

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089655

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 543/2023, de 3 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6156/2021

### 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». La sentencia impugnada resolvió 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. La Sala comparte la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada en casación, pues acierta al interpretar las normas objeto de examen, en concreto, la disp. adic. 22.ª TR Ley IS. En relación a su aplicación a las dotaciones a fondos internos de la mercantil derivadas de compromisos por pensiones en especie -provisión seguro vida, provisión igualatorio médico y provisión energía eléctrica- consideramos que la razón que asiste a la Sala sentenciadora deriva de la interpretación efectuada del concepto «sistema de previsión social y, en su caso, prejubilación» a que alude la disposición adicional. En la línea recogida por la sentencia impugnada, el referido precepto solo regula qué concretas aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dan derecho a la reducción de la base imponible general del IRPF, «[...] pero no está diciendo *a contrario sensu* que no existan otros sistemas de previsión social», si bien sus aportaciones y contribuciones no darán derecho a la reducción de la base imponible general del impuesto. Esta Sala comparte con la sentencia de instancia y la recurrente que tales compromisos en especie responden al objeto, naturaleza y finalidad típicos de un sistema de previsión social, al tratarse de prestaciones destinadas a complementar y/o mejorar en beneficio de los trabajadores las prestaciones propias del sistema de la Seguridad Social. En consecuencia, la «provisión energía eléctrica», la «provisión igualatorio médico» y la «provisión seguro de vida» son compromisos no dinerarios asumidos por la empresa con sus trabajadores, vinculados a las contingencias previstas en el art. 8.6 TRLPFP e instrumentados mediante fondos internos, que responden al objeto, naturaleza y finalidad de un sistema de previsión social, por lo que los DTAs derivados de las dotaciones a estos fondos internos pueden convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria en las condiciones previstas en dicha disposición adicional, tal y como apreció la sentencia de instancia, cuya conclusión se ratifica. En relación a los compromisos adquiridos por prejubilaciones del personal a los 63 años, cabe señalar, ratificando la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, que el tenor literal de la disp. adic. 22.ª del TRLIS incluye expresamente la posibilidad de monetizar también aquellos DTAs relativos a las prejubilaciones, que se configuran como un concepto diferente del de «sistemas de previsión social». Los compromisos asumidos por las empresas en los supuestos de prejubilación de su personal no se conceptúan como compromisos por pensiones, pues no están vinculados con la contingencia de jubilación sino con el periodo que transcurre entre la rescisión de la relación laboral y el acceso del trabajador a la prestación de jubilación, por lo que no están sometidos a la obligación de exteriorización a que se refiere la disp. adic. primera del TRLPFP y que desarrolla el RD 1588/1999. En su virtud, también respecto de estos compromisos resulta procedente la conversión de los DATs generados por la mercantil hoy recurrida en créditos exigibles frente a la Administración tributaria por aplicación de la disp. adic. 22.ª del TRLIS. La Sala resuelve que la disp. adic. 22.ª del TR Ley IS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal. [Vid., ATS de 25 de mayo de 2022, recurso n.º 6156/2021 (NFJ086484) y SAN de 12 de mayo de 2021, recurso n.º 386/2018 (NFJ083043) contra la que se plantea el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 13 y 14 y disp. adic. 22.ª.  
RDLeg. 1/2002 (TR Ley de Planes y Fondos de Pensiones), disp. adic. primera.  
RD 1588/1999 (Rgto. de compromisos de pensiones), arts. 1 y 38.

**PONENTE:**

*Doña María Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 543/2023

Fecha de sentencia: 03/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6156/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/04/2023

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6156/2021

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 543/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Dimitry Berberoff Ayuda  
D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 3 de mayo de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 6156/2021, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 386/2018.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora doña Isabel Juliá Corujo, en representación de la entidad NUCLENOR, S.A.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso núm. 386/2018 interpuesto por la representación procesal de la entidad NUCLENOR, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, que estima en parte la reclamación económico-administrativa formulada 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 sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO:

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.ª 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".

#### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia la infracción de las siguientes normas:

- (i) La Disposición Adicional 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo; rect. BOE de 25 de marzo) ["TRLIS"].
- (ii) Los artículos 13.1.b) y 14.1.f) TRLIS.
- (iii) La Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE de 13 de diciembre) ["TRLPPF"].

(iv) Los artículos 1 y 38 del Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios (BOE de 27 de octubre; rect. BOE de 23 de noviembre).

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que de una interpretación correcta de los preceptos aludidos se desprende que no pueden monetizarse los gastos correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación, cuando se hubiesen hecho con cargo a fondos internos, al imponer la normativa la externalización de las cantidades aportadas por la empresa en relación con la previsión social.

2. La Sala de instancia, por auto de 1 de septiembre de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrente, y la representación procesal de la entidad NUCLENOR, SA, como parte recurrida, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **Tercero. Admisión e interposición del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 25 de mayo de 2022, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] Determinar si la Disposición Adicional 22 TRLIS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa o, por el contrario, la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones exige que estas dotaciones se atiendan con fondos externos.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. La Disposición Adicional 22 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo; rect. BOE de 25 de marzo) ["TRLIS"].

3.2. Los artículos 13.1.b) y 14.1.f) TRLIS.

3.3. La Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (BOE de 13 de diciembre) ["TRLPPF"].

3.4. Los artículos 1 y 38 del Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios (BOE de 27 de octubre; rect. BOE de 23 de noviembre)".

2. El Abogado del Estado, en la representación que le es propia, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 12 de julio de 2022, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba y alega, siguiendo los términos de la sentencia impugnada en casación, que la única cuestión litigiosa que se suscita es la determinar la procedencia o no de la devolución solicitada por Nuclenor, S.A., al amparo de lo dispuesto en la DA 22ª TRLIS, con relación a las dotaciones a fondos internos de la entidad recurrente derivadas de (dos supuestos diferentes): - compromisos por pensiones en especie - y compromisos por jubilaciones a los 63 años, pues el TEAC había estimado la reclamación de la mercantil sólo respecto a los denominados " activos fiscales diferidos" (DTAs) procedentes de "fondos externos" y no respecto a las dotaciones a la Empresa con cargo a fondos internos, " derivadas de compromisos por pensiones en especie y compromisos por jubilaciones a los 63 años", al considerar que no eran créditos exigibles frente a la Administración, pues su internalización impide considerarlos correspondientes a " sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación" a que se refiere la DA 22ª TRLIS.

Sostiene el Abogado del Estado en el escrito de interposición, reiterando lo que adujo en la instancia y en el escrito de preparación de la casación, que la postura de la Administración Tributaria que sostiene "se fundamenta en que los beneficios de la repetida DA 22, los denominados DTAs, sólo lo pueden ser respecto a gastos de previsión social cubiertos con dotaciones a fondos externos y no internos y ello porque:

-La terminología del Convenio Colectivo de la empresa distingue entre compromisos de previsión social de plan de pensiones (dotado con atenciones para fondos externos) y "resto de prestaciones sociales" (que puede ser dotado con cargo a fondos internos de la empresa).

-La ausencia en la Ley del Impuesto de Sociedades de una definición de que debe entenderse por "dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, jubilación" (el texto de la DA 22), lo que

debe llevar a interpretarlo de conformidad con la Ley 35/2006, reguladora del IRPF y el RDL 1/ 2002, Regulación de Planes y Fondos de Pensiones, y su Reglamento, RD 1588/ 1999, de 15 de octubre, que excluiría las partidas con cargo a dotaciones de fondos internos.

