse en materia de sociedades civiles, con las normas previstas en el sistema para las sociedades de personas y no aquellas previstas para las sociedades de capital.

Así pues:

por todo lo expuesto, es más forzado integrar el Derecho con las normas del Cco, previstas a propósito de la sociedad anónima, que integrarlo con aquellas previstas en dicho texto para la sociedad en nombre colectivo³⁴

En cuanto a la solidaridad de las obligaciones, el autor *in commento* parte de negarla³⁵, pese a que debemos insistir que no bastaría que una sociedad se constituya formalmente mediante las normas de derecho común para negar la solidaridad, ya que sus actos deben también pertenecer a este régimen. De no ser así serían aplicables las reglas del derecho mercantil, a tenor del cual, como se ha señalado, la regla es la existencia de la responsabilidad solidaria de los deudores.

De tal manera queda abordado el aspecto de la responsabilidad de la sociedad civil con personalidad jurídica bajo la visión del profesor HUNG y que a nuestro criterio se ve reforzada por las normas previstas en el derecho positivo, tesis a la cual nos adherimos.

Discrepando en tal sentido de lo expuesto por ARAQUE y BORJAS, en opinión de los cuales “no existe norma alguna que involucre el patrimonio de los socios de una sociedad civil con personalidad jurídica, en el cumplimiento de las obligaciones de la sociedad”³⁶, y que “las obligaciones sociales están garantizadas por un capital determinados”, no estando los socios obligados “sino por el monto del capital aportado”³⁷.

2.1. Sobre la asociación de personas para el ejercicio de profesiones liberales

Tradicionalmente en Venezuela “se ha considerado la sociedad civil, el medio de asociación para el ejercicio de la gran mayoría de profesiones reguladas por las leyes especiales de ejercicio profesional”³⁸. Ello debido a que “la gran mayoría” de las leyes

³⁴ *Idem*.

³⁵ “Porque tal es la regla que se desprende del artículo 1.223 CC, regla según la cual en materia civil no hay solidaridad entre acreedores ni entre deudores, a menos que exista un pacto en ese sentido, o que tal solidaridad derive de un texto legal expreso”. *Idem*, 213.

³⁶ Luis Alfredo Araque Benzo, Notas sobre la sociedad civil, cit...88

³⁷ Leopoldo Borjas, *Instituciones de Derecho Mercantil. Las Sociedades*. Ediciones Schmell, C.A. Caracas, 1975, 218, CITADO POR Francisco Hung Vaillant, La responsabilidad de los socios, cit... 214

³⁸ Luis Alfredo Araque Benzo, Notas sobre la sociedad civil y el ejercicio bajo contrato, cit...59.

relativas al ejercicio de profesiones liberales³⁹, establecen de forma expresa “el carácter no comercial de la actividad profesional, el cual se desvirtuaría si la sociedad cuyo objetivo fuese el ejercicio de una profesión no mercantil asumiese alguna de las formas societarias previstas en el Código de Comercio”

A tal propósito, se argumenta la norma del artículo 200 *eiusdem*, según la cual “la forma mercantil confiere carácter mercantil a la actividad que realiza la persona jurídica, lo cual colidaría con las correspondientes leyes de ejercicio profesional”⁴⁰.

Sin pretender profundizar sobre el aspecto en el presente trabajo, adelantamos que discrepamos de esa “arraigada tendencia que tradicionalmente induce a los profesionales a distinguirse de las categorías mercantiles”, en el sentido de rechazar la asociación de profesionales mediante sociedades mercantiles.

Esa dogmática, como lo ejemplifica un sector de la doctrina en España, tiene su fundamento –compartido por “las ‘bellas’ palabras con que una sentencia italiana”, en otra “rechazo la constitución de una sociedad anónima de abogados–, en que:

Demasiado elevado es el concepto que el Tribunal tiene de la dignidad de la función del abogado, ministerio que debe tener por única guía el sentimiento del deber, que tiene el patrocinio del honor, de la libertad y del patrimonio de los ciudadanos, todo lo cual repugna con cualquier concepto de especulación y de comercio.

Por lo que:

Admitir que pueda autorizarse una sociedad anónima al respecto, sería una ofensa gravísima para la organización colegial y para cuantos del ejercicio de la abogacía han hecho el honor y el ideal de su vida⁴¹.

