

FISCAL Y ECONOMICO - ADMINISTRATIVO

SUMARIO: I) Impuesto de Derechos reales: a) Legislación aplicable. b) Compra-venta. c) Rescisión de liquidaciones. d) Viviendas bonificables. e) Transformación de Sociedad.—II) Contribución de Usos y Consumos: a) Impugnación de los acuerdos del Jurado Central de Valoración de Usos y Consumos.—III) Haciendas Locales: a) Arbitrio de plusvalía. b) Silencio administrativo.—IV) Contribución de Utilidades: A) Tarifa 1.ª: a) Prescripción. b) Haberes pasivos. B) Tarifa 2.ª: a) Negocio regular de Bancos y banqueros.—V) Contribución sobre beneficios extraordinarios: a) Resolución de carácter general.—VI) Contrabando y Defraudación: a) Apelación dentro de plazo.—VII) Impuesto de Aduanas: a) Cosa compuesta. b) Aforo de envases vacíos.

I) IMPUESTO DE DERECHOS REALES.

A) *Legislación aplicable* (Sentencia de 23 de noviembre de 1954).

El problema planteado se reducía a determinar si el tipo de capitalización de los líquidos imponibles para comprobación de valores debía ser el 5 ó el 4 por 100, por aplicarse la Ley de Reforma tributaria y posteriores, o la de 5 de marzo de 1932.

Considerando «que en la Ley de Reforma tributaria citada, en su artículo 137, se estatuyó que, cuando una base tributaria deba determinarse en aplicación de las disposiciones vigentes, por capitalización de intereses, rentas, pensiones o conceptos semejantes, la capitalización se realizará al tipo vigente de interés legal, o sea al 4 por 100, lo cual entraría en vigor a partir del día siguiente a la promulgación de dicha Ley, y el artículo 118 de ella, refiriéndose concretamente al Impuesto de Derechos reales (íntegramente dicho artículo del capítulo VI a tal tributación dedicado) ordenaba que por preceptos de este capítulo en cuanto modifiquen las disposiciones hasta entonces en vigor, se aplicarán a los actos y contratos causados o celebrados, a partir del día siguiente al de su publicación, y a los causados o celebrados con anterioridad cuando se presenten a liquidación fuera de los plazos reglamentarios y de las prórrogas que hubiesen sido concedidas, siempre que, en virtud de sus dis-

posiciones, hayan de practicarse liquidaciones de cuantía superior a las que fueren procedentes según la legislación anterior».

Considerando «que los días 7 y 8 de noviembre de 1936 fueron las fechas de los fallecimientos de don X y don Y, y puesto que por dichas fechas el Impuesto se regía por la Ley y Reglamento del año 1932, ya que, a tenor de lo dispuesto en éste, la adquisición de las herencias, artículo 52, se entiende verificada el día del fallecimiento del causante, el impuesto recae —artículo 60— sobre el verdadero valor que los bienes tuviesen el día en que se causó el acto, en el caso de autos los días de los fallecimientos referidos, y la comprobación se hará —artículo 87— capitalizando al 5 por 100, es patente que este tanto por ciento es el que debió aplicarse, pues no se alegó por la Administración, ni ha sido tema controvertido, ni fundamento háptico para decidir por aquélla que se presentaran a liquidación la relación de bienes, fuera de los plazos reglamentarios o de prórroga que hubiesen sido concedidos, únicos supuestos en los que los actos causados con anterioridad a la publicación de la Ley de Reforma tributaria, conforme a su artículo 118, deberían capitalizarse al tipo del 4 por 100».

Considerando «que no es de aplicar, como lo hizo el recurrido, la disposición transitoria primera de la Ley de Impuesto de Derechos reales, texto refundido de 29 de marzo de 1941, porque ésta determina que se aplicará la capitalización del 4 por 100 a los actos que se causen desde el día 23 de diciembre de 1940, siguiente al de la publicación de la Ley de Reforma tributaria de 16 de diciembre de 1940, y los óbitos de los causantes lo fueron con anterioridad y para que se hubieran tenido que someter a los preceptos del mencionado texto refundido las liquidaciones, hubiera sido necesario que se presentara a liquidación la sucesión causada, fuera de los plazos reglamentarios y prórrogas concedidas, y estos extremos de excepción no han sido acreditados en las diligencias administrativas, como se ha consignado con antelación».

