LAS AYUDAS COVID-19 Y LA DOTACIÓN RIC 2021

SALVADOR MIRANDA CALDERÍN

Director de la Cátedra de Régimen Económico y Fiscal de Canarias de la ULPGC.
Miembro de la AEDAF

Monte Lentiscal, 9 de febrero de 2022

SUMARIO

Introducción.

I. El Decreto-ley 6/2021 mejoró sustancialmente la norma estatal de ayudas a las empresas por la pandemia.
II. Los entresijos del Decreto-ley 6/2021.
III. ¿Es la ayuda un ingreso susceptible de la dotación RIC o de la bonificación del 50% de los rendimientos de la producción?
IV. El antecedente de las ayudas al plátano y la bonificación del 50% del art.26 de la Ley 19/1994.
V. La normativa europea sobre las diferentes ayudas: directrices ayudas regionales y Marco Temporal.
VI. La incorporación de la normativa del Marco Temporal al ordenamiento interno.
VII. La doctrina administrativa sobre las ayudas directas y la RIC.
VIII. Los pronunciamientos de los Tribunales de Justicia sobre las ayudas directas y la RIC.

Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

Los mil ciento cuarenta y cuatro millones recibidos durante 2021 por las empresas canarias perjudicadas por la pandemia se fraguaron en la normativa de la Unión Europea (UE) a través del denominado Marco Nacional Temporal, se adaptó a la normativa española por medio de dos reales decretos-leyes y se flexibilizó para las Islas a través de un meditado y efectivo decreto-ley. Todo ello hizo posible que desde agosto a diciembre fueran llegando las ayudas al tejido empresarial, constituyendo tanto las formas como la cuantía todo un hito en el Archipiélago. No fue esta vez el Régimen Económico y Fiscal de Canarias (REF) o la ultraperificidad de las Islas lo que sirvió como principal catalizador de las ayudas, sino el alto efecto negativo de la pandemia en la economía de las regiones turísticas. Por ello, tanto Canarias como Baleares tuvieron un tratamiento diferenciado en la normativa. Sí afecta al REF la estrecha convivencia de estas ayudas puntuales y extraordinarias con sus incentivos fiscales tradicionales, concretamente con la reserva para inversiones en Canarias (RIC) y con el régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales (bonificación del 50% de sus rendimientos).

En este trabajo analizo las ayudas recibidas, la normativa europea, española y canaria; y la interpretación administrativa y jurisprudencial sobre la combinación de las ayudas directas con los incentivos fiscales del REF, principalmente con la RIC, partiendo del antecedente que existe en la bonificación a la producción del art. 26 de la Ley 19/1994. Extraigo finalmente las principales conclusiones a las que he llegado en una cuestión que posiblemente será polémica y exija la máxima prudencia en su aplicación.

I. EL DECRETO-LEY 6/2021 MEJORÓ SUSTANCIALMENTE LA NORMA ESTATAL DE AYUDAS A LAS EMPRESAS POR LA PANDEMIA

El sábado 5 de junio de 2021 se publicó la norma que regula el reparto de más de mil millones entre el tejido empresarial canario afectado por la pandemia. Todo un hito en la historia del REF, cualitativamente a la altura de las grandes reformas y mejoras históricas, y cuantitativamente sin parangón hasta el momento. Si después de la epidemia y mortandad por el cólera morbo en 1851 vino el real decreto de 1852 con la creación de los puertos francos, con la pandemia por el Covid-19 llegó la

normativa para la millonaria distribución selectiva de ayudas a las empresas canarias afectadas.

El Decreto ley 6/2021 del Gobierno canario fue el retoque final, después de más de quince borradores, que adaptó al REF, por tanto a las necesidades que nuestra sociedad siente que deben cubrirse, una serie de medidas que comenzaron en la UE y se hicieron tangibles en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, del Gobierno de la Nación. Con las disposiciones se pretendió proteger el tejido productivo y el empleo, y evitar un impacto negativo mayor sobre las finanzas públicas por los efectos de la pandemia. Norma estatal que confirió a las comunidades autónomas las correspondientes convocatorias para la concesión de las ayudas directas en sus territorios, otorgando a Canarias y Baleares un mayor nivel de autonomía en la determinación de las ayudas, y lo que fue aún más importante, una dotación cualificada de fondos respecto a otros territorios peninsulares. De ahí la cuantificación en orden estatal posterior de los 1.144 millones de euros para el Archipiélago.

Si las mejoras respecto al resto de territorios no se hubiesen compartido con Baleares hablaríamos del efecto del REF, pero se concedieron por la mayor incidencia en ambos archipiélagos de la pandemia en el sector turístico, principal industria en los territorios insulares, y por ende, en su mercado de trabajo. Aun así podemos contemplar las singularidades del R.D.-ley en relación con el fuero canario, y como muestra dos detalles. El primero, el martes 16 de marzo, después de la publicación el fin de semana de la norma, trasladé por email a un destacado miembro del Gobierno canario que la norma estatal no contemplaba el efecto de la rehabilitación de establecimientos turísticos en la cuenta de resultados de 2019 (el real decreto exigía no tener pérdidas en ese año para recibir las ayudas y si se habían cerrado las instalaciones para su reforma lo normal era la generación de resultados negativos) ni el efecto de la quiebra del tour operador Thomas Cook en las empresas turísticas. Cuestiones regionales y excepcionales que rápidamente, y con el apoyo de los sectores empresariales afectados, quedaron resueltas en el Decreto-ley 6/2021 de 20 de abril. El segundo, las facilidades que se otorgaron a las comunidades autónomas para fijar las empresas beneficiarias de las ayudas, fuera del sector financiero y de seguros; que en Canarias se aprovecharon al máximo, brindándolas a todos los sectores económicos no excluidos, sin el corsé del anexo de actividades del Real-Decreto ley 5/2021.

Las ayudas a recibir se justifican en la extensa y bien hilvanada exposición de motivos del Decreto-ley canario: en la condición de región ultraperiférica de las Islas (RUP), que es lo mismo que sustentarlas en el REF, pues es la forma en que la UE contempla el fuero canario en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) de 2007.

En síntesis, la norma analizada puso fin al camino emprendido por la UE y el Gobierno de la Nación para hacer llegar más de mil millones al tejido empresarial canario afectado por la pandemia, y complementaba otras ayudas menores arbitradas por el Gobierno regional (Decreto-ley 2/2021 de 1 de marzo con 84 millones y compensación del IBI 2021 para empresas turísticas), y cabildos (2.500 euros por empresa).

