



Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición N°7 – Marzo 2025

Capítulo: Derecho Civil y Comercial

www.aidca.org/revista

LA SUSTANCIA Y LA FORMA FRENTE AL DERECHO REAL DE USUFRUCTO. ANÁLISIS FILOSÓFICO DEL MISMO Y DESDE EL PUNTO DE VISTA DE TRIBUTARIO

Por Patricia A. Cozzo Villafañe¹

I-INTRODUCCION

El usufructuario tiene el deber de conservación respecto de las cosas. Lo que significa mantener la “sustancia”. Esto nos obliga a tener que definir lo que entendemos por sustancia y sus consecuencias jurídicas en lo que se refiere al deber de formas de ver las cosas.

Esto a la luz de la jurisprudencia se interpretó de maneras disimiles que tuvieron una forma de interpretación según el caso de que se trate, lo que hizo que la

¹ Abogada. Especialista en Tributación Local por la Universidad Nacional de Tres de febrero. Diplomada en Gestión de Políticas Públicas Provinciales. Secretaria del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Morón. Miembro del instituto de Derecho Tributario de la Federación Argentina de Colegios de Abogados de la República Argentina (FACA) Miembro del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Universidad de Buenos Aires. Miembro de la Asociación de Justicia Constitucional. Orcid: 0000-0002-2558-0051



explicación originada fuera vaga e imprecisa a que desde el punto de vista filosófico este ermino tiene diversas acepciones.

Por eso se hace menester poder definir el término “sustancia” para determinar cuando existe una alteración de la misma y también porque en el mismo Código Civil y Comercial las definiciones de usufructo derivan los diferentes supuestos en la “alteración de la sustancia” esto hace que sea necesario definir la misma.

II.-CODIGO DE VELEZ SARFIELD

El artículo 2807 del CC dice “Es el derecho real de usar y gozar de una cosa que pertenece a otro con tal que no se altere su sustancia”

En la nota de Vélez a ese artículo no define lo que es sustancia pero sigue a Demolombe.

En el artículo 2863 CC describe los derechos del usufructuario pero en la nota al artículo 2863 establece “que es preciso no tomar con sentido absoluto el término “como el propietario mismo” que es una expresión que contiene el articulo 2863 CC.

Vélez legisla respecto a algunos usufructos específicos los de montes donde habla del derecho a la tala, cañaveral o sauzal a utilizar a su arbitrio como un buen varón sino también vender como frutos las cosas que se reproducen. Las que caen de los arboles por el viento puede tomarlas para su uso y los de su heredad y obligar al propietario a recargar los restantes.²

Pero no puede cortar los árboles que no tengan frutos y que existan en los bosques y lugares de recreo.³

Las cuestiones relativas a usufructo deben resolverse conforme los principios de la buena fe.

² PEREZ, Pejic, Gonzalo en Herrera G., Caramelo y S. Picasso, Código Civil y Comercial de la Nación. Comentado. Tutulo preliminar y libro Primero, r, s, Infojus, Buenos Aires, 2015, pp 360-428.

³ Llambias, Jorge J “Anteproyecto de Código Civil de 1954 para la República Argentina. Universidad Nacional de Tucumán. .Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Tucumán 1968



El usufructuario puede realizar mejoras en los bienes que son objeto de usufructo con tal que no alteren su “sustancia” ni su forma principal. Puede reconstruir un edificio vetusto sin derecho a reclamar dinero por las mejoras. Puede llevarse las cosas que instala como mejora siempre y cuando no dañe la cosa sometida a usufructo.

Las obligaciones del usufructuario son las siguientes: según el artículo 2878 CC “Usar de la cosa como lo haría el dueño y usarla para el destino que estaba afectada antes de la constitución del usufructo”. O sea que no puede cambiar el destino de una casa habitación de familia y convertirla en un hotel.

Los objetos sometidos a su derecho deben ser los propios a su naturaleza absteniéndose de todo acto de explotación que aumente los elementos de su derecho, desmenuzando la fuerza productiva de las cosas sometidas al usufructo”.

