

eman ta zabal zazu



Universidad  
del País Vasco

Euskal Herriko  
Unibertsitatea

**COMPATIBILIDAD DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS  
TERRITORIOS HISTÓRICOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA  
DEL PAÍS VASCO CON EL MERCADO INTERIOR DE LA UNIÓN  
EUROPEA Y LA PROHIBICIÓN DE AYUDAS DE ESTADO DEL  
ARTÍCULO 107.1 DEL TFUE**

GRADO EN DERECHO

2023-2024

Trabajo realizado por: IÑAKI CINCUNEGUI MAYORA

Dirigido por: NICOLÁS ALONSO MOREDA



## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS .....</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>7</b>
<b>1. CONCEPTO DE AYUDA OTORGADA POR EL ESTADO.....</b>	<b>9</b>
<b>1.1 Ayuda que suponga la concesión de una ventaja.....</b>	<b>10</b>
<b>1.2 Imputable al Estado o financiada mediante fondos estatales .....</b>	<b>11</b>
<b>1.3 Que resulte selectiva .....</b>	<b>14</b>
<b>1.3.1 Selectividad material.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3.2 Selectividad regional.....</b>	<b>17</b>
<b>1.4 Que falsee o que amenace con falsear la competencia y que amenace a los intercambios entre los Estados miembros .....</b>	<b>20</b>
<b>2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO .....</b>	<b>23</b>
<b>2.1 Concierto económico: concepto y potestades de la Comunidad Autónoma del País Vasco.....</b>	<b>23</b>
<b>2.2 Funcionamiento en los Territorios Históricos: posición jurídica y potestades .....</b>	<b>27</b>
<b>3. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS OTORGADAS POR LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS CON EL ARTÍCULO 107 TFUE .....</b>	<b>31</b>
<b>3.1 ¿Es la CAPV junto con los Territorios Históricos un ente suficientemente autónomo? .....</b>	<b>32</b>
<b>3.2 ¿Son los Territorios Históricos entes suficientemente autónomos? .....</b>	<b>37</b>
<b>CONCLUSIONES FINALES.....</b>	<b>45</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>49</b>
<b>FUENTES JURISPRUDENCIALES.....</b>	<b>50</b>
<b>OTROS DOCUMENTOS .....</b>	<b>53</b>



## **ABREVIATURAS MÁS UTILIZADAS**

CA	Comunidad Autónoma
CAPV	Comunidad Autónoma del País Vasco
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
EAPV	Estatuto de Autonomía del País Vasco
PIB	Producto Interior Bruto
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TG	Tribunal General
TJ	Tribunal de Justicia (de la Unión Europea)
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TSJPV	Tribunal Superior de Justicia del País Vasco
TT.HH.	Territorios Históricos
TUE	Tratado de la Unión Europea
ST	Sentencia
UE	Unión Europea
UGT	Unión General de Trabajadores



## INTRODUCCIÓN

El mercado interior es uno de los pilares económicos en los que se fundamenta la Unión Europea, traducido en un mercado común en su territorio en el que primará la igualdad de oportunidades para todos los agentes económicos que hay en él. Para lograr tal fin establece una serie de prohibiciones, entre las que destaca la del artículo 107.1 del TFUE, que prohíbe financiar mediante fondos estatales medidas que favorezcan a un grupo determinado de empresas o sectores de producción, otorgándoles una ventaja competitiva respecto del resto de empresas de su sector. Es lo que en el lenguaje de la Unión se conoce como “ayuda de Estado”, prohibición que opera en todos los Estados miembros. Para que una medida sea constitutiva de la citada ayuda de Estado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha establecido un conjunto de criterios que deben cumplirse cumulativamente. En la práctica, es el carácter selectivo de la medida el elemento que acaba resultando clave para determinar su validez respecto del Derecho de la Unión Europea. Una medida puede ser selectiva porque beneficia a empresas o sectores de producción por razón de su materia -selectividad material- o porque beneficia a empresas o sectores de producción de un territorio concreto -selectividad territorial-.

En este contexto es donde entra en escena el especial régimen fiscal que opera en los territorios forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. Dicho régimen fiscal foral atribuye a estos territorios la competencia para adoptar medidas fiscales en su ámbito territorial, lo que podría suponer la adopción de un incentivo fiscal que favorezca a las empresas o sectores de producción de este territorio y, por tanto, la adopción de una medida constitutiva de ayuda de Estado. No obstante, la desarrollada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establece unos supuestos en los que esas medidas no constituyen ayuda de Estado.

El objeto de este trabajo es determinar si los Territorios Históricos del País Vasco cumplen con los requisitos establecidos por el Alto Tribunal para que los incentivos fiscales adoptados por estos no constituyan ayuda de Estado y, en consecuencia, estén prohibidos por el 107.1 del TFUE. Para la consecución de dicha conclusión, se realizará un riguroso análisis, interpretando tanto la doctrina como la jurisprudencia que emana del TJUE.



## 1. CONCEPTO DE AYUDA OTORGADA POR EL ESTADO

El artículo 107 TFUE parte de una prohibición general, pero estableciendo excepciones *ope legis* o excepciones autorizables<sup>1</sup> de otorgar ayudas públicas que favorezcan a determinadas empresas, confiriéndoles a estas una ventaja de forma selectiva. A la par que establece la prohibición el 107.1 TFUE otorga a la Comisión Europea (en adelante, Comisión) la facultad de apreciar y decidir sobre el cumplimiento de los requisitos que excepcionan la citada prohibición.