B) *Compraventa* (Sentencia de 30 de septiembre de 1954).

El problema jurídico quedaba sentado en la calificación de un contrato de adquisición de X número de pinos, que la Administración había liquidado como transmisión de bienes muebles, y el recurrente entendía que se trataba de un arrendamiento. En efecto, el artículo 18 del Reglamento del Impuesto de 1941, aplicable al caso, declaraba sujetos al impuesto todos los arrendamientos, añadiendo que «se calificarán también como arrendamientos y se liquidarán como tales los contratos de concesión de aprovechamientos forestales por el Estado, corporaciones, sociedades o particulares, aun cuando en ellos se comprenda la corta de árboles, siempre que se justifique que responde a un plan de apro-

vechamientos del monte, y en el caso contrario, la corta de árboles se reputará y se liquidará como transmisión de muebles».

Considerando «que el Decreto de 24 de septiembre de 1938, invocado por la parte recurrente en apoyo de su tesis, respondiendo a la necesidad de adoptar medidas extraordinarias que, sin impedir la administración y disfrute de las fincas arboladas de propiedad particular, evitasen aprovechamientos abusivos que pudiesen menoscabar la riqueza forestal, prohíbe, en su artículo primero, las cortas de árboles y los aprovechamientos leñosos de los montes, bosques, setos y dehesas, cualquiera que sea su propietario, sin la autorización previamente solicitada de la Administración Forestal del Estado, autorización de la que, conforme el artículo 5.º, quedan exceptuados los particulares dueños de montes que sean aprovechados mediante ordenación o planes desocráticos redactados de acuerdo con las disposiciones vigentes y aprobados por la Administración, si bien tales cortas y aprovechamientos han de hacerse bajo la inspección del Servicio Forestal en previsión de posibles infracciones; de lo cual se infiere que los aprovechamientos de los montes pueden responder o no a los susodichos planes que el Decreto no hace obligatorios para la propiedad particular, exigiéndose la autorización arriba indicada cuando hayan de efectuarse las cortas en aquellos que no están sometidos a los mismos, y como quiera que en la cláusula 2.ª del concebido contrato se dice que el primero de los plazos del precio se abonará cuando sea entregada al rematante la licencia de corte, y en la 3.ª que no se podrá dar comienzo a la corta sin tener el comprador en su poder la licencia expedida por el Distrito Forestal, no es aventurado suponer que se creyó necesario recabar la exigida autorización al no estar sujeto a plan de aprovechamiento el monte en que habían de cortarse los pinos vendidos, sin que, por tanto, sea dable aplicar el tipo impositivo más beneficioso señalado para los arrendamientos».

En igual sentido se pronuncia la sentencia de 9 de noviembre de 1954.

C) *Revisión de liquidaciones* (Sentencia de 26 de noviembre de 1954).

La Dirección General de lo Contencioso del Estado declaró revisable la liquidación núm. X de 1923, en 22 de junio de 1935, siendo dicho acto el que se recurrió ante el Tribunal Supremo previo trámite económico-administrativo. La tesis del recurrente era fundamentalmente la prescripción del derecho a revisar y, consiguientemente, a girar una liquidación complementaria sobre la primitiva de 1923, que no tuvo carácter de provisional, sino de definitiva.

Es interesante esta distinción, puesto que, como tiene declarado el Tribunal Supremo, en las *liquidaciones definitivas* puede variarse la aplicación del Impuesto aun en contra de la *provisional*, puesto que se trata

siempre de un mismo procedimiento administrativo, con lo que, además, se evita la declaración de lesividad; pero no sucede lo mismo en las *liquidaciones complementarias*, que se llevan a efecto sobre anteriores definitivas y no provisionales, y previa declaración de revisión.

Considerando «que el vigente Reglamento del Impuesto, que ha derogado los anteriores, al disponer que el derecho de la Administración a liquidar el impuesto prescribe a los diez años contados desde la fecha de presentación del documento, en sus disposiciones transitorias, después de declarar en la primera que los preceptos de dicho Reglamento son aplicables en cuanto favorezcan a los interesados, a las reclamaciones pendientes de resolución al comenzar a regir, previene en la tercera que, a los efectos del cómputo del plazo y aplicación de la prescripción del derecho de la Hacienda pública para liquidar el impuesto, que señala el art. 143, se entenderá que están prescritos el derecho y la acción de la misma, respecto de los actos y contratos causados y de las liquidaciones practicadas antes de 1.º de enero de 1947, cuya fecha respectiva sea anterior en diez o más años a la indicada».

