

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 3 de setiembre de 2019.

No. 592

VISTOS :

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: “FRAGA, FRANCISCO con ESTADO. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. Acción de nulidad” (Ficha No. 179/2017).

RESULTANDO :

I) Que con fecha 3/04/2017, a fs. 2, compareció el accionante, entablando demanda de nulidad contra la Resolución 3/0508/2016, dictada por el Director de la División Fiscalización en ejercicio de atribuciones delegadas, del Director General de Rentas, con fecha 9 de agosto de 2016, en virtud de la cual se declara que al compareciente le corresponde abonar las obligaciones tributarias detalladas en el numeral 1º) de la misma, por concepto de IRAE – SECTOR AGROPECUARIO e IVA – SECTOR AGROPECUARIO por el periodo 2009 a 2012, por el monto total de \$2.824.826, que se ha configurado la infracción de mora y contravención, imponiendo una multa de \$ 564.956, más los recargos legales generados hasta la cancelación total de los impuestos adeudados (fs. 256 y 257 de los A.A.).

Señaló el accionante que durante el tiempo que fue objeto de las actuaciones inspectivas, desarrolló una actividad de productor agropecuario como persona física; ocupando tierras de propiedad de una sociedad (VIBRASOL S.R.L.), cuyas cuotas sociales las adquirió en un momento posterior.

Indicó que los predios rurales de propiedad de VIBRASOL SRL eran ocupados en virtud de contratos mediante los cuales, a cambio del uso de los mismos, el compareciente entregaba a dicha sociedad el 25% de los frutos obtenidos por concepto de cultivo de cereales.

Consideró que desde el punto de vista tributario, la totalidad de los cereales producidos en la explotación en cuestión y entregados a terceros constituían venta de cereales, por lo que se aplicó a las mismas el régimen de IVA en suspenso, previsto por los artículos 11 y siguientes del Título 10 del T.O., obteniendo en consecuencia certificados de crédito por el IVA aplicado a las adquisiciones de bienes y servicios que integran el costo de dichas operaciones, certificados que se utilizaron para cancelar obligaciones del compareciente por concepto de Impuesto a la Renta de Actividades Económicas (IRAE).

Analizó el marco normativo de la aparcería, expresando luego que la tesis de la DGI expuesta en el expediente administrativo, es que “los frutos se reputan de propiedad del dueño” del inmueble; la que ha sido expuesta en la Consulta N° 4760.

Afirmó que dicha tesis es equivocada, y como consecuencia de la misma todo el resto del argumento de la Administración.

Expresó que la dogmática que estudia el contrato de aparcería desde el punto de vista del Derecho Privado se inclina en su totalidad por soluciones distintas a las expresadas por la Administración; y que los artículos 143 y ss. del Código Rural define a la aparcería o medianería, como un contrato mediante el cual una parte (el dador), entrega a otra (tomador), animales y/o un predio rural para que esta última cuide los animales, o cultive y cuide ese predio, repartiéndose los frutos o “el

importe correspondiente”; siendo el tomador quien realiza la actividad de cría de animales o cultivo que genera los frutos que luego se “reparten”.

Reseñó distintas tesis respecto a cómo considerar la situación descripta desde la perspectiva del Derecho Privado, y consignó, que al caso no le son aplicables las disposiciones sobre la “accesión” como modo de adquirir el dominio, en las que parece fundarse el criterio de la DGI; y que como regla general, todos los frutos de un bien se consideran de propiedad de quien es dueño del bien que los produce, pero también es indudable que el derecho admite múltiples figuras en las que esa regla no se aplica.

Manifestó que, en materia jurídica tributaria, el inciso 1° del artículo 6° del Código Tributario sienta la regla general para determinar el alcance de los términos utilizados por la ley fiscal y que provienen de otras ramas del derecho como ocurre con la “aparcería o medianería”; y en dicho texto se expresa, que salvo que la ley tributaria se aparte de, o se remita a las definiciones de esas otras ramas, corresponderá atribuir a los términos un significado acorde con la realidad considerada por el legislador al crear el tributo.

Alegó que aplicando dicha regla al caso que nos ocupa, no caben dudas que la actividad del tomador del bien en aparcería es la de un verdadero productor agropecuario que enajena los bienes de su producción, los que, si permanecen en estado natural, ameritan la aplicación del régimen de IVA en suspenso.