El artículo 2892 dice que el usufructuario no puede demoler todo o parte de la construcción aunque la sustituya por otra mejor con el objeto de gozar de otra forma del terreno o los materiales del edificio. Si en el usufructo hubiera casos, no puede cambiar la forma exterior de ellas ni sus disposiciones accesorias, ni la distribución interior de las habitaciones. Tampoco puede cambiar el destino de la cosa aun cuando aumentase la utilidad que ella pudiera producir”

En el Código Velezano se conocía el alcance del término “sustancia” si lo interpretamos en juego con las demás normas que regulan ese instituto.

O sea que significaba el cuidado de la forma principal del objeto.

III.-ANTECEDENTES

El anteproyecto Bibiloni. El proyecto de Llambrias y el de Código Civil de 1998.

Todos hablan del deber de conservar la cosa por parte del usufructuario “mantener la forma sin alterar la sustancia” o si de acuerdo al destino económico



que tenía l ser entregada y conforme a las reglas de una administración juiciosa”.⁴

Llambrias habla del “destino económico y social” teniendo en cuenta la función social de la propiedad conforme la constitución vigente al momento de la realización de ese anteproyecto que era del año 1954 y era la Constitución de 1949.

IV.-EL USUFRUCTO EN EL DERECHO COMPARADO

Uruguay, Colombia y Ecuador en sus códigos civiles se refieren a la conservación de la forma y la sustancia.

Hablan acerca del “ser” de la cosa y de la tala de árboles, ya que son estados que tienen incorporados los derechos de la naturaleza por cambios en las leyes jurídicas luego que estos derechos fueran reconocidos en convenciones internacionales y el dictado de medidas de acción positiva (art. 37 CN).

El Código Civil de Italia habla del derecho del usufructuario a disfrutar de la cosa respetando su destino económico.

V.-ACTUAL CODIGO CIVIL Y COMERCIAL

El artículo 2129 establece que el usufructo es el derecho real de usar, gozar y disponer de un bien ajeno sin alterar su sustancia.

Incluyendo de forma expresa el alcance del término “sustancia”. Hay alteración de la sustancia cuando se modifica la materia, forma o destino o cuando se menoscaba el derecho.

El artículo 2143 regula el derecho del usufructuario para realizar mejorar las que no deben alterar la sustancia de la cosa. No puede reclamar su pago pero si puede retirarla sino daña el bien.

⁴ BIBILONI Juan A, “Anteproyecto al Código Civil Argentino presentado por la Comisión encargada de redactarlo. (derechos reales) t.III. Valerio, Abeledo Editor, Buenos Aires, 1930.



El artículo 2154 CC y C Es el derecho de usar y gozar de una cosa ajena, material o indivisa con los límites que surgen del título sin alterar la sustancia. Solo puede ser beneficiario de usufructo una persona humana.

El artículo 2158 CC y C La habitación es un derecho real que consiste en morar un inmueble ajeno construido o en parte de él sin alterar su sustancia. Solo puede establecerse a favor de una persona humana. La obligación de conservar la sustancia debe ser respetada y su incumplimiento es causa de extinción del usufructo.

Dentro del modo de extinción del usufructo dice “Se extingue por el uso abusivo y la alteración de la sustancia comprobada judicialmente”.

Los códigos de procedimientos establecen de qué modo se demuestra la verdad judicial que no es la misma que la verdad real.

VI.-POSTURAS DOCTRINARIAS

En los derechos y deberes del usufructuario y unido al propietario rige el “salve rerum substantia” (Guillermo L. Allende- menciona en el Tratado de las Servidumbres” de Abeldedo-Perrot, Buenos Aires.⁵

Ya que no existe una sola definición que marque una concepción uniforme del término “sustancia”.

VII.-CONCEPTO FILOSOFICO DEL TERMINO SUSTANCIA

El desarrollo de esta cuestión fue muy profunda desde la filosofía. Es imposible realizar el tratamiento de todas esas cuestiones, solo busco despertar el espíritu crítico mediante este humilde artículo.⁶

⁵ ALLENDE, Guillermo L “Tratado de las servidumbres” Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1963

⁶ MANRESA y NAVARRO José M “Comentarios al Código Civil Español” con la colaboración de varios jurisconsultos y una introducción del Excmo. Sr. D. Francisco de Cárdenas, t IV, Imprenta de la revista de legislación, Madrid, 1905.