La razón de ser esta prohibición proviene de la necesidad de proteger el principio de competencia dentro del mercado único, además de proteger otros bienes jurídicos de carácter social o cultural merecedores de protección<sup>2</sup>. Con ello, se pretende evitar que las ya citadas “ayudas de Estado” afecten al intercambio entre Estados miembros, pues la ayuda concedida a una empresa puede mantener o aumentar su producción y en consecuencia, disminuir las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos al mercado en el que compite la citada empresa<sup>3</sup>.

A falta de una definición concreta en el propio artículo 107.1 TFUE, es necesario delimitar el concepto de ayuda de Estado, a efectos de determinar a posteriori si las ayudas otorgadas por los TT.HH. se encuadran o no en el citado concepto. El Tribunal de Justicia, de manera reiterada en su jurisprudencia, ha delimitado y concretado los aspectos y elementos que definen la “ayuda de estado”, que son los siguientes: debe tratarse de una intervención realizada por el Estado o mediante fondos estatales; dicha intervención debe poder afectar de manera directa o indirecta a los intercambios comerciales y falsear o amenazar con falsear la competencia; la ayuda debe conferir una ventaja al receptor frente a sus competidores; y, por último, debe resultar selectiva favoreciendo a determinadas empresas o sectores<sup>4</sup>. En todo caso, el 107.1 TFUE sí establece que carece de importancia la forma que adopte la medida constitutiva de ayuda, pues en su tenor literal establece que estará prohibida “bajo cualquier forma”. Además, la Jurisprudencia del Alto Tribunal ha subrayado la irrelevancia de la finalidad perseguida por la ayuda, independientemente

---

<sup>1</sup> Recogidas en el 107, apartados 2 y 3 del TFUE, ayudas de carácter social y ayudas para reparar perjuicios derivados de desastres naturales o acontecimientos extraordinarios.

<sup>2</sup> PÉREZ RIVARES, JUAN ANTONIO, “Capítulo 8. El régimen Jurídico de las Ayudas de Estado de la Unión Europea”, en la obra, ORTEGA GÓMEZ, MARTA, (ed.) *Las políticas de la Unión Europea en el siglo XXI*, ed., Bosch Editor, 2016, p. 267.

<sup>3</sup> STJ, de 13 de julio de 1988, asunto C-102/87, apartado 19.

<sup>4</sup> STJ, de 27 de junio de 2017, en el asunto C-74/16, apartado 38 (condiciones para que suponga una ayuda de estado, y, por tanto, prohibida).

de que trate de paliar posibles desventajas comparativas reales que esté soportando la empresa objeto de la ayuda<sup>5</sup>.

No obstante, resulta necesario analizar de forma más amplia en qué consisten los citados elementos y como se determina su cumplimiento, pues en caso de cumplirse de manera acumulada, estaríamos *de iure* y *de facto* ante una “ayuda de Estado” a efectos del 107.1 TFUE.

### **1.1 Ayuda que suponga la concesión de una ventaja**

A tenor de lo explicado en el anterior punto, es un criterio determinante para que una medida de carácter estatal constituya una “ayuda de Estado” a efectos del Tratado que la medida otorgue una ventaja económica que la empresa no hubiera obtenido en el ejercicio de su actividad. El Tribunal de Justicia considera ventajosa cualquier ayuda estatal que en condiciones de mercado no realizaría un inversor privado, es decir, cualquier ventaja económica que no resultaría posible encontrar en el mercado<sup>6</sup>.

El Tribunal ha ido más allá estableciendo que se entenderá que es una ventaja económica cualquier intervención que alivie o aligere el presupuesto de una empresa con un efecto similar al que tienen las prestaciones positivas como las subvenciones<sup>7</sup>. En la misma Sentencia, el Tribunal incluye entre los supuestos de “ayuda estatal” aquellas exenciones fiscales otorgadas por las autoridades públicas y que favorezcan a determinadas empresas respecto del resto de contribuyentes<sup>8</sup>.

Es lo que entendemos como el “principio del inversor privado en una economía de mercado” y, como ya hemos mencionado, es un concepto ampliamente asumido tanto por la Comisión<sup>9</sup> como por el Tribunal<sup>10</sup>. En su aplicación ha de valorarse la rentabilidad esperada de la inversión, que en caso de que dicha rentabilidad sea casi nula o inexistente, la inversión pasará a calificarse como “ayuda”. En este sentido, el Tribunal de Justicia se pronunció respecto a una aportación de capital por una empresa con participación estatal

---

<sup>5</sup> STJ, de 2 de julio de 1974, en el asunto C-173/73, p. 709, apartado 27

<sup>6</sup> STJ, de 29 de abril de 1999, en el asunto C-342/96, apartado 41.

<sup>7</sup> STJ, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92, apartado 13.

<sup>8</sup> *Ibid.*, apartado 14.

<sup>9</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE (2016/C 262/01)*, apartado 74.

<sup>10</sup> STJ, 21 de marzo de 1991, en el asunto C-305/89, apartados 18 y 19.

en una de sus filiales para compensar sus pérdidas, todo ello mediante fondos estatales. En esa Sentencia el Tribunal de Justicia es claro y conciso respecto del régimen de las “ayudas de Estado”; *“si las aportaciones de capital de un inversor público prescinden de toda perspectiva de rentabilidad, incluso a largo plazo, dichas aportaciones deben ser consideradas como ayudas en el sentido del artículo 92 del Tratado (actualmente artículo 107.1 TFUE)”*<sup>11</sup>.