Estimó que el Tribunal debe tener presente, que en el caso que nos ocupa el propietario del terreno entregó la tierra sin cultivar al compareciente, y fue éste el que, por su riesgo y a su costo, cultivó la tierra y obtuvo las cosechas de cereales que luego se repartieron; y que desde el

punto de vista económico el producto de la cosecha es de propiedad del tomador del bien y titular de la explotación agropecuaria, ya que fue él el que asumió los riesgos y los costos de la actividad.

Puntualizó que desde el punto de vista fiscal, es evidente que un contrato de aparcería celebrado, es económicamente muy próximo a un arrendamiento del inmueble rural, por esta razón es razonable considerar a los ingresos que obtenga el dador del bien como una renta de capital; y que esta modalidad de contrato planteado en autos aleja toda posibilidad de sostener que el propietario de la tierra es también propietario de las cosechas y, por lo tanto que sea sólo él efectúa “enajenaciones de bienes agropecuarios en estado natural”. Materialmente, el propietario de la tierra se limitó a poner su predio a disposición del explotador, y recibió a cambio una suma de dinero calculada en función del volumen de producción del sujeto que tomó el bien. Por lo tanto, toda la producción de cereales fue vendida, cambiada por dinero, por el explotador del predio y tomador de la aparcería. Luego de pagado el precio al propietario del bien y otros costos, los rendimientos fueron para el actor.

Subrayó que atribuir la totalidad de la producción de cereales al propietario de la tierra sobre la cual se realizó la aparcería no es simplemente una formalidad sino que contradice en forma directa las condiciones materiales de la relación entre las partes. Resulta totalmente irreal sostener que un sujeto que se limita a recibir dinero por el uso de un bien inmueble, mientras que otro distinto de él explota la tierra a su riesgo y maneja los frutos de la explotación, es un “prestador de servicio” a ese propietario de la tierra.

Concluyó que es exactamente al revés: hay un explotador agropecuario, que recibe del propietario de la tierra un servicio por el que paga sumas de dinero calculadas como un porcentaje de la producción multiplicado por el valor de unidades de las mismas en un momento dado.

En definitiva solicitó la anulación del acto impugnado.

II) Que con fecha 24/05/2017 a fs. 13, compareció el representante de la demandada, contestando la demanda incoada.

Manifestó que el actor desarrolló durante el tiempo en que fue objeto de las actuaciones inspectivas, actividad agropecuaria en virtud de sendos contratos anuales sucesivos de “medianería”.

Sostuvo que conforme a los contratos glosados, el Sr. FRAGA hacía las veces de tomador del predio, siendo VIBRASOL S.R.L. la propietaria del inmueble y dador de la aparcería.

Destacó que diversas opiniones doctrinarias en materia de Derecho común se han dado en cuanto a la naturaleza jurídica del contrato de aparcería, que no son para nada coincidentes; y citando varios autores, entendió que la opinión más generalizada en la actualidad es que la aparcería si bien comparte algunas características con la sociedad y con el arrendamiento, es efectivamente un contrato autónomo.

Afirmó que conforme a lo dispuesto por los artículos 486, 487, 493, 502, 731 y 1776 del Código Civil, no existe norma alguna que permita sostener que para el caso de autos y para la aparcería en general, no aplica el principio de accesión por el cual el propietario del inmueble se hace automáticamente titular de los frutos que éste produce.

Consideró respecto al “servicio” de aparcería, que el Derecho Tributario nacional regula específicamente la aparcería en el IVA; así el artículo 19

del Título 10 del Texto Ordenado dispone en el Literal Ñ Numeral 2° que se encuentren exonerados los servicios de aparcería; por lo que queda claro que para el Derecho Tributario, la aparcería constituye una prestación de servicio para el tomador.

Agregó que esta posición fue recogida por la DGI en la Consulta N° 4760 de 31 de mayo de 2008, la que fue tomada por la asesora del contribuyente, siendo sus conclusiones aplicables al presente caso.

Alegó, con relación a la cláusula de precio en los contratos que afirmar como lo hace el actor, que desde el punto de vista fiscal, un contrato de aparcería es muy próximo al contrato de arrendamiento del inmueble rural, es un argumento meramente efectista, ya que al fijar el precio en el 25% equivale en definitiva a repartir la renta, correspondiéndole al actor, prestador del servicio el 75% de lo producido.

Concluyó que ni la cláusula de precio ni otra de los propios contratos altera las conclusiones referidas respecto a la titularidad de los frutos del inmueble rural; quien los enajena no es otro que el propietario del inmueble, que en tal concepto conjuga el hecho generador circulación de bienes, mientras que el aparcerero tomador realiza una actividad legalmente definida como servicio de aparcería, expresamente exonerado del IVA (y por lo tanto incluido en el régimen general de IVA en suspenso).