La postura de Manrese y Navarro dice "...Es la sustancia el "ser" en si mismo de la cosa, la que no se consciente al usufructuario es cambiar ese ser o esencia, para que la cosa vuelva la misma que era a manos del propietario...". Esta postura la desplegó al momento de realizar comentarios respecto al Código Civil Español. ⁷

La construcción de Demolombe es quien construyo el concepto jurídico de sustancia y fue la seguida por Vélez en la nota al artículo 2807 CC.⁸

La sustancia son las cualidades constitutivas que le otorgan forma a los cuerpos. Es lo que hace que se le otorgue un nombre como casa, reloj.

Se les puede agregar algunas cualidades accesorias por medio de los adjetivos.

El pensamiento de Villavicencio respecto de esta doctrina es la siguiente: Mediante esta postura se construye la forma de la sustancia y se le da un contenido jurídico. O sea que son un grupo de términos o palabras que buscan describir una cosa como por ejemplo INMUEBLE URBANO HABITABLE Y MERCANTIL:⁹

Entonces Villavicencio plantea cuál de todos estos términos es el que otorga sustancia a la forma.

Demolombe trajo una vinculación entre forma y describir a este último como un servicio en razón de las necesidades humanas.

Ambos términos tienen una gran forma ambigüedad: forma y sustancia. Desde lo objetivo y lo subjetivo.

VIII.-LIMITES A LA DOCTRINA DE LA REALIDAD ECONOMICA

⁷DEMOLOMBE Charles "Traite de la distinitions des biens", Durand de Pedone, Laurriet-Hechatte, Paris 1880.

⁸ BIBILONI Juan A, "Anteproyecto al Código Civil Argentino presentado por la Comisión encargada de redactarlo. (derechos reales) t.III. Valerio, Abeledo Editor, Buenos Aires, 1930.

⁹ VILLAVICENCIO, Francisco F "Salva rerum substantia en el usufructo propio" , Revista de Derecho Privado, Tomo XXXV, (enero-diciembre-1951), número 408, Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid 1951, pp189-206.



La ley 11683 en su artículo 1 y el artículo 27 de la ley de Convenio Multilateral establecen que debe interpretarse de acuerdo a la doctrina de la realidad económica.

Esto hace que deba otorgarse preeminencia a la sustancia sobre la forma que hace a lo que es la esencia de una transacción. O sea la voluntad de las partes al momento de llevar adelante un negocio jurídico y no tanto a la forma con que se perfecciona.

Los actos jurídicos se manifiestan por medio de diferentes formatos.

Ahora debemos tener en cuenta que en derecho existen distintas verdades, una es la verdad procesal la otra es la verdad real.¹⁰

Si analizamos nuestro ordenamiento podemos observar que se le brinda una importancia muy grande al elemento económico contenido en los actos jurídicos. Esto es tratar de ver la realidad por encima de las formas que hayan podido establecer las partes. Por este medio se busca saber cuál es la verdadera trama de los impuestos que se asocian a la sustancia de la ley.

Esto es así ya que muchas veces existen formas que no son las adecuadas y que entran en riña con la sustancia del negocio y por ese medio puede existir una llamada elusión de tributos.

Esta adecuación la debe realizar aquel que interpreta la ley que sería “el juez penal económico” o en su defecto la administración tributaria.

Esto se trata de dos formas diferentes de interpretación legal que sería una formal y otra sustancial. A partir de allí se puede y hasta si nos ponemos a hilar fino a pensar si los jueces al aplicar las normas jurídicas o crean derecho a través de la interpretación de las mismas.

Esta postura acerca de la creación de derecho a partir de la interpretación de las normas en materia penal nos lleva a una crisis con el principio de legalidad o reserva.

¹⁰ TARSITANO Alberto, (2021) “ La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario”, Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea 423 a 469.



Pero muchas veces la cuestión puede llegar a ser peor si existen quienes ponderan la posible existencia de una mala praxis judicial en el caso que se apliquen normas derogadas al utilizar precedentes jurisprudenciales que se basan en ellos.

