

*(Quinta parte)*

**MUTUALIDAD BENÉFICA DEL CUERPO DE  
INSPECTORES TÉCNICOS DE TIMBRE DEL ESTADO**

**I SEMANA DE  
ESTUDIOS DE DERECHO  
FINANCIERO**

**MADRID**

1953



# **EL IMPUESTO DEL TIMBRE Y LA CONTRATACIÓN AGRÍCOLA**

**Conferencia desarrollada por  
D. JOSÉ RAMÓN FERNÁNDEZ BUGALLAL  
Inspector Técnico de Timbre del Estado  
el día 16 de enero de 1953.**



Han de ser mis primeras palabras de felicitación a la Junta rectora de nuestra Mutualidad por el acierto que supone la organización de estos coloquios, y de gratitud para vuestro concurso, que espero que pacientemente se disponga a escucharme.

Todos vamos a beneficiarnos de una u otra forma del hecho y proyección de estas sesiones, por modesto que sea –y en este caso lo es mucho– el bagaje profesional del ponente. Bien es verdad que soy la excepción, y basta para ello juzgar a quienes me han precedido y conocer a quienes me seguirán, por lo cual puedo permitirme afirmar, sin asomo de vanidad personal, que el fruto que obtengamos será rico en consecuencias. De una parte, nuestras herramientas profesionales recibirán lustre y pulimento; de otra, mostraremos, sin estridencias pero de verdad, el meollo universitario que todos llevamos dentro. Y no se confunda el intento de desenmohecer nuestro material de trabajo con el de proporcionarle una mayor agresividad, si no es la que, sin duda, se logrará a fuerza de afinar y documentar, cada vez más, nuestra técnica jurídicofiscal.

Y he querido destacar la trascendencia que para mí tienen las tareas que estos días nos ocupan porque, si otro hubiera sido el juicio que me mereciesen, desde luego no hubiera aceptado el trabajoso encargo con que se me honró. Este se produjo en tales condiciones que, aunque en absoluto percatado de que mi ausencia sería, sin duda, hasta agradecida, me sentí obligado a aceptarlo para no dificultar inoportunamente las siempre enojosas tareas de la organización. La misma fuerza de las circunstancias retrasó sensiblemente el momento de encomendarme este trabajo, y ello, unido a la naturaleza del tema propuesto – que ya se comentará–, me decidió a buscar la ayuda de otros compañeros, que me la han prestado con suma generosidad.

El enunciado –jurídico-bucólico– de mi ponencia es, a primera vista muy a propósito para ser desarrollado por un funcionario rústico, al fin y a la postre, como el que os habla; pero, a poco que entremos en materia, convendréis conmigo en que bajo esa apariencia inocente se esconde –como tantas veces– *una realidad intrincada y rebelde, de difícil acceso y polimorfa, de enorme extensión e irreductible a síntesis*. No son éstas las condiciones que satisfacen a un ponente, ni las que yo estaba dispuesto a superar con medios propios; así es, que he de testimoniar desde aquí mi cordial gratitud de un modo especial a nuestro compañero Sosa, e igualmente a Del Pozo, que no han limitado su ayuda a la que yo hubiese podido de ellos requerir, sino que han hecho suya, en suma, la ponencia. Y tan verdadera ha sido su colaboración, que habréis sin duda de percibirla, aunque yo la haya empañado por no haber sabido prestarle la forma adecuada a su notable interés. Así, pues, su labor, ejemplo de compañerismo altruista, se adorna además con la virtud de la humildad más resignada, al poner en mis manos su trabajo, conscientes e impávidos ante el evidente riesgo de que mi torpeza lo malograse.

\* \* \*

Y cumplidos estos gratos deberes que, en este caso, la justicia y el compañerismo antes que la cortesía imponen, entremos en materia.

Puestos a esquematizar nuestro trabajo y a enderezarlo a una finalidad, en definitiva, práctica, *hemos querido, en primer lugar, establecer aquellos caracteres comunes a la contratación agrícola en general*, y a la hora de mayores precisiones, limitar nuestro objetivo a determinadas formas de explotación originarias de documentos relevantes para el impuesto cuya importancia actual y la problemática que presentan justifican la elección. Elección ineludible, por otra parte, porque todo propósito de abordar el tema con ánimo exhaustivo es incompatible con los datos reales en que esta ponencia ha de descansar, cuya variedad y abundancia ya se pondrá de manifiesto. Ello, naturalmente, no implica renuncia a una sistematización más completa que la que nuestras posibilidades consigan, sino que estimamos que ella ha de ser el fruto de las aportaciones parciales de quienes sucesivamente completen *el cuadro que ahora tratamos tan sólo de iniciar*. Otro propósito equivaldría al tantas veces aludido de ponerle puertas al campo, que hasta ahora nadie ha conseguido, y menos aún si estas puertas vienen decoradas con la emblemática de nuestro Ministerio.

A este propósito, conviene también puntualizar nuestro intento, puesto que tradicionalmente quienes se han ocupado en libros o revistas de las aplicaciones de nuestro impuesto se han referido de modo especial a su faceta mercantil, civil o administrativa, sin referencias especiales, por nosotros conocidas, a su aplicación en el campo. Por ello nos interesa destacar que no tratamos ahora - a favor de una deformación profesional que tantas veces se nos imputa- de buscar en el agro español una fuente tributaria a costa de empapelar su natural desenvolvimiento económico. No tratamos, pues, de agostar sus secanos con aluviones de papel sellado, ni de enturbiar sus florecientes regadíos con efectos timbrados. Se trata tan sólo -y nada menos- de estudiar qué trato fiscal conviene a las formas de contratación actualmente en uso, cuyo reintegro progresivamente se va extendiendo aunque con tecnicismo discutible. De otra parte, aunque el intento fuera mal visto por la tradición poética, hay que destacar que no han sido precisamente Salicis y Nemorosos nuestros labradores de última hora, y que, merced a la coyuntura económica del momento, se han aproximado mucho los que actualmente del agro viven a los que obtienen sus ingresos de la industria o el comercio, con lo que una posible repugnancia mental a hollar el ámbito donde mecieron sus versos Virgilio o Góngora se ha de ver seriamente aminorada si se sitúan sus fuentes de inspiración mucho más cerca que hace un siglo de las prosaicas del Debe y el Haber, que tan mala prensa tradicionalmente han sufrido.