La demora en la publicación de la norma canaria (desde el 12 de marzo hasta el 6 de mayo pasaron 85 largos días) fue resarcida por las grandes mejoras arbitradas en los sucesivos borradores, que hicieron que el retraso fuese más justificable y llevadero. La ostensible alza en la cuantía de las ayudas, sesgadas en el Real Decreto 5/2021 al 40% del exceso sobre la obligatoria disminución en la cifra de facturación del 30%, y la no aplicación en Canarias del restringido anexo de actividades, sino su ampliación a todas las actividades, excepto las financieras, avalaron y justificaron el retraso.

En la parte dispositiva del Decreto-ley regional que reguló el reparto de ayudas llama la atención su complejidad, pues había de atender no solo a la normativa estatal que las regulaba (Reales Decretos-leyes 5 y 6), sino también a la europea (Marco Nacional Temporal); y por supuesto, a su función principal de tratar de determinar qué empresas podían recibir las ayudas. Dificultad acentuada por la coincidencia en la numeración de los reales decretos y el decreto regional.

II. LOS ENTRESIJOS DEL DECRETO-LEY 6/2021

Para recordar cómo se tramitaron las solicitudes de ayudas amparadas en la norma canaria, dedicaré los próximos párrafos a explicar los principales pasos que había que dar y la interpretación de los conceptos esenciales que encontramos en su texto a la hora de determinar las ayudas y cumplir sus múltiples requisitos.

1º) Las ayudas que se solicitaban y posteriormente se concedieron en agosto y en la segunda quincena de diciembre de 2021 hay que justificarlas posteriormente, razón de que no debíamos cuestionarnos únicamente cuánto correspondía en el reparto por empresas, sino al mismo tiempo, cuánto podremos acreditar por solicitante en febrero de 2022. Las ayudas hasta 100.000 euros se justifican directamente por el perceptor, pero a partir de ese importe es necesaria la verificación por un auditor de cuentas independiente y su opinión sobre que las ayudas aplicadas cumplen efectivamente la normativa. Razón suficiente para que aconsejase que desde el principio tanto la determinación de la ayuda como el cumplimiento de los variados límites existentes se hiciesen de la mano de un profesional y del auditor que fuera a contratarse. Era la forma de actuar con más prudencia y de rentabilizar los honorarios de los profesionales desde el momento cero.

2º) La cuantificación de las ayudas vino determinada en el art. 7 por un porcentaje de la disminución de las ventas de 2020 respecto a 2019. El Gobierno de Canarias amplió significativamente los porcentajes en el Decreto-ley 6/2021 respecto al Real Decreto-ley 5/2021, de forma que una empresa de menos de 10 trabajadores podía recibir una ayuda equivalente a la disminución de ingresos que superase el 30%. Si facturó 2.000.000 euros en 2019 y 900.000 en 2020, el diferencial de ingresos por la pandemia era de 1.100.000, de los que se descontaba el 30% de la cifra de 2019, esto es, 600.000, para cuantificar la diferencia por los 500.000 del derecho inicial a la ayuda (1.100.000 menos 600.000). Si la empresa tenía más de 10 trabajadores de media en 2020, la ayuda era del 90%; en el ejemplo anterior, 450.000, y si operaba con más de 50 trabajadores se reducía al 80% (400.000 euros). Porcentajes muy superiores a los previstos en la norma estatal.

3º) La cuantificación inicial había de atemperarse por varios límites. El primero, generoso, de 500.000, 1.800.000 y 5.000.000 euros en función de que las empresas beneficiarias tuviesen menos de 10 trabajadores, más de 10 o más de 50. El segundo, más confuso, en función del resto de ayudas de estado recibidas, incluyendo otras subvenciones y beneficios fiscales, que no podían exceder de 10.000.000. El tercero, en función de los sectores afectados, concretamente el sector primario tuvo reducciones importantes en el límite de las ayudas, disminuidas a poco más de 200.000 euros. Finalmente, existía un

cuarto límite en función del uso que debía hacerse de la ayuda monetaria recibida, del que me ocupo a continuación.

4º) Este límite, el más complicado pero también el más eficiente, es el que explico con más detalle. Las ayudas tenían carácter finalista, debiendo aplicarse a la satisfacción de la deuda y pago a proveedores y otros acreedores, financieros y no financieros, así como a **los costes fijos incurridos no cubiertos**. Pero no a cualquier deuda, sino a la generada en el periodo 1 de marzo de 2020 a 31 de mayo de 2021.

En borradores previos, la deuda a satisfacer era, por un lado, la de proveedores y acreedores, y por otro la deuda bancaria, pero afortunadamente se llegó a tiempo de que el último concepto se rectificase en el decreto por el más genérico de deuda financiera, noción que abarcaba no solo la bancaria, sino también cualquier otra fuente de financiación a la que hubiese acudido la empresa para resolver sus problemas financieros durante la pandemia: préstamos familiares, de empresas del grupo, socios, administradores, etc. Así lo avalaban las consultas evacuadas por la UE.

Las deudas a proveedores y acreedores habían de cumplir un doble requisito: que se hubiesen devengado durante el periodo de la pandemia (marzo 2020 a mayo de 2021) y que permanecieran sin pagarse con anterioridad a la concesión de la ayuda (luego se cambió a la solicitud de la ayuda). Todo un grave problema para las empresas que habían sido diligentes y estaban al día o casi al día con sus proveedores.

El límite se completó con otro criterio, **los costes fijos no cubiertos** (diferencia negativa entre los ingresos y costes variables), o lo que es lo mismo, los resultados negativos generados durante la pandemia. Resultados negativos que comprenden las amortizaciones, por lo que el límite se determinaba sumando conceptos financieros y no financieros. La intensidad de la ayuda por los costes fijos no cubiertos no podía superar el 70% de su importe, ampliable al 90% en las empresas con menos de 50 trabajadores y que facturasen menos de 10 millones. Este último sumando (costes fijos no cubiertos) atemperaba bastante el efecto de que no contasen las deudas satisfechas antes de recibir/solicitar la ayuda.