Y la justificación de nuestra posición radica: Primero, sobre la base del derecho a la libertad asociativa, económica y contractual.

Segundo, en la falta de limitante legislativa que prohíba expresamente la constitución de sociedades para el ejercicio de profesiones liberales y que aun no existiendo ellas, pensamos que no resulta contrario al orden público o no se produce una afectación a terceros a tal grado de que se justificara materialmente limitar el derecho⁴².

³⁹ Ley de abogados, artículo 2; “No puede considerarse como comercio o industria y, en tal virtud, no será -gravado con Impuestos de esta naturaleza”.

Ley del ejercicio de la odontología, artículo 3: “El ejercicio de la odontología no podrá considerarse como comercio o industria, ni será gravado con impuestos de esta naturaleza”.

⁴⁰ Luis Alfredo Araque Benzo, Notas sobre la sociedad civil y el ejercicio bajo contrato, cit...

⁴¹ Jesus Olavarria Iglesia, Javier Viciano Pastor, Profesiones liberales y derecho de la competencia: crónica de la situación, Derecho privado y Constitución, N.º 11, 1997. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=181984202-203>

⁴² Antes bien, al menos en nuestro criterio, consideramos que todo cuanto resulte en un medio lícito y que no instrumentalice

Tercero, en nada debe afectar “el elevado concepto” del ejercicio de una profesión liberal, la constitución de una sociedad mercantil para su materialización, dado que, contrario a lo sostenido por la doctrina antes referida, jamás puede pensarse que por el solo hecho de haber escogido para su realización determinada forma societaria, los socios que la integran se conviertan, automáticamente, en comerciantes, pues evidentemente que la ley especial califica su actividad económica como expresamente fuera del comercio.

Cuarto, si bien la gran mayoría de leyes especiales que regulan el ejercicio de las profesiones liberales hacen algún pronunciamiento respecto de la asociación de personas para las cuales está dirigida, y en ellas no se menciona la posibilidad de constituir sociedades mercantiles, siendo la única referencia el hecho de que su ejercicio no puede considerarse como acto de comercio.

No obstante, debe tenerse presente que: las mismas son anteriores a la Constitución y por consiguiente sus disposiciones deben leerse conforme a esta; la Ley Del Ejercicio De La Ingeniería, Arquitectura Y Otras Profesiones Afines, específicamente en su artículo 7, literal “b”, reconoce expresamente la posibilidad de los profesionales allí señalados de realizar su *animus affectio societatis* mediante la constitución de una sociedad mercantil y la Ley Ejercicio De La Profesión De Economista al igual que la Ley Del Ejercicio De La Profesión De Licenciado En Administración “permiten el desempeño conjunto de las actividades propias del respectivo ejercicio, incluso con profesionales de otras disciplinas universitarias”⁴³

Quinto, ya la jurisprudencia patria ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto y tal como se estableció, es conteste con la posición asumida en el presente trabajo.

2.2 Asociación de personas para el desarrollo de actividades deportivas

Si existe otro caso paradigmático en donde se pudiera pensar que dada la disposición del artículo 200 de nuestro Código de Comercio, no es dable constituir una sociedad anónima, el mismo lo podemos ubicar en el caso de la actividad económica del deporte.

derechos y por el contrario tenga como fin lograrlos, debe ser promovido por el Estado conforme con las disposiciones de la Constitución. Para ilustrar el punto, baste señalar que, por ejemplo, la constitución de una sociedad de profesionales liberales del área de la salud, en tanto iniciativa privada que, no obstante, versa sobre un bien jurídico tutelado y de orden fundamental como es la salud, debe, antes que limitarse, promoverse.

⁴³ Luis Alfredo Araque Benzo, Notas sobre la sociedad civil y el ejercicio bajo contrato, cit...64

Y ello viene dado, tal como acotado por PEREZ⁴⁴, pues de acuerdo a cierta teoría al respecto, la “comercialización del deporte” supone olvidar “los valores fundamentales para el deporte”, “lo cual tiene como consecuencia más inmediata la corrupción del verdadero fin del deporte que no puede ser la ganancia lucrativa”.