Otra reserva conviene hacer, y es la referente a la *documentación no librada espontáneamente por el labrador*, como necesaria o conveniente a sus transacciones, *sino impuesta por la legislación*, hasta hace poco profusa, *encaminada a garantizar una mejor distribución de la escasez*. Desaparecidas o paliadas las causas que motivaron su aparición y crecimiento, se aprecia hoy día una franca regresión en su desarrollo, por lo que sería trabajo de dudosa utilidad centrar nuestra argumentación sobre el supuesto de su vitalidad cuya amortiguación claramente registramos. No obstante es forzosa la referencia, y precisa *destacar que la intervención estatal continúa y continuará si bien en un plano de mayor tecnicismo y de distinta finalidad*. El imperativo de lo social y lo económico suponen unos objetivos que por su dimensión nacional escapan a las posibilidades privadas y suplanta a la antigua libertad, casi absoluta, reinante antaño en las transacciones agrícolas.

\* \* \*

Sin duda que los términos “contratación agrícola” se caracterizan ambos por su dilatada extensión, si bien el segundo restringe el área del primero. Aun así, no hemos de hurtarnos al deber de iniciar al menos un análisis general de su contenido.

La extensión de las explotaciones, que frecuentemente desbordan las posibilidades familiares, crean unas relaciones contractuales entre el elemento humano que interviene como auxiliar y el labrador o ganadero. Su caracterización es claramente laboral en nuestros días. Un segundo tipo de contratación se deriva de la lógica necesidad de convertir en dinero productos elaborados o complementarios, los que de la tierra se extraen. Por último, otro tanto puede decirse del tráfico pecuario.

Características comunes y relevantes para la aplicación de nuestro impuesto son las siguientes:

Primera. La enorme *variedad contractual* en cada uno de los supuestos aludidos. Esta variedad no limita su repertorio a las múltiples formas que la imaginación humana pueda concebir y las circunstancias aconsejar en cada uno de los supuestos citados, sino que frecuentemente se mezclan, en un solo pacto, elementos de los tres enunciados anteriormente como individualizables; así se engloban en unidad obligacional relaciones laborales, relativas a frutos, aprovechamientos y ganado. Un leve examen, siquiera sea imaginativo, de los problemas de calificación jurídica que tales pactos plantean, ofrece vasto campo a la investigación.

*Las especialidades geográficas añaden un nuevo elemento variable* al ya descrito. Siendo factor determinante del proceso de producción agrícola el medio geográfico-económico, éste mismo impone una serie de formas jurídicas adaptadas a conseguir la finalidad económica de la producción en forma óptima.

Segunda. Por si estos dos factores de variedad fueran grano de anís, desde un punto de vista de sistematización fiscal, una segunda característica común se presenta como importante ante el impuesto: el *verbalismo de la contratación*. Verbalismo auténtico y no fingido con fines evasivos en la mayoría de los casos. Verbalismo explicable si se discurre sobre la mentalidad, calificada, por algunos peyorativamente, de “atrasada” de nuestros labradores; adjetivación que nosotros no tenemos inconveniente en aceptar, pero sin otra significación que la que le es propia de descalaje en un ciclo evolutivo, cuyos estadios son por otros alcanzados con mayor velocidad. Se trata de un medievalismo efectivamente anacrónico, con tendencia a desaparecer, pero al que todavía pueden aplicarse perfectamente estas palabras, que pedimos prestadas a quien de sobra está capacitado para hacerlo <sup>(1)</sup>: “Durante la Edad Media las relaciones entre los hombres descansaban en el principio de la fidelidad, radicado a su vez en el del honor. Por el contrario, la sociedad moderna está fundada en el contrato. El contrato es la cínica declaración de que desconfiamos del prójimo al tratar con él y le ligamos a nosotros en virtud de un objeto material –el papel del contrato–, que queda fuera de las dos personas contratantes y en su hora podrá –vil materia que es– alzarse contra ellas.”

Siendo así que tradicionalmente se ha entendido que el impuesto del Timbre grava, de una manera preferente al menos, el documento –el papel del contrato–, hallamos en este verbalismo imperante en la contratación agrícola una seria restricción al ámbito material de aplicación del impuesto y una especial dificultad, en buen número de casos, para determinar la auténtica veracidad del verbalismo alegado.

Tercera. Es *la ausencia de una contabilidad formal* otra característica común a la mayoría de las explotaciones agrícolas. De este hecho se deduce que aun en casos en que la extensión del documento pudiera lógicamente presumirse –debido a la cuantía de la operación formalizada, verbigracia– a no quedar su alcance económico reflejado en una partida contable accesible a la Inspección, el mencionado documento permanece en la sombra, sin que siquiera pueda tener aplicación la doctrina concordante del artículo 1.280 del Código Civil y 227 de nuestra ley del Timbre.

Cuarta. Por último, y en parte por la misma causa que acabamos de reseñar, se acusa de

---

<sup>(1)</sup> J. ORTEGA Y GASSET. *El Espectador*, V. *Ideas de los Castillos: honor y contrato*. Madrid 1943. P. 575.

modo especial en la contratación que ahora nos ocupa la *fugacidad vital de los documentos* a ella referidos. La misma temporalidad que regula cosechas, aprovechamientos y faenas agrícolas hace en buen número de ocasiones ociosa la conservación de los escritos obligacionales a ellos relativos.