En suma, solicita se desestime en todos sus términos la demanda interpuesta.

III) Abierto el juicio a prueba, se produjo la que obra certificada a fs. 26.

IV) Alegaron las partes por su orden. La actora lo hizo a fs. 29 y ss. y la demandada a fs. 35 y ss.

V) Se confirió vista al Sr. Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo quien produjo el Dictamen N° 528/2018, a fs. 40, aconsejando desestimar la demanda interpuesta, y en su mérito, confirmar el acto administrativo impugnado.

VI) Se llamó para sentencia, girando los autos a estudio de los Sres. Ministros, quienes acordaron su dictado en forma legal.

CONSIDERANDO :

I) Que en la especie se han acreditado los extremos legales habilitantes requeridos por la normativa vigente (arts. 4 y 9 de la Ley 15.869), para el correcto accionamiento de la nulidad.

II) En obrados se acciona la nulidad de la Resolución 3/0508/2016 dictada, dictada por el Director de la División Fiscalización en ejercicio de atribuciones delegadas, del Director General de Rentas, con fecha 9 de agosto de 2016, en virtud de la cual se declara que al compareciente le corresponde abonar las obligaciones tributarias detalladas en el numeral 1º) de la misma, por concepto de IRAE – SECTOR AGROPECUARIO e IVA – SECTOR AGROPECUARIO por el periodo 2009 a 2012, por el monto total de \$2.824.826, que se ha configurado la infracción de mora y contravención, imponiendo una multa de \$ 564.956, más los recargos legales generados hasta la cancelación total de los impuestos adeudados (fs. 256 y 257 de los A.A.).

Contra el acto impugnado, notificado personalmente al actor el 26 de agosto de 2016 (fs. 259 y 260 de los A.A.), interpuso este los recursos de revocación y jerárquico en subsidio con fecha 2 de setiembre de 2016 (fs. 264 a 270 de los A.A.)

Operó la denegatoria ficta el 20 de marzo de 2017.

Finalmente, la demanda de nulidad fue interpuesta en tiempo útil, el 3 de abril de 2017 (nota de cargo a fs. 8 de autos).

III) Por Dictamen N° 528/2018, a fs. 40 y 41 vto., el Procurador del Estado en lo Contencioso Administrativo, aconsejó desestimar la demanda interpuesta.

IV) El Tribunal, en decisión adoptada por unanimidad de sus integrantes naturales, coincidiendo con lo dictaminado por el Procurador del Estado, procederá a confirmar el acto impugnado, en mérito a los siguientes fundamentos.

V) Antecedentes.

Conforme emerge de los antecedentes administrativos allegados a la causa, la Resolución N° 3/0508/2016 es el corolario de un procedimiento administrativo tributario que se inició con la fiscalización en mayo de 2013 a la contribuyente FRAGA BOERO FRANCISCO DANIEL, cuya actividad es realizar diversos cultivos a través de arrendamientos de parecería o medianería (fs. 9 y ss. A.A.).

Tras recabar información y diversa documentación, entre los que se encuentran diversos contratos de medianería (fs. 61 a 82 A.A.), los inspectores actuantes, realizaron con fecha 10 de diciembre de 2013, informe de actuación inspectiva concluyendo que el contribuyente “**debió declarar sus ingresos como “ingresos por medianería” y no como “venta de cereales”.**

En ese caso, “los frutos se reputan propiedad del dueño del predio, aún después de cosechados, el mismo podrá tributar IRAE o IMEBA, siempre que no verifique las condiciones de inclusión preceptiva en el

IRAE, mientras que la otra parte, tomador del predio, tributará preceptivamente IRAE.” (Instructivo IRAE agropecuario).

El contribuyente, (tomador), tiene ingresos por medianería, por lo tanto no corresponde que se solicite la devolución del IVA compras en virtud de que la medianería es un servicio agropecuario exonerado del mencionado impuesto, no obstante este será considerado como gasto deducible a los efectos del IRAE agropecuario.

Por las razones expuestas se procede a reliquidar el IRAE, tal como muestra el Anexo A que se adjunta, y las declaraciones 1306 dado que los créditos de IVA solicitados por el contribuyente no correspondían.” y adeuda obligaciones tributarias por concepto de IRAE e IVA AGROPECUARIO, por el periodo comprendido entre julio de 2008 a junio de 2012, por un monto de \$ 2.824.826, más la multa establecida en el art. 94 del CT, y recargos (fs. 133 a 136 A.A.).