Los formalistas como lo fue Sebastián Soler quien propugna la existencia de seguridad jurídica a partir de la aplicación de la letra de la ley y desconocen los principios del abuso de derecho anti elusión en el marco de lo que es la imposición de tributos. Por otro lado se encuentra la escuela realista de Genaro Carrió que en su libro “derecho y lenguaje” a quien cito porque corrió mucha tinta en su disputa académica con Soler.

En cambio el sustancialismo propugna una interpretación constitucional y convencional del tributo, las motivaciones de los legisladores y el principio de la capacidad contributiva además del hecho imponible.¹¹

O sea que se puede afirmar que el sustancialismo tiene bases muy amplias como los fines jurídicos en contraposición con el rigor formal.¹²

En la actualidad es un desafío que desde el Tribunal Fiscal de la Nación se puede generar una verdadera política anti elusión.

Esta doctrina es anglosajona y busca colocar lo auténtico por encima de las formas de artificio. Esta frase es utilizada tanto por jueces o administraciones tributarias sin determinar que es cada una.

Para la existencia de un hecho de naturaleza económica debe existir un hecho imponible y se basa en el principio de capacidad contributiva. El hecho imponible tiene relación con la noción de actividad tributaria.

Existen hechos que revelan la capacidad contributiva como el consumo, el patrimonio y la renta.

¹¹ SOLER Sebastián “La Interpretación de la ley” ob.cit pág. 36 y 178.

¹² CARRIO Genaro “cho y Lenguaje” ob. Cir. Pág. 40



Ningún sistema jurídico ni el anglosajón ni tampoco el nuestro logro construir normas anti elusión que sean claras y en las que se pueda reconocer la diferencia entre elusión y economía de opción.

En el marco del derecho comparado existen doctrinas que lo asocian a la simulación como por ejemplo en Brasil la teoría esbozada por Heleno Taveira Torres.¹³

Por otro lado es partir del G20 que se habla de maniobras que buscan erosionar las bases imponibles dentro de los pilares BEPS, y se busca castigar y perseguir la planificación fiscal agresiva.

Fue en este marco que empresas como Amazon y Google buscaron la regularización impositiva a partir de la llamada “fiscalidad voluntaria” a los efectos de no tener malas calificaciones internacionalmente.

Para Alchourron y Bulligyn se explica la elusión mediante la reconstrucción racional de un concepto vago e inexacto. Se trata de un hecho problemático que constituye una realidad relevante. Se busca de tratar de evitar la producción del hecho imponible Habrá quienes consideren que es la responsabilidad de dejar que se produjeran “lagunas jurídicas” que algunos aprovechan para eludir el cumplimiento normativo.¹⁴

Existen algunas posturas que rechazan la postura anti elusiva tomando en cuenta la postura recaudatoria de las políticas fiscales desplegadas por las administraciones tributarias y sus excursiones de “pesca” basándose solo en presunciones y ficciones que surgen de la ley.¹⁵

¹³ TAVEIRA TORRES, Heleno (2014) “Derecho Constitucional Financiero”, Brasil, Sao Paulo pág. 66-74

¹⁴ ALCHOURRON y BULYGIN (ob. Cit. Pag. 53) Critica de Carrió en el plano empírico y la de oler en lo conceptual. Por eso no se refería al mismo asunto desde el punto de vista del silogismo lógico y se puede inferir que la controversia era de carácter aparente.

¹⁵ VON SAVIGNY Friedrich Karl, “Sistema de Derecho romano actual”, Madrid, Centro Editorial Góngora, 1956, pa. 20.

¹⁵ FOUCAULT Michel, “la verdad y las formas jurídicas” 2da. Edición Gedisa Editorial, Barcelona 2003, pág. 65.



El método que se utiliza es atípico como por ejemplo el abuso de la norma, de la forma, o de la falta de causa del negocio.

La interpretación de las normas tributarias se rige por los principios de la hermenéutica jurídica ya que se trata de una disciplina autónoma.

O sea que podemos afirmar que el límite a la “realidad económica” se encuentra dado cuando existe un “abuso de las normas legales”

Existen diferentes posturas en cuanto a la doctrina de la naturaleza del negocio jurídico y su conexión con la autonomía de la voluntad. Si se debe atender el propósito práctico a la voluntad del declarante. Von Savigny esboza la teoría del acto jurídico¹⁶.