-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, de 29 noviembre. 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, esto es: 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;

-Las contingencias que son objeto del presente contencioso se cubren con dotaciones a fondos internos, siendo Provisión seguro vida, Provisión igualatorio médico, Provisión energía eléctrica y Provisión prejubilaciones Convenio y, al estar cubiertos por fondos internos, no pueden acogerse al beneficio fiscal denominado "monetización" ( DA 22 TRLIS) es 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.

La única excepción sería si se tratase de una entidad bancaria, una entidad aseguradora o una agencia de valores, pero estos supuestos no son el caso". (sic)

Finalmente, propone que la Sala declare la siguiente doctrina interpretativa para futuro:

"Los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración de la DA 22 TRLIS, por gastos de previsión social no son aplicables a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa, en la forma regulada por la normativa de Planes y Fondos de Pensiones, requiriendo que se atiendan con fondos externos ".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia anulando la impugnada y declarando como interpretación más correcta en Derecho la que respetuosamente solicitamos en el fundamento séptimo de este escrito de interposición".

#### **Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

La procuradora doña Isabel Juliá Corujo, en representación de la mercantil NUCLENOR, SA, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 20 de septiembre de 2022, en el que, como cuestión previa, señala, de un lado, que el escrito de interposición nada aporta al recurso, más allá de lo ya expuesto en el escrito de preparación; y de otro, que, como señala la Sala de instancia, lo único que se discute es si los DTAs están incluidos en el ámbito de la Disposición adicional 22ª del TRLIS, y, en consecuencia, su aptitud específica y concreta para convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria al amparo de dicha disposición adicional.

En relación con los compromisos por pensiones en especie, comparte las conclusiones de la Sala de instancia -páginas 39 y 40 de la sentencia-, que aceptó los argumentos expuestos por la recurrente en la instancia en su escrito de demanda. Afirma que la "provisión energía eléctrica", la "provisión igualatorio médico", y la "provisión seguro de vida" son claramente compromisos no dinerarios asumidos por NUCLENOR, SA con sus trabajadores vinculados a las contingencias previstas en el artículo 8.6 TRLPFP y debidamente instrumentados mediante fondos internos, por lo que responden a dicho objeto, naturaleza y finalidad típicos de un sistema de previsión social. En consecuencia, los DTAs derivados de estas dotaciones a los fondos internos resultan subsumibles en el concepto "sistemas de previsión social" a que se refiere la Disposición adicional 22ª del TRLIS, y, por tanto, pueden convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria en las condiciones previstas en dicha disposición adicional.

De otro lado, en relación a los compromisos adquiridos por prejubilaciones del personal a los 63 años, que no se conceptúan como compromisos por pensiones, afirma que también son susceptibles de generar DTAs objeto de monetización al amparo de la Disposición adicional 22ª del TRLIS, ya que, por un lado, estos compromisos asumidos se pueden instrumentar mediante fondos internos, y, por otro, se consideran igualmente retribuciones a largo plazo al personal incluidas en los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del TRLIS (en concreto, en opinión de la parte, en el artículo 13.1.b) del TRLIS). Refiere que el ámbito de aplicación de la Disposición adicional 22ª del TRLIS excede de los DTAs correspondientes a sistemas de previsión social (i.e., correspondientes a coberturas idénticas o análogas a las establecidas en el artículo 8.6 TRLPFP), ya que incluye expresamente la posibilidad de monetizar también aquellos DTAs relativos a las prejubilaciones (configurando estas prejubilaciones como un concepto diferente del de "sistemas de previsión social"), de forma que si la propia disposición adicional hace referencia

expresa a las prejubilaciones es porque quiere expresamente incluirlas, ya que las mismas no están incluidas dentro de los denominados "sistemas de previsión social".

Sostiene que la razón de la diferenciación que efectúa la Disposición adicional 22ª del TRLIS es obvia, a juicio de la parte: los compromisos asumidos por las empresas en los supuestos de prejubilación de su personal no se conceptúan como compromisos por pensiones, al no estar vinculados dichos compromisos con la contingencia de jubilación, sino precisamente con el periodo transcurrido entre la rescisión de la relación laboral y el momento de acceso del trabajador a dicha prestación de jubilación. Y, por tanto, estos compromisos temporales 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 TRLPFP, y que desarrolla el RD 1588/1999.

