



Roj: **STS 1335/2016 - ECLI:ES:TS:2016:1335**

Id Cendoj: **28079130022016100124**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **16/03/2016**

Nº de Recurso: **1400/2014**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 17539/2013,**
STS 1335/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a dieciséis de Marzo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación para la unificación de doctrina número **1400/2014**, interpuesto por la mercantil Oramba, S.L, en la actualidad Expansión y Desarrollo Continextax, S.L, representada en la actualidad por la Procuradora Doña Maria del Mar de Villa Molina, bajo la dirección letrada de Don Miguel A. Villalba Doblás contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena) de 11 de noviembre de 2013, dictada en el recurso contencioso administrativo número 622/2011 , deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEARM), de 23 de febrero de 2011, con relación a liquidación girada por Actos Jurídicos Documentados (AJD).

Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado y la Comunidad de Madrid, asistidas y representadas por el Abogado del Estado y el Letrado de los Servicios Jurídicos respectivamente. .

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En escritura pública otorgada en 29 de abril de 2009, la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona y la entidad ORAMBA, S.L, acordaron la novación del crédito de cuenta corriente con garantía hipotecaria que mantenían, modificándose a tal efecto el plazo de vencimiento del crédito y aumentándose el diferencial aplicable al índice de referencia.

Presentada la escritura a autoliquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP Y AJD), modalidad AJD, declarándose un valor de 8.415.182,00 euros, no se efectuó ingreso, al considerarla exenta en virtud de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios. Sin embargo, la Administración de la Comunidad de Madrid giró liquidación provisional por AJD por importe de 129.484.02 euros, con fundamento en que la exención de la Ley 2/1994 era inaplicable. Impugnada tal liquidación ante el TEARM, fue confirmada.

SEGUNDO.- La representación procesal de la entidad ORAMBA, S.L interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEARM antes referida, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que lo tramitó con el número 622/2010, dictando sentencia, de fecha 11 de noviembre de 2013 , con la siguiente parte dispositiva:

<< Que DESESTIMANDO el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Codes Feijoo en nombre y representación de la mercantil Oramba, S.L, contra la resolución del TEAR de Madrid de fecha 23 de febrero de 2011 que desestima la reclamación económico- administrativa



número 28/3561/2010 debemos declarar y declaramos la conformidad de la misma con el ordenamiento jurídico. Sin costas>>

TERCERO.- La representación procesal de la sociedad contribuyente interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina contra la sentencia dictada, según escrito presentado en la Sala de instancia en 10 de enero de 2014, en el que solicita que tras los trámites legales oportunos, dicte sentencia por la que, estimando el recurso interpuesto, revocando la sentencia recurrida, declare que la exención prevista en el art. 9 párrafo primero de la Ley 2/1994, sobre Subrogación y Modificación de Préstamos Hipotecarios es de aplicación a los créditos hipotecarios, anulando, en consecuencia las resoluciones recurridas.

Aporta como sentencias de contraste las dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Galicia, en 6 de febrero de 2013; por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Asturias de 25 de marzo de 2013; y por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Castilla y León, de 19 de abril de 2013 .

CUARTO.- La representación procesal de la Administración General del Estado se opuso al recurso interpuesto, por medio de escrito presentado también en la Sala de instancia en 29 de abril de 2014, en el que se solicita su desestimación y confirmación de la sentencia impugnada, con imposición de costas a la parte recurrente.

La Comunidad de Madrid, por escrito de 25 de Junio de 2014, también se opuso al recurso, interesando la desestimación del mismo.

QUINTO.- Habiendo sido señalada para la deliberación, votación y fallo la audiencia del 15 de marzo de 2016, en dicha fecha tuvo lugar el referido acto procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Como se dijo en los Antecedentes, la representación de la mercantil ORAMBA, S.L, aporta para contraste, las sentencias dictadas por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Galicia, en 6 de febrero de 2013, por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Asturias, de 25 de marzo de 2013, y por la Sala de lo Contencioso Administrativo de Castilla y León, de 19 de abril de 2013 .