IX.-DERECHO TRIBUTARIO Y DERECHO CIVIL

Dino Jarach se refirió a la autonomía del derecho tributario por sobre el derecho civil y decía que el derecho civil afirma que una relación jurídica tiene como presupuesto un negocio por lo que la ley reconoce la autonomía de la voluntad como fuente. Pero el derecho tributario no considera que es presupuesto de la obligación un negocio jurídico.¹⁷

Esta doctrina se basa en el principio de la realidad económica que constituyó su base en la doctrina alemana de forma y sustancia.

A través de esta interpretación considera Jarach que se logran los principios de igualdad contributiva que sirve de criterio para interpretar las normas tributarias y fundamentar la autonomía de la disciplina.¹⁸

Por otro lado el doctor Francisco Martínez considera que el principio de la realidad económica interpreta el negocio jurídico como una declaración de la voluntad vacía de contenido. Deja de lado el pensar que las formas que tiene cualquier acto jurídico.

¹⁷ JARACH Dino “Estudios de derecho tributario” pág. 169, Buenos Aires, Editorial CIMA, 1998.

¹⁸ MARTINEZ Francisco “El criterio económico”. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intento facti) y la intención jurídica (intento iuris), en Rev., “Derecho fiscal”, Tomo XX, Ed. Contabilidad Moderna, pág. 849.



BIBLIOGRAFIA

ALCHOURRON y BULYGIN (ob. Cit. Pag. 53) Critica de Carrió en el plano empírico y la de oler en lo conceptual. Por eso no se refería al mismo asunto desde el punto de vista del silogismo lógico y se puede inferir que la controversia era de carácter aparente.

ALLENDE, Guillermo L “Tratado de las servidumbres” Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1963

BIBILONI Juan A, “Anteproyecto al Código Civil Argentino presentado por la Comisión encargada de redactarlo. (Derechos reales) t.III. Valerio, Abeledo Editor, Buenos Aires, 1930.
CARRIO Genaro “cho y Lenguaje” ob. Cir. Pág. 40

DEMOLOMBE Charles “Traite de la distinitions des biens”, Durand de Pedone, Laurriet-Hechatte, Paris 1880.

FOUCAULT Michel, “la verdad y las formas jurídicas” 2da. Edición Gedisa Editorial, Barcelona 2003, pág. 65.

JARACH Dino “Estudios de derecho tributario” pag. 169, Buenos Aires, Editorial CIMA, 1998.

LLAMBIAS, Jorge J “Anteproyecto de Código Civil de 1954 para la República Argentina. Universidad Nacional de Tucumán. .Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Tucumán 1968

MANRESA y NAVARRO José M “Comentarios al Código Civil Español” con la colaboración de varios jurisconsultos y una introducción del Excmo. Sr. D. Francisco de Cárdenas, t IV, Imprenta de la revista de legislación, Madrid, 1905.

MARTINEZ Francisco “El criterio económico”. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (intento facti) y la intención jurídica (intento iuris), en Rev., “Derecho fiscal”, Tomo XX, Ed. Contabilidad Moderna, pág. 849.

PEREZ, Pejic, Gonzalo en Herrera G., Caramelo y S. Picasso, Código Civil y Comercial de la Nación. Comentado. Título preliminar y libro Primero, r, s, Infojus, Buenos Aires, 2015, pp 360-428.

SOLER Sebastián “ La Interpretación de la ley” ob.cit pág. 36 y 178

TARSITANO Alberto, (2021) “ La elusión fiscal. Forma y sustancia en el derecho tributario”, Buenos Aires, Argentina. Editorial Astrea 423 a 469.

TAVEIRA TORRES, Heleno (2014) “Derecho Constitucional Financiero”, Brasil, Sao Paulo pag. 66-74

VILLAVICENCIO, Francisco F “Salva rerum substantia en el usufructo propio” , Revista de Derecho Privado, Tomo XXXV, (enero-diciembre-1951), número 408, Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid 1951, pp189-206.

VON SAVIGNY Friedrich Karl, “Sistema de Derecho romano actual”, Madrid, Centro Editorial Góngora, 1956, pa. 20.