Añade que, dado que en el caso de NUCLENOR, SA, dichos compromisos por "prejubilaciones", dichos pagos por prestaciones con anterioridad a la jubilación, derivaban de compromisos dinerarios asumidos en Convenio colectivo con los trabajadores que rescindieron de mutuo acuerdo su relación laboral con la empresa al cumplir los 63 años de edad, los cuales se mantenían hasta que los trabajadores alcanzaban los 65 años de edad, los DTAs generados derivaron "de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) de esta Ley" y se corresponden con "dotaciones (a fondos internos) a sistemas... de prejubilación".

Propone la fijación de la siguiente doctrina:

"La Disposición Adicional 22ª del TRLIS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de las empresas que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia en la que, tras fijar como interpretación a la cuestión planteada por la Sala de admisión de ese Tribunal Supremo la que respetuosamente solicitamos en el fundamento de derecho cuarto de este escrito de oposición al recurso de casación, confirme la sentencia de instancia y resuelva la pretensión deducida por esta parte en el proceso, declarando el derecho de NUCLENOR, SA a la devolución solicitada en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014, por importe de 5.675.091,31 euros, junto con los intereses de demora correspondientes desde el 17 de junio de 2016, fecha del acuerdo en el que inicialmente se le denegó el derecho a dicha devolución por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León (Valladolid)".

**Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 21 de septiembre de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 26 de enero de 2023 se designó ponente a la Excm. Sra. Dª Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 25 de abril de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

**1.** El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, impugnada en casación por el Abogado del Estado, y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si la Disposición Adicional 22ª TRLIS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa o, por el contrario, la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones exige que estas dotaciones se atiendan con fondos externos.

**2.** Los hechos del litigio incontrovertidos que son relevantes para su resolución y que aparecen recogidos, en esencia, en la sentencia impugnada en casación y en el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. 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 comercializadoras 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. - "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 de 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-).

2.2. 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 dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación ["DTAs"], al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigesimosegunda del TRLIS. Este crédito fiscal procedía de DTAs correspondientes a los compromisos por pensiones instrumentados a través de pólizas de seguros y de DTAs correspondientes a provisiones internas por compromisos por pensiones en especie y por compromisos por prejubilaciones.

2.3. 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. Estas actuaciones comprendían, por lo que a este recurso interesa, la comprobación de 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.

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 antes referidos.

2.4. 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 diversas regularizaciones. En concreto, se reconoció el derecho a la devolución de 2.799.577,17 euros en concepto de DTAs (una parte de lo solicitado, que ascendía a 17.591.231,29 euros), al considerar la Inspección que solo resultaban monetizables los activos por impuestos diferidos que se correspondían con dotaciones a fondos externos. Respecto de una partida adicional de DTAs consignados como convertibles, aunque no solicitados en 2014, (4.761.977,70 euros consignados por la entidad como "pendiente de integración en períodos futuros"), tampoco se admitió su procedencia.

2.5. Interpuesta reclamación económico-administrativa contra el citado acuerdo de liquidación, fue estimada parcialmente por la resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018. En concreto, se estima en lo relativo a la devolución solicitada, al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigesimosegunda TRLIS, respecto a los activos fiscales diferidos procedentes de los denominados fondos externos, tanto los correspondientes a prestaciones ya pagadas, como los referentes a prestaciones no pagadas. En todo lo demás, la reclamación fue desestimada.

2.6. Frente a la resolución del TEAC se interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que fue tramitado como proceso ordinario 386/2018 y resuelto por sentencia de 12 de mayo de 2021, que estimó el recurso interpuesto y es objeto del presente recurso de casación.

