

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083043

### AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 12 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 386/2018

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Provisiones por fondos internos. Activos fiscales diferidos (DTAs).** La entidad solicitó la devolución de los créditos fiscales por impuestos diferidos correspondientes a los fondos internos por compromisos de pensiones y prejubilaciones. La Administración consideró que los gastos de personal cubiertos con fondos internos referidos a seguros de vida, seguro médico, energía eléctrica y prejubilaciones no daban lugar a DTAs, basándose en que el convenio colectivo reserva la denominación «previsión social» a la parte que se materializa en planes de pensiones y a que según la normativa reguladora solo los fondos externos se consideran «sistemas de previsión social y prejubilación». Sin embargo, el Tribunal entiende que tiene razón la demanda y lo importante no es la denominación empleada en el convenio, sino si constituyen «prestaciones sociales» y que en la regulación de los compromisos por pensiones se diferencia entre los compromisos por pensiones y los compromisos vinculados con otras contingencias que no sean dinerarias y estos últimos pueden seguir integrando un sistema de previsión social. Por tanto, dado que el TR Ley IS no define «previsión social» y que ni a través del convenio ni de la normativa de los compromisos por pensiones cabe excluir a las provisiones internas para esos fines del concepto de previsión social, los DTAs pueden convertirse en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

#### PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 13, 14 y 19 y disp. adic. 22.<sup>a</sup>.

RDLeg. 1/2002 (TR Ley de Planes y Fondos de Pensiones), disp. adic. primera.

RD 1588/1999 (Rgto. de compromisos de pensiones), arts. 1, 7 y 8.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de Registro y Valoración 16.<sup>a</sup>.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 13.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 51.

Ley 30/1995 (Ley de Ordenación y Supervisión Seguros Privados) disps. adic. 11.<sup>a</sup> y trans. 15.<sup>a</sup> y 16.<sup>a</sup>.

#### PONENTE:

*Don Rafael Villafañez Gallego.*

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

### AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000386 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03143/2018

Demandante: Nuclenor, S.A

Procurador: D.<sup>a</sup> ISABEL JULIA CORUJO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

**S E N T E N C I A N<sup>o</sup> :**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA  
D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a doce de mayo de dos mil veintiuno.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n<sup>o</sup> 386/2018, seguido a instancia de Nuclenor, S.A., que comparece representada por la Procuradora D.<sup>a</sup> Isabel Julia Corujo y asistida por el Letrado D. Javier Aguado Zárraga, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16); siendo la Administración representada y defendida por la Sra. Abogada del Estado. La cuantía ha sido fijada en 5.675.091,31 euros.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

Nuclenor, S.A. interpuso, con fecha 25 de mayo de 2018, el presente recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra:

-El Acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2016, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

### **Segundo.**

Admitido a trámite el recurso y reclamado el expediente administrativo, el mismo fue entregado a la parte actora para que formalizara la demanda.

### **Tercero.**

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 11 de octubre de 2018.

### **Cuarto.**

De la demanda se dio traslado a la Sra. Abogada del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 7 de noviembre de 2018.

**Quinto.**

Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 5 de mayo de 2021 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO, quien expresa el parecer de la Sala.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero. Objeto del recurso y cuestión litigiosa**

Se impugna en el presente recurso contencioso-administrativo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018, parcialmente estimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra:

-El Acuerdo de liquidación, de fecha 17 de junio de 2016, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014.

La resolución impugnada acuerda estimar la reclamación interpuesta en lo relativo a la devolución solicitada, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), respecto a los activos fiscales diferidos (en adelante, DTAs) procedentes de los denominados fondos externos, tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas como los correspondientes a prestaciones no pagadas. En todo lo demás, la reclamación fue desestimada.

La única cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso contencioso-administrativo es la relativa a determinar la procedencia o no de esa misma devolución, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS, respecto a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie y compromisos por prejubilaciones a los 63 años.

**Segundo. Hechos del litigio**

Constituyen hechos relevantes para resolver el litigio, a tenor de las alegaciones de las partes y de los medios de prueba que constan en autos, los siguientes:

1. Nuclenor, S.A. asumió con sus trabajadores los siguientes compromisos por pensiones en especie y por prejubilaciones del personal:

-Pago a los asegurados en el momento de la jubilación (o, en su caso, prejubilación) del 50% del capital asegurado en el seguro colectivo de vida vitalicio en el que el tomador es Nuclenor, S.A. y los asegurados son los trabajadores (según lo dispuesto en el artículo 35 del III Convenio Colectivo de Nuclenor, S.A. - «BOE» núm. 69, de 21 de marzo de 2014-).

-Obligación de satisfacer a partir de la jubilación a las respectivas compañías comercializadora de energía eléctrica, con carácter vitalicio, el diferencial entre la tarifa ordinaria y la tarifa de empleado cobrada a los trabajadores jubilados de Nuclenor, S.A. (según lo dispuesto en el artículo 41 del III Convenio Colectivo de Nuclenor, S.A. - «BOE» núm. 69, de 21 de marzo de 2014-).

-Obligación de satisfacer a partir de la jubilación al seguro médico, con carácter vitalicio, el 65% de la prima correspondiente a los trabajadores jubilados de Nuclenor, S.A. (según lo dispuesto en el artículo 42 del III Convenio Colectivo de Nuclenor, S.A. - «BOE» núm. 69, de 21 de marzo de 2014-).

-Obligación de complementar hasta un determinado porcentaje del salario pensionable (en concreto, hasta el 88% del salario pensionable), y hasta que cumplieran la edad de jubilación, a los trabajadores que rescindieran su relación laboral y se prejubilaban a la edad del 63 años (según lo dispuesto en el art. 49 del III Convenio Colectivo de Nuclenor, S.A. - «BOE» núm. 41, de 16 de febrero de 2010-).

2. En la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, Nuclenor, S.A. solicitó un importe a devolver de 17.591.231,32 euros de DTAs al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS. Este crédito fiscal, calculado al tipo del 30% en vigor en el año 2014 en el que se produjeron las circunstancias de pérdidas contables para solicitar su devolución, se desglosaba en los siguientes conceptos:

a) DTAs procedentes de los compromisos por pensiones instrumentados a través de pólizas de seguros: 2.799.577,17 euros correspondientes a unas prestaciones ya pagadas a 31 de diciembre de 2014 de 9.331.923,91 euros y 9.116.562,84 euros correspondientes a unas prestaciones no pagadas aún a dicha fecha de 30.388.542,81 euros.

b) DTAs procedentes de provisiones internas por compromisos por pensiones en especie y por compromisos por prejubilaciones: 2.764.338,92 euros correspondientes a unas cantidades ya pagadas a 31 de diciembre de 2014 de 9.214.463,08 euros y 2.910.752,39 euros correspondientes a unas cantidades aún no pagadas a dicha fecha de 9.702.507,96 euros.

3. El 30 de noviembre de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras, de carácter parcial, respecto de la entidad Nuclenor, S.A., por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

4. Las citadas actuaciones se limitaban: a) para el ejercicio 2013, a verificar la procedencia de la solicitud de rectificación efectuada mediante escrito de fecha 29 de octubre de 2015; y b) para el ejercicio 2014, a verificar que los datos declarados se correspondían con los consignados en los libros contables, así como la procedencia de la solicitud de conversión de DTAs en créditos frente a la Administración Tributaria que había sido realizada por la entidad en el momento de presentar su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014.