De la aplicación de estos criterios se extrae una conclusión inversa, y es que, en aquellos casos en los que los fondos estatales se ponen a disposición de una empresa siguiendo unas condiciones propias de mercado, la medida no se considerará constitutiva de “ayuda de Estado”.

La Comisión Europea, por su parte, sigue el criterio del Tribunal de Justicia y contrasta la obtención de una ventaja mediante una “ayuda de Estado” regulada en el 107.1 TFUE, con las posibilidades que hay de obtenerla en el mercado; en caso de que no sea posible, se reputará como “ayuda de Estado”, y contraria al Tratado de Funcionamiento.

De manera concluyente, aquellas medidas de las que se benefician unas determinadas empresas o sectores y que supongan la concesión de una ventaja respecto del resto, serán contrarias al Tratado, siempre y cuando se adopten en condiciones impropias de mercado.

## **1.2 Imputable al Estado o financiada mediante fondos estatales**

La segunda de las circunstancias que determinan que una ayuda es contraria al Tratado es la imputabilidad de la concesión de dicha ayuda a los órganos del Estado o con cargo a los fondos estatales.

Respecto de lo primero, se entenderá por Estado cualquiera de sus niveles y no solo a nivel estatal, sino también regional o local<sup>12</sup>. Del mismo modo, se reputará como Estado a efectos del artículo 107.1 TFUE a los entes públicos titulares de acciones de empresas públicas y cualesquiera intermediarios privados o públicos designados por el

---

<sup>11</sup> STJ, de 21 de marzo de 1991, asunto C-305/89, apartado 22.

<sup>12</sup> STJ, de 14 de octubre de 1987, asunto C-248/84, apartado 17.

Estado<sup>13</sup>. Con esta amplitud en la definición de Estado, el Derecho de la Unión pretende evitar que se pueda eludir la normativa relativa al control de las ayudas estatales mediante la creación de instituciones autónomas encargadas de la distribución de fondos públicos<sup>14</sup>.

Especial problemática podrían plantear los supuestos en los que las ventajas son concedidas por empresas públicas, pues su imputabilidad al Estado es menos evidente. Frente a ello, el Tribunal de Justicia estableció<sup>15</sup> que no es suficiente determinar el control del Estado sobre la empresa pública en cuestión, sino que será necesario dilucidar si las autoridades públicas intervinieron en la adopción de las medidas objeto de control a efectos del 107.1 del Tratado. Es decir, no por haber sido adoptada la medida por una empresa pública significa que ha habido intervención del Estado. A pesar de ello, tampoco es exigible demostrar la intervención del Estado en la concesión de la medida, pues la especial relación entre el Estado y las empresas públicas dificultan mucho a un tercero probar tal cosa.

Con el objeto de paliar la dificultad de determinar si la medida ha sido adoptada mediando intervención del Estado, el Tribunal de Justicia ha desarrollado en el asunto *Stardusts* unos indicios que establecen la imputabilidad<sup>16</sup> del Estado en la adopción de las medidas objeto de análisis.

Por otro lado, es también contraria al Tratado aquella medida que se adopte con cargo a fondos estatales. Como fondos estatales se comprende a todos los fondos del sector público<sup>17</sup>, incluidos los fondos de entidades infraestatales<sup>18</sup> (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) y, en determinadas circunstancias, fondos de organismos privados<sup>19</sup>. Es indiferente, en este sentido, que la institución en cuestión goce de autonomía propia dentro del sector público<sup>20</sup>.

Cuando una medida que otorgue una ventaja haya sido financiada de forma parcial por unos gravámenes impuestos por la autoridad pública a las empresas interesadas

---

<sup>13</sup> STJ, 21 de marzo de 1991, en el asunto C-305/89, apartado 13.

<sup>14</sup> STG, de 12 de diciembre de 1996, asunto T-358/94, apartado 62.

<sup>15</sup> STJ, de 16 de mayo de 2002, asunto C-482/99, apartado 52.

<sup>16</sup> *Ibid.*, apartados 55 y 56.

<sup>17</sup> STG de 12 de diciembre de 1996, asunto T-358/94, apartado 56.

<sup>18</sup> STJ, de 14 de octubre de 1987, asunto C-248/48, apartado 57.

<sup>19</sup> STJ, de 17 de julio de 2008, asunto C-206/06, apartado 70; STJ, de 16 de mayo de 2000, asunto C-83/98, apartado 50.

<sup>20</sup> STG, de 12 de diciembre de 1996, asunto T-358/94, apartado 58 a 62.

también tendrá ese carácter de ventaja financiada por fondos estatales y será contraria al Tratado<sup>21</sup>. Es decir, los gravámenes o tasas que se imponen como condición de la concesión de la medida no suponen una exención del artículo 107.1 TFUE en cuanto a “ayuda de Estado” se refiere.

En cuanto a la forma de la transferencia de fondos estatales, puede ser muy variada, desde subvenciones directas hasta préstamos, o incluso la adopción del compromiso de transferir fondos estatales. Especial interés reviste que no sea necesaria la transferencia positiva de fondos del Estado, siendo suficiente que las arcas públicas dejen de percibir ingresos que debieran percibir. Dicho de otra forma, la renuncia por parte del Estado (en el sentido expuesto en el presente apartado de este trabajo) de ingresos que le debe pagar una empresa constituye una transferencia de fondos estatales a favor de dicha empresa<sup>22</sup>. El caso más habitual se da en las exenciones fiscales o exoneración del pago de multas o sanciones.

La concesión de dominio público o recursos estatales, así como la prestación de servicios por parte del Estado, si todo ello se hace a un precio inferior que el de mercado, se entenderá hecha también con cargo a fondos estatales, pues el Estado dejará de percibir unos ingresos que le corresponden.