Así en la sentencia de 6 de febrero de 2013 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia se estima el recurso contencioso administrativo interpuesto por una mercantil contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 23 de junio de 2011, que resolvió a su vez la reclamación deducida contra la liquidación practicada por la oficina liquidadora de Santiago de Compostela de la Consejería de Hacienda por un importe de 7.055,56 euros, en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, considerando que de la exposición de motivos de dicha Ley ya se desprende que el legislador contemplaba como análogos ambos contratos de préstamo y crédito, dado que cumplen la misma finalidad desde el punto de vista financiero aunque en su articulado se haga referencia preeminente al préstamo. Tras el examen de la evolución legislativa del beneficio fiscal, concluye que la normativa se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios, rechazando, finalmente, que esta interpretación signifique una aplicación analógica de la exención fiscal.

Por su parte, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, de 25 de marzo de 2013 , resolviendo un recurso interpuesto por una entidad mercantil, confirma la doctrina antes referida, y entiende inapelable que la normativa citada a la que se remite la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refiere indistintamente a los préstamos y a los créditos hipotecarios, sin que ello suponga aplicación analógica del beneficio fiscal, que declara exento de la modalidad de actos jurídicos documentados la novación modificativa de préstamos y créditos hipotecarios en los términos fijados por la Ley, sino mera interpretación de la norma atendiendo a los tradicionales criterios exegéticos a saber, gramatical, lógico, teleológico, histórico y sistemático.

Finalmente, análogos argumentos son empleados para estimar la pretensión de la anulación de la liquidación por la sentencia dictada por la Sala de Burgos de 19 de abril de 2013 , cuando afirma que "por lo tanto y, al igual que se dijo en la indicada sentencia de esta Sala de fecha 18 de enero de 2013 , no estamos ante un supuesto de la extensión por analogía de una norma a un supuesto similar, sino aplicando una interpretación de la exención realizada por el propio legislador en las Exposiciones de Motivos de las normas, interpretación auténtica de la que resulta su clara voluntad de equiparar, en las reformas sucesivas de la Ley 2/1994, el tratamiento de los préstamos y créditos hipotecarios, incluso en bonificaciones, vemos "como función de la nueva ley el fomento de <<crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes por el



otro>>. Y más adelante << uno de los objetivos de la presente Ley, es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado>>. Asimismo dice << En el capítulo V se realizan las actuaciones relativas al cálculo de los costes arancelarios relativos a los préstamos o créditos hipotecarios. Todo ello con el objetivo general de reducir y fomentar la transparencia de los costes de transacción de las operaciones del mercado hipotecario. Teniendo en cuenta la regulación establecida por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, relativa a los costes arancelarios de las escrituras de novación modificativa y de subrogación de los préstamos hipotecarios, se debe seguir profundizando en la transparencia y reducción de los citados aranceles, así como extender dichas bonificaciones al caso de las cancelaciones que no tienen como finalidad la subrogación y a los créditos hipotecarios.>>

SEGUNDO.- Los contendientes en este recurso de casación para la unificación de doctrina coinciden en que la sentencia impugnada y las que se aportan como término de comparación resuelven de forma distinta respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales.

Concurren, por tanto, las identidades requeridas por el artículo 96.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), para que esta clase de recurso de casación sea admitido a trámite y resuelto en cuanto al fondo, señalando cuál de las doctrinas enfrentadas es la correcta.

Se trata de determinar si la exención que en la modalidad gradual de actos jurídicos documentados establece el artículo 9 de la Ley 2/1994 para las escrituras públicas de novación modificativa de préstamos hipotecarios alcanza también a las cuentas de crédito con garantía hipotecaria, como la del caso resuelto en la sentencia impugnada.

TERCERO.- La cuestión de fondo que suscita este recurso de casación para la unificación de doctrina ha sido ya abordada por esta Sala en las sentencias de 24 de abril de 2014 (recurso de casación para la unificación de doctrina 3408/13); 5 de marzo de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 1917/13), 9 de abril de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina 2807/2013); 13 de abril de 2015,(recurso 3142/2013), 24 de abril de 2015 (recursos 2515/2013); y 6 de mayo de 2015 (recurso 3018/2015), en sentido contrario al patrocinado por la sentencia impugnada.