5. El 17 de mayo de 2016 concluyeron las actuaciones de comprobación e investigación con la incoación del acta de disconformidad nº A02-72683354, relativa al concepto y períodos referenciados.

6. El 17 de junio de 2016, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó Acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014, en el que se efectuaban las siguientes regularizaciones:

-Respecto al ejercicio 2013, se admitieron unos mayores gastos deducibles, por importe de 6.141.500 euros, que la entidad había imputado a 2012 pero que en Acta A01-7980552 incoada por los ejercicios 2011 y 2012 se había concluido que se debían imputar al ejercicio 2013, aceptándose así la rectificación solicitada por la entidad por este concepto e importe.

-Respecto al ejercicio 2014: a) se reconoció el derecho a la devolución de 25.018,77 euros (cuota: 24.659,99 euros; intereses de demora: 358,78 euros) al comprobarse que los datos declarados se correspondían con los que aparecían en la contabilidad; b) se reconoció el derecho a la devolución de 2.799.577,17 euros en concepto de DTAs, considerándose que solo resultaban monetizables los activos por impuestos diferidos que se correspondiesen con dotaciones a fondos externos. La entidad, en la autoliquidación del Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2014, había solicitado la devolución de 17.591.231,29 euros derivada de la conversión de DTAs en créditos frente a la Administración; c) existía una partida adicional de DTAs consignados como convertibles, aunque no solicitados en 2014, cuya procedencia tampoco se admitió, en concreto, 4.761.977,70 euros consignados por la entidad como "pendiente de integración en períodos futuros".

7. El 18 de julio de 2016, la entidad recurrente interpuso reclamación económico-administrativa contra el Acuerdo de liquidación anterior, que fue estimado parcialmente por la resolución impugnada que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

8. La resolución impugnada acuerda estimar la reclamación interpuesta en lo relativo a la devolución solicitada, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), respecto a los activos fiscales diferidos (en adelante, DTAs) procedentes de los denominados fondos externos, tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas como los correspondientes a prestaciones no pagadas. En todo lo demás, la reclamación fue desestimada.

**Tercero.** *Sobre la aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie y compromisos por prejubilaciones a los 63 años*

La única cuestión litigiosa que se suscita en el presente recurso contencioso-administrativo tiene por objeto determinar la procedencia o no de la devolución solicitada por Nuclenor, S.A., al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS, con relación a las dotaciones a fondos internos de la entidad recurrente derivadas de compromisos por pensiones en especie y compromisos por prejubilaciones a los 63 años

Para su decisión distinguiremos, a continuación, entre:

- (i) la normativa de aplicación;
- (ii) la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central con relación a la cuestión litigiosa;
- (iii) la posición de las partes;

(iv) la decisión de la Sala.

#### **Cuarto. (i) Normativa de aplicación**

La Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS, introducida por el Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, establece:

"1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 12.2.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, cuando se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el sujeto pasivo registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible, a partir del primer período impositivo que se inicie en 2014, las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo de este apartado.

2. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado anterior en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria a que se refiere el apartado 1 de la presente disposición determinará que el sujeto pasivo pueda optar por solicitar su abono a la Administración tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio sujeto pasivo genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

4. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de compensación de bases imponibles negativas previsto en esta Ley, computado desde el registro contable de tales activos. En el supuesto de activos registrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma, este plazo se computará desde dicha entrada en vigor. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria".

Por su parte, el art. 13.1.b) del TRLIS dispone:

"1. No serán deducibles los siguientes gastos:

...

b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- 2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- 3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones".

El art. 14.1.f) del TRLIS, por último, establece lo siguiente:

"1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles

...

f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones".

#### **Quinto.** (ii) *Decisión del Tribunal Económico-Administrativo Central*

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en el fundamento jurídico quinto de la resolución impugnada, desestima la alegación correspondiente de la reclamación económicaadministrativa con base en los siguientes argumentos:

"QUINTO. Respecto a los DTAs que tienen su origen en gastos de personal cubiertos condotaciones fondos internos, la inspección niega totalmente el derecho a su conversión en crédito frente a la Hacienda Pública ya que considera que no están incluidos dentro del concepto de "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

Consta en el expediente que el II y el III Convenio colectivo de Nuclenor S.A. se publicó en el BOE de 16/2/2010 y 21/3/2014. El capítulo 8, de ambos Convenios, se refiere a las "prestaciones sociales": el apartado I de dicho capítulo se denomina "I Previsión social complementaria", y el apartado II se denomina "II Resto de prestaciones sociales", en ellos se recogen los compromisos de esta naturaleza de la empresa con sus trabajadores.

El artículo 49 de ambos convenios se denomina "prejubilaciones" (está incluido en el capítulo 10, denominado "disposiciones varias") y en él se alude a la posibilidad de que los trabajadores accedan a esta situación.

Por tanto, la propia terminología del Convenio colectivo reserva la denominación "previsión social" solo para una parte de los compromisos que la entidad ha adquirido con sus trabajadores: la que se ha materializado en un plan de pensiones. El resto de las obligaciones asumidas están recogidas en el concepto genérico (dado por la propia empresa en su convenio) "resto de prestaciones asumidas sociales".

Según consta en el expediente las contingencias cubiertas con estas provisiones materializadas en fondos internos, son:

- Provisión seguro vida.
- Provisión igualatorio médico.
- Provisión jubilaciones II Convenio.
- Provisión energía eléctrica.

La inspección considera que tales partidas de gasto no se incluyen dentro de los "correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" y, por tanto, los DTAs asociados a las mismas no son susceptibles de convertirse en crédito frente a la Administración tributaria.

Al respecto consta en el acuerdo de liquidación lo siguiente:

"la controversia está centrada en la determinación de la extensión, y ámbito objetivo de aplicación, de ese concreto concepto: "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

Ante la ausencia de definición o descripción específica en el TRLIS, la inspección entiende que la interpretación de qué debe entenderse por "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación", ha de efectuarse dentro del marco de los diferentes instrumentos o mecanismos de cobertura de la previsión social previstos en la normativa que de forma específica regula la materia;

...



Lo que nos lleva a resolver la cuestión a la luz de lo que disponen tanto la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, como el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (TRLPPF), aprobado por el Real Decreto-Ley 1/2002, así como su norma de desarrollo, el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios; pues son las normas en que de manera específica se regula esta materia.

... a juicio de la inspección, ninguna de ambas normas, compatibles y concordantes entre sí, contempla como un sistema de previsión social, ni de prejubilación, el articulado por la entidad para la cobertura de las concretas prestaciones futuras a sus trabajadores, que ahora nos ocupan.

Y tras analizar dicha normativa la inspección concluye:

"A la vista del marco normativo analizado, la inspección entiende que la alusión que el artículo 19.13 y la D.A. 22ª del TRLIS a "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" solo permite aportaciones a fondos externos, salvo que se trate de entidades bancarias, aseguradoras, o de agencias de valores; lo que no es el caso de Nuclenor S.A.

Por tanto, no puede admitirse la conversión en crédito frente a la Hacienda Pública de los DTAs asociados a la dotaciones a fondos internos efectuados por la entidad; y ello ni siquiera por la parte de las mismas que ya se hubieran atribuido o satisfecho a sus beneficiarios, a 31/12/2014.