\* \* \*

Esbozada con lo dicho una caracterización general, es llegado el momento de perseguir objetivos más concretos y positivos, y para ello, nos hemos tomado la ineludible libertad de cribar la enorme variedad de relaciones a que aludíamos y seleccionar tan sólo algunas que sobre presentar caracteres comunes en el orden económico los acusan también en el jurídico. Se trata de cultivos cuyos frutos no son aptos para su consumo tal como se obtienen y han de ser sometidos a manipulaciones que por su especialidad rebasan en muchos casos la capacidad económica o técnica del labrador. Algunos son tradicionales en nuestros campos; otros han merecido creciente atención en nuestros días. Nos referimos concretamente a la remolacha azucarera, el algodón, la uva y la aceituna.

*Remolacha.*- El Ministerio de Agricultura, habida cuenta del interés nacional de este cultivo, ordena su ciclo económico, insertando para la *campana 1952/53 un modelo de contrato en el Boletín Oficial*. A sus cláusulas se refieren los pactos entre las Sociedades azucareras y los labradores cuyo texto, notoriamente reducido a causa de esta misma referencia, se limita a las siguientes precisiones:

- Determinación de la cosa objeto del contrato: toneladas de remolacha o producción de determinada superficie.
- Emplazamiento del terreno.
- Nombre del labrador.
- Situación de la báscula de la Sociedad.
- Precio por tonelada puesta en fábrica.
- Nombre del industrial si, por tener el labrador carácter de cultivador directo, ha lugar al contrato de reserva.
- Identificación del campo, superficie y propietario.

Como indicamos, se hace remisión expresa, para todo lo que a condiciones se refiere, al Contrato oficial antes aludido, por lo que el documento signado por la Sociedad y labrador recoge tan sólo una manifestación esquemática de voluntad con los datos ineludibles para señalar inequívocamente la identidad de los contratantes, cosa objeto del contrato y precio.

*El contrato oficial, por su parte, presenta una superficie muy frondosa en pactos obligacionales*, cuya naturaleza jurídica y tratamiento fiscal trataremos de analizar. Antes de entrar en el articulado del contrato, su encabezamiento mismo recoge el contenido obligacional más importante, a saber: el compromiso que la Sociedad adquiere de comprar al labrador ciertos kilos de remolacha o la que se produzca en determinada extensión. Analizando los elementos reales del contrato, nos encontramos con que la cosa objeto del mismo es una *rei sperata*, algo que todavía no existe ni siquiera en germen. No se trata de un contrato aleatorio del género de la *emptio spei*, ya que en la cláusula séptima se previene que, caso de mala nascencia y previa autorización de la Sociedad, podrá el cultivador labrar su campo abonando a la Sociedad los desembolsos que ésta hubiera verificado; lo que equivale a señalar una causa de resolución del contrato. Se exceptúa el caso de que el cultivador siembre nuevamente remolacha en el mismo terreno y año agrícola, en cuyo caso esta causa de resolución no entra en juego. Es decir, que para que el contenido obligacional del contrato subsista, es preciso que los frutos se produzcan, en mayor o menor medida, con lo que el alea queda descartada.

La primera cláusula del contrato oficial que solicita seguidamente nuestro interés, dice

así:

“La Sociedad facilitará al cultivador ..... la semilla de remolacha azucarera, de garantía agronómica suficiente, en la cantidad que la junta Sindical Remolachero-Azucarera de la región señale para la producción de la remolacha contratada.”

Contrapartida de esta cláusula es la segunda, que dice:

”El cultivador queda obligado a no emplear otra simiente que la facilitada por la Sociedad, pudiendo ésta rechazar la remolacha que no proceda de la semilla por ella suministrada.”

En cuanto al otro elemento real, el precio, es cierto, aunque no determinado en el acto en su totalidad al menos, siendo desde luego determinable sin nuevo convenio, a tenor de lo preceptuado en los artículos 1.447 y 1.448 del Código Civil.

Complemento de estas dos supone la cuarta, que establece el número de plantas que deben quedar una vez hecho el entresaque, y también que salvo casos previstos y previa autorización de la junta Sindical, no se permitirá asociar al cultivo de esta planta ninguno otro anual.

Y congruentemente con todas las enunciadas es la señalada con el número 20: “La Sociedad nombrará encargados de vigilar el cumplimiento de este contrato, a los que el cultivador permitirá que entren en los campos contratados para inspeccionarlos.”

Nos encontramos, pues, ante una promesa de venta y de compra bilateral, recíprocamente aceptada que la doctrina y la jurisprudencia asimilan a la compraventa. Compraventa civil, que tan sólo podría calificarse de mercantil si fuera demostrable el ánimo de lucro de la Sociedad vendedora, aunque parece lo más cierto que esta operación tiende, más que a proporcionar una ganancia por sí, a asegurar condiciones óptimas al fruto. El supuesto general será, pues, el previsto con carácter de excepción en el artículo 326 del Código de Comercio, que reputa civiles las ventas de frutos hechas por los labradores.

El residuo documental que aparece como consecuencia de este suministro de semillas es un recibo, sin especificación de cuantía, en el que el labrador expresa haber recibido de la Sociedad los kilos de semilla que en su día la junta Remolachero-Azucarera fijó. De *no* demostrarse el ánimo de lucro aludido, este documento debería tributar por el artículo 184, ya que tiene su reflejo contable en el Debe de la liquidación que en su día se practicará al cultivador.