En vista de que el tema ha sido abordado con mayor profundidad y amplitud por el autor en referencia, nos limitaremos a destacar, que:

Primero: En todo caso, no se sostiene el hecho de atribuir a la constitución de una sociedad mercantil la “corruptela” de toda actividad cuanto esta realice. Siendo dicho acto simplemente la manifestación de actividad económica empresarial. Que, como tal, posibilita la producción, intermediación y circulación de bienes y servicios a la sociedad. Y como quiera que ello, entre otras cosas, constituye la satisfacción de derechos económicos y sociales, aun mas, en nuestro caso, de derechos culturales y educativos, mal puede pensarse en su proscripción o restricción, la cual no estaría materialmente justificada.

Así lo ha puesto de relieve PEREZ⁴⁵, quien ha señalado que la causa de la malversación de los fines que persigue el deporte a través de su “comercialización”, se referiría “a la mala práctica de ciertas personas” del sector que tengan como resultado pervertirla, “pero en ningún caso podrían pervertir la naturaleza misma del deporte”.

Segundo: La ley del Deporte en Venezuela “permite la constitución de organizaciones de deporte profesional a través de la utilización de las sociedades anónimas”⁴⁶. Además, las sociedades anónimas deportivas que se constituyeran serían, en tanto entendidas “como una empresa de espectáculo público”, actos objetivos de comercio conforme con el artículo 2,11 del Cco; mientras que, si tuvieran por objeto “la intermediación de contratos profesionales, de auspicio, patrocinio o representación de deportistas”, también serían actos objetivos de comercio de acuerdo al artículo 2,10 *eiusdem*.

Por otra parte, no es menos baladí señalar que, las disposiciones de la actual Ley del Deporte como Ley Especial, en concreto las referidas a la “gestión económica del deporte”, parecen apuntar o ir en misma dirección de la visión expuesta por la DRA. KIMLEN, de manera de desarrollar el concepto de actividad económica como manifestación del derecho mercantil.

⁴⁴ Daniel Henrique Perez Pereda, La sociedad Anónima, cit..., 279

⁴⁵ *Idem*,

⁴⁶ *Idem*, 283

3. Implicaciones fiscales

Al estudio del régimen legal general antes señalado, –como quiera que el mismo tiene o genera un impacto en el ejercicio del objeto social de las sociedades–, no puede dejarse aislado el régimen fiscal aplicable a los hechos imposables que surgen con ocasión del desarrollo de determinada actividad económica.

A los fines del presente trabajo, nos limitaremos a efectuar unos breves comentarios en relación al régimen fiscal municipal, en el marco del cual, el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, es sin duda a nivel tributario el impuesto de mayor impacto en los ingresos del ente.

Y es que, en más de una ocasión los municipios se han alejado de la naturaleza y alcance de dicho impuesto, mayoritariamente por recurrir a criterios formales y no materiales respecto del acto realizado, perchando, en consecuencia, actividades que no constituyen el hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar⁴⁷.

3.1 Impuestos municipal sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar

El impuesto en mención, resulta de la potestad originaria que tienen los municipios por expresa disposición constitucional⁴⁸, la cual, no obstante, “al igual que cualquier otra potestad pública”, “se encuentra sometida a los principios constitucionales que buscan entre otros fines, preservar el derecho de propiedad de los contribuyentes”⁴⁹.

Así, de acuerdo con la pacífica jurisprudencia del TSJ, establecida con carácter vinculante desde el 2002 en sentencia N.º 3241 la cual ya tuvimos oportunidad de citar⁵⁰, se establece que “la actividad objeto de gravamen”, debe tener “una naturaleza mercantil”, de modo que, “por argumento a contrario” “todas aquellas actividades económicas que no revistan carácter mercantil”, tales como “aquellas actividades económicas de carácter civil”, quedan por tanto “excluidas del presupuesto legal-hecho generador que crea el impuesto”⁵¹.

⁴⁷ Julio Díaz Valdés «Los servicios de salud prestados por las sociedades mercantiles «clínicas e instituciones privadas» y su no sujeción al impuesto sobre las actividades económicas», *Revista de la facultad de Derecho* 75, (2021): 340. Disponible en <https://revistasenlinea.saber.ucab.edu.ve/index.php/rfderecho/article/view/5690>

⁴⁸ Roberta Núñez Díaz, «Apuntes sobre el gravamen al expendio de bebidas alcohólicas con el impuesto sobre actividades económicas», *Erga Omnes* 6, (2010): 176. Disponible en http://ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REO_CHACAO/6/REO_CHACAO_2010_6_172-211.pdf

⁴⁹ *Idem*

⁵⁰ reiterada entre otras, en sentencias N.º 554 del 07/08/2019 y en reciente sentencia N.º 835 de la Sala Político- Administrativa de eca 28 de septiembre del 2023

⁵¹ Julio Díaz Valdés, Los servicios de salud prestados por las sociedades, cit... 353.

