

Es nuestra opinión Señor Juez, que desde luego queda subordinada al más ilustrado criterio de su señoría.

Julio Ortíz Velásquez

**NOTA.** — El personaje central de esta tragedia —Simón Bustos Casia— fue remitido en calidad de asilado al Manicomio Departamental por el señor Juez Segundo Superior, tan pronto como rendimos el presente concepto sobre su estado mental, y allí falleció el día 8 de Agosto del corriente año (1951).

## ASPECTO FISCAL DE LA LEY 28 DE 1932

Por el doctor  
LUIS ISAZA GAVIRIA

## Aspecto Fiscal de la Ley 28 de 1932

El Decreto 2551, de 21 de diciembre de 1943, dispone en su artículo 1o. que "para efectos de la declaración anual de renta, los cónyuges pueden hacerla conjunta o separadamente". El artículo 4o. de ese Decreto establece:

"Si se tratare de sociedades conyugales constituidas con anterioridad al 1o. de enero de 1933, en las cuales no se hubiere efectuado la liquidación provisional permitida por el artículo 7o. de la Ley 28 de 1932, los cónyuges que opten por declarar separadamente incluirán en ella, exclusivamente, sus bienes y rentas propios".

Entre esos bienes y rentas propios, el artículo 5o. del mismo Decreto incluye: 1o.—"Los que hubieren poseído al contraerse el matrimonio y que posean el 31 de diciembre del año gravable; 2o.—Los así considerados por la legislación vigente al tiempo de constituirse la sociedad; 3o.—La mitad de los bienes adquiridos desde la celebración del matrimonio hasta el 1o. de enero de 1933, a título oneroso; 4o.—Los adquiridos a cualquier título del 1o. de Enero de 1933 en adelante".

Este Decreto, que en cuanto a los matrimonios celebrados antes del 1o. de enero de 1933 consultó ampliamente el espíritu de

la Ley 28 de 1932, ha venido a quedar sin efectos porque la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales estima insubsistente el ordinal 3o. del artículo 5o. en virtud de lo que dispone la Ley 68 de 1946.

Como creemos que la interpretación de la Ley últimamente mencionada, hecha por la Jefatura de Rentas, es errónea, vamos a hacer algunos comentarios acerca de la naturaleza de la sociedad conyugal y del único sentido que, en nuestra opinión, tiene el artículo 7o. de la Ley 28 de 1932.

Conforme al artículo 180 del C. C., desde la fecha del matrimonio quedaba constituida entre los cónyuges una "sociedad de bienes" que anteriormente se regía por las normas del C. C., y se rige ahora por esas mismas disposiciones y por las de la Ley 28 de 1932.

La Ley 68 de 1946 dispuso, por vía de interpretación, que "la Ley 28 de 1932 no disolvió las sociedades conyugales preexistentes y, por consiguiente, las que no se hayan liquidado o no se liquiden provisionalmente conforme a ella, se entiende que han seguido y seguirán bajo el régimen civil anterior, en cuanto a los bienes adquiridos por ellas antes del 1o. de enero de 1933".

Es decir que ha habido y continúa habiendo una **sociedad de bienes**. Y cuál es la naturaleza jurídica de esa **sociedad de bienes**?

Aun cuando la ley habla de **sociedad**, el patrimonio conyugal no forma un apersona jurídica distinta de los cónyuges. No es, pues, una verdadera sociedad. Es una **comunidad**. Se trata de bienes comunes, que se distribuirán definitivamente, por partes iguales, entre los cónyuges (es decir, entre los **comuneros**) cuando ocurra alguna de las causales de disolución previstas por el artículo 1820 del C. C.

Los cónyuges —o **comuneros**— pueden, conforme al artículo 7o. de la Ley 28 de 1932, liquidar **provisionalmente** la comunidad o sociedad de bienes. Más aún: la H. Corte Suprema de Justicia ha dicho que si uno de ellos se opone a la distribución y liquidación provisionales, el Juez, a petición del otro, está facultado para ordenarlas. (Sentencia de fecha 20 de octubre de 1937. G. J. No. 1945).