Es posible también que, habida cuenta de la gran importancia que tiene para este cultivo el adecuado momento de la siembra y que el contrato regula el momento de la misma, el cultivador quiera asegurar la prueba del cumplimiento de esta obligación inicial, anticipándose a una posible negativa posterior de la Sociedad a recibir los frutos, mediante declaraciones o certificados expedidos por peritos, documentos que en su caso estarían – naturalmente– sujetos a los artículos 32, 28 ó 195/3º, según la forma que revistan.

La cláusula 5.<sup>a</sup> se sitúa en el supuesto de la nascencia de la planta y verificación del entresaque, y en tal momento, si a juicio del encargado de la Sociedad la planta se encuentra en buenas condiciones, aquélla “adelantará en metálico, mediante recibo, a los labradores que lo soliciten y ella estime conveniente, cantidades para los gastos de cultivo” y para abonos sin exceder de los topes que se fijan. Estimamos que este pacto carece en absoluto de vigor jurídico, ya que ni siquiera se trata de una promesa unilateral que, aun así entendida, es susceptible de ser retirada en cualquier momento –de no mediar aceptación–, sin efectos jurídicos. Sin embargo, es posible, y de hecho sumamente frecuente, que este pacto potencial se lleve a efecto y que además devenguen interés las cantidades entregadas, con lo que nos hallamos ante un contrato de préstamo formalizado precisamente en el recibo que de modo preceptivo se exige, y en el que suele hacerse clara alusión al contrato oficial que lo previene. Igualmente esta partida forma parte de las del Debe, que en su día

aparecerán en la liquidación que al labrador haga la Sociedad.

De no prosperar esta calificación, que nos parece clara, habría de estarse, desde luego, al contenido elemental del documento: un recibo de cantidad a reintegrar, según el artículo 190, excepción 2.<sup>a</sup> en relación 186.

Se previene en la cláusula 6.<sup>a</sup> que la Sociedad entregue al labrador abonos minerales, señalándose que el precio de los mismos será el oficialmente autorizado. En el caso de que esta entrega se produzca, se origina un documento similar al reseñado para el suministro de las semillas, es decir, un recibo de los kilogramos de abono, cuyo importe se carga asimismo en la cuenta del labrador. Valga, pues de caso idéntico se trata, lo dicho anteriormente.

Con ello llegamos al momento de la recolección y entrega del fruto. Señala el contrato oficial las reglas a seguir en la materia, reglas que aseguran a la Sociedad ciertas condiciones en los frutos y al labrador ciertas garantías en cuanto a apertura y cierre de las básculas de recepción. De hecho la entrega en báscula se efectúa por partidas que quedan anotadas en el ticket de pesaje –previsto en la cláusula 11–, que se entregará al cultivador en el momento de terminarse las operaciones relativas a cada carga entregada. En el ticket se anota el peso bruto, la tara y el neto, amén de los descuentos previstos en la cláusula 14 por adherencia de tierra húmeda. Igualmente constan en el ticket el nombre del cultivador, fecha del pesaje, pueblo y número del contrato, todo ello suscrito, en nombre de la Sociedad compradora, por el pesador, dependiente de la misma.

Aunque la naturaleza jurídica de este documento ha sido muy debatida en la práctica, llegándose a calificaciones verdaderamente aventuradas, creemos que cuando existe, como en el caso presente, un contrato en regla, con estipulaciones que incluso previenen su extensión y nos dan idea de sus funciones, nos encontramos simplemente con un documento de ejecución del contrato que no puede tampoco asimilarse a un simple dato técnico, ya que de su contenido, si no nace, al menos se concreta un derecho del labrador y paralelamente una obligación de la Sociedad de satisfacer aquél mediante el abono de su importe. Este documento puede estar acompañado o no –siendo general el primer supuesto– de una cartilla llevada por el labrador y anotada por la Sociedad, en la que se copian y reúnen los datos contenidos en los tickets. Dadas las circunstancias expuestas, podría calificarse provisionalmente el documento descrito como un reconocimiento de deuda, ya que viene a concretar los derechos del labrador frente a la Sociedad con independencia de los que con carácter potencial el contrato le reconoció. En todo caso, habría de considerarse también la posible calificación de documento como de abono en cuenta. Y si la Sociedad lleva una cuenta por cada agricultor, puede operarse el reintegro del 184 con arreglo a los abonos que, correspondiendo a los tickets, se efectúen.

Más adelante volveremos sobre este particular.

Estimamos rechazables las siguientes calificaciones:

Formalización del contrato de compra-venta con precio aplazado: existiendo, como existe, un contrato previo, escrito, con cláusulas concretas que pueden ser calificadas de esa misma forma, nos parece ocioso argumentar.

Cheque nominativo (140/2.º) y Orden de pago (140/1.º), supuestos ambos que serán objeto de ulterior examen.

Reunidos los tickets de pesaje y anotados en su caso en la libreta del cultivador, éste presenta dichos documentos a la oficina de la Sociedad transcurrido algún tiempo, poco o mucho es indiferente, pero nunca en el momento mismo de efectuarse la pesada, en primer término, por la dificultad natural de organización que para la Empresa compradora supone, y en segundo, porque en la liquidación se recapitulan todas las entregas efectuadas, evitándose la multiplicación del trabajo.

Contra los talones o tickets de peso que el cultivador presenta se le entrega una

liquidación y el importe líquido que la misma arroje, lo cual plantea el problema de cuál sea la función que en este segundo tiempo de su vida desempeñen los tickets, en un principio recibidos del deudor, a quien ahora se los devuelve el acreedor para obtener el reembolso de su crédito, por ellos, al menos parcialmente, representado.