En definitiva, tiene más importancia el cargo que se hace a los fondos estatales, con especial relevancia en la disminución o en el “no aumento” de estos, que la forma que adopte la medida en cuestión.

Por último, es preciso señalar que una medida no será contraria al Tratado, y por consiguiente, no estará prohibida, si el Estado miembro en cuestión está obligado a ejecutarla en virtud de una obligación establecida por el Derecho de la Unión. En estos casos, dado que la medida emana de una institución Europea y es jurídicamente vinculante para los Estados miembros, no será imputable a dicho Estado<sup>23</sup>. Resulta clave en este supuesto la discrecionalidad que tenga el Estado miembro a la hora de adoptar la medida o las características de esta, pues el hecho de gozar el Estado de dicha

---

<sup>21</sup> STJ, de 22 de marzo de 1977, asunto 78/76, apartado 22.

<sup>22</sup> STJ, de 16 de mayo de 2000, asunto C-83/98, apartados 48 a 51.

<sup>23</sup> STJ, de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, apartado 70.

discrecionalidad será altamente relevante a la hora de calificarlo como “ayuda de Estado” prohibida por el 107.1 TFUE<sup>24</sup>.

### 1.3 Que resulte selectiva

En tercer lugar, el Tratado habla de medidas que “favorezcan a determinadas empresas o producciones”. Se deduce, por lo tanto, que las medidas adoptadas por el Estado que favorezcan a determinadas empresas tendrían encaje en la prohibición establecida por el 107.1 TFUE. Esto es, aquellas medidas que tengan un carácter *selectivo* serán contrarias al Tratado.

Antes de entrar a analizar la mencionada selectividad, cabe señalar que a tenor del citado apartado del artículo 107.1 TFUE, la jurisprudencia comunitaria ha querido proclamar que los destinatarios de la ayuda en todo caso deberán ser empresas, no particulares. Es decir, la medida adoptada por el Estado será contraria al Tratado siempre que afecta a determinadas empresas, aplicándose ese carácter selectivo sobre ellas.

El elemento o la circunstancia de la selectividad resulta ser en la práctica el criterio determinante cuando la Comisión y, en última instancia, el Tribunal de Justicia, valoran la compatibilidad de la medida con el mercado interior.

La propia Comisión descansa sobre este criterio de selectividad todo el peso de su aprobación, pues establece que aquellas medidas que tengan un alcance general y no favorezcan únicamente a unas empresas o a un grupo determinado de empresas, no serán contrarias al mercado interior ni estarán prohibidas en virtud del artículo 107.1 TFUE<sup>25</sup>. Esto es, estarán permitidas aquellas medidas que tengan un alcance general y no afecten únicamente a un grupo determinado de empresas o producciones.

A este respecto, cabe hacer un inciso sobre la importancia jurídica de las opiniones de la Comisión como la señalada en el anterior párrafo. Si bien no son jurídicamente vinculantes, tienen cierta relevancia jurídica, pues en palabras del Tribunal de Justicia establecen “una regla de conducta indicativa de la práctica que deba seguirse y de la cual la Administración no pueda apartarse, en un determinado caso, sin dar razones que sean

---

<sup>24</sup> STJ, de 10 de diciembre de 2013, asunto C-272/12, apartados 45 a 53.

<sup>25</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE* (2016/C 262/01), párrafo 117.

compatibles con la igualdad de trato”<sup>26</sup>. Por ello, en aquellos aspectos que existan lagunas legales no cubiertas por la jurisprudencia de la Unión, será relevante para nuestro análisis la opinión de la Comisión.

En definitiva, es necesario analizar lo que dice la doctrina y la jurisprudencia sobre la selectividad, en su distinción entre la selectividad material y regional.

### ***1.3.1 Selectividad material***

De la forma mencionada en el apartado anterior, la selectividad de una medida adoptada por un Estado miembro es un elemento clave a la hora de determinar su compatibilidad con el mercado interior. En este sentido, la selectividad se entenderá que es material cuando la medida afecta a determinadas empresas de un sector o sectores de la economía de un determinado Estado o ente infra estatal con suficiente autonomía. El control sobre la selectividad material se ha endurecido estos últimos años, en opinión de la doctrina europea<sup>27</sup>.

En la práctica, una medida será selectiva materialmente cuando favorezca a determinadas empresas o producciones por razón de su materia frente a otras que se encuentren en la misma situación fáctica o jurídica, o que se asemeje<sup>28</sup>.

Tiene relevancia en este contexto la Sentencia del Tribunal de Justicia en los asuntos acumulados de España y la Comisión contra el Gobierno de Gibraltar y Reino Unido<sup>29</sup>, en la que señala que: *“una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado (...) En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado”*. En otras palabras, como hemos señalado, solo será contraria al Tratado aquella medida que no se

---

<sup>26</sup> STJ, de 15 de noviembre de 2011, en los asuntos acumulados C-106/09 y C-107/09, apartado 128.

<sup>27</sup> Vid., entre otros, MARTÍN JIMENEZ, A., “Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de Estado: La selectividad material”, en la obra, colectiva, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 227.

<sup>28</sup> STJ, de 22 de diciembre de 2008, asunto C-487/06, apartado 82.

<sup>29</sup> STJ, de 15 de noviembre de 2011, asuntos C-106/09 y 107/09, apartados 72 y 73.

aplique de manera general, sino que beneficie a unas empresas o sectores de producción determinados por razón de su materia.