Hay una comunidad. Y hay dos copartícipes: el marido y la mujer. Esto existió bajo el régimen del C. C. y existe aún bajo

el régimen de la Ley 28 de 1932. Las diferencias entre el sistema anterior y el actual se refieren a la administración: conforme al Código, la **representación** de la sociedad correspondía, con facultades amplísimas, al marido. Conforme a la Ley 28, la representación corresponde a ambos: cada uno administra los bienes que haya adquirido o adquiriera. Pero esas facultades administrativas no son las que determinan la esencia de la sociedad conyugal. Jurídicamente, ésta es una comunidad porque hay unos bienes comunes que, llegados ciertos eventos previstos por la ley, pueden y deben ser distribuidos entre los copartícipes. Al respecto, dice el doctor José J. Gómez en su obra "El Nuevo Régimen de Bienes en el Matrimonio", página 6:

"Intentamos despejar una figura jurídica que entre nosotros ha empezado a perder su verdadera fisonomía. Esa figura es la comunidad entre esposos, cuya sustancia se suele confundir con el factor **administración del marido sobre el patrimonio común y el matrimonio de la cónyuge y aún con la incapacidad que según el Código Civil cobija a la mujer casada**. Dos nociones, a saber: LA CERTEZA JURIDICA DE UN ACERVO DE BIENES DIVISIBLE ENTRE LOS ESPOSOS, O SUS SUCESORES; Y EL MANEJO DE LA FORTUNA COMUN O DE LA FORTUNA DE LA MUJER, A CARGO DEL MARIDO, MANEJO NO ESENCIAL EN EL REGIMEN DE LA SOCIEDAD CONYUGAL, nos dan a conocer lo que es esencial en este sistema y nos proporcionan el medio de asignar a la reforma su alcance justo". Y agrega (páginas 9 y siguientes, *ibidem*):

"La comunidad lleva en sí un elemento esencial que es su distintivo inconfundible: la **certeza jurídica de una masa partible entre los cónyuges y sus sucesores**. Dicho elemento, y no otro, así sea la administración de los bienes comunes, a cargo del marido, es lo que caracteriza el sistema

"Entre tales esfuerzos, hay una equivalencia perfecta. El trabajo del marido es el precio de la labor de la mujer. O como decían las leyes españolas, "toda cosa que el marido o la mujer ganaren

o compraren, estando el consuno, háyanlo ambos por medio. Magüer que el marido haya más que la mujer, o la mujer más que el marido, quier en heredad, quier en mueble, los frutos sean comunes de ambos a dos". Tal equivalencia jurídica, de alto valor moral, no se explica sino por los fines y la naturaleza del matrimonio.

Dicha equivalencia jurídica es cosa peculiar de la comunidad:

a) - No se encuentra en las sociedades ordinarias porque en éstas el aporte o el esfuerzo de cada socio no puede ser ni más ni menos de lo que es, y a su valor exacto corresponde la cuota de beneficios .....

A tal asociación de esfuerzos responde la idea de partir las utilidades entre quienes los realizan. Y a tal equivalencia de esfuerzos, la de partir los beneficios en la única proporción que consulta esa equivalencia: en dos partes iguales". (Los subrayados son del autor).

Insistimos en lo anterior, y aún a riesgo de alargarnos innecesariamente, estimamos oportuno transcribir el siguiente aparte de la referida sentencia de 20 de octubre de 1937, de la Corte Suprema de Justicia:

"El régimen patrimonial que adoptaba en Colombia el Código Civil hasta el 31 de diciembre de 1932, consistía en la formación de una sociedad conyugal a la cual ingresaban todos los bienes, muebles e inmuebles, que los cónyuges aportaran al matrimonio y que durante él adquirieran; exceptuándose los aportes y las adquisiciones a título gratuito de bienes raíces y otros bienes expresamente determinados (Art. 1781).

Era, pues, el llamado **régimen de comunidad** que existe en Francia, en Chile y en otros países que no alteran la esencia del sistema.

Esta **comunidad** (subrayamos) se constituía por el sólo hecho del matrimonio (Art. 180), con posibles alteraciones en su régimen cuando los futu-

ros contrayentes pactaban capitulaciones (Art. 1771) lo cual era raras veces practicado".

Lo anterior conduce a las siguientes conclusiones:

A) - Que el patrimonio conyugal es una masa indivisa pero divisible de bienes que pertenece a ambos cónyuges puesto que, al llegar cualquier evento, legal o convencional, de liquidación provisional o definitiva, debe distribuirse en dos partes iguales: una para el marido y otra para la mujer;

B) - Que es aplicable, por lo mismo, el artículo 1o, de la Ley 132 de 1941, según el cual,

"Para los efectos de la liquidación de los impuestos de renta y patrimonio, respecto a las comunidades de bienes, se sujetará (sic) el mismo sistema establecido para las sociedades colectivas. Cada interesado, **como sujeto directo del gravamen**, debe presentar la declaración general de renta y patrimonio, denunciando el valor de su patrimonio y de su renta en la comunidad de bienes".