Por tanto, la ayuda máxima (o costes subvencionables) venía determinada por la suma de los pagos pendientes a proveedores y acreedores (no sirven los satisfechos antes de solicitar la ayuda) más la cancelación de las deudas financieras (no cuentan las abonadas con anterioridad) más el 90 o el 70% (dependiendo del tamaño de la empresa) de los costes fijos no incurridos no cubiertos. Si una empresa de más de 10 y menos de 50 trabajadores cuantifica su ayuda en los 500.000 € que determinamos en el punto 2º, tendrá que tener en cuenta el límite final. Si le falta por pagar proveedores por 80.000, deuda financiera por 125.000 y ha tenido pérdidas desde marzo de 2020 a mayo 2021 por 100.000, el límite es 80.000 + 125.000 + 90% de 100.000, o sea, 295.000 euros. Si solicitaba 500.000 euros, los organismos que controlaban las ayudas la rebajaban a 295.000 euros para evitar que las empresas solicitantes tuviesen que devolver la diferencia.

Hay muchos más requisitos, de los que destaco la obligación de mantener en funcionamiento la empresa hasta al menos junio 2022, no repartir dividendos en 2021 y 2022 y no incrementar la remuneración de la alta dirección durante esos dos años.

Cálculos engorrosos, por supuesto, más si atendemos a las variadas circunstancias que hay que cumplir, la documentación a aportar y los diez años en que podrá revisarse la ayuda recibida, a los que no me he referido, pero aun así mereció la pena optar a las ayudas. Mis felicitaciones a los responsables de su redacción y a los que contribuyeron a las mejoras sustanciales respecto al Real Decreto 5/2021.

La espera para recibir las ayudas fue corta para muchas empresas solicitantes con menos de 10 trabajadores, a las que se transfirieron los fondos con sorpresa y agrado en agosto de 2021. Más tardaron las ayudas al resto de empresas, que las recibieron en la segunda quincena de diciembre de 2021, cuando ya se temía que el Estado hubiese que devolver los fondos a la UE, perjudicándose muchas de ellas por no haber proporcionado desde el principio toda la información y documentación exigible, pues los fondos se agotaron y se abrió una lista de reservas a expensas de que haya devoluciones o se consigan más fondos.

III. ¿ES LA AYUDA UN INGRESO SUSCEPTIBLE DE LA DOTACIÓN RIC O DE LA BONIFICACIÓN DEL 50% DE LOS RENDIMIENTOS DE LA PRODUCCIÓN?

Una de las cuestiones importantes de las ayudas recibidas es cómo interactúan con la dotación RIC. En otras palabras, ¿es posible dotar la RIC con el importe de las ayudas o es necesario eliminarlas del beneficio para el cálculo de la dotación? Antes de entrar en el fondo de la materia, una referencia al REF en general y una síntesis de lo que sucedió con las ayudas al plátano y la bonificación del 50% a la producción del art. 26 de la Ley 19/1994.

La doctrina jurisprudencial ha ido perfilando muchos de los conceptos en que se basa la aplicación de importantes incentivos económicos (el reparto de las ayudas europeas es uno de ellos) y fiscales a las empresas canarias. Entre ellos, el de "establecimiento permanente", que se ha interpretado como la realización de una actividad económica o empresarial en Canarias, quedando al margen de las ayudas REF aquellas empresas que no la desarrollan, cuestión que ha tenido especial incidencia en la denotada actividad de arrendamiento de inmuebles. Por eso hemos de partir de una realidad que nos servirá a la postre para resolver las cuestiones planteadas: las ayudas Covid-19 solo se concedieron a empresas que realizaron su actividad en Canarias y siempre que esa actividad tuviese la calificación de económica. Quedaron así al margen los empresarios o entidades que se limitaban al arrendamiento de inmuebles, pero sin desarrollar una auténtica actividad económica.

Este marco teórico lleva a plantear que si las ayudas solo se dieron en el contexto de una actividad económica, los ingresos que generaron en las empresas responden al concepto de ingresos económicos y, por tanto, no deben ser excluidos de la dotación RIC o de la bonificación a la producción si se destinan al mantenimiento o al desarrollo de la actividad. No obstante, mi primera aproximación a esta temática fue que era difícilmente justificable que las ayudas Covid-19 se destinaran a la dotación RIC, pero la realidad de lo que ocurría con los fondos me llevó a sondear otros razonamientos.

Básicamente son tres los escenarios empresariales que pueden plantearse:

- Que a pesar de los ingresos por las ayudas Covid-19, las empresas sigan generando pérdidas en 2021, por lo que no podrán dotar la RIC. Las ayudas

habrán servido para mitigar el nivel de las pérdidas soportadas por los efectos de la pandemia.

- Que las ayudas, junto a repuntes económicos en sectores determinados (octubre, noviembre y parte de diciembre fueron meses buenos en el turismo, hostelería y otros sectores), contribuyan a que las empresas beneficiarias generen resultados positivos en 2021. Parte o la totalidad de esos beneficios pueden compensarse con las bases imponibles negativas generadas en 2020.
- Que las empresas hayan enajenado con plusvalía parte de sus activos para subsistir a la crisis, que junto a las ayudas le han permitido generar beneficios en 2021.

Conociendo que en los dos últimos casos la imposición sobre beneficios puede ser positiva ¿qué sentido tiene pagar altos impuestos si se adopta el compromiso de dedicar los beneficios a nuevas inversiones o a la creación de empleo a través de la RIC? A mi entender, ninguno. Como en todas las cuestiones de la RIC —y de los incentivos del REF en general— conviene ser lo más prudente posible, he de examinar qué ha ocurrido con otras subvenciones y otros incentivos fiscales (bonificación a la producción), la normativa europea, la jurisprudencia y las consultas vinculantes de la DGT por si aportan alguna luz al respecto.

IV. EL ANTECEDENTE DE LAS AYUDAS AL PLÁTANO Y LA BONIFICACIÓN DEL 50% DEL ART.26 DE LA LEY 19/1994

Lo sucedido con las diferentes ayudas otorgadas a la producción platanera en una década y en diferentes instancias administrativas y judiciales hizo que el poder legislativo tuviera que modificar la normativa en 2018 para señalar expresamente que las ayudas al plátano forman parte de la base de la bonificación del 50% a la producción. Partiendo de la realidad de que si de la cuenta de pérdidas y ganancias de las empresas agrícolas eliminamos las ayudas su saldo será casi siempre negativo, no cabría la aplicación de incentivo fiscal alguno. No obstante, el tema a nivel conceptual tuvo un gran recorrido, incluso en 2011 una Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 3 de noviembre pareció pontificar que las ayudas al plátano (concretamente una determinada subvención en el año de la controversia tributaria, cuya tipología como ayuda fue mutando a medida que pasó el tiempo) eran incompatibles con la bonificación, puesto que el art. 26 únicamente se aplicaba a los rendimientos empresariales, entendiendo que las ayudas no lo eran. La no admisión

de la subvención en la base de la bonificación no cuestionaba que procediera del ejercicio de una actividad económica, sino del hecho de que era un ingreso, que podría ser de naturaleza empresarial, pero que no constituía en sentido estricto un rendimiento derivado de la venta de bienes corporales.