Es más, no es suficiente un elevado número de destinatarios de la ayuda o que esta se dirija a sectores industriales diversos e importantes para que la medida tenga un alcance general, y, por ende, compatible con el mercado interior<sup>30</sup>. Como establece el Tribunal de Justicia, *“el hecho de que la ayuda no se refiera a uno o varios beneficiarios particulares previamente definidos, sino que esté sujeta a una serie de criterios objetivos con arreglo a los cuales podrá concederse, dentro de los límites de una dotación presupuestaria global predeterminada, a un número indefinido de beneficiarios, no individualizados desde un principio, es insuficiente para desechar el carácter selectivo de la medida”*<sup>31</sup>.

La selectividad material podrá acreditarse tanto de hecho, como de Derecho. La selectividad material de Derecho se da cuando se establezcan unos criterios jurídicos para la obtención de una medida que estén dirigidos, desde el punto de vista formal, a determinadas empresas (por ejemplo, empresas de determinado tamaño, sector o forma jurídica). En cambio, la selectividad de hecho se produce cuando a pesar de haber establecido los criterios formales para la aplicación de la medida en términos generales y objetivos, su estructura intrínseca despliega unos efectos que favorecen a unas empresas concretas de forma significativa<sup>32</sup> (por ejemplo, aplicación de una medida fiscal únicamente a inversiones que superen determinado umbral, favoreciendo a aquellas empresas con considerables recursos económicos<sup>33</sup>).

Así como las medidas adoptadas en sentido positivo, mediante la concesión de fondos públicos, son de fácil control<sup>34</sup> en lo que respecta a su carácter selectivo, aquellas medidas que se adoptan aliviando las cargas de una empresa entrañan más dificultad en cuanto a su comprobación. Las medidas más habituales en este sentido son, por ejemplo, las exenciones fiscales o de seguridad social para empresas que reúnan determinados criterios<sup>35</sup>. En tales casos, se llevará a cabo un análisis compuesto por tres fases para valorar la selectividad de una medida.

---

<sup>30</sup> STJ, de 17 de junio de 1999, en el asunto C-75/97, apartado 32.

<sup>31</sup> STJ, de 29 de septiembre de 2000, asunto T 55/99, apartado 40.

<sup>32</sup> STJ, de 15 de noviembre de 2011, asuntos C-106/09 y 107/09, apartados 101 y ss.

<sup>33</sup> STG, de 6 de marzo de 2002, asuntos T-92/00 y T-103/00, apartado 39.

<sup>34</sup> STJ, de 4 de junio de 2015, asunto C-15/14 P, apartados 60 y ss.

<sup>35</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE (2016/C 262/01)*, párrafos 127 y 128.

En primer lugar, debe identificarse cuál será el sistema de referencia<sup>36</sup> según el cual se evaluará la selectividad de la medida. Por ejemplo, en el caso de los impuestos, el sistema de referencia está compuesto por la base imponible, los tipos impositivos, etc.

En segundo lugar, se debe analizar si la medida en cuestión es una excepción a dicho sistema, favoreciendo a determinadas empresas o producciones frente a otras que están en una similar situación fáctica y jurídica, teniendo en cuenta el objetivo intrínseco del sistema de referencia. Para ello, el Estado miembro adoptante de la medida no puede invocar planes de política económica u otros<sup>37</sup>. En el caso de ser una excepción al sistema, será una medida selectiva.

En tercer y último lugar, queda determinar si dicha medida encuentra justificación en la naturaleza propia del sistema. Encontrará dicha justificación cuando la medida derive directamente de los principios fundadores o rectores intrínsecos del sistema de referencia o cuando sea resultado de aspectos inherentes y necesarios para el funcionamiento del mismo<sup>38</sup>. Ejemplo de esa justificación puede ser la necesidad de luchar contra el fraude o la evasión fiscal.

Cabe señalar que el análisis en tres fases no podrá aplicarse en ciertos casos en los que se tengan en cuenta los efectos de las medidas en cuestión. Dado que el 107.1 TFUE no distingue según las causas u objetivos de la norma, sino que distingue en base los efectos de la medida en cuestión, no es suficiente con examinar si la medida constituye una excepción al sistema de referencia. Además de eso, hay que valorar si los límites del sistema en cuestión han sido concebidos de manera coherente o, por el contrario, de manera arbitraria para favorecer a determinadas empresas<sup>39</sup>.

### ***1.3.2 Selectividad regional***

Habiendo analizado los criterios para determinar el carácter selectivo de la medida en su ámbito material, cabe hacerlo en su ámbito regional. El análisis de la selectividad regional de una medida tiene vital importancia respecto del objeto de nuestro trabajo,

---

<sup>36</sup> Conjunto de normas coherentes que generalmente se aplican a todas las empresas que entran en su ámbito de aplicación (*Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE* (2016/C 262/01), párrafo 133.

<sup>37</sup> STJ, de 18 de julio de 2013, asunto C-6/12, apartado 27 y ss.

<sup>38</sup> STJ, de 8 de septiembre de 2011, asuntos C 78/08, apartado 69.

<sup>39</sup> STJ, de 15 de noviembre de 2011, asuntos C-106/09 y 107/09, apartados 101 y ss.

puesto que los Territorios Históricos adoptan medidas que son susceptibles de ser regionalmente selectivas.

A priori, aquellas medidas aplicadas en la totalidad del territorio de un Estado miembro no serán selectivas, regionalmente hablando. Sin embargo, la especial casuística y organización infraestatal de cada Estado miembro ha provocado la evolución de este elemento de la mano de pronunciamientos en forma de sentencia del Tribunal de Justicia.