Pero la Jefatura de Rentas e Impuestos Nacionales gravaba en cabeza del marido los bienes adquiridos a título oneroso durante la sociedad conyugal antes del 1o. de enero de 1933, si no se ha hecho la liquidación **provisional** que permite **pero no exige** el artículo 7o. de la Ley 28 de 1932, tantas veces citado.

Este criterio es injurídico:

**Primero.** - Porque aún sin hacer la liquidación, hay comunidad, y los bienes comunes no se gravan en conjunto y en cabeza de uno solo de los comuneros o copartícipes. La ley ordena gravar a cada uno de ellos por la cuota que le corresponde en la comunidad.

**Segundo.** - Porque si a los cónyuges que no han hecho la liquidación provisional se les castiga, digámoslo así, con la radiación del patrimonio común en cabeza del marido para el efecto de liquidar los impuestos, ese proceder lleva a dos consecuencias igualmente inadmisibles: a) - Se deja a la simple voluntad de los interesados la determinación de los gravámenes, puesto que ellos, para evitarse futuras imposiciones de esta índole, pueden hacer la liquidación provisional de bienes y gananciales; y, b) - Se coloca en desigual condición ante el Fisco a los cónyuges que no han podido o no han querido hacer esa liquidación por consi-

derar que la administración de los bienes comunes por el marido es más eficiente que una administración conjunta o una administración dual.

No se diga que sólo cuando se liquida la sociedad, provisional o definitivamente, queda radicado en el patrimonio del marido y en el patrimonio de la mujer lo que en los bienes comunes corresponde a cada uno de ellos. Cuando se hace la liquidación, cada cual aumenta su patrimonio con el ingreso de bienes singulares, individualizados. Pero estando indivisa la masa común, cada cual tiene en ella una **cuota** de mitad, un **derecho** a que, al efectuarse la división, se le adjudiquen bienes equivalentes. Esa **cuota** es la que se grava a cada cónyuge. El sujeto del impuesto es el marido o es la mujer. No la sociedad conyugal porque ésta no es verdadera compañía; porque es una comunidad y porque en las comunidades, debemos repetirlo, el gravamen recae sobre los comuneros por sus respectivas cuotas, y no sobre los bienes comunes.

Por lo demás, la liquidación provisional deja subsistente la sociedad conyugal. Cada cónyuge **administra**, desde la fecha de esa liquidación, lo que en ella se le haya adjudicado a **buena cuenta** de gananciales o por razón de bienes que, conforme al sistema del Código, le deben corresponder exclusivamente. Pero la **comunidad** continúa hasta la liquidación definitiva, ésto es, hasta que ocurra la disolución del matrimonio por muerte de uno de los cónyuges o porque se presente cualquiera otra de las causales señaladas por el artículo 1820 del C. C. A este propósito, expone el doctor Gómez en su citada obra (página 104):

“2o. - El Art. 7o. habla de definir las cuestiones relativas a la distribución de los bienes, de los gananciales, si fuere el caso. Estos actos, que el mismo precepto llama **arreglos**, no suponen la disolución de la sociedad, así como una “liquidación provisional”, un “corte de cuentas” no requiere la terminación absoluta de una relación jurídica. El mismo art. 7o. asigna el concepto de lo transitorio a la **definición** de esas cuestiones, a la **distribución** de beneficios y la celebración de **arreglos**, al estatuir que si se reparten gananciales deben imputarse “a buena cuenta de lo que debe corresponderles en la **liquidación definitiva**”. Esta tendrá lugar, de acuerdo con el art. 1o. de la Ley, cuando se ve-

rifique uno de los hechos que **disuelven** la sociedad según el Código Civil. Entonces se liquidará definitivamente la sociedad conyugal en esta fecha por la Ley 28, de modo que entre la sociedad vieja y la nueva no haya solución de continuidad. Ni se extinguió la sociedad del Código, ni entró a sustituirla un nuevo organismo, hablando de las comunidades existentes a aquella fecha. Como lo dice el autor de proyecto y otros comentaristas de la Ley, lo que ésta consagra es una nueva forma de manejo de la sociedad”.

Si la **comunidad** de bienes que la ley llama “sociedad conyugal” subsiste a pesar de la liquidación provisional, ¿qué razón jurídica autoriza o justifica la distinción que hace la Jefatura de Rentas entre sociedades no liquidadas y sociedades liquidadas provisionalmente?