A pesar de la Sentencia, la DGT en varias consultas vinculantes continuó aplicando el criterio de que las ayudas al plátano sí formaban parte de la base de la bonificación del 50%. A nivel de Tribunales, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias (TSJC) mantuvo tanto ese criterio como el contrario, hasta que harto de tantas disquisiciones, el poder legislativo modificó la normativa mediante la Ley 8/2018, de 5 de noviembre. Uno de los párrafos del art. 26 de la Ley 19/1994 quedó redactado así:

> 3. A los efectos del cálculo de los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, formarán parte de los mismos:
>
> a) Los importes de las ayudas derivadas del régimen específico de abastecimiento, establecido en virtud del artículo 3.1.a) del Reglamento (UE) n. º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, b) Los importes de las ayudas a los productores derivadas del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, establecido en virtud del artículo 3.1.b) del Reglamento (UE) n. º 228/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

La claridad del texto no permite duda alguna: las ayudas del REA forman parte de la base de la bonificación del 50% de los rendimientos de la producción, pero quedaba otra cuestión por dilucidar: ¿se trataba el cambio de una aclaración o de una innovación legal? Y es en ese contexto cuando se publica la brillante Sentencia del TSJC de 11 de febrero de 2019, que aporta luz en este asunto en un recurso a una resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) que había denegado la inclusión de la ayuda en la base de la bonificación. Su lectura es aconsejable, pues hace un extenso resumen de las opiniones favorables y desfavorables de la DGT, TSJC y AN a raíz de la STS de 2011, y llega a la conclusión de que el cambio normativo de 2018 es una aclaración legal y por tanto aplicable a los años anteriores. Cambia así su propio criterio expresado en sentencias anteriores y vuelve a su doctrina inicial (Sentencia de 7 de diciembre de 2016) en la que considera que no es aplicable la STS de 2011, porque recoge una serie de pronunciamientos que no han sido reiterados y pueden considerarse como *obiter dicta,* y porque las ayudas o ventajas REA han ido cambiando, no coincidiendo con las en su día analizadas por el TS. Añade como poderosas razones: el marco de

inseguridad jurídica provocado por las oscilaciones doctrinales y jurisprudenciales, que no pueden perjudicar al administrado; la modificación legislativa de noviembre de 2018, que pretendió dar estabilidad al último criterio favorable de la DGT sobre que las ayudas forman parte de la base de la bonificación; y que el propio legislador ha interpretado y aclarado la norma para dar seguridad jurídica, razón de que entiende que los efectos de la aclaración deben retrotraerse.

De esta forma, se ha pacificado (por ahora) el asunto de las ayudas al plátano y otras subvenciones a la hora de aplicar la bonificación del 50% a los rendimientos de la producción en Canarias. Casi los mismos ingredientes se dan en las ayudas directas recibidas por las empresas y la dotación RIC, pudiendo aplicarse el mismo razonamiento. No obstante, soy consciente de que se trata de incentivos fiscales diferentes, como pronto lo hizo constar el TEAR en una de sus recientes resoluciones sobre la RIC. Las espadas siguen en alto, pero el recorrido de las ayudas y la RIC espero que no sea tan largo y abrupto como lo fue en su día el de la bonificación a la producción.

V. LA NORMATIVA EUROPEA SOBRE LAS DIFERENTES AYUDAS: DIRECTRICES DE AYUDAS REGIONALES Y MARCO TEMPORAL

La normativa UE regula dos grandes bloques de ayudas; por una parte, las ayudas horizontales (ayudas que se aplican a todos los sectores en lugar de a uno en concreto), entre las que se encuentran las ayudas de Estado de finalidad regional, que sustentan los incentivos fiscales del REF de Canarias como región ultraperiférica; y por otro, las ayudas sectoriales, esto es, las que se aplican a un sector en específico, como las ayudas al transporte, agrícolas, obras audiovisuales, etc.

Entre las ayudas horizontales se hallan las previstas en el art. 107.2 a) del TFUE: ayudas por desastres naturales o acontecimientos de carácter excepcional, y las del art. 107.3 b): ayudas destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un estado miembro. En las últimas es donde se sitúan las ayudas Covid-19, que tienen pocos nexos en común con las ayudas de finalidad regional, pero sí los suficientes para adelantar desde ahora que los especialistas en la materia entienden que ambos tipos de ayuda, ya en el marco del Reglamento de mínimos o del de Exención por Categorías, son compatibles entre sí.

Las Directrices sobre las ayudas estatales de finalidad regional (DAR) vigentes hasta el 31 de diciembre de 2021 son las del periodo 2014-2020, puesto que la pandemia retrasó la aprobación y publicación de las nuevas DAR aplicables para 2022-2027 hasta el 1 de enero de 2022. Están ya en vigor, si bien aún no se ha aprobado el mapa de ayudas regionales de España por parte de la Comisión. Son las que he de analizar para avanzar en la materia planteada. La primera cuestión que se desprende de su análisis es que las Directrices se refieren únicamente a las ayudas para apoyar la inversión y la creación de empleo en las regiones europeas desfavorecidas, dividiéndolas en ayudas regionales a la inversión (inversión inicial) y ayudas de funcionamiento a las empresas. En ninguna de estas categorías se encuentran las ayudas Covid-19, situación que tendrá su relevancia en el control a posteriori de las subvenciones y ayudas, sin que los límites aplicables a la RIC, como ayuda de Estado, interfieran con los límites de otras ayudas, como las del Covid-19. Cada tipo de ayudas sigue su propio camino a la hora de comprobarse si su intensidad está dentro de los límites legales.