Estas dotaciones, pese a que se hayan efectuado en ejercicios anteriores, serán gasto fiscalmente deducible de la base imponible del impuesto de los ejercicios 2013 y 2014, pues en ellos cuando cumplen con el requisito previsto en el artículo 19.5 del TRLIS (se han abonado las prestaciones a sus beneficiarios). Sin que, por otra parte, se vean sometidas a la limitación prevista en su artículo 19.13, pues no les resulta de aplicación, debido a que no se trata de DTAs procedentes de aportaciones a sistemas de previsión social, ni prejubilación. Se trata de dotaciones que serán por tanto deducibles en el IS del ejercicio en que se imputen, pero que no son monetizables. Recuérdese que en cuanto a la deducibilidad del gasto, la inspección reconoce que la base imponible negativa declarada por la entidad debe aumentarse en el importe de los gastos ya pagados a 31 de diciembre de 2014 por contingencias vinculadas a estos fondos internos cuya monetización no se permite".

La DA 22ª del TRLIS permite la monetización de los DTAs derivados " de la aplicación de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

Por tanto, los DTAs objeto de monetización son los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS.

El artículo 14.1.f) TRLIS señala que "No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: (...) f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones ". El artículo 13.1.b) TRLIS señala que: ""1. No serán deducibles los siguientes gastos: (...) b) Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.d) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones . Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: (...)".

Artículo 19.5 TRLIS: "Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones , serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles".

Los artículos anteriores se remiten al Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto Ley 1/2002 (TRLPPF).

La disposición Adicional Primera del TRLPPF establece lo siguiente:

"1. Los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguros, incluidos los planes de previsión social empresariales y los seguros colectivos de dependencia, a través de la formalización de un plan de pensiones o varios de estos instrumentos. Una vez instrumentados, la obligación y responsabilidad de las empresas por los referidos compromisos por pensiones se circunscribirán exclusivamente a las asumidas en dichos contratos de seguros y planes de pensiones.

A estos efectos, se entenderán por compromisos por pensiones los derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa y vinculados a las contingencias establecidas en el

artículo 8.6. Tales pensiones podrán revestir las formas establecidas en el artículo 8.5 y comprenderán toda prestación que se destine a la cobertura de tales compromisos, cualquiera que sea su denominación.

...

2. Para que los contratos de seguro puedan servir a la finalidad referida en el apartado anterior habrán de satisfacer los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de seguro colectivo sobre la vida, plan de previsión social empresarial o seguro colectivo de dependencia,

...

7. Reglamentariamente se fijarán las condiciones que han de cumplir los contratos de seguro a los que se refiere esta disposición, incluidos los instrumentados entre las mutualidades de previsión social y sus mutualistas en su condición de tomadores del seguro o asegurados. En todo caso, las condiciones que se establezcan reglamentariamente, deberán ser homogéneas, actuarial y financieramente con las normas aplicables a los compromisos por pensiones formalizados mediante planes de pensiones.

...

En ningún caso resultará admisible la cobertura de tales compromisos mediante la dotación por el empresario de fondos internos, o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento por parte de éste de la titularidad de los recursos constituidos".

El apartado 6 del artículo 8 denominado "aportaciones y prestaciones" establece que las contingencias por las que se satisfacen las prestaciones son: Jubilación, incapacidad, muerte y dependencia severa o gran dependencia.

Por su parte, el Real Decreto 1588/1999, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios establece en su artículo 1 que "Los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguros, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos".

En los artículos 26 y siguientes del RD 1588/1999, se regula lo relativo a los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones, formalizados mediante pólizas de seguro.

De los mismos se desprende que solo pueden instrumentalizarse compromisos por pensiones a través de los Planes y Fondos de Pensiones, o a través de contratos de seguro. Con la única salvedad, prevista en los artículos 38 a 41 del Reglamento, de las entidades de créditos, entidades aseguradoras u de las sociedades y agencias de valores, para las que, en base al especial control que sobre las mismas ejerce el Banco de España, aprueba un régimen excepcional por el que se les permite instrumentalizar sus compromisos mediante fondos internos. El artículo 38 del Reglamento señala que "Las entidades de crédito, entidades aseguradoras y las sociedades y agencias de valores podrán mantener en fondo interno sus compromisos por pensiones asumidos".

El artículo 7 del Reglamento, denominado "compromiso por pensiones" establece:

"1. Tienen tal consideración los compromisos derivados de obligaciones legales o contractuales de la empresa con el personal de la misma, recogidas en convenio colectivo o disposición equivalente, que tengan por objeto realizar aportaciones u otorgar prestaciones vinculadas a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los planes y fondos de pensiones.

...

3. Los compromisos de las empresas con sus trabajadores o beneficiarios vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios no están sometidos a lo previsto en este Reglamento".

Este artículo deja fuera del ámbito de aplicación del mismo a cualquier compromiso de las empresas con sus trabajadores o beneficiarios vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios.

La DA 22ª del TRLIS señala que los DTAs objeto de monetización son los "derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

La normativa expuesta anteriormente es la relativa a la previsión social y en ella se establece que los compromisos de las empresas con sus trabajadores deben instrumentalizarse mediante planes de pensiones o contratos de seguros, no admitiéndose la cobertura de tales compromisos mediante fondos internos o instrumentos similares que supongan retener la titularidad de los recursos constituidos por parte de la empresa, imponiéndose la



externalización excepto en el caso de las entidades de crédito, entidades aseguradoras y sociedades y agencia de valores.

Por tanto, la normativa impone la externalización de las cantidades aportadas por la empresa en relación con la previsión social, dejando fuera de su ámbito a los fondos internos, a los cuales declara instrumentos ilegales para esta finalidad, imponiéndoles sanciones.

Por ello, este Tribunal al igual que la inspección considera que los DTAs de la entidad reclamante que tienen su origen en dotaciones a fondos internos para cubrir contingencias tales como Provisión seguro vida, Provisión igualatorio médico, Provisión jubilaciones II Convenio, Provisión energía eléctrica no son objeto de monetización ya que no están incluidos dentro del ámbito de aplicación de la norma.

Finalmente interesa señalar que los artículos 41 y 42 del Convenio se denominan "Energía eléctrica" y "Asistencia sanitaria", respectivamente, y en ellos consta lo siguiente:

#### Artículo 41. *Energía eléctrica.*

"Nuclenor mantendrá el suministro de energía eléctrica al personal de plantilla, a los pensionistas de cualquier carácter y a los prejubilados, según la Norma de Dirección «Suministro de energía eléctrica a empleados».

#### Artículo 42. *Asistencia sanitaria.*

El personal que lo desee podrá formar parte de la póliza suscrita entre Nuclenor y el Seguro Médico concertado por Nuclenor en las condiciones que se establezcan, abonando el 35 por 100 del importe de la prima que por sus circunstancias familiares le correspondan. La cobertura establecida en dicha póliza alcanzará igualmente al personal prejubilado y jubilado, así como a sus beneficiarios, incluida la pareja de hecho del empleado/a, en su caso.

En ambos casos parece más una retribución no dineraria que se da al personal cada año lo que significa que esos gastos ni siquiera deberían haber dado lugar a un activo por impuesto diferido por lo que no les resulta de aplicación no el artículo 19.13 del TRLIS ni la disposición adicional vigésimo segunda del TRLIS".