Considerando «que, habiéndose presentado en la Oficina Liquidadora el título de la concesión administrativa que nos ocupa, el 18 de noviembre de 1923, y dictado el acuerdo de la Dirección de lo Contencioso sobre revisión de la liquidación de dicho documento con fecha 22 de junio de 1935, es evidente que tal acuerdo, por aplicación de las disposiciones antes referidas, no puede surtir efecto alguno por haberse adoptado cuando habían transcurrido más de diez años, contados desde la presentación del expresado documento, fuera por consiguiente del nuevo plazo prescriptorio establecido con efecto retroactivo y computado sin interrupción por no haber habido nueva presentación de documentos ni reconocimiento por parte del contribuyente de la obligación de pagar el impuesto».

D). *Viviendas bonificables* (Sentencia de 2 de octubre de 1954).

Para gozar de la bonificación del 90 por 100 de los impuestos que prevé la Ley de 25 noviembre de 1944, en relación con el artículo 5.º de la Orden de 26 de julio de 1945 referente a los contratos de primera transmisión, a título oneroso, de fincas de la «clase media» y cancelación de préstamos hipotecarios, se requiere que, además de la calificación definitiva de bonificable, de la finca, ésta haya sido totalmente construida en el plazo al efecto señalado, requisitos ambos demostrables con certificaciones de la Junta Nacional del Paro.

Considerando «... que en el caso de autos aparece que la escritura de 12 de diciembre de 1947, en que se formaliza la compraventa de la finca bonificable en cuestión, se presentó a liquidación el 15 de enero de 1948, y la construcción del edificio, según certifica el Arquitecto X,

no se terminó hasta el 5 de febrero de 1949, es evidente que el cumplimiento de los exigidos requisitos no se acreditó en vía de instancia...»

E) *Transformación de Sociedad* (Sentencia de 24 de diciembre de 1954).

El Tribunal Supremo se encuentra en un caso de transformación de Sociedad basado en los cambios sustanciales de la misma, declarando que «... las diferencias entre la forma de una Sociedad que tiene su capital representado por acciones, y la de otra que lo tenga constituido por participaciones de los socios, no representados por títulos de ninguna clase, son tan evidentes como sustanciales, porque las acciones son títulos transmisibles y susceptibles de negociación en Bolsa, sin necesitar la conformidad de la Sociedad ni de los restantes accionistas, lo que no ocurre en las Sociedades de responsabilidad limitada, en las que el capital está dividido en participaciones de los socios, sin que éstos estén incorporados a ningún título transmisible o negociable, y en las que, por tanto, la enajenación o transmisión sólo puede tener lugar por escritura pública notarial, faltando por ello en esta clase de Sociedades la libre transmisibilidad de la cualidad de socio mediante el título que se da, como queda dicho, en aquellas otras en que el capital está constituido por acciones».

II) CONTRIBUCIÓN DE USOS Y CONSUMOS.

A) *Impugnación de los acuerdos del Jurado Central de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos* (Sentencia de 19 de noviembre de 1954).

El Tribunal Supremo se declara incompetente contra los acuerdos de dichos organismos, por tratarse de actos discrecionales.

Considerando «que es de tener en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en los artículos 6.º y 7.º del Decreto de 18 de diciembre de 1943, los Jurados de Valoración de la Contribución de Usos y Consumos, ponderando los datos que constan en el expediente, señalan por equidad la base tributaria, y, por tanto, sus acuerdos responde a un juicio de conciencia formado en el ejercicio de una función apreciativa de las circunstancias de cada caso, sin reglas que la limiten o condicionen, pues la exigencia de que razona los fundamentos en que se hayan apoyado para establecer aquella base no responde a más finalidad que la de destacar la equidad en que se inspira la base de tributación fijada; siguiéndose de todo ello la resolución recurrida, por no dimanar de facultades regladas, sino de una discrecionalidad indiscutible, carece del esencial requisito del núm. 2 del artículo 1.º de la Ley de lo Contencioso; lo que

determina, conforme a lo prevenido en el artículo 44 del texto refundido de la propia Ley, la procedencia de acoger la excepción de incompetencia de jurisdicción que, al amparo de dichos preceptos legales, opuso como perentoria el Ministerio Fiscal».