Se ha sustentado la opinión de que en ese momento los tickets, suponemos que en ausencia de todo recibo de finiquito son auténticos recibos de cantidad. No compartimos este punto de vista; en primer término, porque aunque *los entrega* el acreedor en favor (diríamos mejor a requerimiento) del deudor, no son por él *expedidos*, detalle característico del recibo, según lo entiende nuestra Ley. Por otra parte, si se admitiese como recibo habría de determinarse si quedan sujetos a gravamen todos y cada uno de los tickets por los importes parciales o el conjunto de ellos.

Las liquidaciones adoptan diferentes formatos, pero todas coinciden en anotar las partidas que constituyen el Debe del cultivador. Semillas, abonos, anticipos en metálico e importe del reintegro del contrato en su caso, formando el Haber el producto de los kilogramos de remolacha entregados por el precio unitario fijado para la misma. Del saldo a favor del cultivador obtenido se deduce el canon que para el Sindicato Azucarero recaudan las Sociedades, lo que podría constituir un recibo de cantidad independiente de la liquidación misma librado por la Sociedad que actúa comisionada para este menester por aquella entidad. Con la minoración de esta cifra se obtiene el líquido a percibir, cuyo recibo firma al pie el cultivador en uno de los dos ejemplares de que consta el documento que nos ocupa.

No creemos problemática la calificación fiscal de estas liquidaciones y no vacilamos en estimarlas comprendidas en el supuesto del párrafo tercero del artículo 183 de la Ley. Sin embargo, se hace precisa una contrastación de nuestro punto de vista con los hasta ahora sustentados. Sainz de Bufanda <sup>(1)</sup> exige tres condiciones, en la exégesis que al artículo citado dedica en su conocida obra, para que tales documentos queden sometidos a tributación: Primera. Que se trate de documentos en los que se refleje un desenvolvimiento contable que haya tenido una relación jurídica de cierta duración. Segunda. Que sean expedidos a instancia de parte o por iniciativa del que los expide. Y Tercera. Que han de llevar la conformidad de la persona a la que se destinan. Es obvio que las dos primeras condiciones –en puridad tan sólo la primera es auténtica condición– se cumplen de manera cierta. En cuánto a la tercera, sentimos diferir de nuestro docto compañero, ya que la Ley no exige tanto como él requiere, puesto que textualmente dice que han de estar expedidas “a fin de que les presten su conformidad”, sin otra salvedad que la constituida por las notas de saldo ordinarias de cuenta corriente que los Bancos periódicamente comunican a sus clientes. Por su parte, Rodríguez Cirugeda <sup>(2)</sup>, con un criterio más amplio, opina que, comprobada la previa relación contable y el también requisito legal de que la expedición se haga por comerciante que ajuste su contabilidad al Código de Comercio, ha de cumplirse la siguiente exigencia en forma alternativa: o que de manera expresa se indique la conformidad en el mismo o distinto documento o que se haya convenido entre las partes que tácitamente se entienda existe conformidad transcurrido cierto plazo, verbigracia. Nuestro compañero Sosa disiente de este parecer, y con su opinión coincidimos, en el sentido de una mayor flexibilidad, más ajustada al texto legal. En efecto, éste tan sólo requiere que se expidan *a fin* de que se les preste su conformidad, y es este criterio teleológico el que estimamos válido independientemente de que la conformidad se preste o no.

Verificadas estas precisiones es preciso establecer que la liquidación que ahora nos ocupa se extiende por duplicado, al menos. Un ejemplar se remite al cultivador para que

---

<sup>(1)</sup> F. SAINZ DE BUJANDA: *El impuesto del Timbre en la industria y el Comercio*. Madrid 1944, P. 163.

<sup>(2)</sup> F. RODRÍGUEZ CIRUGEDA: *Legislación del Timbre del Estado*. Barcelona, 1946, P. 431.

conozca su saldo y partidas contables que lo motivan y para que le preste su conformidad, puesto que el otro ejemplar se remite a un Banco, cuya identidad se comunica – naturalmente– al destinatario del primero, no sólo para que haga efectivo dicho saldo, sino para que firme el correspondiente recibo, con lo cual la conformidad reviste caracteres solemnes y sumamente eficaces. Resulta, pues, ineludible –a nuestro juicio– la exigencia del reintegro previsto en el artículo 183 con independencia del que ha de llevar el recibo de cantidad con arreglo al 190, excep. 2.<sup>a</sup>, en relación con el 186.

No se agotan con lo dicho las posibilidades de relación jurídica y gravamen fiscal que en el contrato oficial se previenen. En efecto, en la cláusula 24 se dice que “Las fábricas contratantes podrán transferir a cualquiera otra todos los derechos y obligaciones consignados en el presente contrato, respondiendo ésta subsidiariamente de todas las obligaciones transferibles, siendo necesario que estas transferencias sean aprobadas por la Junta Sindical de la Zona”, previniéndose en la cláusula 25 que “También el cultivador podrá transferir sus derechos y obligaciones mediante el presente contrato, siempre que estas obligaciones queden, a juicio de la Sociedad, debidamente garantizadas”. De igual significación jurídica es la cláusula. 18, en la que se dice que “La remolacha objeto del presente contrato habrá de cultivarse precisamente en las fincas descritas al pie de este contrato, no pudiendo el cultivador sustituirlas por otras, a menos que lo autorice la Sociedad y se consigne la autorización como adición al contrato”. Estimamos que los tres casos lo son claramente de novación, tal como la sanciona el artículo 1.203 de nuestro Código Civil, postulándose, por tanto, nuevo reintegro. Es de notar que, dadas las condiciones a que se hace alusión en el primer supuesto, ha de quedar residuo de la misma en la junta Sindical de la Zona, y en el segundo y tercero, en el propio contrato, lo cual suministra a la acción fiscal un claro acceso.