#### **Sexto.** (iii) *Posición de las partes a) La sociedad recurrente*

La demanda justifica la procedencia de la devolución a la sociedad recurrente del importe de 5.675.091,31 euros solicitado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 por los DTAs procedentes de los denominados fondos internos, argumentando al efecto lo siguiente:

-En relación a la diferencia terminológica empleada en el Capítulo 8 del III Convenio colectivo, señala la demanda que bajo la denominación genérica de "Prestaciones sociales", se incluye tanto lo que denomina "previsión Social Complementaria" (artículo 34 del Convenio) -compromisos por pensiones dinerarios asumidos por Nuclenor, S.A. como lo que denomina "Resto de Prestaciones Sociales -otros compromisos asumidos por Nuclenor, S.A. con sus trabajadores, tanto dinerarios como en especie y tanto durante su vida laboral como, en algunos casos, durante su prejubilación o jubilación-, que representan una serie de prestaciones sociales en beneficio de los trabajadores (por ejemplo, seguro colectivo de vida con carácter vitalicio -artículo 35-, suministro de energía eléctrica, al igual que al personal activo, a los pensionistas y a los prejubilados -artículo 41-, pago parcial de la póliza colectiva de seguro médico, al igual que al personal activo, a pensionistas y prejubilados -artículo 42-). La diferencia entre estos últimos beneficios sociales se encuentra en que unos compromisos se conceptúan como compromisos por pensiones en especie y otros no.

Dentro de los compromisos por pensiones asumidos por las empresas con sus trabajadores vinculados a las contingencias establecidas en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, se podría decir que los compromisos dinerarios, sobre los que existe obligación de exteriorización (excepto en el caso de entidades de créditos, entidades aseguradoras y sociedades y agencias de valores), complementan el sistema público de pensiones de la Seguridad Social y de ahí la denominación de "Previsión Social Complementaria" en el III Convenio Colectivo. Ahora bien, tan previsión social como estos compromisos por pensiones dinerarios son los compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, en la medida en que igualmente pretenden lograr una mejora de las condiciones económico-sociales de los trabajadores de Nuclenor, S.A. una vez que alcancen la edad de jubilación, puesto que, en la medida en que suponen un ahorro en costes para dichos pensionistas, también complementan de modo indirecto el régimen público de pensiones.

Aunque no exista sobre los mismos obligación de exteriorización ( art. 7.3 del Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios), estos compromisos entran en el concepto de previsión social. Compromisos asumidos por la recurrente para una parte de su previsión social y para los que el sistema adoptado

por la misma, dada su no obligatoriedad de exteriorización, es el de mantenimiento de los correspondientes fondos internos a través de las correspondientes dotaciones contables.

-Los compromisos por pensiones en especie asumidos por Nuclenor, S.A. suponen "dotaciones asistidas de previsión social" susceptibles de generar DTAs objeto de monetización.

El Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, desarrolla la obligación de exteriorizar los compromisos por pensiones recogida en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Esta última disposición adicional define lo que se entiende por compromisos por pensiones, sin efectuar ninguna diferenciación acerca de si, los compromisos vinculados a las contingencias establecidas en el artículo 8.6 de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y asumidos por las empresas, deben ser dinerarios o en especie para que se conceptúen como tales compromisos por pensiones.

Y el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios, señala expresamente en su artículo 7.3 que " los compromisos de las empresas con sus trabajadores o beneficiarios vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios no estarán sometidos a lo previsto en este Reglamento".

De todo lo anterior deduce la recurrente que, el hecho de que no exista obligación de exteriorizar los compromisos por pensiones no dinerarios asumidos por las empresas, como son los asumidos por Nuclenor, S.A. frente a los pensionistas respecto al seguro colectivo de vida, al suministro de energía eléctrica y al seguro médico, no implica en absoluto que dichos compromisos no deriven de una obligación legal o contractual del empresario con sus trabajadores o beneficiarios y que se encuentren vinculados a la contingencia de jubilación. Se trata, por tanto, de auténticos compromisos por pensiones, en los términos recogidos en la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y en el artículo 7.1 del Real Decreto 1588/1999.

Por otra parte, sostiene la demanda que los compromisos por pensiones en especie se consideran retribuciones a largo plazo al personal incluidas en los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS.

Invoca, a tal efecto, la Norma de Registro y Valoración 16ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, que establece:

"Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones postempleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma".

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 10.3 del TRLIS, se estableció que no serían deducibles, " los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal" - art. 13.1.b) del TRLIS- ni " las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones " -art. 14.1.f) del TRLIS-. Solo se otorgaba la deducibilidad a las retribuciones a largo plazo al personal en el momento de su registro contable si aquéllas consistían en la exteriorización de los compromisos por pensiones dinerarios a través de planes de pensiones, planes de previsión social empresarial o, mediante el cumplimiento de determinados requisitos, a través de contratos de seguro. El resto de retribuciones a largo plazo al personal, ya tuvieran o no la consideración de compromisos por pensiones o no, ya fueran dinerarias o en especie, sobre las que no existía ninguna obligación de exteriorización y que se contabilizaban a través de las correspondientes provisiones internas, solo eran deducibles en el período impositivo en que las provisiones se aplicaban a su finalidad (art. 13,3 del TRLIS) o en el período impositivo en el que se abonaban las correspondientes prestaciones (art. 19.5 del TRLIS) y, por lo tanto, la dotación contable de estas provisiones o fondos internos generaba los correspondientes DTAs.

Así, concluye la demanda a propósito de este argumento, el sistema de previsión social de la recurrente para sus compromisos por pensiones dinerarios a partir del año 2003 es a través de un plan de pensiones de empleo de aportación definida, complementado con un seguro colectivo, y el sistema de previsión social para sus compromisos por pensiones no dinerarios o en especie es a través de fondos internos. Tanto en un caso como en otro, afirma la demanda, los DTAs generados derivan de la aplicación de los arts. 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS y se corresponden con dotaciones a (fondos internos) o aportaciones (pago de primas al seguro colectivo) a sistemas de previsión social.

-Los compromisos asumidos por la recurrente en las prejubilaciones son también susceptibles degenerar DTAs objeto de monetización.

Tanto el art. 19.3 como la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS diferencian claramente entre prejubilación, por una parte, y sistema de previsión social, por otra. La razón es que los compromisos asumidos por las empresas en el primer caso no se conceptúan como compromisos por pensiones, al no estar vinculados los mismos con la contingencia de jubilación sino con el período transcurrido entre la rescisión de la relación laboral y el momento de acceso del trabajador a la prestación de jubilación.

Los compromisos asumidos por las empresas en los supuestos de prejubilación de su personal, dado que no se conceptúan como compromisos por pensiones no están sometidos a la obligación de exteriorización a que se refiere la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y se desarrolla por el Real Decreto 1588/1999.

A pesar de no ser obligatoria esta exteriorización, la Ley 8/1987 permitió tal exteriorización a través de la figura de la "situación asimilable" a la contingencia de jubilación, conforme a lo previsto en el art. 16.1 del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones. Posibilidad incorporada al propio Texto Legal tras la reforma operada en el art. 8.6 de la Ley 8/1987 por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Y que se mantiene en el art. 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

Ahora bien, a pesar de lo anterior, la disposición adicional primera del Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones, mantiene que los compromisos por prejubilación no tienen la consideración de compromisos por pensiones.