En efecto, en estos pronunciamientos hemos hecho propios los criterios sentados por el Tribunal Económico-Central en su resolución de 16 de mayo de 2013 (reclamación 2180/11), cuyos fundamentos jurídicos 8ª a 10ª reproducimos. Conforme a dichos criterios, a efectos del impuesto sobre actos jurídicos documentados y, en particular, de la aplicación de la exención prevista en el artículo 9 de la Ley 2/1994, los créditos con garantía hipotecaria han de asimilarse a los préstamos hipotecarios. La exención en cuestión ha de aplicarse a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modo en que se instrumente (crédito o préstamo). Se ha de tener en cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este impuesto y la inexistencia de razones que, a la vista de la finalidad perseguida por la mencionada Ley, justifiquen un distinto tratamiento entre unos y otros. Esta conclusión no puede considerarse una interpretación analógica proscrita por el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), pues no se trata de extender la previsión legal más allá de sus términos, a través de esa técnica de integración del ordenamiento jurídico (artículo 4 del título preliminar del Código Civil), sino de indagar su verdadero sentido aplicando los criterios de interpretación previstos en el mismo (artículo 3.1 del mencionado título preliminar).

Concretamente el TEAC, cambiando el criterio restrictivo anterior de la Dirección General de Tributos, argumentó de la siguiente forma:

"OCTAVO.-Por otro lado no puede dejarse de lado la finalidad perseguida por la Ley. A tales efectos, ya en la propia Exposición de Motivos de la Ley 2/1994 se decía que: *«El descenso generalizado de los tipos de interés experimentado en los últimos meses ha repercutido, como es lógico, en los de los préstamos hipotecarios, y parece razonable y digno de protección que los ciudadanos que concertaron sus préstamos con anterioridad a la bajada de los tipos puedan beneficiarse de las ventajas que supone este descenso. Pero, por otra parte, la situación de estos prestatarios se ve agravada por la concurrencia de una doble circunstancia, que determina la inviabilidad económica del «cambio de hipoteca»: la fuerte comisión por amortización anticipada, impuesta por las entidades crediticias al tiempo de otorgar el contrato y la duplicación de gastos que implican la cancelación de un crédito hipotecario y la constitución de otro nuevo. Esta Ley viene además a cumplir con el mandato parlamentario que en su moción del 2 de noviembre de 1993, aprobada por unanimidad, instaba al Gobierno a "habilitar los mecanismos para que los deudores, en aplicación de los artículos 1211 y concordantes del Código Civil, puedan subrogar sus hipotecas a otro acreedor"».*

Es cierto que en dicha norma existe una continua referencia a los "préstamos" hipotecarios (arts. 1 y 2, 3, 8 y 9), si bien, a partir de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de la Regulación del Mercado Hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero, y que



afecta asimismo a la Ley 2/1994 en sus arts 2 , 4 , 8 , y 9, ya se mencionan expresamente ambas figuras; así, en la Exposición de Motivos de dicha Ley de 2007 se señala como función de la nueva Ley el fomento del "crecimiento del mercado de títulos hipotecarios, por un lado, y no se discrimine regulatoriamente entre las diferentes opciones de préstamo o crédito hipotecario abiertas a los clientes del otro" , y asimismo se dice que "Uno de los objetivos de la presente Ley es alcanzar la neutralidad en el tratamiento regulatorio de los diversos tipos de créditos y préstamos hipotecarios ofertados en el mercado". En concreto el Capítulo V se refiere al cálculo de los costes arancelarios mencionando tanto a los préstamos como a créditos hipotecarios, no pareciendo razonable que se les favorezca en un concepto (costes arancelarios) pero no en el otro (impuesto).

Posteriormente, la Ley 2/2009 de 31 de marzo, por la que se regula la contratación de los consumidores de préstamos o créditos hipotecarios y de servicios de intermediación para la celebración de contratos de préstamo o crédito menciona en su Exposición de Motivos que "Cuando estos créditos o préstamos hipotecarios son concedidos por las entidades de crédito, sujetas a la supervisión del Banco de España, se cuenta con una regulación específica en materia de subrogación y modificación de préstamos hipotecarios y en materia de transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios, contenida, respectivamente, en la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y en la Orden de 5 de mayo de 1994, sobre transparencia de las condiciones financieras de los préstamos hipotecarios". Es decir, que el propio legislador entiende (la denominada interpretación "auténtica") que la normativa anterior le era aplicable asimismo a los créditos.