Las ayudas Covid-19 están reguladas en la versión consolidada del "Marco Nacional Temporal relativo a las medidas de ayuda destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de Covid-19", de conformidad con la Decisión de la Comisión Europea S.A. 56851 (2020/N), de 2 de abril de 2020 y sus modificaciones. La versión del "Marco" que analizo es de 16 de junio de 2021 (las vigentes en la publicación de las ayudas) y se encuentra en internet, así como la posterior de 31 de diciembre de 2021. Con carácter general, las ayudas que se conceden tienen el objetivo de facilitar *el acceso a la liquidez y la protección frente a otro tipo de perjuicios económicos significativos que hayan surgido a raíz del brote de Covid-19* (punto 3.1.a); y se dividen en varias categorías específicas, entre las que resalto las ayudas agrupadas en los puntos 4 y 9. En el 4 se encuentra la concesión de ayudas en forma de subvenciones directas, y en el 9 las ayudas en forma de apoyo por costes fijos no cubiertos. Concepto este que se identifica —como ya señalé— con la cuenta de pérdidas y ganancias del periodo subvencionable, y que tiene como objetivo que las empresas puedan resarcirse de parte de los costes por la suspensión o reducción de la actividad empresarial por el Covid-19. Ambas ayudas tienen el denominador común de ser subvenciones directas, con el objetivo de facilitar liquidez, protección y compensar las pérdidas por la suspensión o reducción de la actividad. Parten pues de la realización de una actividad económica que se ha visto perjudicada o truncada por la pandemia.

En cuanto a la intensidad, las ayudas no pueden rebasar ciertos límites que se han tenido en cuenta en nuestro ordenamiento interno en los Reales Decretos 5 y 6/2021; y en cuanto a las reglas de acumulación, el punto 15.1 señala que, con carácter general, todas las ayudas contempladas en el "Marco" pueden acumularse entre sí, siempre que se respeten los importes máximos y los umbrales de intensidad establecidos para cada tipo de ayuda. Las excepciones no afectan a las ayudas de los puntos 4 y 9, salvo específicamente en la letra 15.1.c), que indica que las ayudas recogidas en el punto 9 (costes fijos no cubiertos) *no podrán acumularse con otras ayudas para los mismos costes subvencionables*; y genéricamente, en el texto del punto 15.5, que determina que estas ayudas pueden acumularse con las ayudas exentas (exentas de tener que justificarse a priori) en virtud del Reglamento General de Exención por Categorías, siempre que las reglas de acumulación previstas sean respetadas. Conviene recordar que entre las ayudas exentas de notificación a priori se encuentran las ayudas de Estado con finalidad regional, es decir, los incentivos fiscales del REF. Por ello hemos de atender con carácter general a si las ayudas de Estado con finalidad regional (la RIC es una de ellas) contemplan algún límite respecto a otro tipo de ayudas, como las del Covid-19; entiendo que no, ya que están en categorías diferentes. Y con carácter específico he de precisar si la ayuda Covid-19 concedida en base a los costes fijos no cubiertos es compatible o no con otro tipo de ayudas, como la RIC. Entiendo que sí, puesto que en disposición alguna se excluyen mutuamente. En opinión cualificada de uno de los responsables en Canarias del reparto de las ayudas Covid-19, "la filosofía implícita en el Marco Temporal es la de suponer un paréntesis excepcional en el régimen de ayudas de Estado, dadas las circunstancias dramáticas que estamos viviendo. De ahí que se permita su disfrute en paralelo o en acumulación con las ayudas *de minimis* o las del Reglamento de Exención". Criterio que comparto y que iré razonando a medida que avance en el análisis.

VI. LA INCORPORACIÓN DE LA NORMATIVA DEL MARCO TEMPORAL AL ORDENAMIENTO INTERNO

Los Reales Decretos 5 y 6/2021 regularon en España las ayudas Covid-19 a partir del Marco Temporal, sin que señalen mención expresa alguna sobre la compatibilidad de estas ayudas con otras, pero es significativo el objetivo del primero: *proteger el tejido productivo hasta que se logre un porcentaje de vacunación que permita recuperar la confianza y la actividad económica en los sectores que todavía tienen restricciones; evitar un impacto negativo estructural que*

lastre la recuperación de la economía española; proteger el empleo… y actuar de forma preventiva para evitar un impacto negativo superior sobre las finanzas públicas. Insiste el legislador en el preámbulo del R.D-ley 5/2021 en que la norma otorga un marco de protección reforzado que, más allá de las medidas de carácter horizontal ya desplegadas, concentre un importante volumen de recursos en proteger y apoyar a las empresas, con el fin de reforzar la liquidez y solvencia, **preservando así el tejido productivo y el empleo, impulsando la inversión** y evitando una improductiva destrucción del valor de la actividad económica en España. Es remarcable la llamada expresa al impulso de la inversión en la ayuda Covid-19, que como sabemos es la nota característica de la RIC.

Sobre las ayudas Covid-19 en general señala el preámbulo del primer R.D.-ley que son ayudas directas a autónomos y empresas para reducir el endeudamiento suscrito a partir de marzo de 2020 en las empresas que se han visto más afectadas por la pandemia. Destaco de su texto dos ideas más, aun siendo redundante: (i) que las ayudas son directas, con carácter finalista, empleándose para satisfacer la deuda y realizar pagos a proveedores, acreedores, así como los costes fijos no cubiertos; y (ii) que están sujetas en todo caso al compromiso de mantenimiento de la actividad de las empresas y al no reparto de dividendos, con el fin de garantizar que conllevan efectivamente a un refuerzo de la solvencia y a una mayor capacidad de producción y empleo en el contexto de la recuperación económica.

En la parte dispositiva del R.D.-ley se alude expresamente a la mayor parte de los textos antes seleccionados. Del análisis de la norma remarco que la ayuda Covid-19 se cataloga como una ayuda horizontal —que no tiene nada que ver con las ayudas regionales a la inversión previstas en el REF, que son también horizontales—; su carácter finalista para satisfacer deuda y costes fijos no cubiertos de las empresas perjudicadas por la pandemia, que permite preservar el tejido empresarial, impulsando la inversión y el empleo; y que se entrega con el compromiso de mantener la actividad de las empresas y no repartir dividendos. Predicamentos todos que sirven también para definir los objetivos de la RIC. En las características de las ayudas Covid-19 incido en el mantenimiento de la actividad, fomento de la inversión y del empleo, y en la obligación de no repartir dividendos. En todas ellas encontramos notas consustanciales y características de la RIC, por lo que en cuanto a la filosofía de las ayudas Covid-19 y la RIC existen más puntos en común que en contra.

VII. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LAS AYUDAS DIRECTAS Y LA RIC

A través del análisis de las consultas vinculantes de la DGT y resoluciones del TEAR de Canarias he encontrado dos visiones contrapuestas en la materia: mientras la DGT, después de ciertos titubeos iniciales, mantiene que las subvenciones o ayudas directas son susceptibles de la dotación RIC; el TEAR de Canarias todavía mantiene la postura contraria.