III) HACIENDAS LOCALES.

A) *Arbitrio de Plusvalía* (Sentencia de 25 de noviembre de 1954).

Declara el Tribunal Supremo, confirmando la sentencia apelada, que el arbitrio de Plusvalía recae directa, concreta y exclusivamente sobre el valor de los terrenos solamente: por lo que debe deducirse y no puede referirse el arbitrio a las construcciones existentes o de nueva edificación.

Por ello resulta que en los valores escriturados debe separarse lo asignado al solar de lo asignado a la construcción, ya que, caso de no hacerse, deberá aplicarse el índice municipal de valoraciones.

B) *Silencio administrativo* (Sentencia de 9 de octubre de 1954)».

El Tribunal Supremo, de la misma manera que viene interpretándose por la jurisdicción de agravios, aborda en esta sentencia el problema de la reposición resuelta tardíamente.

Considerando «que, interpuesto el indicado recurso de reposición el 26 de diciembre de 1949 —fecha en la que tuvo entrada en el Ayuntamiento de X el escrito de que se deja hecho mérito—, y no habiendo sido resuelto tal recurso dentro de los quince días hábiles siguientes, ha de entenderse, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 218 de la Ley Municipal de 31 de octubre de 1935, desestimado al vencimiento de aquel plazo, en aplicación de la doctrina del silencio administrativo, comenzando entonces el también de quince días establecido por el artículo 62 del Reglamento de 29 de julio de 1924 para la reclamación económico-administrativa; y puesto que esa reclamación no se formuló hasta el 24 de febrero de 1950, es manifiesto que el Tribunal Provincial Económico-administrativo de Y procedió acertadamente y con arreglo a derecho, al recordar, en 30 de agosto del propio año, declararla extemporánea y abstenerse, en consecuencia, de entrar en el fondo de las cuestiones en la misma planteadas».

Considerando «que en nada puede obstar a lo dicho el hecho de que el Ayuntamiento de X haya desestimado por su acuerdo de 8 de febrero de 1950, notificado el 13 siguiente, la reposición que ya estaba desestimada por silencio administrativo, pues, como tiene reiteradamente proclamado esta Sala, la denegación expresa, pero tardía, de un recurso de

reposición carece de eficacia para prorrogar o para abrir de nuevo los plazos de reclamación contra su denegación tácita».

Los puntos de vista que puedan mantenerse al respecto dependen del concepto que se tenga del silencio administrativo: si se estima que la Administración está obligada inexcusablemente a contestar, entonces puede admitirse la reapertura de plazos por contestación tardía; pero si, por el contrario, el silencio trata de evitar la inercia de la Administración favoreciendo a los particulares, quiere decir que la Administración no está obligada inexcusablemente a contestar, puesto que su silencio podrá transformarse en acto tácito y ser impugnado.

Es este último sentido, cuya interpretación nos parece más exacta, el que adopta la sentencia citada.

De admitirse la reapertura de plazos con notificaciones tardías, carecería de seguridad y firmeza el ordenamiento administrativo, ya que todo dependería, en definitiva, del funcionario concreto en cuestión para llegar a la reapertura del expediente y del recurso, tiempo atrás fenecidos.

IV) CONTRIBUCIÓN DE UTILIDADES.

A) *Tarifa 1.º*

a) *Prescripción* (Sentencia de 19 de noviembre de 1954).

El Tribunal Supremo recoge la prescripción alegada por el recurrente distinguiendo entre plazos para liquidar y plazos para cobrar la cuota liquidada y notificada.