La diferencia de administración? No, porque hemos visto que, para determinar la esencia de la comunidad, tal elemento es indiferente. Ello se vé con mayor claridad si por analogía consideramos lo que ocurre en una comunidad ordinaria o en una sociedad colectiva: para efectos del impuesto, es igual que el bien común lo administre un solo comunero, o que la administren todos, o que lo administre una persona designada por ellos; o que la gestión social (en las colectividades) esté a cargo de uno o varios de los socios, o de todos ellos, o de un tercero. Los impuestos siempre se liquidan con base en la cuota que en ese bien común o en ese patrimonio social tienen el comunero o el socio y con base en las utilidades que proporcionalmente les correspondan, aun que tales utilidades no les hayan sido realmente distribuidas.

Tampoco el hecho de que los gananciales, recibidos en la liquidación provisional, a “buena cuenta” de lo que a cada cual haya de adjudicársele en la definitiva, entren —aparentemente— al patrimonio del marido o de la mujer. Esos bienes siguen siendo comunes. Cada cual administra los que le hayan correspondido, pero apenas los administra. Lo que produzcan es para la comunidad, para la sociedad conyugal. Y esos productos, liquidados al disolverse definitivamente la sociedad, se reparten por mitad entre los cónyuges o sus sucesores. Por qué, pues, gravar por separado al marido y a la mujer cuando ambos están **administrando**, y no gravarlos en la misma forma cuando, por estimarlo de mu-

tua conveniencia, resuelven no hacer la liquidación provisional y dejar que las cosas sigan bajo el cuidado del marido?

Sin liquidación provisional hay comunidad de bienes bajo una sola administración; con liquidación provisional hay comunidad de bienes bajo administración de dos personas. Luego el sistema de aforo de impuestos debe ser igual, como lo es —en el caso de la comunidad ordinaria— cuando administra un condómino o cuando son dos o más los que tienen a su cargo la gestión pertinente.

En el fondo, ésto es lo que dispone el Decreto 2551 de 1943, cuando ordena, en su artículo 5o., numeral 3o., que se denuncie como propia de cada cónyuge “la mitad de los bienes adquiridos desde la celebración del matrimonio hasta el 1o. de enero de 1933, a título oneroso”. No obstante, en caso reciente se ha hecho la liquidación “en cabeza del marido”, considerándolo como único propietario de los bienes sociales.

Por qué? Porque la Jefatura ha modificado su criterio, fundándose en una interpretación (errónea, en nuestro sentir), de la Ley 68 de 1946 y del artículo 1806 del C. C. Los argumentos de esa oficina aparecen expuestos así en la Resolución No. 1550, de 13 de octubre de 1947, que hallamos transcrita en el libro “Impuesto sobre la Renta y Complementarios”, publicados por los doctores Rafael A. Ricardo y R. Alberto Barriga S., página 345:

“Pero vino la Ley 68 del citado año de 1946 a interpretar y fijar el alcance de la Ley 28 y en su art. 1o. estableció lo siguiente: “La Ley 28 de 1932 no disolvió las sociedades conyugales preexistentes y, por consiguiente, las que no se hayan liquidado o no se liquiden provisionalmente conforme a ella, se entiende que han seguido y seguirán bajo el régimen civil anterior en cuanto a los bienes adquiridos por ellas con anterioridad al 1o. de enero de 1933”.

Y cuál era el régimen a que estaban sometidas las sociedades conyugales formadas con anterioridad a la vigencia de la Ley, 28? Pues el establecido por el Código Civil en su Título 22, el cual, en el capítulo 3o. artículo 1806, estableció que “el marido es respecto de terceros, dueño de los bienes

sociales como si ellos y los suyos propios, formasen un solo patrimonio.

Y —concluye la Jefatura— como el carácter de tercero que corresponde al Estado, no ha sido puesto en duda por el señor apoderado del reclamante, no es menester insistir en ello y por tanto, para el Estado, el señor N. es dueño de los bienes sociales .....