En la referida sentencia se concluye la procedencia de la devolución solicitada por Nuclenor, S.A., al amparo de lo dispuesto en la Disposición adicional vigesimosegunda del TRLIS, con relación a las dotaciones a fondos internos de la entidad derivadas de compromisos por pensiones en especie y compromisos por prejubilaciones a los 63 años. La ratio decidendi se encuentra en el fundamento de derecho octavo, en el que se parte de la inexistencia de una definición del concepto " sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" en el TRLIS y de la ausencia de determinación de la literalidad del convenio colectivo de la entidad, así como de la insuficiencia de la integración del concepto a través de otros textos legales para excluir a los compromisos adquiridos mediante fondos internos del beneficio pretendido. Singularmente, respecto de los DTAs derivados de compromisos por pensiones en especie, considera que tanto la " provisión energía eléctrica" como la " provisión igualatorio médico" y la " provisión seguro de vida" son compromisos no dinerarios asumidos por la empresa 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, respondiendo al objeto típico de un sistema de previsión social, el

complemento y/o mejora en beneficio de los trabajadores de las prestaciones propias del sistema de la Seguridad Social. Concluye en este punto en los siguientes términos:

"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."

En lo que atañe a la aplicación de la Disposición adicional vigesimosegunda del TRLIS a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por prejubilaciones a los 63 años, la Sala a quo parte de la misma premisa, que se trata de dotaciones a los fondos internos -denominados "provisión jubilaciones II Convenio"- susceptibles de generar DTAs, si bien la ley da un tratamiento unitario a las mismas:

"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.

(...)

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."

## **Segundo.** Preceptos concernidos en este recurso.

1. Conforme al auto de admisión, la resolución de la cuestión que suscita este recurso pasa necesariamente por la interpretación que haya de darse a la Disposición Adicional 22ª TRLIS, precepto que fue introducido, para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, 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, que dispone:

"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."

2. Dispone el artículo 13.1.b) TRLIS, al que se remite la disposición transcrita, 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:

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."

3. Asimismo, el artículo 14.1.f) del mismo texto legal, señala 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".

4. Interesa el Abogado del Estado que la interpretación de la disposición antedicha se haga integrando lo previsto en la normativa reguladora de los planes de pensiones y, en particular, lo estipulado en la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones -TRLPPF- y en los artículos 1 y 38 del Reglamento sobre la instrumentación de los compromisos por pensiones de las empresas con los trabajadores y beneficiarios.

Conviene, en este punto extraer parte de la citada Disposición Adicional Primera TRLPPF, que lleva por rúbrica " Protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores":

"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.

(...)

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, en los que la condición de asegurado corresponderá al trabajador y la de beneficiario a las personas en cuyo favor se generen las pensiones según los compromisos asumidos.

(...)

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.

8. (...)

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."

5. En último término, recuerda el auto de admisión que la persistencia del interés casacional objetivo de este asunto la revela el hecho de que la normativa vigente contempla el mismo beneficio fiscal controvertido en términos análogos a como lo hacía la disposición que resulta aplicable en este asunto por razones temporales, pues el artículo 130 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"], contempla, asimismo, un derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria con una redacción muy similar a la que contenía el TRLIS, lo que demuestra que el problema suscitado es susceptible de seguir planteándose en el futuro.

### **Tercero. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si la Disposición Adicional 22ª TRLIS permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa o, por el contrario, la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones exige que estas dotaciones se atiendan con fondos externos.

Dicho de otra forma, se plantea examinar si es preciso tener en cuenta el origen de los fondos destinados a los compromisos susceptibles de generar DATs para acceder a la conversión en crédito exigible frente a la Administración de los activos por impuesto diferido y, en particular, si el hecho de que se hayan efectuado a través de fondos internos debe excluir el acceso al beneficio.