Lo que no ha sido pacífico, sin embargo, es el reconocimiento o entendimiento por parte de los municipios de que la naturaleza mercantil o civil de una actividad viene determinada, fundamentalmente, por la esencia del acto en sí mismo, más que por la caracterización como de derecho común o comercial de la persona que lo realice.

Lo cual se evidencia, de forma clara, por el hecho de que pese a ser ya de vieja data los criterios jurisprudenciales al respecto, una gran cantidad de ordenanzas mantienen en la actualidad una disposición según la cual “cuando sean llevadas a cabo bajo la figura de una empresa comercial mercantil o sociedad de hecho”⁵², la actividad, en consecuencia, puede ser exaccionada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Aún más, algunas ordenanzas, incluso, se distancian a tal punto del hecho imponible configurador del impuesto conforme con los criterios actuales, que han establecido “rebajas”, “exenciones” y solicitudes de licencia⁵³ a las actividades económicas de ejercicio profesional.

Así puede apreciarse de la ordenanza respectiva del municipio Libertador del Estado Mérida⁵⁴, en la que, de acuerdo con su artículo 60 “El Alcalde *podrá* conceder una rebaja de hasta el cuarenta por ciento” (cursivas nuestras) a las actividades profesionales ejercidas “por cuenta propia” o bien “bajo la forma de sociedad civil”.

Empero, conforme con el art. 60, párrafo segundo y tercero *eiusdem* si esas *mismas actividades* se realizan bajo “formas societarias comerciales o mercantiles”, o bien si son ejercidas mediante “sociedad de hecho o en comunidad de bienes”, no serán beneficiarias de las susodichas rebajas.

⁵² Ver en sentido similar por ejemplo, la Ordenanza de Timotes, municipio Miranda del Estado Bolivariano de Merida. Gaceta municipal del municipio miranda N.º 11 de mayo del 2023 disponible en <https://impuestosmirandamrd.guiriri.com.ve/web/content/tc.ordinance/5/attachment>

⁵³ Nos referimos a una ordenanza del municipio Valencia del Estado Carabobo, en la de acuerdo a sentencia N.º 0348 del 31 de octubre del 2012 de la Sala Constitucional se establecía “la obligación para estos profesionales de solicitar una licencia para el ejercicio de sus actividades”.

⁵⁴ Gaceta oficial municipal del municipio Libertador del Estado Mérida, N.º 13 extraordinario del 06 de enero del año 2022

En ese orden de ideas, con acierto la doctrina ha explicado que “los municipios en ejercicio de su potestad tributaria no están facultados” para dictar ordenanzas que “graven con tributos comerciales o industriales” a las actividades económicas desarrolladas “con motivo del ejercicio de una profesión como la ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, entre otras”⁵⁵, aunque la misma se realice bajo una forma societaria mercantil⁵⁶.

Y en ese sentido, para el caso de sociedades mercantiles constituidas para funcionar como clínicas, puede apreciarse sentencia N.º 984 del 07 de agosto del 2018 dictada por la SPA del TSJ, caso PROSALUD C.A.; para el caso de sociedades mercantiles constituidas para prestar servicios de asesoría y consultoría en el área de ingeniería, basta la referencia a la sentencia N.º 649 del 23 de mayo de 2012 emanada de la SC, caso *Tecnoconsult C.A.*⁵⁷ y finalmente, por ilustrar otro caso, para el supuesto de una sociedad civil cuyo objeto social sea la prestación de servicios profesionales de abogado, sentencia N.º 0145 dictado por la SPA del TSJ del 08 de febrero del 2018, caso Espiñeira, Sheldon & Asociados.