En la **consulta DGT V4725-2016, de 8 de noviembre**, se trata de un ganadero que se dedica a la producción y venta de quesos, determina sus rendimientos en estimación directa y recibió dos subvenciones: la primera de ayuda del Programa Comunitario de Apoyo a las Producciones Agrarias de Canarias, que establece una prima a las hembras de caprino que hayan parido, y la segunda de ayuda al consumo humano de productos derivados de la leche de cabra. Pregunta si dichas subvenciones se incluyen como beneficios aptos para la dotación RIC:

> En relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC): si las subvenciones recibidas se incluyen como beneficios aptos para la aplicación de la RIC y si la inversión en compra e instalación de placas fotovoltaicas en la granja agrícola propiedad del consultante, para la electrificación de explotaciones ganaderas, se considera como inversión apta para materializar la RIC.

La primera consideración que hace la DGT es recordar lo que ocurrió con el art. 26 de la Ley 19/1994 (bonificación 50% a la producción) y las ayudas del régimen específico de abastecimiento (REA) a raíz de la STS de 2011, aludiendo a la DGT CV 3117-16, en la que una ayuda REA determinada conllevaba la obligación de repercutir la ventaja en el precio del producto, por lo que no se daban las premisas de la STS de 2011 para que esas ayudas no se incluyeran en la bonificación a la producción del art. 26. La segunda consideración, ya relativa a la RIC, es que los rendimientos susceptibles de la dotación han de provenir de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias, y que dentro de los rendimientos netos de explotación se incluyen las subvenciones corrientes, como son las percibidas por el consultante:

> Por tanto, se trata de una deducción en la cuota íntegra del IRPF por los rendimientos netos de explotación destinados a la RIC, que provengan de actividades económicas realizadas mediante establecimientos situados en Canarias. Dentro de los rendimientos netos de explotación del ejercicio se

incluyen las subvenciones corrientes como, según la información aportada en el escrito de consulta, serían las percibidas por el consultante.

A raíz de esta consulta, la DGT establece el criterio claro de que las subvenciones corrientes se incluyen dentro de los rendimientos netos de explotación y, en consecuencia, son susceptibles de la dotación RIC. Soy consciente de que la consulta se refiere a una ayuda del programa comunitario de apoyo a las producciones agrarias en Canarias y a una ayuda al consumo humano de leche, y no a las ayudas Covid-19, pero ambas comparten la naturaleza de ser subvenciones o ayudas directas, esto es, ingresos corrientes para los receptores, y por tanto según el criterio expresado, susceptibles de la dotación RIC. El principio de confianza legítima debe imperar en la cuestión que planteo, pues a partir de 2016 la consulta vinculante interpreta que se puede dotar la RIC con el rendimiento económico, que incluye este tipo de ayudas directas.

Cuatro años después se publica la **DGT CV 2130-20, de 25 de junio**, en la que el consultante pretende dotar la RIC con el importe de una subvención para la creación de empresas por jóvenes agricultores o ganaderos en Canarias y materializarla en una serie de activos. La primera consideración que hace la DGT es que las subvenciones concedidas a agricultores para el desarrollo de su actividad económica, con independencia del concepto que financien (gastos de la actividad corriente, gastos de establecimiento, adquisición de activos destinados a la actividad económica, etc.), se consideran a efectos del IRPF como rendimientos de la actividad económica, por tener su origen en la actividad económica desarrollada. Con este razonamiento ratifica el criterio expresado en 2016.

La segunda consideración es la de diferenciar entre subvenciones corrientes y de capital. Si las ayudas se aplican a compensar gastos del ejercicio o la pérdida de ingresos, tendrán el tratamiento de subvenciones corrientes, y son por tanto ingresos del ejercicio. Por el contrario, las destinadas a favorecer inversiones se tratan como subvenciones de capital, imputándose en la misma medida en que se amorticen las inversiones (salvo que los activos no sean susceptibles de amortización y las subvenciones se tengan que imputar íntegramente en el año en que se enajenen o den da baja). En el caso de las ayudas a jóvenes ganaderos, la DGT afirma que no se trata de una subvención de capital, al no vincularse con la adquisición de activos fijos o al pago de gastos plurianuales, sino que es una subvención corriente. Se imputará en el año en que se conceda y los rendimientos netos de una actividad económica se determinarán según las normas del IS. A partir de esas afirmaciones

plantea otras cuestiones que afectan a la materialización y que no son de interés en el asunto principal. Soy conocedor de que la DGT no resuelve expresamente en esta consulta cómo interactúan las subvenciones directas y la dotación por la RIC, cuestión que da por hecho al considerar la ayuda como directa y en consecuencia integrante del rendimiento económico susceptible de la dotación. Con otras palabras, la DGT no niega —que es el aspecto que interesa destacar— que el ganadero pueda destinar la subvención a la dotación RIC, que es el primer aspecto que manifiesta el contribuyente con claridad total en su consulta.

Entiendo por tanto que a la ayuda Covid-19, al ser una ayuda directa, le es aplicable el mismo criterio expresado por la DGT en las dos consultas de 2016 y 2020: que forma parte del rendimiento económico de la actividad y es susceptible de la dotación RIC.

Sin embargo, las resoluciones del TEAR de Canarias que conocemos se muestran contrarias a las opciones de dotar la RIC con las subvenciones, si bien alguna de ellas se refiere exclusivamente a las subvenciones de capital. Recordemos que las subvenciones de capital no suponen un ingreso del ejercicio para la empresa beneficiaria, sino un abono en una cuenta de patrimonio neto por el importe concedido. A su vez, dicho importe se traspasa anualmente a ingresos del ejercicio a medida que se amortizan los activos subvencionados. Cuando una empresa contabiliza directamente una subvención de capital como ingreso del ejercicio está incumpliendo la normativa contable y no podrá dotar la RIC con ese importe. Otra cuestión es que contabilice correctamente la subvención en cuentas del patrimonio neto y cada año traspase a ingresos una parte de su importe en función de las amortizaciones del activo. En ese caso, mi opinión es que el traspaso es apto para la dotación, aunque el TEARC no comparte el criterio.

En la Reclamación **TEARC de 3 de junio de 2019 (Sala de Santa Cruz de Tenerife), nº 38-00964-2015,** se abordan varias cuestiones, una de ellas el traspaso a resultados de subvenciones de capital. Señala que si bien es verdad que el art. 27 no excluye expresamente las subvenciones de capital de la base de cálculo de la RIC, resulta indubitado que dicha base se limita a los beneficios obtenidos por la realización de actividades económicas[1]. El razonamiento no me convence, puesto que el beneficio al que se refiere la normativa RIC abarca tanto el ingreso (la

[1] Comentada por Florido Caño (2020) en *Hacienda Canaria* nº 52.

imputación de la subvención de capital a los ingresos del ejercicio) como el gasto (la amortización del activo subvencionado), razón de que no sea posible excluir de la dotación solo uno de los dos componentes (el ingreso), sino en el peor de los casos para el contribuyente habría que tener en cuenta ambos (el importe traspasado a ingresos del ejercicio menos la amortización). Más si consideramos que cuando se conceden las subvenciones de capital se hace con la obligación de que el beneficiario realice una inversión afecta a su actividad y mantenga tanto la inversión como la actividad en funcionamiento.