2. La Administración del Estado no aporta, en el seno del escrito de interposición, un razonamiento jurídico distinto a lo expuesto en el escrito de preparación, pues se limita a reproducir el contenido de este escrito que, a su

vez, tal y como pone de manifiesto la parte recurrida, reitera los argumentos esgrimidos, primero, por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León en su acuerdo de 17 de junio de 2016 y, posteriormente por el TEAC en su resolución de 8 de marzo de 2018, a fin de negar la monetización de todos los DATs derivados de los compromisos por pensiones en especie y de los compromisos por prejubilaciones.

**3.** Tanto el TRLIS como la actual regulación contenida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permiten monetizar o convertir en crédito exigible contra la Hacienda Pública, activos por impuesto diferido (que surgen por diferencias de imputación temporal entre el IS y la contabilidad) derivados de determinados ajustes, entre los que se encuentran los derivados de dotaciones a 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 o bien deriven de "retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida". Ahora bien, ambas normas permiten dicha monetización siempre que se trate de gastos " correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación".

La sentencia impugnada en casación parte de que no se discute la aptitud general para generar DTAs de las dotaciones a fondos internos efectuadas por NUCLENOR, SA para la cobertura de sus compromisos por pensiones en especie y de sus compromisos adquiridos como consecuencia de las prejubilaciones del personal, sino que lo se discute única y exclusivamente es si esos DTAs están incluidos en el ámbito de la Disposición Adicional 22ª del TRLIS, y, en consecuencia, su aptitud específica y concreta para convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria al amparo de dicha disposición adicional.

Tal y como recoge la sentencia -fundamento jurídico octavo- "[...] 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 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 [...]"

La sentencia impugnada en casación se aparta del tratamiento unitario conferido por la Inspección y por el TEAC, y distingue entre la aplicación de la Disposición Adicional 22ª 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, distinción que va a seguir esta Sala en su examen.

**4.** Podemos adelantar que esta Sala comparte la conclusión alcanzada por la sentencia impugnada en casación, pues acierta al interpretar las normas objeto de examen, en concreto, la Disposición Adicional 22ª TRLIS.

4.1. En relación a la aplicación de la citada Disposición Adicional a las dotaciones a fondos internos de Nuclenor, S.A. derivadas de compromisos por pensiones en especie -provisión seguro vida, provisión igualatorio médico y provisión energía eléctrica-, consideramos que la razón que asiste a la Sala sentenciadora deriva de la

interpretación efectuada del concepto " sistema de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que alude la disposición adicional.

Hay que partir, de un lado, de que en el TRLIS no existe una definición del concepto "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a que alude la disposición adicional, y de otro, que la terminología empleada en el Convenio colectivo de NUCLENOR, SA, al referirse a las prestaciones cubiertas por los respectivos compromisos de la empresa con sus trabajadores, no puede resultar decisiva a los efectos del debate planteado. En efecto, frente a lo que sostiene el Abogado del Estado, ha de convenirse que el hecho de que se aluda en el Capítulo 8 del Convenio colectivo de la sociedad hoy recurrida, que lleva por rúbrica " prestaciones sociales", por un lado a " previsión social complementaria" (apartado I del Capítulo 8 del Convenio) y por 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, pues lo relevante será determinar si unas y otras prestaciones, por su objeto, naturaleza y finalidad, tienen las características propias de un sistema de previsión social.

A tal fin, la integración del concepto "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación" a través del artículo 51 de la Ley 35/2006 del IRPF que defiende el Abogado del Estado, siguiendo la línea marcada por al Inspección y el TEAC, no resulta suficiente para excluir de dicho concepto a los fondos internos que instrumenten compromisos por pensiones en especie -y mucho menos para excluir a los fondos internos que instrumenten compromisos adquiridos por las prejubilaciones del personal- puesto que dicho artículo 51 sólo regula qué concretas aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dan derecho a la reducción de la base imponible general del IRPF, pero no define lo que deba entenderse por " sistemas de previsión social". Dicho de otra forma, en la línea recogida por la sentencia impugnada, el referido precepto solo regula qué concretas aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social dan derecho a la reducción de la base imponible general del IRPF, "[...] pero no está diciendo a contrario sensu que no existan otros sistemas de previsión social", si bien sus aportaciones y contribuciones no darán derecho a la reducción de la base imponible general del impuesto.