Por otra parte, añade la demanda, tales compromisos por prejubilación, en tanto que representan unas prestaciones post-empleo por retiro del trabajador a cargo de la empresa empleadora, tienen asimismo, desde el punto de vista contable, la consideración de retribuciones a largo plazo al personal.

Si, como en el caso de la recurrente, tales compromisos por prejubilación no se instrumentan a través de contratos de seguro, no se le aplicará la normativa financiera y fiscal derivada de la disposición adicional primera del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, pero seguirán generando DTAs susceptibles de monetización.

-La Administración tributaria mantiene posturas contrapuestas en relación con la interpretación del art. 19.3 y la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

Aduce la demanda, a este respecto que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, está admitiendo en procedimientos de comprobación e investigación llevados a cabo frente a otros contribuyentes que tanto los compromisos por pensiones en especie, como los compromisos por prejubilaciones asumidos como consecuencia de reestructuraciones de plantilla derivadas de expedientes de regulación de empleo se encuentran incluidos en el ámbito del art. 19.3 y la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

### **Séptimo. b) La Administración demandada**

La Administración niega que los DTAs que tienen su origen en gastos de personal cubiertos con dotaciones a fondos internos puedan convertirse en un crédito exigible frente a la Hacienda Pública conforme al régimen establecido en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS. Y ello en atención a los siguientes argumentos.

-La propia terminología del Convenio colectivo, que reserva la denominación de "previsión social" a una parte de los compromisos que la entidad ha adquirido con sus trabajadores, esto, es la que se ha materializado en un plan de pensiones, quedando las demás recogidas en el concepto genérico (dado por la propia empresa en su convenio) "resto de prestaciones sociales".

-La ausencia en el TRLIS de una definición o descripción de lo que deba entenderse por "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación", lo que lleva a resolver la cuestión a la luz de lo que disponen tanto la Ley 35/2006, reguladora del IRPF, como el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Ley 1/2002, así como su norma de desarrollo, el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios. Normativa de la que puede concluirse que no procede la conversión en crédito frente a la Hacienda Pública de los DTAs asociados a dotaciones a fondos internos efectuadas por la entidad.

-La remisión de los arts. 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS al Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto-Ley 1/2002. Tanto de la disposición adicional de esta

norma como el Real Decreto 1588/1999 -arts. 1, 7 y 26 y siguientes- se deduce que los compromisos de las empresas con sus trabajadores deben instrumentalizarse mediante planes de pensiones o contratos de seguros, no admitiéndose la cobertura de tales compromisos mediante fondos internos o instrumentos similares que supongan retener la titularidad de los recursos constituidos por parte de la empresa, imponiéndose la externalización excepto en el caso de las entidades de crédito, entidades aseguradoras y sociedades y agencia de valores. Por tanto, concluye el escrito de contestación, (i) la normativa relativa a la previsión social impone la externalización de las cantidades aportadas por la empresa en relación con la previsión social, dejando fuera de su ámbito a los fondos internos, a los cuales declara instrumentos ilegales para esta finalidad y les impone sanciones; y (ii) los DTAs de la entidad reclamante que tienen su origen en dotaciones a fondos internos para cubrir contingencias tales como Provisión seguro vida, Provisión igualatorio médico, Provisión jubilaciones II Convenio y Provisión energía eléctrica no pueden ser objeto de monetización ya que no están incluidos dentro del ámbito de aplicación de la norma.

## **Octavo.** (iv) Decisión de la Sala

La cuestión litigiosa queda perfectamente centrada por la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central al señalar, respecto de lo que denomina "provisiones materializadas en fondos internos", que "La Inspección considera que tales partidas de gasto no se incluyen dentro de los "correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" y, por tanto, los DTAs asociados a las mismas no son susceptibles de convertirse en crédito frente a la Administración tributaria".

No se discute, por tanto, la aptitud general de tales dotaciones para generar DTAs.

Lo que se discute en cambio es si estos DTAs están incluidos en el ámbito de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS y, en consecuencia, su aptitud específica y concreta para convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria al amparo de esta última norma.

Situados en este contexto, la controversia se centra de modo particular, como afirma el Tribunal Económico-Administrativo Central, en el hecho de que la Inspección considera que las dotaciones a fondos internos efectuadas por Nuclenor, S.A. para cubrir las contingencias de seguro de vida, igualatorio médico, jubilaciones II Convenio y energía eléctrica no están incluidas en el concepto "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que se refiere la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

Para llegar a tal conclusión, como señala la propia Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, se parte de que no existe una definición autónoma de "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" en el TRLIS.

La solución que adopta la Inspección, y que el Tribunal Económico-Administrativo Central avala en su resolución, consiste en entender que el concepto en cuestión debe integrarse de dos formas distintas: por una parte, a través de los actos propios de la parte recurrente y, en particular, le terminología utilizada para referirse a estas prestaciones en los convenios colectivos de aplicación; y, por otra, a través de la normativa que de forma específica regula la materia y, en concreto, con las siguientes normas:

(i) Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no sobre el Patrimonio (en adelante, Ley 35/2006);

(ii) Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, Real Decreto Legislativo 1/2002);

(iii) y, por último, el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios (en adelante, Real Decreto 1588/199).

El resultado de esa integración, a juicio de la Inspección, consiste en concluir que solo las dotaciones o aportaciones destinadas a fondos externos resultan susceptibles de incluirse dentro del concepto "de "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" previsto en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

Dado que las dotaciones cuestionadas en el presente caso han sido realizadas a fondos internos y dado que Nuclenor, S.A. no es una entidad bancaria, ni una entidad aseguradora, ni una sociedad o agencia de valores -supuestos en que sí resultaría admisible-, la Inspección concluye que los DTAs derivados de tales dotaciones no pueden convertirse en crédito exigible frente a la Administración.

En el análisis de esta cuestión vamos a distinguir entre la aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie, por una parte, y las derivadas de compromisos por prejubilaciones a los 63 años, por otra.

a) La aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie,



Comenzando por el primero de los aspectos mencionados, la aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie, para la solución de esta controversia interpretativa debemos acudir al art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), que en sus dos primeros apartados establece lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil .

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

A tenor de esta disposición alcanzamos una primera conclusión respecto a la primera de las razones opuestas por la Administración a la pretensión de la sociedad recurrente, es decir, la terminología que esta última ha utilizado en sus convenios colectivos para referirse a los distintos tipos de prestaciones que pretenden cubrirse a través de los fondos internos en cuestión. Así, qué deba entenderse por " un sistema de previsión social y, en su caso, prejubilación" dependerá primero del sentido que haya de darse a esta expresión según las previsiones del art. 12 de la LGT y no de la denominación que le hayan dado los interesados. Así viene a proclamarlo el art. 13 de la LGT al establecer que " Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

En todo caso, a mayor abundamiento, ha de señalarse que la Sala coincide con la tesis sostenida al respecto en la demanda. Que en un caso se aluda a " previsión social complementaria" (apartado I del Capítulo 8 del Convenio) y en otro a " resto de prestaciones sociales" (apartado II del Capítulo 8 del Convenio) no significa necesariamente que solo las prestaciones incluidas en la primera categoría puedan cumplir las notas de un sistema de previsión social. No se impone necesariamente una lógica binaria en la interpretación sistemática del Capítulo 8 del Convenio colectivo de la sociedad recurrente, Capítulo que en todo caso se refiere en su título a unas u otras como " prestaciones sociales". Lo decisivo y trascendente será examinar, a tal fin, si unas y otras prestaciones tienen por su objeto, naturaleza y finalidad las características propias de un sistema de previsión social, y no su ubicación sistemática respectiva y/o la denominación que se le haya dado a aquellas en el referido marco y contexto convencional.