Finalmente, siguiendo lo establecido en la última de las sentencias citadas, de ser el interés de la administración tributaria municipal “atribuir la naturaleza mercantil a la actividad desempeñada” y consecuentemente considerarla sujeta al gravamen del impuesto, debe “develar que sus negocios jurídicos excedieron su ámbito civil y que la mayor fuente de ingresos brutos de su gestión económica fue por actividades mercantiles” y a ello puede llegar mediante “el análisis concatenado de la razón social de la per-

⁵⁵ Francy Yanett Pereira Uzcatogui «Gravamen a las actividades profesionales con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios de índole similar Caso: municipio Libertador del Estado Mérida» (Trabajo especial de grado para optar al título de especialista en ciencias contables mención tributos área rentas internas. Universidad de los andes, 2012), 58. disponible en http://www.facesulavirtual.net/pcc/wp-content/uploads/2021/04/70.Tesis_Especializacion_Francy_Pereira.pdf

⁵⁶ Contrariamente a lo señalado y a pesar de no ser el criterio vigente seguido por el TSJ, ver la respetada opinión del profesor Hugo Mármol Marquis, «Comentario Jurisprudencial ‘Carácter Civil o Mercantil de las Sociedades Anónimas de Ingeniería’» *Revista de Derecho Mercantil* 2 (1986) CITADO en sentencia N.º 2655 de fecha 23 de noviembre del 2006 por la Sala Político Administrativa del TSJ, quien señalaba que “no pagarían patentes los ingenieros que, en ejercicio de su profesión laboraran para dichas sociedades, en lo que respecta a los sueldos u honorarios que devengarán de ellas”, mas, “Las sociedades, personas jurídicas distintas de los socios que la constituyen” no están “ejerciendo la profesión de ingeniero sino intermediando entre el público y los profesionales que las integran”.

⁵⁷ En la cual la sentencia dictada por el tribunal de instancia, que fue confirmada en esa oportunidad en casación por parte de la SPA y posteriormente anulada en revisión constitucional por la SC, se fundamentó “sobre la base de lo prescrito en el artículo 200 del Código de Comercio”, considerando pues, que, conforme a dicha norma, tiene la sociedad dedicada a prestar servicios profesionales de ingeniería carácter mercantil, independientemente de su objeto, e inclusive pese a la existencia de ley especial en contrario. De tal modo que, en opinión efectuada a decir de la legislación chilena por el autor LETONJA, la cual suscribimos y compartimos, “ello constituye una defectuosa lectura de la Ley de Sociedades Anónimas” a tenor de la cual esta es “siempre mercantil, aunque se forme para la realización de negocios de carácter civil” ya que “por el hecho de que la ley declare que la sociedad (el sujeto) sea siempre de naturaleza mercantil, no se deriva que necesariamente todos sus actos deban también serlo”. Kristofer Constantino Letonja Cepeda, «Patente municipal, ¿Impuesto, contribución especial o tasa?». (Trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, 2013), 123-125.

sona jurídica societaria”⁵⁸, de “sus estados contables” y de “cualquier otro instrumento del cual se pueda desprender que sus ingresos brutos derivan fundamentalmente” de una actividad comercial.

CONCLUSIONES

A modo de conclusión podemos colegir la necesidad de desarrollar líneas de investigación que, con mayor amplitud y profundidad, aborden el tema de las sociedades profesionales y sociedades deportivas, con especial atención a su constitución mediante tipos asociativos de carácter mercantil.

Lo cual consideramos debe hacerse atendiendo –entre otros aspectos– a los fundamentos mismos de los sistemas de derecho mercantil, esto es, los tradicionales del acto subjetivo y objetivo de comercio, como los modernos del concepto de manifestaciones empresariales y de actividad económica. Siendo que, dentro de esos “otros aspectos”, deben encontrarse los relativos al registro de sociedades mercantiles especiales como a las que hemos hecho referencia, y la posible negativa del registrador mercantil entorno a su constitución.

De igual forma, aparece relevante ahondar en los fundamentos, quizás un poco *más allá* del derecho positivo actual venezolano, de la sujeción o no al impuesto municipal “de *actividades económicas* de industria, comercio, servicios, o de índole similar”, precisamente, de actividades económicas que, por no tener carácter esencialmente mercantil, quedan excluidos del mismo, reflexionando en tal sentido, si tal carácter deriva en justificación suficiente para efectuar un trato desigual en cuanto a la configuración del hecho imponible. A cuyos fines puede observarse que, legislaciones como la española, colombiana o chilena, salvando las diferencias entre un ordenamiento jurídico y otro, gravan con dicho impuesto la actividad económica que se ha usado de paradigma en el presente trabajo, valga decir, la actividad económica de prestación de servicios profesionales liberales.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina:

Aguilar Gorrondona, José Luis, *Contratos y Garantías, Derecho Civil IV*, 17 ed., Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2008.