Asimismo, la integración del concepto examinado - "sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación"- a través del TRLPFP y del RD 1588/1999 tampoco resulta decisiva al fin pretendido por el Abogado del Estado, ya que al amparo de dicha normativa pueden existir compromisos no dinerarios asumidos por las empresas con sus trabajadores que estén vinculados a las contingencias previstas en el artículo 8.6 TRLPFP, y que estén instrumentados mediante fondos internos. En efecto, recoge la Sala de instancia 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 un lado, 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 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 otro, 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.

Pues bien, tal y como expuso la recurrente en la instancia y aceptó la sentencia impugnada, sin que haya sido desvirtuado por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, la única consecuencia que cabe extraer del artículo 7.3 RD 1588/1999 es que "[...] tales compromisos -por pensiones en especie- quedan fuera de la obligación de instrumentación mediante contratos de seguro, 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 -en el artículo 8.6 TRLPFP-, y, por tanto, susceptibles de considerarse incluidos a priori en el concepto de "sistema de previsión social".

La referida conclusión es compartida por esta Sala, pues tales compromisos en especie responden al objeto, naturaleza y finalidad típicos de un sistema de previsión social, al tratarse de prestaciones destinadas a complementar y/o mejorar en beneficio de los trabajadores las prestaciones propias del sistema de la Seguridad Social.

En consecuencia, la "provisión energía eléctrica", la "provisión igualatorio médico", y la "provisión seguro de vida" son compromisos no dinerarios asumidos por la empresa, NUCLENOR SA, con sus trabajadores, vinculados a las contingencias previstas en el artículo 8.6 TRLPFP e instrumentados mediante fondos internos, que responden al objeto, naturaleza y finalidad de un sistema de previsión social, por lo que los DTAs derivados de las dotaciones a estos fondos internos pueden convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria en las condiciones previstas en dicha disposición adicional, tal y como apreció la sentencia de instancia, cuya conclusión se ratifica.

4.2. En relación a los compromisos adquiridos por prejubilaciones del personal a los 63 años, cabe señalar, ratificando la conclusión alcanzada por la Sala de instancia, que el tenor literal de la Disposición Adicional 22ª del

TRLIS incluye expresamente la posibilidad de monetizar también aquellos DTAs relativos a las prejubilaciones, que se configuran como un concepto diferente del de "sistemas de previsión social".

Los compromisos asumidos por las empresas en los supuestos de prejubilación de su personal no se conceptúan como compromisos por pensiones, pues no están vinculados con la contingencia de jubilación sino con el periodo que transcurre entre la rescisión de la relación laboral y el acceso del trabajador a la prestación de jubilación, por lo que no están sometidos a la obligación de exteriorización a que se refiere la Disposición Adicional primera del TRLPFP y que desarrolla el RD 1588/1999.

En su virtud, también respecto de estos compromisos resulta procedente la conversión de los DATs generados por la mercantil hoy recurrida en créditos exigibles frente a la Administración tributaria por aplicación de la Disposición Adicional 22ª del TRLIS.

**Cuarto.** *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Disposición Adicional vigesimosegunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo-, permite aplicar los beneficios en forma de derechos diferidos convertibles fiscalmente en créditos contra la Administración, a las dotaciones efectuadas con cargo a fondos internos de la empresa que instrumenten, tanto compromisos por pensiones no dinerarios o en especie, como compromisos adquiridos como consecuencia de las obligaciones asumidas por las prejubilaciones de su personal .

**Quinto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

**Sexto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia .

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia pronunciada el 12 de mayo de 2021 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 386/2018.

**Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.