La primera de las sentencias en las que el Tribunal sentó jurisprudencia acerca de este concepto fue en el asunto de Portugal contra la Comisión, conocido también como el asunto *Azores*<sup>40</sup>. En dicha sentencia, el TJUE señala que el sistema de referencia de la medida no tiene por qué ser necesariamente el de la totalidad del Estado miembro, admitiendo la posibilidad de que las medidas aplicadas en un ámbito regional o local no sean selectivas<sup>41</sup>.

El cumplimiento de los requisitos establecidos por la jurisprudencia y que se abordarán a continuación facultará que la medida en cuestión salga adelante y no sea contraria al mercado interior y la libre competencia.

Tanto en el asunto *Azores* como en la Sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Unión General de Trabajadores de La Rioja<sup>42</sup>, que tiene especial relevancia para el presente trabajo y que analizaremos más adelante, el Tribunal únicamente ha abordado medidas de índole fiscal. No obstante, considerando el carácter general de la selectividad regional, lo expuesto en referencia a medidas fiscales también es aplicable a otro tipo de medidas<sup>43</sup>.

En la evaluación de la selectividad regional, el Tribunal de Justicia ha distinguido tres situaciones<sup>44</sup>:

En la primera situación, el Gobierno central de un Estado miembro decide de forma unilateral aplicar una medida (un tipo impositivo inferior en este caso) en una determinada zona geográfica. Esta medida se considerará selectiva.

---

<sup>40</sup> STJ, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03.

<sup>41</sup> *Ibid.*, apartado 57 y ss.

<sup>42</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06.

<sup>43</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE (2016/C 262/01)*, párrafo 143.

<sup>44</sup> STJ, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, apartado 63 a 66.

La segunda situación se da en una delegación simétrica de atribuciones en materia tributaria<sup>45</sup>, según la cual todas las entidades infraestatales de un determinado nivel, ya sea local o regional, poseen *ex lege* las mismas competencias para fijar un tipo impositivo en su demarcación territorial, de manera independiente del Gobierno central. En estos casos, la medida adoptada por los distintos entes infraestatales no será selectiva, puesto que es imposible determinar un tipo impositivo normal capaz de constituir el marco de referencia<sup>46</sup>.

En la tercera situación, en vez de encontrarnos ante una delegación simétrica, nos encontramos ante una delegación asimétrica de competencias. Únicamente algunos entes infraestatales podrán adoptar medidas fiscales para aplicar en su territorio, el resto de entes en su mismo nivel, no. En estos casos, la evaluación del carácter selectivo de la medida se centrará en valorar si el ente infraestatal en cuestión cuenta con la suficiente autonomía respecto del Gobierno Central del Estado miembro. Esa autonomía pasará por determinar que la entidad infraestatal cumple con los siguientes requisitos<sup>47</sup>:

- ❖ La entidad infraestatal es autónoma institucionalmente, es decir, cuenta con un estatuto constitucional, político y administrativo distinto del del Gobierno central. Para su valoración, deberán examinarse las leyes propias del Estado miembro en cuestión, que rigen las relaciones entre el Gobierno central y la entidad adoptante de la medida.
- ❖ La entidad infraestatal es autónoma en materia de procedimiento, en el sentido que puede adoptar dicha medida sin intervención del Gobierno central en su contenido. El hecho de que existan procedimientos de consulta o conciliación con el Gobierno central no implica la intervención directa de este en el procedimiento del ente infraestatal<sup>48</sup>.
- ❖ Y la entidad infraestatal es autónoma económica y financieramente, por lo que las consecuencias económicas y financieras de las medidas adoptadas no se verán compensadas por ayudas del Gobierno central u otras regiones. Es decir, asume las consecuencias de su propia política fiscal. Tanto es así, que la existencia de

---

<sup>45</sup> *Ibid.*, apartado 60.

<sup>46</sup> *Ibid.*, apartado 64.

<sup>47</sup> *Ibid.*, apartado 67.

<sup>48</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartados 96 a 100.

una vinculación directa entre la medida adoptada y un apoyo del Gobierno central o de otras regiones minará esa autonomía económica y financiera, tildando la medida de selectiva. Para ser suficientemente autónoma en este ámbito, la entidad infraestatal deberá ser responsable de la gestión de su propio presupuesto. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de compensar ese déficit fiscal mediante la atracción de empresas por los tipos bajos impuestos, que en ningún caso menoscabaría la autonomía financiera y económica<sup>49</sup>. Por último, señalar que no por que el Gobierno central siga teniendo la competencia en recaudación va a significar que el ente infraestatal carezca de autonomía, dado que esta se dará siempre y cuando dicho ente financie y asuma los costes de la recaudación<sup>50</sup>.

En definitiva, aquellos entes infraestatales con suficiente autonomía respecto del Gobierno central podrán adoptar medidas que favorezcan a las empresas de su territorio, siempre y cuando cumplan con el resto de los requisitos para no resultar contraria al 107.1 TFUE.

#### **1.4 Que falsee o que amenace con falsear la competencia y que amenace a los intercambios entre los Estados miembros**

Partimos de la base de que unas medidas públicas que apoyen a las empresas y les favorezcan solo serán contrarias al Tratado si falsean o amenazan con falsear la competencia y afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Si bien son conceptos distintos y que los analizaremos por separado, cabe señalar que en la práctica suelen valorarse de forma conjunta<sup>51</sup>.