Por informe de la Sección Apoyo Técnico de la División Fiscal de fecha 23 de mayo de 2014, se consigna que sería más conveniente para la Administración ir directo al dictado de la resolución definitiva y no adoptar medidas cautelares, por lo que se deberá proceder a dar vista de las actuaciones al contribuyente (fs. 198 y 199 A.A.); lo que fue compartido por la Directora Técnico Fiscal de la DGI (fs. 198 A.A.).

Se procedió a conferir vista de las actuaciones con fecha 3 de setiembre de 2014 (fs. 201 A.A.), evacuando la misma el actor con fecha 8 de octubre de 2014, en los términos que surgen entre fs. 206 a 212 A.A.

Por informe del Departamento Jurídico de la División Fiscal de fecha 20 de agosto de 2015, se analiza el informe de los inspectores actuantes y los descargos del actor, así como el contrato de aparcería y su

categorización jurídica, concluyendo que: “1. La ley tributaria del IVA recalifica al contrato de aparcería, como una prestación de servicio y se distancia con esta solución de las normas de derecho común, que nos conducirían a considerarlo un contrato asociativo. 2. La cláusula de precio que contiene en contrato, no desmiente el hecho incontrovertible que el tomador aparcerero recibe una renta del 75% de lo producido con la venta de granos, lo que surge mediante una operación de resta aritmética de lo que recibe como renta el dador aparcerero. 3. No hay ninguna cláusula del contrato que regule específicamente la propiedad de los frutos y por lo tanto rige la máxima del Código Civil que dispone que los frutos son del dueño de la tierra. 4. Que la propiedad de los frutos es del dueño de la tierra se desprende además de la cláusula de rescisión a favor del dador aparcerero que contiene el contrato. 5. Resulta incontrovertible que trabajar el campo, cultivándolo constituye una prestación de servicio para la Ley del IVA, dado que no es la circulación de un bien y provoca un provecho para la contraparte, que es la causa de la contraprestación” (fs. 227 a 234 A.A.).

Se otorgó nueva vista de las actuaciones al actor con fecha 9 de noviembre de 2015 (fs. 237 A.A.), la cuales no fueron evacuadas (fs. 242 A.A.).

Finalmente, la DGI procedió al dictado del acto que se enjuicia en autos (fs. 256 a 257 A.A.).

VI) Se ventila en obrados una cuestión de puro Derecho, consistente en determinar cuál es el régimen tributario aplicable a los contratos celebrados por el contribuyente, más específicamente, si a dicho negocio jurídico se aplica el régimen de IVA en suspenso o no, en virtud de

la consideración que se haga al respecto de los referidos contratos, cuestión para la cual se hace necesario interpretar los mismos y lo que disponen las normas vigentes al respecto.

En primer lugar, el compareciente se agravia por la posición de la DGI respecto a que la actividad del tomador de una aparcería es la de un productor agropecuario que enajena bienes de su producción y por la aplicación del principio de accesión por el cual los frutos de la producción agropecuaria es de titularidad del propietario de la tierra y no del aparcerero tomador.

No se comparte su temperamento.

Y ello en virtud que no resulta controvertido que el accionante y la sociedad VIBRASOL SRL suscribieron con fechas 28 de junio de 2008, 15 de junio de 2009, 22 de junio de 2010 y 17 de junio de 2011, contratos de *medianería*, en los cuales el actor es el **tomador** de los predios rurales objeto de los mismos (dos inmuebles ubicados en el departamento de Soriano) y la SRL es la propietaria de los mismos y por tanto, es la **dadora** (fs. 67 a 82 A.A).

Conforme surge de los referidos contratos, en la cláusula 2. Objeto, *“El Dador en su calidad de propietario de los Inmuebles da en medianería al Tomador, quien recibe de aquel, el uso y goce de los mismos. El Tomador se obliga a destinar los Inmuebles para explotación agrícola”*; y en contraprestación, la cláusula 4. Precio y forma de pago, dispone que: *“El pago de la renta al Dador por todo el plazo de este Contrato y por todo concepto, estará determinado por la entrega de un porcentaje del producido de las cosechas de gran del Tomador. En ese sentido, el*

Tomador, entregará por concepto de precio el 25% (veinticinco por ciento) del producido de las cosechas de grano.

El Dador percibirá el precio de este Contrato - 25% del producido – en el dinero equivalente a la venta de su tonelaje...”.