A partir de lo anterior, la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central han estimado que el concepto jurídico de " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que se refiere la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS, a través de la remisión normativa a que se ha hecho alusión, excluye la posibilidad de considerar como tales los correspondientes a fondos internos, salvo en el caso de entidades bancarias y aseguradoras y sociedades y agencias de valores.

Dicho de otra manera, a juicio de la Administración, la interpretación correcta de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS supone que el concepto de " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación", entendido en la forma que resulta de la citada remisión normativa, restringe el ámbito material de los DTAs susceptibles de convertirse en créditos exigibles frente a aquella.

La cuestión que se plantea, por tanto, consiste en determinar si esa remisión normativa es suficiente o no a los efectos considerados. O, en otras palabras, si las normas a que se remite la Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central agotan los supuestos que cabe estimar incluidos en la noción de " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

Comenzando por la remisión al art. 51 de la Ley 35/2006, esta norma contempla las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estableciendo que " podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social". A continuación la norma detalla los supuestos y condiciones que dan derecho a la reducción, distinguiendo entre (1) aportaciones y contribuciones a planes de pensiones; (2) aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social; (3) primas satisfechas a los planes de previsión asegurados; (4) aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, incluyendo las contribuciones del tomador; y (5) primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

La norma en cuestión no está definiendo lo que debe entenderse con carácter general por " sistemas de previsión social" a efectos tributarios. Solo regula qué concretas aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dan derecho a la reducción de la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Utilizando el propio tenor literal de la norma, lo que la misma está diciendo es que " las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social" generan el derecho a la reducción correspondiente,



pero no está diciendo a contrario sensu que no existan otros sistemas de previsión social. Pueden existir, pero las aportaciones y contribuciones a los mismos no darán derecho a la reducción.

Por lo que se refiere al Real Decreto Legislativo 1/2002 y al Real Decreto 1588/1999, el Acuerdo de liquidación y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propósito de esta remisión, se refieren de forma específica a la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002.

En este punto es necesario introducir una serie de antecedentes para la mejor comprensión del debate planteado.

La Disposición adicional undécima, apartado 19, de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (en adelante, Ley 30/1995), introdujo una serie de modificaciones en la entonces vigente Ley 8/1987, de 8 de junio, de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (en adelante, Ley 8/1987).

Al objeto de garantizar los intereses de los trabajadores, incluso en los supuestos de extinción de su contrato laboral, frente a la posible insolvencia del empresario que pudiera determinar el incumplimiento de los compromisos por pensiones asumidos por este, la Ley 30/1995 modificó la Disposición adicional primera de la Ley 8/1987. Se trataba, en definitiva, de adaptar el Derecho interno a lo dispuesto en el art. 8 de la Directiva 80/987/CEE del Consejo, de 20 de octubre de 1980, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario, conforme al cual:

"Los Estados miembros se asegurarán de que se adopten las medidas necesarias para proteger los intereses de los trabajadores asalariados y de las personas que ya han dejado la empresa o el centro de actividad del empresario, en la fecha en que se produce la insolvencia de éste, en lo que se refiere a sus derechos adquiridos, o a sus derechos en curso de adquisición, a prestaciones de vejez, incluidas las prestaciones a favor de los supervivientes, en virtud de regímenes complementarios de previsión profesionales o interprofesionales que existan independientemente de los regímenes legales nacionales de seguridad social".

De este modo, a través de la Disposición adicional undécima, apartado 19, y de las Disposiciones transitorias decimocuarta, decimoquinta y decimosexta de la Ley 30/1995 se arbitró en nuestro país el régimen de protección de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores, jubilados y beneficiarios, incluyendo las prestaciones ya causadas, régimen de protección que tenía como eje principal la exteriorización o externalización de tales compromisos.

En este sentido, a partir de la citada reforma, los compromisos de las empresas con sus trabajadores y beneficiarios debían instrumentarse mediante planes de pensiones o contratos de seguros, no admitiéndose que la cobertura de los citados compromisos se produjera mediante fondos internos o instrumentos similares que supusieran retener la titularidad de los recursos destinados a tal efecto por los empresarios.

Como explica el Preámbulo del Real Decreto 1588/1999, que vino a completar a nivel reglamentario el citado marco legal, el objetivo de la reforma era doble:

"El régimen de instrumentación y, en su caso, exteriorización de los compromisos por pensiones de las empresas permite cumplir un doble objetivo. Por un lado, protege los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios en caso de insolvencia o de dificultades financieras para la empresa. De otra parte, la exteriorización de los compromisos por pensiones fuera del balance de las empresas les permite liberar recursos y concentrarse en su actividad típica lo que, en última instancia, se traducirá en una mayor competitividad nacional e internacional. Adicionalmente, este proceso supone trasladar la gestión de los recursos que instrumentan compromisos por pensiones a entidades especializadas en la gestión e inversión financieras, entidades gestoras de fondos de pensiones y entidades aseguradoras. Esta gestión especializada puede suponer, para la empresa, un menor coste a la hora de financiar y atender sus compromisos por pensiones a la vez que coadyuva a la capitalización de la economía, potenciando el ahorro a largo plazo y dotando de mayor amplitud y profundidad a los mercados financieros y de capitales lo que, en último término, permitirá reducir los costes financieros de las inversiones empresariales".

Volviendo de nuevo a la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, a que se refieren tanto la Inspección como Tribunal Económico-Administrativo Central para delimitar el concepto de "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación", esta norma establece en los dos primeros párrafos de su apartado 1º lo siguiente:

"1. Los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, deberán instrumentarse, desde el momento en que se inicie el devengo de su coste, mediante contratos de seguros, incluidos los planes de previsión social empresariales y los seguros colectivos de dependencia, a través de la formalización de un plan de pensiones o varios de estos instrumentos. Una vez instrumentados, la obligación y

responsabilidad de las empresas por los referidos compromisos por pensiones se circunscribirán exclusivamente a las asumidas en dichos contratos de seguros y planes de pensiones.

A estos efectos, se entenderán por compromisos por pensiones los derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa y vinculados a las contingencias establecidas en el artículo 8.6. Tales pensiones podrán revestir las formas establecidas en el artículo 8.5 y comprenderán toda prestación que se destine a la cobertura de tales compromisos, cualquiera que sea su denominación".

Y el apartado 8º de la citada Disposición Adicional Primera, por su parte, dispone que:

"8. La efectividad de los compromisos por pensiones y del cobro de las prestaciones causadas quedarán condicionados a su formalización en los instrumentos referidos en el apartado primero. En todo caso, el incumplimiento por la empresa de la obligación de instrumentar los compromisos por pensiones asumidos constituirá infracción en materia laboral de carácter muy grave, en los términos previstos en el Texto Refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto.

En ningún caso resultará admisible la cobertura de tales compromisos mediante la dotación por el empresario de fondos internos, o instrumentos similares, que supongan el mantenimiento por parte de éste de la titularidad de los recursos constituidos"

En similar sentido se expresa el art. 1 del Real Decreto 1588/1999 que, en su art. 7.3, también prevé lo siguiente:

"Los compromisos de las empresas con sus trabajadores o beneficiarios vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios no estarán sometidos a lo previsto en este Reglamento".