⁵⁸ A cuyos fines, no bastaría su consagración *formal*, “por cuanto la patente municipal grava el desarrollo efectivo y real de actividades, no el desarrollo potencial o la mera declaración de intenciones en ese sentido” *Idem*.

- Araque Benzo, Luis Alfredo «Notas sobre la sociedad civil y el ejercicio bajo contrato de sociedad de profesiones liberales en el derecho venezolano», en Estudios de Derecho Civil Libro Homenaje a José Luis Aguilar Gorrondona Tomo 1, (Caracas: Tribunal Supremo de Justicia 2002). Disponible en <https://rvlj.com.ve/wp-content/uploads/2022/07/tomo-I-Estudios-de-Derecho-Civil.-Libro-homenaje-a-Jose-Luis-Aguilar-Gorrondona.pdf>
- Brewer-Carias, Allan Randophl, «La Sala Constitucional vs. La garantía Constitucional al debido proceso», S/f, 8 Disponible en https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Aigg3u5uUykJ:https://allanbrewercarias.com/wp-content/uploads/2007/09/948.-I-1-891.-LA-SALA-CONSTITUCIONALvs.-EL-DEBIDO-PROCESO- La-despersonalizaci%25C3%25B3n-societaria_-26-07-2004..pdf&cd=4&hl=es&ct=clnk&gl=ve
- Cabrera Ostertag, Javier, «Control ético y profesional de las profesiones liberales: Diagnostico a la norma jurídica vigente. Un análisis dogmático a la normativa legal vigente, doctrina, jurisprudencia y sus consecuencias». Trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, 2016. Disponible en: <https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/139682/Control-%c3%a9tico-y-profesional-de-las-profesiones-liberales.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Carvajal Serviliano, Abache: “El cambio del ejercicio económico de la sociedad mercantil y su tratamiento fiscal”, *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, No. 3 (2019). Disponible en https://www.sovedem.com/_files/ugd/de1016_ab0c90edb18444678e249d09f5805509.pdf
- Díaz Bravo, Arturo, *Contratos mercantiles*, 11ª ed., México: Universidad Autónoma de México, 2017. Disponible en: https://www.sijufor.org/uploads/1/2/0/5/120589378/contratos_mercantiles_aturo_d%C3%ADaz_bravo.pdf
- Díaz Valdés, Julio «Los servicios de salud prestados por las sociedades mercantiles «clínicas e instituciones privadas» y su no sujeción al impuesto sobre las actividades económicas», *Revista de la facultad de Derecho* 75, (2021): 340. Disponible en <https://revistasenlinea.saber.ucab.edu.ve/index.php/rfderecho/article/view/5690>
- Estecche de Fernández, Elianne, «Consideraciones sobre el artículo 1649 del Código Civil Venezolano y el derecho societario», *Revista Derecho y Reforma Agraria*, n.º 39, (2013). Disponible en <http://www.saber.ula.ve/handle/123456789/40628>
- García-Villarrubia, Manuel, «La actividad mercantil de las sociedades civiles y de otros entes “irregulares”», *Boletín Mercantil* n.º 94 (2021). Acceso el 25 de octubre de 2023. <https://www.uria.com/es/publicaciones/7695-la-actividad-mercantil-de-las-sociedades-civiles-y-de-otros-entes-irregulares>
- Guerrero-Rocca, Gilberto, «Validez del canon arrendaticio en moneda extranjera y la facultad de los árbitros de desaplicar su prohibición», *Revista de Medios Alternativos de Resolución de Conflictos*, n.º 3. (2020). Disponible en https://issuu.com/cedca/docs/marc_edicion_3_2020
- Hernández-Breton, Armando. *Código de Comercio Venezolano*. Caracas: Editorial la torre, 1965.
- Hung Vaillant, Francisco, «La responsabilidad de los socios en las sociedades civiles», *Cuadernos unimetanos*, n.º 11 (2007). Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUNIMET/11/RDUNIMET_2007_11_204-215.pdf