Considerando «que el artículo 29 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda pública de 1.º de julio de 1911 dispone que los créditos a favor del Estado por débito de Contribuciones e impuestos prescriben a los quince años. precepto modificado en cuanto a la Contribución de Utilidades, por el artículo 27 de la Ley reguladora de este impuesto, texto refundido de 22 de septiembre de 1922; que preceptúa que las cuotas de la mencionada contribución prescriben a los cinco años, contados desde la fecha en que, con arreglo a los preceptos legales, se devenga la cuota; y el alcance de esta disposición fué aclarado por la Orden ministerial de Hacienda de 12 de noviembre de 1931, en el sentido de que el referido plazo de cinco años solamente rige para la prescripción del derecho de la Administración para liquidar cuotas o revisar las ya liquidadas y notificadas, y las que se hallen en período de recaudación siguen sometidas, en cuanto a su prescripción, al régimen del antes citado artículo 29 de la Ley de Contabilidad; y aplicando estos preceptos al presente caso, aparece que el plazo prescriptivo para poder girar la Administración las tantas veces mencionadas liquidaciones provisionales es

de cinco años, y realizado el cómputo de este término, respecto del trienio 1933-35, se aprecia que dicho término había transcurrido cuando, en 10 de junio de 1947, levantó su acta la Inspección de Hacienda, ya que desde 1.º de enero de 1936, primer día siguiente a la finalización del año 1935 —día en que debe empezar a contarse la prescripción, hasta dicha fecha de levantamiento del acta, había transcurrido con exceso el plazo de los cinco años, aun descontando el período de guerra que comprende desde el 18 de julio de 1936 al 1.º de abril de 1939, durante cuyo tiempo se interrumpió la prescripción conforme a lo dispuesto en la Ley de 13 de julio de 1940; y como del expediente hasta la fecha citada de 10 de junio de 1947 no aparece gestión ni actuación alguna administrativa para fijar la cifra relativa de negocios de la Sociedad demandante con relación a la Tarifa 1.ª y consiguiente liquidación, ni para liquidar provisionalmente, no existe acto alguno de la Administración encominado a la efectividad de este impuesto, con referencia a los años y Tarifa mencionados, y por tanto no se interrumpió dicha prescripción, pues si bien es cierto que para la actuación del Jurado de Utilidades no fija la Ley plazo alguno prescriptivo, en este caso no se había llegado a someter a dicho Jurado la cuestión referente a la fijación de la cifra relativa de negocios de la Sociedad actora; y por ello nada suponen, frente a la dicha prescripción, los razonamientos de la resolución recurrida en cuanto a la interrupción del citado plazo mientras actúa el Jurado de Utilidades».

b) *Haberes pasivos* (Sentencia de 8 de noviembre de 1954).

La cuestión planteada consistía en determinar si los haberes pasivos de un Sargento de la Guardia Civil estaban sujetos a la Tarifa 1.ª de Utilidades, llevando el interesado más de treinta años de servicio, por lo que el sueldo regulador fué el de Teniente del Ejército.

Considerando «que la Ley de Utilidades somete a tributación, en su artículo 1.º, letra b) las retribuciones que perciban los Generales, Jefes, Oficiales y asimilados del Ejército y de la Armada en situación activa, de retiro o de reserva, sin que en todo el texto de la Ley aparezca excepción alguna en virtud de la cual los individuos de las clases de tropa que al tiempo de ser retirados se les reconocieron haberes de Oficial retirado, puedan seguir gozando de la exención establecida por el Decreto-ley de 20 de abril de 1931, de que disfrutaron cuando cobraban haberes propios de las clases de tropa a que pertenecían, y como el artículo 5.º de la Ley de Contabilidad de la Hacienda pública, en su párrafo 1.º, previene que no se concederán exenciones para el pago de las contribuciones e impuestos sino en los casos y en la forma que en las leyes se hubiese determinado, no es dable reconocer al recurrente el beneficio

tributario que pretende en razón a que su haber efectivo, que es lo que la citada Ley de Utilidades grava, es el correspondiente a un Oficial, y por ello, mientras no se declare por Ley tal exención fiscal, procede aplicar a este caso la doctrina mantenida por esta jurisdicción en sus sentencias de 10 de noviembre de 1952 y 7 de diciembre de 1953, basadas en el mismo criterio interpretativo a que responde la Orden ministerial de Hacienda de 25 de septiembre de 1945, al disponer en síntesis que la exención establecida para las clases de tropa no podía hacerse extensiva a quienes perciben emolumentos equivalentes a los de los Oficiales del Ejército que no han estado nunca incluidos en dicha exención».