Se estatuye, por último, en la cláusula 21 que “La Sociedad garantizará al cultivador la reserva del cupo de azúcar que determine la CAT” y que igualmente se le reservan treinta kilogramos de pulpa por tonelada de remolacha entregada, al precio que señale el Ministerio de Agricultura, estimándose que renuncia a tal derecho transcurridos veinte días de su entrega total de remolacha.

Estas dos cláusulas, cuya consumación ocurre con posterioridad a haberse practicado la liquidación a que anteriormente aludíamos, han de dar origen a un documento que refleje su cumplimiento, que entraña, si no una venta pura y simple, al menos una adjudicación de productos o subproductos de los frutos entregados cifrados en la cantidad oficialmente señalada.

La dudosa significación jurídica de estos dos pactos finales invita a no considerarlos totalmente desligados de los que cronológicamente les preceden y hacen dudar seriamente sobre la conveniencia y veracidad de establecer calificaciones jurídicas fraccionadas e independientes para cada uno de los convenios que hasta aquí hemos considerado tanto en su aspecto sustancial como en sus secuelas de ejecución. Todo ello nos lleva al intento de buscar una calificación conjunta para este manejo de pactos que los agrupe jurídicamente como el proceso económico los ha reunido. Los recordaremos esquemáticamente:

- Compromiso inicial de compraventa.
- Suministro obligado de semillas y abonos.
- Fiscalización intensa de los cultivos por la Sociedad.
- Anticipos en metálico.
- Liquidación.
- Compromiso de entrega de productos y subproductos.

Tratada en su día esta materia por nuestros compañeros Leopoldo Alvarez y Buil, y

llegado el momento de calificar, excluyeron formalmente la posibilidad de Sociedad por falta de ánimo de repartir ganancias. Igualmente rechazaban la posibilidad del usufructo o cuasi-usufructo, por no existir términos hábiles para hallar aquí un derecho real y no encontrarse los frutos en poder del presunto usufructuario. En vista de todo ello, acababan por calificarlo de contrato de compraventa de frutos *sui generis*, con todas las características de la compraventa de esperanza equiparable, a efectos de liquidación del impuesto, al contrato de suministro previsto en el número 13 del artículo 16 de la Ley.

Por su parte, Narciso Amorós, abundando en parecidas razones, se ha inclinado también por la calificación apuntada, si bien reconociendo un ingrediente, el “alea”, por nosotros rechazado inicialmente, cuando de modo provisional examinábamos el supuesto de la *emptio rei sperata* deslindándole de la *emptio spei*, en la cual sí entra el “alea”, excluida por la cláusula 7.<sup>a</sup> del contrato a la que entonces nos referimos.

A su vez, Santiago Sosa se resiste a una calificación de compraventa por mucho que se palie su claro significado con calificativos que en este caso acusen su propia personalidad. A pesar de que, tanto en el Contrato oficial como en el Contrato privado, se utilicen los términos comprador, vendedor y compra y venta, todo ello a tenor del artículo 1.281 del Código Civil y 1.º, párrafo penúltimo de la ley del Timbre. Es de notar, en primer término, la merma acusadísima de los derechos e iniciativas del cultivador en la organización de su cultivo. Merma que tiene todos los caracteres de una tutela enderezada a asegurar los resultados finales, que a él mismo han de beneficiar, aunque –naturalmente– no a él solo. Intervención ya apuntada y relativa al modo de realizar las labores, distancia entre plantas, asociación de cultivos y obligación ineludible de emplear precisamente las semillas que la Sociedad ha de suministrarle, dato de éste que estimamos de mayor significación en la vertiente obligacional que a su empleo por el cultivador se refiere, que por la correlativa obligación que de suministrárselas asume la Sociedad, que para Sosa se perfila más que como futura compradora, pura y simple, como adjudicataria de los frutos que se perciban. Efectivamente que las cláusulas contractuales más hacen pensar en una obligación principal asimilable a un pacto de sociedad para un cultivo determinado, aunque, como anteriormente indicamos, falten elementos precisos que nos permitan una afirmación semejante.

Conminados a la calificación del conjunto obligacional que nos ocupa, llegaríamos, con Sosa, a la conclusión de que se trata de un contrato de colaboración en la producción de frutos de la tierra –es decir, de cultivo–, con derecho por una de las partes a la adjudicación de los habidos –en ciertas condiciones agronómicas–, y por la otra, al precio cierto pactado y a una opción de compra, por precio determinado oficialmente, de productos derivados y subproductos.

Claro está que aun intentada la calificación jurídica del conjunto contractual, resta por determinar su forma de ser liquidado a efectos del impuesto, liquidación que estimamos sujeta al caso previsto en el artículo 17 de la Ley, puesto que se agrupan diversos pactos con base homogénea, sujetos todos a tributación por el artículo 190 en relación con el 15 y 16. Naturalmente que si la cuantía del contrato no fuera conocida de antemano, ni determinable, procedería el reintegro inicial con timbre fijo de 15 pesetas, a reserva del reintegro complementario cuando las bases ya conocidas pudieran liquidarse.

Estimamos que *las bases que entrarían en el supuesto del artículo 17 serían:*

- Importe total de la remolacha entregada.
- Importe de las semillas, abonos y anticipos metálicos.
- Importe de los productos y subproductos reservados.  
Sedan además objeto de reintegro específico:
- Documento de cargo en cuenta del importe de las semillas y abonos.

- Certificados o declaraciones relativas a los cultivos o frutos librados por la Sociedad, técnicos (32-28), entidades sindicales o Jurado Mixto Remolachero.
- Recibos por anticipos metálicos sin interés, no constitutivos de préstamos.
- Liquidaciones y sus correspondientes recibos; y
- Recibos expedidos contra la entrega de productos y subproductos.