Una medida falsa o amenaza con falsear la competencia cuando las empresas beneficiarias de la misma vean mejorada su posición competitiva frente a otras<sup>52</sup> en un mercado en el que se presume la existencia de la competencia.

---

<sup>49</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE* (2016/C 262/01), párrafo 154.

<sup>50</sup> *Ibid.*, párrafo 155.

<sup>51</sup> STG, de 15 de junio de 2000, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97 etc., apartado 81.

<sup>52</sup> *Ibid.*, apartado 8º.

La encomendación de un servicio público a un prestador interno por parte de las autoridades no excluirá el falseamiento de la competencia, a no ser que se cumplan las siguientes condiciones<sup>53</sup>:

- a) El servicio está sujeto a un monopolio legal determinado por ley.
- b) El monopolio legal excluye la competencia tanto en el mercado como por el mercado, convirtiéndose en prestador único del servicio<sup>54</sup>.
- c) El servicio no compite con otros servicios
- d) Que, en el caso de estar el prestador de servicio en otro mercado, deben evitarse las subvenciones cruzadas, llevando una contabilidad separada.

La medida favorecerá a la empresa independientemente de que la ayude a expandirse, pues lo relevante resulta que la empresa haya obtenido una posición competitiva más fuerte a raíz de la ayuda. No es necesario que el falseamiento de la competencia sea significativo o determinante para que se considere ayuda estatal, siempre y cuando esa posibilidad de falseamiento no sea meramente hipotética.

En cuanto al criterio de que la medida afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros, será suficiente con que la ayuda en cuestión pueda afectar a dichos intercambios, sin necesidad de que afecte en la práctica<sup>55</sup>. En concreto, el Tribunal de Justicia ha establecido que “cuando una ayuda económica otorgada por el Estado refuerza la posición de una empresa frente a otras que compiten con ella en los intercambios comerciales intracomunitarios, procede considerar que la ayuda influye sobre dichos intercambios”<sup>56</sup>.

A tales efectos, se considerará que una ayuda influye en los intercambios entre Estados miembros incluso cuando un operador no tome parte en acuerdos transfronterizos. Es suficiente que la ayuda en cuestión haga más difícil la inclusión en el mercado de operadores económicos de otros Estados miembros<sup>57</sup>.

Por último, mencionar que, aunque las propias circunstancias de las ayudas bastan para demostrar que la ayuda es contraria al Tratado por falsear o amenazar la competencia y

---

<sup>53</sup> *Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE (2016/C 262/01), párrafo 188.*

<sup>54</sup> STG, de 16 de julio de 2014, asunto T-295/12, apartado 158.

<sup>55</sup> STJ, de 14 de enero de 2015, asunto C-518/13, apartado 65.

<sup>56</sup> *Ibid.*, apartado 66.

<sup>57</sup> *Ibid.*, apartado 67.

afectar a los intercambios entre Estados miembros, esas circunstancias deben estar debidamente preestablecidas para que demuestren tal cosa.

## **2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

La selectividad regional, según la cual el ente infraestatal de un Estado miembro no pueda otorgar una ayuda contemplada en el 107.1 del TFUE a unas empresas o sectores de producción de una demarcación territorial concreta, contempla la excepción de hacerlo cuando el ente infraestatal en cuestión tiene la suficiente autonomía respecto del Gobierno central. En este contexto, el régimen fiscal especial que otorga la Constitución Española a la Comunidad Autónoma del País Vasco resulta altamente relevante, pues las medidas fiscales que favorezcan a las empresas o sectores de producción de su territorio podrían ser contrarias al Tratado si el ente gubernativo de la CAPV o de los Territorios Históricos en particular no cuenta con la autonomía suficiente respecto del Gobierno central para adoptar la medida.

Antes de analizar dicha autonomía procede una breve explicación del Concierto Económico y sus características.

### **2.1 Concierto económico: concepto y potestades de la Comunidad Autónoma del País Vasco**

El Concierto Económico es la máxima manifestación de autogobierno del País Vasco, que tiene su origen y legitimación en el Estatuto de Autonomía del País Vasco<sup>58</sup>, norma suprema en el marco jurídico de la Comunidad Autónoma. Cabe hacer mención de su legitimación constitucional, pues la exclusividad de este régimen fiscal en el País Vasco y Navarra respecto del resto de Comunidades Autónomas puede dar lugar a pensar que es contrario a la Constitución. En este sentido, en la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española<sup>59</sup> se hace mención expresa de los derechos forales y su regulación a través de los Estatutos de Autonomía, lo que en opinión de la doctrina es un aval constitucional<sup>60</sup> del régimen económico que surge de la aplicación de esos derechos.

---

<sup>58</sup> Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

<sup>59</sup> DA1ª CE: “La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía.”

<sup>60</sup> Para un estudio más detallado sobre la Constitución y los “derechos históricos” o “territorios forales”, *vid.*: DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2007, pp. 31-39 o FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomas-Ramón, *Los derechos históricos de los territorios forales*, ed. Civitas, Madrid, 1985.

Si bien la razón de ser tanto de su existencia como de su ulterior regulación es de origen político e histórico, su contenido es netamente financiero y fiscal. Siendo esto último lo que interesa en este trabajo, poca mención se hará respecto de la historia y origen del Concierto Económico<sup>61</sup>, más que explicar que este tiene su raíz en la cultura y el fuerte nacionalismo que siempre ha existido en el pueblo vasco. Su reintroducción en el actual marco normativo de la Constitución de 1978 llegó el 13 de mayo de 1981, con una Ley de artículo único. Desde entonces<sup>62</sup>, se renovó en 2002 con la Ley 12/2002<sup>63</sup>, dando lugar al Convenio que rige hoy en día el Concierto Económico, mediando diversas modificaciones y ampliaciones de por medio<sup>64</sup>.