La resolución **TEARC de 30 de septiembre de 2020 (Sala de SCT, reclamación nº 38-01650-2016)** va aún más lejos en la interdicción establecida anteriormente, puesto que sienta el criterio de que ni tan siquiera las subvenciones corrientes son válidas para dotar la RIC. Lo motiva en que el art.5 del R.D. 1758/2007 (Reglamento REF) considera beneficios los derivados de las operaciones efectuadas con los medios personales y materiales afectos al establecimiento que cierre un ciclo mercantil que determine resultados económicos. Esto es, no atiende la Sala a la interpretación del precepto por parte de la DGT en 2016 y 2020, y continúa con el restrictivo enfoque de que una subvención directa no forma parte de la actividad económica de la empresa; cuando, en mi opinión, es precisamente lo contrario: un empresario recibe una subvención en tanto en cuanto realiza una actividad económica y se obliga a destinar el ingreso recibido a la actividad que desarrolla y mantenerla en funcionamiento.

Insiste en la negativa a pesar de que conoce la STSJC de 27 de septiembre de 2019, que entiende que la modificación del art. 26 (bonificación 50% a la producción) tiene carácter aclaratorio y que por ello las subvenciones al plátano forman parte de la bonificación; pero manifiesta que ese criterio es de aplicación exclusiva al beneficio fiscal de la bonificación, sin que pueda extenderse a la RIC. En sus comentarios a esta resolución, Florido Caño (2020) señala que la DGT dice lo contrario en CV 4725-16 y que el TEARC manifestó su negativa a que las ayudas formen parte de la dotación en resolución de 3 de junio de 2019, Sala de Santa Cruz de Tenerife[2].

Vemos que son al menos dos las resoluciones recientes del TEARC oponiéndose a la inclusión de las ayudas o subvenciones directas en la base para la dotación RIC. Espero que pronto cambie su criterio sobre las subvenciones directas y la dotación

[2] Florido Caño 2020. *Hacienda Canaria* nº 55.

RIC y comparta el reiterado por la DGT en aras a la ansiada seguridad jurídica en la aplicación de los incentivos del REF.

VIII. LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA SOBRE LAS AYUDAS DIRECTAS Y LA RIC

En relación con las ayudas directas y la dotación RIC no he encontrado pronunciamientos del TS, pero sí el hito que supuso en su momento la STS de 3 de noviembre 2011 en casación de una resolución del TSJC sobre las ayudas al plátano y la bonificación del 50% a la producción, comentada anteriormente. Su criterio fue que las subvenciones no pueden formar parte de la base de la bonificación, pues solo lo hacen los rendimientos generados en actividades económicas. Es como si ese año los Magistrados interpretaron que la ayuda se concedía al margen del desarrollo de una actividad económica, concretamente agrícola, cuando sucede todo lo contrario: precisamente para hacer posible el desarrollo de la producción platanera en una región ultraperiférica es necesario la concesión de ayudas que contribuyan a su mantenimiento y a que pueda ser rentable. El incentivo fiscal al que se pretendía aplicar la ayuda no era la RIC, sino la bonificación del 50% de la producción (art. 26 de la Ley 19/1994). No obstante, y a mi entender, lo que predica el Alto Tribunal respecto a las ayudas directas y la bonificación tiene su repercusión en la RIC, si bien los cambios producidos en las diferentes modalidades que fueron aplicándose a las ayudas al plátano, y su consideración casi residual en una sentencia en la que el asunto que trata con mayor profundidad es la caducidad del expediente administrativo —no la naturaleza de las ayudas en su conexión con la bonificación del 50%— le hicieron perder fuerza como doctrina. Incluso el TSJC, en sentencia de 2019, considera que el pronunciamiento del TS no ha sido reiterado y además puede considerarse como *obiter dicta,* sin que forme parte de la *ratio decidendi* del fallo jurisdiccional. Trascribo la consideración final de la STS que se ocupa de la bonificación del 50% a la producción y las ayudas, remarcando en negrita el último párrafo, en el que afirma que la subvención no tiene el tratamiento de rendimiento:

> Estimado el recurso de casación, procede, conforme al artículo 98.2 de la Ley Jurisdiccional, examinar el fondo del asunto, que la parte recurrida concreta en su escrito de oposición al recurso en si las subvenciones recibidas y vinculadas directamente al precio de la fruta vendida, forman parte o no de la base sobre la que se aplica la bonificación establecida en el art. 26 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, por el que se modifica el Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
>
> La solución que propugna es contraria al mismo sentido literal del precepto. En efecto el mencionado artículo establece que:

Artículo 26. Régimen especial de las empresas productoras de bienes corporales.

1. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aplicarán una bonificación del cincuenta por ciento de la cuota íntegra correspondiente a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago. Se podrán beneficiar de esta bonificación las personas o entidades domiciliadas en Canarias o en otros territorios que se dediquen a la producción de tales bienes en el archipiélago, mediante sucursal o establecimiento permanente.

2. La bonificación anterior también será aplicable a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan las mismas actividades y con los mismos requisitos exigidos a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando determinen los rendimientos por el método de estimación directa.

La bonificación se aplicará sobre la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de las actividades de producción señaladas.

Se trata, por tanto, de una bonificación sobre los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales, por lo que ni estamos en presencia de una ganancia derivada de la venta, aunque se calcule en función de la misma, ni se trata de un propio rendimiento, carácter que en ningún caso pueda darse a la subvención. Entender lo contrario sería tanto como extender más allá de sus propios términos estrictos el ámbito de las bonificaciones tributarias, lo que está prohibido por el artículo 23.3 de la ley General Tributaria, por lo que frente a ello no puede darse una solución contraria, aunque ésta derive de interpretaciones realizadas por órganos administrativos. Los Reglamentos Comunitarios que se citan, así como las disposiciones que se mencionan se limitan a regular el régimen de ayudas, pero en ningún caso señalan que la bonificación deba extenderse también a las mismas, sin que por otra parte, la circunstancia de que en situaciones anteriores se haya actuado por la Administración tributaria de diferente forma, vincule para los sucesivos ejercicios [la negrita es mía].