En atención a lo anterior, la Inspección concluye del siguiente modo:

"A la vista del marco normativo analizado, la inspección entiende que la alusión que el artículo 19.13 y la D.A. 22ª del TRLIS efectúan a "dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación", sólo permite aportaciones a fondos externos, salvo que se trate de entidades bancarias, aseguradoras, o de agencias de valores; lo cual no es el caso de Nuclenor, S.A."

Por tanto, no puede admitirse la conversión en crédito frente a la Hacienda Pública de los DTA's asociados a las dotaciones a fondos internos efectuados por la entidad; y ello ni siquiera por la parte de las mismas que ya se hubieran atribuido o satisfecho a sus beneficiarios, a 31/12/2014.

Estas dotaciones, pese a que se hayan efectuado en ejercicios anteriores, serán gasto fiscalmente deducible de la base imponible del impuesto de los ejercicios 2013 y 2014, pues en ellos cuando cumplen con el requisito previsto en el artículo 19.5 del TRLIS (se han abonado las prestaciones a sus beneficiarios). Sin que, por otra parte, se vean sometidas a la limitación prevista en su artículo 19.13 pues no les resulta de aplicación, debido a que no se trata de DTA's procedentes de aportaciones a sistemas de previsión social, ni prejubilación. Se trata de dotaciones que serán por tanto deducibles en el IS del ejercicio en que se imputen, pero que no son monetizables. Recuérdese que, en cuanto a la deducibilidad del gasto, la inspección reconoce que la base imponible negativa declarada por la entidad debe aumentarse en el importe de los gastos ya pagados a 31 de diciembre de 2014 por contingencias vinculadas a estos fondos internos cuya monetización no se permite".

Pues bien, nuevamente nos enfrentamos a la cuestión de si esta remisión normativa resulta suficiente para estimar definido de forma completa y exhaustiva lo que deba entenderse por " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a los efectos de la Disposición Adicional Primera del TRLIS.

Y nuevamente consideramos que la respuesta debe ser negativa.

De la remisión normativa a que alude la Administración se deduce que existen dos tipos de compromisos de las empresas con sus trabajadores vinculados a las contingencias previstas en el art. 8.6 del Real Decreto Legislativo 1/2002:

Por una parte, los compromisos por pensiones a que se refiere el apartado 1º de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002 y que el párrafo segundo de esta norma define como " los derivados de obligaciones legales o contractuales del empresario con el personal de la empresa y vinculados a las contingencias establecidas en el artículo 8.6", añadiendo además que " podrán revestir las formas establecidas en el artículo 8.5 y comprenderán toda prestación que se destine a la cobertura de tales compromisos, cualquiera que sea su denominación".

Y, por otra, los " compromisos de las empresas con sus trabajadores o beneficiarios vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios" a que se refiere el art. 7.3 del Real Decreto 1588/1999.

La regulación expuesta, por tanto, parte de una diferenciación clara entre compromisos por pensiones y compromisos vinculados a las contingencias previstas que no sean dinerarios

Estos últimos, como destaca la parte recurrente en su escrito de demanda, pueden seguir integrando un sistema de previsión social a pesar de no estar regulados por el Real Decreto 1588/1999. Nada hay en la regulación expuesta que permita concluir lo contrario. La consecuencia que cabe extraer del art. 7.3 del Real Decreto 1588/1999, en efecto, es que tales compromisos quedan fuera de la obligación de instrumentación mediante contratos de seguros, a través de la formalización de un plan de pensiones o de ambos ( art. 1 del Real Decreto 1588/1999). Ergo, aunque se instrumenten mediante fondos internos, siguen siendo compromisos de las empresas con sus trabajadores vinculados a las contingencias previstas y, por tanto, susceptibles de considerarse incluidos a priori en el concepto de " sistema de previsión social".

En otras palabras, a los efectos de considerar los compromisos instrumentados mediante fondos internos de las empresas como susceptibles de constituir un " sistema de previsión social", no existe solo la excepción a la que se refiere el Acuerdo de liquidación y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (entidades bancarias, entidades aseguradoras y sociedades y agencias de valores, según la regulación contenida en los arts. 38 a 41 del Real Decreto 1588/1999). También existe la excepción a que se refiere el art. 7.3 del Real Decreto 1588/1999, de tal modo que igualmente serán susceptibles de constituir un " sistema de previsión social" los compromisos de las empresas con sus trabajadores que estén vinculados a las contingencias previstas en el art. 8.6 del Real Decreto-Legislativo 1/2002 y que no sean dinerarios. Y ello a pesar de que estén instrumentados mediante fondos internos.

El Acuerdo de liquidación y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central admiten que esta última condición, es decir, el carácter no dinerario del compromiso asumido por la recurrente con sus trabajadores, concurre en la " provisión energía eléctrica" y en la " provisión igualatorio médico".

A la misma conclusión cabe llegar a propósito de la " provisión seguro vida" pues, con independencia de que pueda acabar traducándose a voluntad del trabajador en una prestación de carácter dinerario, la prestación viene caracterizada primaria y marcadamente por una nota no dineraria, como es la suscripción de un seguro de vida en la que los trabajadores tienen la condición de beneficiarios.

Así pues, en un sentido negativo, la remisión normativa a que se refieren tanto la Inspección como el Tribunal Económico-Administrativo Central no permite excluir per se a los anteriores compromisos de la noción " sistema de previsión social".

Y, en sentido positivo, tales compromisos también resultan subsumibles en el concepto de " sistema de previsión social" pues netamente responden al objeto, naturaleza y finalidad típicos de un sistema de previsión social, esto es, tratarse de prestaciones destinadas a complementar y/o mejorar en beneficio de los trabajadores las prestaciones propias del sistema de la Seguridad Social. Como señala el escrito de demanda al respecto, " tan "previsión social" como estos compromisos por pensiones dinerarios son los compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, en la medida en que igualmente pretenden lograr una mejora de las condiciones económico-sociales de los trabajadores de Nuclenor, S.A. una vez que alcancen la edad de jubilación, puesto que , en la medida en que suponen un ahorro de costes para dichos pensionistas, también complementan de modo indirecto el régimen de pensiones" (págs. 22-23 de la demanda).

De todo lo expuesto, en resumen, concluimos:

(i) que en el TRLIS no existe una definición del concepto " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que alude su Disposición adicional vigésima segunda.

(ii) que la terminología empleada en el Convenio colectivo de Nuclenor, S.A., al referirse a las prestaciones cubiertas por los respectivos compromisos de la empresa con sus trabajadores, no resulta decisiva a los efectos que estamos considerando.

(iii) que la integración de ese concepto a través del art. 51 de la Ley 35/2006 no resulta suficiente para excluir del mismo a los fondos internos controvertidos.

(iv) que la integración de ese concepto a través del Real Decreto Legislativo 1/2002 y del Real Decreto 1588/1999 tampoco resulta suficiente a tal fin, pues al amparo de esa misma normativa pueden existir compromisos no dinerarios asumidos por las empresas con sus trabajadores que estén vinculados a las contingencias previstas en el art. 8.6 del Real Decreto-Legislativo 1/2002 y que, sin embargo, estén instrumentados mediante fondos internos.