En segundo lugar, el artículo 143 del Código Rural establece: “*La aparcería es un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente.*”

Y a nivel doctrinario se ha afirmado que, en el contrato de aparcería, el aparcerero dador adquiere derecho sobre los frutos en la cuota parte que le corresponde desde el momento mismo en que los mismos se producen. Lo que sucede es que como el predio, los cultivos o los animales, están bajo el cuidado y tenencia exclusiva del tomador, el dador recibirá sus frutos o equivalente de manos de aquel (Cf. GUERRA DANERI, Enrique; “*La naturaleza jurídica de la aparcería y sus diferencias con la sociedad y el arrendamiento*”, Revista de Derecho Agrario N° 2).

VII) Ahora bien, sin perjuicio de la naturaleza jurídica de la aparcería o medianería, el Derecho Tributario considera, ese contrato, como una ***prestación de servicios*** que brinda el tomador que cultiva la tierra al dador del inmueble rural, siendo aplicable en la especie, el artículo 19 del Título 10 del TO 1996 en su numeral 2, literal Ñ, que establece expresamente que se encuentran exonerados de IVA “*Los servicios de campos de recría, pastoreos, aparcerías, medianerías y actividades análogas, cuando lo establezca el Poder Ejecutivo*” (lo cual fue establecido

por el art. 58 del Decreto N° 220/998, en la redacción dada por el Decreto N° 158/014).

Por tanto, entiende el Tribunal que, al ser la aparcería o medianería calificado normativamente como un servicio exonerado de IVA, el accionante no se encontraba habilitado a descontar el IVA Compras al encontrarse excluido del régimen del *IVA agropecuario “en suspenso”*; y como prestador de un servicio de explotación agropecuaria bajo la forma de aparcería o medianería, el tomador obtiene una renta derivada de tal actividad y tributará preceptivamente IRAE.

Ese ha sido el criterio adoptado por la Administración demandada, en la Consulta N° 4760, donde la misma consideró que: *“El artículo 143 del Código Rural establece que “La aparcería es un contrato en el que una de las partes se obliga a entregar uno o más animales, un predio rural o ambas cosas, y la otra a cuidar de esos animales, cultivar o cuidar ese predio con el objeto de repartirse los frutos o el importe correspondiente”*

Según el tipo de explotación la aparcería podrá ser agrícola, pecuaria o mixta.

La corriente denominación de medianería la ha asimilado en la práctica a la aparcería agrícola. Los aportes pueden consistir en ganado, semillas, dinero y el predio, por parte del aparcerero propietario y por parte del aparcerero colono el principal aporte consiste en trabajo, pudiendo aportar a veces los implementos necesarios a la explotación de que se trata.

Ya que los frutos se reputan propiedad del dueño del predio, aún después de cosechados, el mismo podrá por tributar IRAE o IMEBA, siempre que no caiga en las condiciones de inclusión preceptiva en el

IRAE establecidas en el art. N° 9 del decreto N. 150/007, mientras que la otra parte tributará preceptivamente IRAE.” (fs. 62 vto. a 63 vto. A.A).

VIII) Por su parte, respecto a la propiedad de los frutos obtenidos a consecuencia de la actividad agropecuaria desplegada, y como consignara en su asertivo voto el Sr. Ministro, Dr. VAZQUEZ CRUZ: *“Fijar el precio en el 25% equivale simplemente a que el actor (prestador del servicio) le corresponde el 75% de lo producido.*

Como bien lo expresa la DGI: “En nada cambia la titularidad de los frutos del inmueble rural: quien los enajena no es otro que el propietario del mismo inmueble, que en tal concepto conjuga el hecho generador “circulación de bienes”, mientras que aparcerero tomador realiza una actividad legalmente definida como servicio de aparcería, expresamente exonerado del IVA y por tanto excluido del régimen de IVA en suspenso”.

En definitiva, los contratos de marras se encuentran exonerados de IVA, por lo que no resultaba de aplicación el régimen de IVA en suspenso, lo que determina la improcedencia de las cancelaciones de obligaciones tributarias por IRAE con los créditos fiscales obtenidos a partir del señalado IVA en suspenso.

En consecuencia, el criterio sentado en el acto impugnado resulta conforme a Derecho, correspondiendo por ende la conformación del mismo.

Por los fundamentos expuestos, lo dispuesto por el artículo 309 de la Constitución de la República, el Tribunal,

FALLA:

Desestímase la pretensión anulatoria y, en su mérito, confírmase el acto administrativo impugnado.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fijanse los honorarios del abogado de la parte actora en la cantidad de \$33.000 (pesos uruguayos treinta y tres mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Corujo, Dr. Gómez Tedeschi, Dr. Echeveste (r.), Dr. Vázquez Cruz,
Dra. Klett.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).