Alguna sentencia de la Audiencia Nacional (AN) había dicho lo contrario que el TS en relación con las ayudas y la bonificación a la producción. Concretamente la SAN de 16 de marzo de 2011. El contribuyente argumentó que recibió ayudas por pérdidas de ingreso en la comercialización en el sector del plátano, que dado su carácter, consideró como rendimientos derivados de la venta de sus productos e integró los importes en la base para el cálculo de la bonificación. Situación que rechazó la Inspección al no considerar que las subvenciones derivasen de la venta de plátanos y por haber sido ratificado ese criterio negativo por el TEAR. A fin de

defender su postura, la empresa aportó varias consultas de la DGT (vinculantes y no vinculantes) en las que se concluía que las ayudas sí formaban parte de la base para la bonificación, y que incluso en un ejercicio pasado la propia Inspección había dado su conformidad a la bonificación con las ayudas incluidas. En base al principio de confianza legítima y a que en la expresión rendimientos de la venta de bienes corporales deben entenderse incluidas las ayudas, la AN estimó la demanda del contribuyente:

> QUINTO. En cuanto al fondo del asunto, aduce la parte la improcedente regularización por la aplicación de la bonificación sobre la producción de bienes corporales.
>
> (…) La Sala considera, en este punto, que la sociedad recurrente lleva razón, por los siguientes motivos. En primer término, porque como acertadamente se señala en la demanda, en la expresión "rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias" deben entenderse incluidos, en la base para el cálculo de la bonificación, las ayudas concedidas en el ámbito de la normativa comunitaria de carácter compensatorio, siendo esa la posición de la Administración Tributaria que queda perfectamente reflejada en la Consulta vinculante número V1101-08, de 4 de junio de 2008, cuya copia aporta la recurrente con su escrito de demanda, de la que se desprende sin dificultad que, tanto con la nueva normativa comunitaria para el sector del plátano, como bajo la vigencia del Reglamento de la CEE nº 404/1993 por el que se percibían las ayudas compensatorias declaradas por la recurrente en los ejercicios 1998 y 1999 comprobados, tales ayudas deben incluirse en la base de cálculo de la bonificación examinada.

El TSJC sobre este mismo asunto cambió varias veces su posicionamiento, siendo el último relevante en la Sentencia de 11 de febrero de 2019, a la que hice referencia en el epígrafe 3. Su doctrina actual es que el cambio legal de noviembre de 2018, que incluye las ayudas en la base de la bonificación a la producción, se aplica como una aclaración legal, es decir, también a los ejercicios anteriores a 2018.

CONCLUSIONES

A falta de pronunciamientos judiciales sobre la posibilidad de que las ayudas directas sean susceptibles de formar parte de la dotación RIC, no debemos olvidar que en relación con otro incentivo REF, creado con filosofía parecida a la de la RIC, el TS, con mayor o menor acierto y profundidad, se pronunció en 2011 en el sentido de que determinadas ayudas al plátano que tenían la consideración de ayudas directas no formaban parte de la base para aplicar la bonificación del 50% a la producción (art. 26 de la Ley 19/1994), ya que solo podían incluirse los rendimientos económicos generados en la actividad. Ese marco interpretativo fue pronto perdiendo

valor como doctrina por dos circunstancias concretas: no se reiteró por el TS, y las condiciones específicas de las ayudas concedidas pronto se modificaron. En la evolución interpretativa, ya centrándome en la RIC, lo cierto es que la propia Administración Tributaria a través de dos consultas vinculantes de 2016 y 2020 ha reiterado el criterio de que las ayudas directas son susceptibles de la dotación RIC. Criterio que debe ser seguido por la Administración Tributaria, y que por el principio de confianza legítima no puede perjudicar al administrado.

La STSJC de 2019 supone un hito en la materia de las ayudas directas y la bonificación a la producción, al interpretar el cambio legislativo de 2018 como una aclaración legal y por tanto aplicable a los años anteriores. Con ella se consolida el criterio de que las ayudas directas forman parte de la bonificación, dejando atrás el pronunciamiento del TS en 2011 al respecto. Pocas diferencias existen entre el incentivo a la bonificación del rendimiento de la producción y la RIC en cuanto a qué beneficios nutren sus respectivas bases, participando ambos incentivos en la realización de una actividad económica en la que se centran y concretan las ayudas. Aun así, el TEARC estima que ese pronunciamiento no es aplicable a la RIC, al ser incentivos diferentes. Cuestión debatible, en la que puede matizarse que ambos incentivos comparten la misma filosofía a la hora de aplicar su base o dotación: la de promover el crecimiento y desarrollo económico de una región ultraperiférica, compensando parte de los costes adicionales por su situación y fragmentación territorial.

Refiriéndome ya en concreto a las ayudas Covid-19, tanto por su singularidad, como su excepcionalidad para afrontar un fenómeno concreto: los efectos económicos negativos de la pandemia; así como el marco legal en que se desarrollan, tanto a nivel de la UE como del ordenamiento interno, hacen que mi opinión sea favorable a que sean susceptibles de la dotación RIC, a pesar de las resoluciones del TEARC sobre las ayudas directas en general y la RIC. Por supuesto, cumpliendo las normas aplicables sobre los límites máximos de intensidad, materia que no es fácil de concretar por la aridez y dificultad de los textos europeos, pero que entiendo que no afectan sustancialmente al destino de las ayudas Covid-19 a la RIC.

Como no sabemos si los argumentos antes señalados serán suficientes para que la Administración Tributaria admita la dotación RIC con las ayudas Covid-19 ni el criterio que seguirá el TEARC, lo más aconsejable es que alguna de las empresas afectadas que haya generado beneficios en 2021 con su explotación económica,

incluido el ingreso directo por la ayuda Covid-19, plantee una consulta vinculante a la DGT. Me consta que ya se ha planteado y espero que la contesten antes de junio. Será la única forma de resolver la cuestión planteada en aras a la seguridad jurídica. No serán todas las empresas las que generen beneficios en 2021, pero hay muchas que impulsadas por las ayudas recibidas y los repuntes puntuales de la economía antes de la sexta ola cerraron el ejercicio con rendimientos positivos. Termino agradeciendo la valiosa ayuda que me han prestado varios especialistas en cuestiones tributarias y ayudas europeas con sus sugerencias y correcciones.

Monte Lentiscal, 9 de febrero de 2022