(v) que la " provisión energía eléctrica", la " provisión igualatorio médico" y la " provisión seguro de vida" cumplen todas esas notas, es decir, se trata de compromisos no dinerarios asumidos por la empresa recurrente con sus trabajadores que están vinculados a las contingencias previstas en el art. 8.6 del Real Decreto-Legislativo 1/2002 y que están instrumentados mediante fondos internos.

y (vi) que la " provisión energía eléctrica", la " provisión igualatorio médico" y la " provisión seguro de vida" responden al objeto, naturaleza y finalidad típicos de un sistema de previsión social, esto es, tratarse de prestaciones destinadas a complementar y/o mejorar en beneficio de los trabajadores las prestaciones propias del sistema de la Seguridad Social.

De todo lo anterior se deriva, en definitiva, que los DTAs derivados de las dotaciones a los fondos internos denominados "provisión energía eléctrica", la "provisión igualatorio médico" y la "provisión seguro de vida" resultan subsumibles en el concepto de "sistemas de previsión social" a que se refiere la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

Y, por tanto, que tales DTAs pueden convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria en las condiciones previstas en la citada Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

b) La aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por prejubilaciones a los 63 años

Por lo que se refiere al segundo de los aspectos mencionados, es decir, la aplicación de la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por prejubilaciones a los 63 años, hemos de partir de la misma premisa a que antes nos referíamos y es que no se niega por la Inspección ni por el Tribunal Económico-Administrativo Central que las dotaciones a los fondos internos denominados "provisión jubilaciones II Convenio" son susceptibles de generar DTAs.

La Inspección y el Tribunal Económico-Administrativo Central dan a estas dotaciones y a las que hemos examinado anteriormente un tratamiento unitario, descartando su convertibilidad en créditos exigibles frente a la Administración tributaria al estimar que su internalización impide considerarlos correspondientes a "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que se refiere la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

Coincidimos con la posición expresada por la sociedad recurrente en la demanda en cuanto a que se impone un tratamiento diferenciado de ambos tipos de dotaciones pues así se deriva del propio tenor literal de la norma.

La Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS alude expresa y separadamente a la prejubilación de tal modo que la respuesta a la cuestión interpretativa que se suscita en el presente pleito no pasa necesariamente por contestar a la cuestión de si estos fondos internos resultan subsumibles o no en el concepto de "sistemas de previsión social".

Desde este punto de vista, la exégesis del precepto que se impone avala la postura sostenida por la recurrente en su escrito de demanda.

Asumiendo que las dotaciones y aportaciones a fondos internos están incluidas en los arts. 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS y que, por ende, generan DTAs, no se advierte ningún obstáculo a su convertibilidad en créditos exigibles frente a la Administración tributaria.

Ni siquiera por el hecho de que se instrumenten mediante fondos internos que, recordemos, es el óbice opuesto por la Administración a tal convertibilidad.

De este modo, por ejemplo, si se considera que las aportaciones a tales fondos internos para la cobertura de la contingencia de prejubilación resultan subsumibles en el art. 14.1.f) del TRLIS hemos de concluir que se cumplen todos los requisitos exigidos normativamente para admitir el derecho a la conversión de los DTAs en créditos exigibles.

El art. 14.1.f) del TRLIS, recordemos, contempla un supuesto de hecho caracterizado por las siguientes notas: "Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones".

En el caso enjuiciado, las dotaciones efectuadas por Nuclenor, S.A. al fondo interno correspondiente a "provisión prejubilaciones II Convenio" está destinado a la cobertura de una de las contingencias expresamente previstas en el art. 8.6.a) del Real Decreto Legislativo 1/2002 al indicar su tercer párrafo que "Las contingencias por las que se satisfarán las prestaciones anteriores podrán ser: a) Jubilación: (...) Los planes de pensiones podrán prever el pago de la prestación correspondiente a la jubilación en caso de que el partícipe, cualquiera que sea su edad, extinga su relación laboral y pase a situación legal de desempleo en los casos contemplados en los artículos 49.1.g), 51, 52 y 57.bis del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores. Reglamentariamente podrán establecerse condiciones para el mantenimiento o reanudación de las aportaciones a planes de pensiones en este supuesto".

Debe subrayarse, respecto a la prejubilación, que la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS se remite a lo dispuesto en el art. 14.1.f) del TRLIS sin ningún tipo de restricción o

condicionamiento, siendo así que el tenor literal de esta última norma expresamente está contemplando las dotaciones a fondos internos para la cobertura de ese tipo de contingencias. Si el legislador hubiera querido restringir la convertibilidad de los DTAs en créditos exigibles frente a la Administración a los derivados de fondos externos, según la posición adoptada por la Administración tributaria, parece lógico pensar que así lo habría establecido expresamente, introduciendo algún tipo de reserva en tal sentido al efectuar la citada remisión.

Por otra parte, aunque el 14.1.f) del TRLIS alude a los planes de pensiones, tal extremo no resulta relevante a los efectos que estamos considerando.

Lo que sí resulta relevante es el alcance de la remisión y, a este respecto, resulta claro y evidente que el art. 14.1.f) del TRLIS acota tal alcance únicamente a las contingencias cubiertas, sin extenderla a los instrumentos



concretos de previsión social a través de los cuales se produce esa cobertura. Y ya hemos visto como el art. 8.6.a) del Real Decreto Legislativo 1/2002 contempla específicamente el caso de la prejubilación como una de las contingencias cubiertas.

En todo caso, a mayor abundamiento, la distinción entre fondos internos y externos en el caso de la prejubilación queda privada de trascendencia interpretativa desde el momento en que el régimen jurídico de aplicación no impone que los compromisos asumidos al efecto por las empresas deban instrumentarse obligatoriamente a través de la vía de la Disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2002.

Así resulta de lo dispuesto en el apartado tercero de la Disposición adicional primera del Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de planes y fondos de pensiones, que en su primer párrafo establece:

"3. Los compromisos asumidos por las empresas con los trabajadores que extingan su relación laboral y pasen a situación legal de desempleo por las causas previstas en los artículos 49.1.g ), 51 , 52 y 57.bis del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores , que consistan en el pago de prestaciones con anterioridad a la jubilación, podrán ser objeto de instrumentación, con carácter voluntario, de acuerdo con el régimen previsto en la referida disposición adicional primera del texto refundido de la ley, en cuyo caso se someterán a la normativa financiera y fiscal derivada de aquélla. Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a las prestaciones pagaderas al trabajador afectado en tanto no acceda a la jubilación, así como a las reversiones de tales prestaciones por fallecimiento producidas antes del acceso a la jubilación".

En conclusión, también respecto a este segundo extremo procede declarar procedente la conversión de los DTAs generados por Nuclenor, S.A. en créditos exigibles frente a la Administración tributaria por aplicación de lo establecido en la Disposición adicional vigésima segunda del TRLIS.

#### **Noveno.** *Decisión del recurso contencioso-administrativo*

Se estima, por tanto, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad recurrente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), que anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Octavo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin que sea necesario, en atención a lo expuesto, abordar las restantes cuestiones planteadas en los escritos de las partes.

#### **Décimo.** *Costas*

Procede imponer las costas a la parte demandada ( art. 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

### **FALLO**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.<sup>a</sup> Isabel Julia Corujo en nombre y representación de Nuclenor, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de marzo de 2018 (R.G.: 5088/16), que anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Séptimo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,



traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.