- Letonja Cepeda, Kristofer Constantino. «Patente municipal, ¿Impuesto, contribución especial o tasa?». Trabajo especial de grado para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de Chile, 2013. Disponible en <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/116252>
- Mármol Marquis, Hugo «Comentario Jurisprudencial ‘Carácter Civil o Mercantil de las Sociedades Anónimas de Ingeniería’» *Revista de Derecho Mercantil* 2 (1986).
- Martin Cerrato, José María, «Tipos de ejercicio de la abogacía y la fiscalidad de los abogados», *Economist & Jurist* (2018) Disponible en https://economistjurist.es/wp-content/uploads/sites/2/2018/12/04_en_portada.pdf
- Núñez Diaz, Roberta «Apuntes sobre el gravamen al expendio de bebidas alcohólicas con el impuesto sobre actividades económicas», *Erga Omnes* 6, (2010). Disponible en http://ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/REO_CHACAO/6/REO_CHACAO_2010_6_172-211.pdf
- Olavarria Iglesia, Jesús y Viciano Pastor, Javier, «Profesiones liberales y derecho de la competencia: crónica de la situación», *Derecho privado y Constitución*, n.º 11, (1997). Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=181984>
- Pedro A Flores Polo, «De los actos de comercio a la noción jurídica de la empresa en la realidad peruana», *Themis* 7 (1987). Disponible en <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/10667/11142>
- Peña Barrios, Angello Javier, «Reflexiones sobre el desconocimiento de la libertad económica en Venezuela y su incidencia en el derecho mercantil», *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, n.º 3 (2019): 529. Disponible en https://www.sovedem.com/_files/ugd/de1016aa2124bbd8a549b89f313f76cb6acf14.pdf
- Pereira Uzcatogui, Francy Yanett «Gravamen a las actividades profesionales con el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar Caso: municipio Libertador del Estado Mérida» trabajo especial de grado para optar al título de especialista en ciencias contables mención tributos área rentas internas. Universidad de los andes, 2012. disponible en http://www.facesulavirtual.net/pcc/wp-content/uploads/2021/04/70.Tesis_Especializacion_Francy_Pereira.pdf
- Pérez Pereda, Daniel Henrique, «La sociedad Anónima Deportiva en Venezuela», *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, n.º 1, (2018). Disponible en http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RVDM/1/RVDM_2018_1_08.pdf
- Plazas Escamilla, Brayan Alejandro, «Las Profesiones Liberales En El Ámbito De La Insolvencia De Persona Natural No Comerciante En Colombia E Italia», Trabajo especial de grado para obtener el título de abogado. Universidad La Gran Colombia, 2022. Disponible en https://repository.ugc.edu.co/bitstream/handle/11396/7420/Plazas_Escamilla_Brayan_Alejandro_2022.pdf?sequence=1
- Uzcatogui Castro, Rafael Alejandro, «Los acuerdos de costos compartidos en el ordenamiento jurídico venezolano», *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, n.º 1 (2018). Disponible en https://www.sovedem.com/_files/ugd/de1016_4a8adb54c38142a7ad1432e34362f438.pdf
- Vargas Chacón, Patricia Carolina, «La responsabilidad social empresarial de los bufetes de abogados». Trabajo especial de grado para optar al título de abogado. Caracas: Universidad Metropolitana, 2009. Disponible en <http://repositorios.unimet.edu.ve/docs/48/ATK230V3C43.pdf>

Legislación:

Código Civil. Gaceta Oficial N° 2.990 extraordinario de 26 de julio del año 1982.

Decreto-Ley de la Actividad Aseguradora G.O. N° 6.211 extraordinario de fecha 15/03/2016

Decreto-Ley de los fondos y las sociedades de capital de riesgo G.O N° 554 extraordinario de fecha 13/11/2001

Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto legislativo 1/2010, BOE N° 161 de fecha 03/07/2010

Ley 222 de 1995 por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial N° 42.156 del 20 de diciembre de 1995

Jurisprudencia:

TSJ, Sala Constitucional, sentencia N. °649 del 23/05/2012

TSJ, Sala Constitucional, sentencia N. °781 del 12/12/2002

TSJ, Sala Constitucional, sentencia N. °3241 del 12/12/2002

TSJ, Sala Constitucional, sentencia N. °781 del 06/04/2006

TSJ, Sala Político Administrativa, sentencia N. °554 del 7/08/2019

TSJ Sala Político- Administrativa, sentencia N.° 835 del28/09/2023