Damos con ello por terminada la exposición relativa al cultivo de la remolacha para entrar en la correspondiente al algodnero, muy semejante, como hemos de ver.

\* \* \*

No existe en este caso un contrato oficialmente aprobado por el Ministerio de Agricultura, pero sí Ordenes ministeriales reguladoras de las condiciones vigentes para la concesión de las zonas de cultivo en que el territorio nacional se divide y que se asignan a las Compañías solicitantes que a juicio del Ministerio ofrecen las suficientes garantías. Prácticamente, estas condiciones a que la concesión se sujeta son trasladables en parte a los convenios que la Compañía concesionaria celebra con el cultivador, el cual presenta un contenido íntimamente relacionado con las condiciones oficiales de cultivo que en la correspondiente Orden ministerial se detallan. Aunque la concesión de cada zona motiva la publicación de condiciones de cultivo en la forma apuntada, su contenido jurídico en poco difiere, pudiéndose atribuir más bien la diversidad existente a las distintas condiciones agronómicas características de cada zona. Esto dicho, pasemos a analizar el contrato y las condiciones por que –por imperativo ministerial– ha de regirse.

El contrato denominado concretamente “de compraventa de cosecha de algodón”, tras de identificar al vendedor, comprador y superficie objeto del mismo, obliga en primer término al labrador a la siembra y cultivo de la superficie indicada. Fija a continuación el precio unitario por kilogramo limpio y seco y establece una inspección y vigilancia por parte de la Sociedad, garantía de que el cultivador observó las directrices y reglas que le ha de marcar la Sociedad compradora. Se previene el suministro de semillas necesarias para la superficie fijada, se pacta su precio e igualmente se le facilitan abonos a precio de coste, así como los insecticidas precisos.

Aparte de estos auxilios, también se establecen, caso de satisfactoria nascencia, préstamos en metálico, así designados y con interés marcado, los cuales se pactarán en contrato aparte o mediante letra aceptada.

Aunque el contrato que hemos examinado no lo previene, sí consta entre las condiciones de la concesión la posibilidad de auxilio al cultivador con maquinaria propiedad e la Sociedad sin que ésta pueda cobrarlos sino a estricto precio de coste, el cual, si ha lugar, señalará el propio Ministerio de Agricultura.

Llegado el momento de la entrega, la fibra será clasificada en los Laboratorios de la Compañía por expertos titulados por el Servicio del Algodón, y en caso de divergencia, intervendrán peritos designados por el Sindicato en nombre del cultivador, fallando, en caso de desacuerdo, el citado Servicio del Algodón. El pago del importe de la cosecha se hará inmediatamente de su entrega y, a ser posible, en el mismo día.

Se reconoce al cultivador el derecho a obtener de la Sociedad un cupo de telas proporcional a la cosecha entregada y diez kilogramos de subproducto por cada ciento de fruto entregado con destino a la alimentación del ganado.

\* \* \*

Reseñemos tan sólo los caracteres generales y especiales que el presente convenio

presenta por comparación con el anteriormente estudiado:

En primer término, se aprecia un uso más rotundo de la terminología jurídica que para cada caso se emplea; verbigracia: a los anticipos en metálico se les designa propiamente como préstamos y de modo taxativo se fija su interés. Contrastando con ese afán de claridad, se observa una intervención menos aparente de la Compañía en el cultivo, si bien de hecho la fiscalización queda asegurada con iguales medidas e idénticas garantías que las que de forma más explícita pesan, sobre el cultivador de remolacha.

Esto por lo que se refiere a la forma. En cuanto al contenido obligacional, se previene una cesión de maquinaria mediante precio cierto que tiene todas las apariencias de constituir un arrendamiento de cosa mueble, tal como lo describe el artículo 1.543 del Código Civil y sujeto a tributación como tal. La posibilidad de extensión de certificados o dictámenes periciales, ya apuntada en el anterior caso, se refuerza ahora con la necesaria clasificación de la fibra que, sin duda, ha de originar documentos sujetos al artículo 195, caso 3.º Naturalmente, estos documentos adquieren mayor número si interviene el perito por parte del cultivador y se produce un fallo por el Servicio del Algodón.

No conocemos el documento liquidatorio que, sin duda, se ha de producir, pero poco diferirá su contenido del antes estudiado para la remolacha. La calificación jurídica del mismo, así como la del contrato en conjunto, no creemos deba apartarse de la ya establecida en el supuesto anterior, cuyo remate es idéntico al presente, ya que hay una entrega de parte del producto de la elaboración de los frutos y otra de subproductos en función a la cosecha entregada.

\* \* \*

Con lo dicho entramos en el estudio de la documentación originada en las transacciones de uva y aceituna, que presentan la característica común de una menor complejidad, sin duda por haber sufrido la acción depuradora de los tiempos y participar de una prístina sencillez paradisíaca, puesto que se trata sin duda de dos de los cultivos más antiguos y perdurables. Sus formas documentales y obligacionales en nuestra patria no necesitan encarecerse, dada la importancia que en su economía tienen los aludidos cultivos.

Es frecuente que la uva se compre por escrito cuando la operación se perfecciona antes de practicarse la vendimia. Son variadas las modalidades que admite: a los kilogramos que resulten en determinada extensión, la que en unidad superficial se contenga independientemente de su peso, etcétera. Estas variedades, en la forma de especificar la cosa, tienen su contrapartida en las admitidas para fijar el precio que, aunque determinable sin nuevo pacto, queda referido a cierto día, al máximo que alcance, al fijado por determinado comprador, etcétera. Todo ello poco importa, porque lo que está claro es que se formaliza un contrato de compraventa de frutos pura y simple, sin ingerencias en el cultivo ni fiscalizaciones, aunque puedan existir anticipos a cuenta –auténticos préstamos– sin carácter general. Caso de existir este contrato, como civil que es, quedaría sujeto al artículo 190 y 15, pendiente de liquidación final si su cuantía no fuese inicialmente conocida.