Por su parte, el Real Decreto 716/2009, de 24 de abril, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario y otras normas del sistema hipotecario y financiero realiza asimismo referencias conjuntas a los préstamos y créditos hipotecarios incluso al referirse a la normativa anterior.

Por último, cabe indicar que el artículo 8 del Real Decreto Ley 6/ 2012, de 9 de marzo , de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, ha establecido una nueva exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que se extiende a las escrituras de formalización de novaciones contractuales tanto de préstamos como de créditos hipotecarios.

NOVENO.- Habida cuenta la tradicional asimilación entre préstamos y créditos en el ámbito de este Impuesto, y de la finalidad perseguida por la Ley, el distinto tratamiento a efectos de la exención debería encontrarse racionalmente en algún motivo (de cualquier tipo: social, económico...) que explicase la no procedencia de la exención a la financiación por medio de una cuenta de crédito -aparte de los razonamientos basados en el distinto origen jurídico de ambas figuras-. Conviene señalar que la finalidad perseguida y los problemas que intenta resolver la Ley, -no sólo la Ley 2/1994 sino las sucesivas reformas legislativas posteriores- relativas a la financiación de particulares y empresas son de tal magnitud y generalidad que ha supuesto la modificación de principios tradicionales en nuestro Derecho como la posibilidad de modificar la hipoteca existente en elementos que anteriormente exigiría la cancelación y nueva constitución afectando asimismo al principio de prioridad de rango.

Por otro lado, resulta evidente que la citada legislación que surge a partir de la Ley 2/94 persigue dinamizar, agilizar y hacer competitivo el mercado financiero en su conjunto, reduciendo los costes indirectos que el cambio a otra entidad financiera pudiera conllevar o, en su caso, inducir a la actual entidad acreedora a adaptar las condiciones económicas de la financiación a las de mercado. Partiendo de esa idea directriz, este Tribunal, aun coincidiendo en las diferencias existentes entre ambas figuras y que en la redacción original de la Ley 2/1994 no existía referencia explícita a los créditos hipotecarios, no detecta razón alguna que justifique a la hora de interpretar la norma, la discriminación de éstos por el simple hecho de que el prestatario hubiera podido disponer al tiempo de concertarse el contrato de todo o parte del capital o que la flexibilidad del contrato permita disponer nuevamente de financiación.

Podría argumentarse, no obstante, que la razón que avalara el distinto tratamiento a unos y a otros estribaría en entender que el legislador perseguía exclusivamente favorecer las condiciones de los particulares respecto a la adquisición de la vivienda y no al sector empresarial, el cual preferentemente hace uso de sistemas de cuentas de crédito. No obstante, conviene señalar que no es infrecuente que los particulares acudan a sistemas de cuentas de crédito para financiar la adquisición de vivienda, como asimismo empresas que para la financiación de un activo inmobiliario acuda a un préstamo hipotecario de amortización periódica. En cualquier caso, para admitir dicha interpretación sería necesario que el legislador hubiera señalado esta finalidad en cuyo caso el criterio distintivo no descansaría necesariamente en la naturaleza de préstamos y créditos, sino en el objeto de financiación (viviendas), o en los sujetos deudores (particulares o empresas), distinción que la Ley en ningún lugar realiza.



Puede concluirse que dado que las circunstancias en que se desarrolla la disponibilidad o la devolución del capital es el criterio distintivo más determinante entre una y otra figura, poniendo en relación dichas circunstancias con la finalidad socio-económica de la normativa dictada, no puede extraerse mínima razón alguna que induzca a considerar que la exención no deba aplicarse a los denominados créditos hipotecarios, máxime cuando en las figuras ofertadas por las entidades financieras se dan con frecuencia características de una y otra figura crediticia.

Por ello, partiendo de la equiparación tradicional que en el impuesto existe entre préstamos y créditos, y habida cuenta de la necesidad de interpretar la ley de acuerdo con la finalidad de la norma, y, finalmente, a la vista de la legislación posterior a dicha Ley 2/1994 ya mencionada anteriormente, este Tribunal Central considera que la exención contenida en el art 9 de la Ley 2/1994 debe aplicarse -en los casos a que dicho precepto se refiere- a la financiación hipotecaria en general cualquiera que sea el modelo de instrumentación (crédito o préstamo) utilizado.