Esta argumentación tiene cierta apariencia lógica pero es contraria a la esencia de la sociedad conyugal y a la índole de nuestro sistema tributario:

a) - Porque lo que el artículo 1806, citado, establece es una simple **representación**, amplísima es cierto, pero representación al fin, que la ley concede al marido sobre los bienes de la sociedad conyugal. Y no hay que confundir al representante con el representado aunque, para dar idea de las facultades ilimitadas de aquél, acuda el Código a una **comparación**: la de los bienes sociales con los propios del cónyuge administrador. La Ley compara los dos patrimonios pero no los identifica;

b). - Porque aun suponiendo, en gracia de discusión, que el artículo 1806 identificara, que no identifica, el patrimonio del marido con el de la sociedad conyugal, ello sólo tendría efecto para las relaciones jurídicas emanadas de contratos celebrados por aquél con terceros, pero no para desconocer el derecho de la mujer en la mitad de los bienes comunes;

c). - Porque el Estado, al liquidar el impuesto, debe ir a la esencia de las cosas para saber quién o quiénes tienen la calidad de sujetos pasivos del tributo. Si es innegable que hay un patrimonio común, el gravamen debe recaer sobre los comuneros y no sobre el representante de la comunidad. Al socio gestor de una compañía colectiva no se le grava por los bienes de ésta. Tampoco hay razón para gravar los bienes conyugales en cabeza del marido;

d). - Porque, según lo que antecede, cuando el Estado afora un tributo no asume la calidad de “tercero” ante el contribuyente. La tasación debe hacerla con base en los bienes patrimoniales y en las ganancias gravables de cada cual. No puede acudir a fenómenos jurídicos que sólo rigen para efectos de la cobranza del impuesto. Si el Estado liquida el gravamen a cargo de la mujer por lo que a ésta corresponde en los bienes que figuran en

nombre de marido, es claro que, para perseguir el pago de ese impuesto, puede embargar tales bienes y aprovecharse de la prelación con que lo favorece el artículo 1o., ord. 6o., de la Ley 165 de 1941. Sólo cuando el impuesto se liquida nace una relación de acreedor y deudor entre el Estado y el contribuyente. Pero al hacer tal liquidación, no debe guiarse el Fisco por relaciones que aún no han surgido: sólo debe averiguar si el marido es dueño y si la mujer es dueña de sendas cuotas en los bienes comunes.

En síntesis: cuando el artículo 1806 del C. C. dice que "el marido es, respecto de terceros, dueño de los bienes sociales, como si ellos y los suyos propios formasen un solo patrimonio", expresamente declara que esos bienes sociales son de ambos cónyuges; que se les considera, ante terceros, es decir, ante quienes tienen derecho a perseguirlos en virtud de actos en que ha intervenido o contratos que ha celebrado el representante de la sociedad conyugal, como bienes de éste. Pero tal disposición, de mero carácter civil, no hace referencia al Estado que, al establecer el gravamen, ha de buscar al verdadero propietario de los bienes y no a quien se reputa tal para determinados efectos. Para el Fisco sólo existe la sociedad vigente entre los cónyuges. No lo que, por causa de la administración de los bienes comunes, deba entenderse entre el marido y las personas que con él han contratado.

La historia de la Ley 68 tantas veces citada, confirma nuestra tesis de que ella es aplicable a efectos fiscales. Sucedió que, al comenzar la vigencia de la Ley 28 de 1932, personas ligeras e imprevisivas compraron, sin la intervención de la mujer, bienes adquiridos por sociedades conyugales antes del 1o. de enero de 1933 y que en los respectivos títulos figuraban a nombre del marido. Otros vieron que se requería la intervención conjunta de los cónyuges para la enajenación de esos bienes. Y vinieron contra los compradores las reclamaciones de las mujeres que no habían firmado o confirmado las respectivas escrituras de enajenación. La Corte admitía esas acciones y se estaba creando un estado de cosas que indujo al Legislador a cortar por lo sano en la forma establecida por la citada ley. Esta sólo buscó suspender los litigios causados por aquella impresión. Pero no tuvo la finalidad de suprimir las sociedades conyugales ni de quitar a la mujer su derecho en el patrimonio común.

Se dirá que ese derecho sólo se hace efectivo al disolverse la sociedad y que, hasta entonces, a la mujer sólo le corresponde

una expectativa. Este es otro argumento de mera apariencia: tan cierto es que la mujer tiene un derecho en la comunidad, que la ley le da acción para pedir separación de bienes si la administración del marido es descuidada o fraudulenta, o para solicitar simplemente, sin alegar otra causa que su propia voluntad, la liquidación provisional. Se halla en circunstancias análogas al socio que, durante la vida social, sólo tiene derecho a que, al disolverse la compañía por causas contractuales o legales, se le adjudiquen en el patrimonio común bienes equivalentes a su cuota de capital y a su participación en los beneficios.

Jurídicamente, la acción es el medio que concede la Ley para hacer valer un derecho. Si hay acción existe el respectivo derecho. Si la mujer puede pedir liquidación de la sociedad conyugal, es porque tiene derecho de comunera en los bienes sociales.