Es más frecuente el contrato verbal, coetáneo a la vendimia, y entrega parcial del fruto. Sus condiciones, muy especialmente el precio unitario, se fijan en una tablilla a la puerta del lagar, que admite las fluctuaciones que una cotización, variable incluso en horas, impone.

En ambos supuestos, a medida que el cultivador va haciendo entrega de sus cargas, se procede a su pesaje, anotándose en un ticket, marcado con el nombre y cuño del comprador, el peso bruto, la tara y el neto, la fecha y, en algunos casos, la cotización. Es frecuente también la llevanza, por parte del comprador, de una libreta donde se anotan los

talones expedidos.

Estimamos que el taloncillo descrito es un documento de abono en cuenta, de los que la Ley llama de descargo, -y sujeto al artículo 184. Caso de que no existiera contrato escrito, podría llegarse a calificar de reconocimiento de deuda, como es sentir muy generalizado entre los contribuyentes, que ignoran que así quedaría sujeto por virtud del artículo 1.º de la Ley.

Sobre este documento se ha argumentado extensamente, pero nosotros estimamos que siendo el único título que acredita el cumplimiento de la obligación del vendedor -entrega, de la cosa vendida-, o bien produce un asiento contable a su favor y es garantía del mismo a efectos de la posterior liquidación de la cuenta, o, como reconocimiento de deuda, es prueba implícita de que la prestación del vendedor se cumplió con la puntual entrega de la mercancía, a lo que el contrato le obligaba.

Vale la pena examinar los supuestos jurídicos que a este ticket se han querido aplicar y que rechazamos. En primer lugar, se ha tenido como documento de formalización de compra-venta, si ésta no se formalizó por escrito. Como el comprador hace su oferta mediante la exhibición de la tablilla, estimamos que difícilmente un documento expedido por él pueda atestiguar el consenso de las dos voluntades. Este consentimiento del vendedor se produce verbalmente y por los hechos conducentes, cuales son la entrega de la mercancía al pesaje. El valor, que si puede darle el oferente al talón que emite, es el de la obligación unilateral que contrae -y para eso sí que se basta solo- de pagar cierta cantidad o de abonarla en la cuenta del vendedor.

También se ha tipificado a este documento con vistas a su inclusión -a efectos fiscales- en el artículo 140 de la Ley número 1.º, o sea como cheques contra cuenta corriente, que se han de pagar en la misma plaza que se expiden. Otros se han inclinado dentro del mismo artículo por el número 2.º, que difiere del reseñado en que no se requiere la situación de cuenta corriente. Ninguna de las dos soluciones nos parece satisfactoria; en primer término, por atribuirse al ticket un acusado carácter mercantil, muy problemático desde el momento que el contrato principal, por ser de venta de frutos, es claramente civil, aunque admitamos la posibilidad de que tales contratos generen documentos de ejecución de aquel signo, y en segundo término, porque no concuerda con la noción de cheque u orden de pago estampada en el artículo 534 del Código de Comercio. No hay que perder de vista que aquí el librador es el comprador de la uva, y de ninguna manera puede retirar fondos que tenga en poder del librado.

Rematada la vendimia, presenta el cultivador sus taloncillos, y contra su entrega, frecuentemente sin recibo de finiquito, se le abona el importe de los frutos previo descuento de los posibles anticipos. Se ha pretendido demostrar que en esta segunda fase de la vida del ticket -escasa materia y procelosa vitalidad- éste desempeña -y así debe reintegrarse- el papel de un auténtico recibo de cantidad. No compartimos tal opinión, pese al alivio de formalidades que para tales documentos ha supuesto la Orden de 18 de agosto de 1942. Sobre la no constancia del carácter liberatorio resulta que no figura en el mismo el importe del débito y ni siquiera es éste coincidente con su importe, ya que, como hemos apuntado, puede haber partidas de cargo que minoren el saldo final, no representado, por tanto, por la suma de los importes de los talones presentados. Además se confunde quien los entrega -mejor diríamos devuelve- con quien los expide. Los entrega precisamente el acreedor, pero sin duda que fueron expedidos por el deudor, de la misma forma que el prestamista devuelve al prestatario su recibo, que nunca tuvo efectos liberatorios al extenderse, sino que, al contrario, sirvió para atestiguar el ligamen jurídico contraído.

Sin duda que si se extiende liquidación o recibo del finiquito, éstos han de ser reintegrados; pero de entregarse tan sólo los taloncillos, no creemos que al reintegro, que ya debieron sufrir, del 184 deba añadirse ningún otro.

\* \* \*

Se anotan para las transacciones originadas por la aceituna caracteres aún más conservadores en su contratación, derivados de la falta de variación en sus cotizaciones, lo cual matiza todo el proceso de un carácter mercantil aún más lejano. Son excepcionales los contratos previos a la recogida del fruto, el cual se entrega contra taloncillos como los descritos, procediéndose a una liquidación final, en la que quedan cargadas las partidas correspondientes a la reserva reconocida al cosechero.

\* \* \*

Ya no os cabrá duda alguna –después de lo oído– de la exactitud con que al principio calificaba mi labor. Me daría por muy satisfecho si no os hubiera escamoteado por completo lo mucho bueno que se debe a la colaboración que recibí. De todas maneras, creo que, en mi descargo, habréis apreciado la vastedad de la materia, y si es así, quisiera que ello sirviese de estímulo para que algunos, pero de forma concreta, se comprometieran a completar el cuadro con los datos que su labor profesional les ofrezca. Muchas gracias.