La conclusión anterior es coincidente con la jurisprudencia de diversos Tribunales Superiores de Justicia, como es el de Galicia, en cuya sentencia de fecha 25 de Junio de 2012, tras exponer los hitos legislativos que afectan a la normativa expuesta y tras señalar la finalidad perseguida por la norma, concluye que el art 9 de la Ley 2/1994 se está refiriendo a ambos contratos. El criterio expuesto contenido en la referida Sentencia, si bien no es compartido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sentencias de 8 de junio de 2011 y de 10 de mayo de 2012), ha sido recogido por otros Tribunales Superiores de Justicia como el de Andalucía (Sentencia de 4 de Octubre de 2012) y Castilla y León (Sentencia 9 de Noviembre de 2012).

DECIMO.- Queda por analizar una última cuestión como es si la anterior interpretación puede ser considerada como una extensión analógica de la norma que regula el beneficio fiscal. A tales efectos conviene recordar que el art. 14 de la Ley General Tributaria, al igual que el art 23,3 de la anterior LGT, establece que *"No se admitirá la analogía tanto para extender más allá de sus términos estrictos tanto el ámbito del hecho imponible como el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."*

Pues bien, la mencionada Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia trae a colación la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en materia de interpretación: *"El Alto Tribunal en su sentencia de 24 de abril de 1999 (nº de recurso: 5411/1994) señala, con respecto a la aplicación de una exención, que "... El principio de interdicción de la analogía, sancionado por el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, no es de aplicación en el presente supuesto, en que sólo se trata de indagar el verdadero sentido de una norma ... El espíritu y finalidad de la norma contenida en el artículo 15 es el de servir a los objetivos perseguidos por el legislador, destacados en la Exposición de Motivos de la propia ley... Estamos, por tanto, en un supuesto de interpretación estricta de los preceptos cuestionados, sin que en ningún momento pueda hablarse de la aplicación analógica de un beneficio fiscal, siempre prohibida por la Ley General Tributaria en su artículo 23.3. "*

Al sentido en la interpretación de la norma se refiere el Alto Tribunal en su sentencia de 12 de diciembre de 1985, cuando afirma que *".. No puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue"*.

No se puede pues confundir los criterios o principios interpretativos aplicables en materia de exención con la posibilidad de que las normas sean, o no, integradas mediante recursos analógicos. Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de abril de 2001 (nº recurso: 53/1996) indica que *"Esta figura jurídica definida en el artículo 4 del Código Civil, supone la aplicación de un régimen jurídico previsto para unos determinados hechos o situación a otros distintos, para los que no existe consecuencia legalmente prevista y que presentan con aquéllos evidente identidad de razón; y distinta es la interpretación judicial, en cuyo curso el Juzgador, analizando a la luz de los criterios interpretativos que le reconoce y concede la Ley, llega a la conclusión, jurídicamente fundada, de que el supuesto de hecho está dentro del campo de aplicación de la norma interpretada"*

En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 14 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas.

Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas



lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el artº 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias.

Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que «las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», lo que conlleva una remisión al artº. 3.1 del Código Civil ."

En definitiva, la conclusión alcanzada no supone una extensión analógica de la norma, sino una integración interpretativa de la misma en base a lo dispuesto en el art 3,1 del Código Civil , el cual incluye como criterio de interpretación el de *"la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"* .

CUARTO.- Por lo expuesto, procede estimar el recurso interpuesto y, por las mismas razones, estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Oramba, S.L, con anulación de la resolución impugnada, así como de la liquidación que confirma

FALLAMOS

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

1. ESTIMAR el presente recurso de casación para la unificación de doctrina, número **1400/2014**, interpuesto por la mercantil Oramba, S.L, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, (Sección Novena), de 11 de noviembre de 2013, dictada en el recurso contencioso administrativo número 622/2011 .
2. ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por Oramba, S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 23 de febrero de 2011, que se anula, así como la liquidación que confirma.
3. NO HACER imposición de costas en la instancia, ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia publica en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.