Existen numerosas Leyes (5 de julio de 1934, 17 de julio de 1948 y 15 de julio de 1952) que otorgan un sueldo regulador de empleo de Oficial (Teniente o Capitán) a los Sargentos o Brigadas (o asimilados) que cuenten con más de treinta años de servicio; la resolución del Supremo nos parece acertada, pues ello es consecuencia de la aplicación del principio de que todo aquel que se acoge a una norma beneficiosa debe estar a todas las consecuencias, y no sería lógico que un Sargento retirado con sueldo de Oficial, por llevar más de treinta años de servicio, siguiese exento de tributar por Tarifa 1.ª de Utilidades, mientras que el Oficial efectivo, posiblemente con retiro inferior, vendría tributando por la misma.

La Ley de Utilidades se refiere a los «haberes» y no a los empleos.

B) Tarifa 2.ª

a) *Negocio regular de Bancos o banqueros* (Sentencia de 7 de octubre de 1954).

En recurso extraordinario en beneficio de la Ley interpuesto por el Ministerio fiscal contra sentencia del Tribunal Provincial de X, el Tribunal Supremo revoca lo apelado, dejando intacta la situación particular, en el sentido de que «los préstamos hipotecarios no son negocios regulares de los Bancos de descuento, sino tan sólo de los Bancos de crédito territorial; ... por lo que los intereses de dichos préstamos no gozan de la exención de la regla 2.ª, núm. 3.º, del párrafo 2.º, de la Ley de Utilidades».

V) CONTRIBUCIÓN SOBRE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

A) *Resolución de carácter general* (Sentencia de 18 de noviembre de 1954).

El Tribunal Supremo, siguiendo reiterada jurisprudencia, declara la incompetencia de oficio de jurisdicción por no haberse atacado las resoluciones de carácter general.

VI) CONTRABANDO Y DEFRAUDACIÓN.

A) *Apelación dentro de plazo* (Sentencia de 25 de octubre de 1954).

Contra fallo de la Junta administrativa de Contrabando y Defraudación se recurrió en alzada al Tribunal Económico Central, que no entró en el fondo del asunto por entender que la apelación había sido extemporánea. Sin embargo, el Tribunal Supremo, por la prueba aducida en autos, estima que la apelación se dedujo dentro de plazo legal y, en su consecuencia, revocó el acuerdo recurrido, «devolviendo el expediente al Tribunal Central para que se pronuncie sobre el fondo de las cuestiones que ofrezca tal apelación».

Es interesante la fórmula de la resolución, ya que correctamente el Supremo reenvió las actuaciones a la Administración (Tribunal Central) porque, en el caso de haber entrado directamente en el fondo, se hubiese perdido un grado de jurisdicción.

VII) IMPUESTO DE ADUANAS.

A) *Cosa compuesta* (Sentencia de 30 de septiembre de 1954).

El Tribunal Supremo absuelve a la Administración por estimar que las mercancías descritas ofrecen una consideración unitaria de conjunto, debiendo aplicarse la partida 629 bis del Arancel, como hizo la Administración.

Considerando «que, en su virtud, es manifiesto que la bancada, la turbina de vapor y el alternador ofrecen una consideración unitaria de conjunto, constituyendo sus diferentes elementos un grupo electrógeno completo, perfectamente individualizado, no sólo por la naturaleza complementaria de todos ellos, sino también por la unidad a que responden, atendidos los términos expresos del Agente al formular la Declaración 81/48: «Dos placas de fundición para un turbo grupo que se importa separadamente»; y, en su consecuencia, y en evitación de evasiones fiscales, es de correcta aplicación la partida 629 bis del vigente Arancel para el aforo de la bancada, sin que a ello obste el contenido de la Nota 37 ter, si se tiene en cuenta que esta Sala, interpretándola en su verdadero sentido por su Sentencia de 6 de abril del año en curso, al conocer del recurso motivado por la Declaración 100/48, relativa a la importación de la turbina de vapor y alternador integrantes del grupo electrógeno, independientemente de la bancada, declaró procedente el aforo por la partida 629 bis del Arancel vigente.»

B) *Aforo de envases vacíos.*

Considerando «que parece improcedente el aforo de éstos por la partida 1528, pues unos envases vacíos no pueden merecer la calificación de juguetes cuando su destino es meramente complementario; y para que en algún caso, atendida su naturaleza accesoria de envase o receptáculo, pudieran denominarse juguetes, sería indispensable que ese carácter fuera arancelariamente atribuible al contenido de las cajas expresadas».

JOSÉ ANTONIO GARCIA-TREVIJANO FOS

Letrado del Consejo de Estado.