El Concierto Económico constituye, desde su punto de vista jurídico-material, un conjunto de normas que regula la compartición del poder tributario entre el Estado y los territorios forales<sup>65</sup>. Además, fija los puntos de conexión determinantes de la exacción de los impuestos por uno o por otros, establece los pertinentes criterios de armonización tributaria y establece las fórmulas en virtud de las cuales los territorios forales contribuyen a financiar las cargas generadas por el Estado, no asumidas por los territorios históricos o por la CAPV, que se determinan en el Cupo<sup>66</sup>.

La determinación o el cálculo del Cupo es algo que bien merece un inciso, pues resulta altamente imprescindible hacerlo para entender a posteriori los argumentos del Tribunal de Justicia. El Cupo Vasco es una aportación económica que realiza la Comunidad Autónoma del País Vasco a favor del Estado para cubrir los gastos que se

---

<sup>61</sup> Para un estudio más detallado, *vid.*: MONREAL ZIA, Gregorio y JIMENO ARANGUREN, Roldán, *El Concierto Económico: génesis y evolución histórica*, Iura Vasconiae, 6/2009, 647-708, 2009.

<sup>62</sup> Para saber más sobre la evolución del Concierto Económico en la reciente etapa democrática, *vid.*: AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, Joseba y ALONSO JOLEA, Eduardo, *Hacienda Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, ed. Ad Concordiam, 2012.

<sup>63</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>64</sup> El Concierto Económico se ha modificado en 2007, 2014, 2017, 2022 y 2023, siendo esta última la que lo regula en la actualidad: “Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco”.

<sup>65</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2007, p.47: “El poder tributario sobre el sistema impositivo es compartido por el Estado y los territorios históricos a través del reparto competencial material y normativo”.

<sup>66</sup> Artículo 41.2.d) del EAPV, de lo que constituye el cupo vasco en las relaciones entre el Estado y el País Vasco: “La aportación del País Vasco al Estado consistirá en un cupo global, integrado por los correspondientes a cada uno de sus Territorios, como contribución a todas las cargas del Estado que no asuma la Comunidad Autónoma.”

ocasionan del ejercicio de las competencias asumidas por este último<sup>67</sup>. La fórmula matemática que se aplica para dicha determinación tiene cierta complicación, como bien señala el Alto Tribunal, y, es la siguiente: se valoran los importes de las cargas asumidas por el Estado que correspondan a aquellas competencias no asumidas por la CAPV; a continuación, se le aplica un coeficiente de imputación, que a priori, refleja el peso de la economía vasca en el conjunto del PIB del Estado; por último, se hacen los ajustes necesarios para perfeccionar dicho cálculo. Lo más relevante en este cálculo es el coeficiente, que tiene un componente netamente político, pues se negocia entre el Estado y la CAPV. Más tarde analizaremos la importancia de ese carácter político del coeficiente de imputación.

Por lo pronto, el Concierto y el Estatuto proyectan en la CAPV un sistema fiscal separado en dos o, mejor dicho, un sistema en el que coexisten entidades infraestatales de distinto nivel, la Comunidad Autónoma y los Territorios Históricos.

La Comunidad Autónoma del País Vasco carece, ex constitutione y ex Concierto, de potestades y facultades que puedan tener incidencia alguna en el régimen tributario de los Territorios Históricos. Dicho de otra forma, el Concierto Económico, en consonancia con el Estatuto de Autonomía del País Vasco, atribuye la totalidad de las competencias tributarias a los Territorios Históricos y ninguna a la Comunidad Autónoma. No obstante, esta sí incide en el ejercicio de las potestades tributarias de los Territorios Históricos, a través de las denominadas “normas armonizadoras”, que procedemos a ver a continuación<sup>68</sup>.

Aquellas competencias normativas o recaudatorias que han sido asignadas a los Territorios Históricos a través del Concierto Económico no podrán ser cedidas a la CAPV<sup>69</sup>, pero sí podrá tomar parte en el ejercicio fiscal mediante las normas de armonización. La Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, es la norma cuya regulación recoge los aspectos y elementos que contiene la armonización tributaria en el País Vasco.

---

<sup>67</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, “Las Haciendas Forales del País Vasco y de Navarra”, *El impacto del derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters, 2011, p.369.

<sup>68</sup> Para un estudio más detallado, *vid.*: RUBÍ CASINELLO, JOSÉ, “La armonización fiscal en el País Vasco”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*, ISSN, 2008.

<sup>69</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2007, p. 79.

En el contexto de dicha armonización se erige el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi<sup>70</sup>, compuesto por un representante de cada Territorio y otros tres del Gobierno Vasco, resultando una suma de 6 miembros. Su principal función será coordinar las tres Diputaciones Forales en su desarrollo normativo fiscal, en aras de lograr mayor eficacia en la gestión tributaria<sup>71</sup>.

El ejemplo de esa más que necesaria armonización fiscal, especialmente respecto del territorio común del Estado, es visible en la regulación del IRPF. Una disparidad en la regulación de dicho Impuesto podría conllevar el movimiento de personas al territorio con menor presión fiscal, lo que sería perjudicial para el interés de la CAPV y del Estado. Es entonces donde entra la CAPV, armonizando y coordinando el desarrollo normativo relativo a este impuesto en cada una de las Diputaciones Forales, con el objeto de tener normas comunes con el resto del Estado y, en última instancia, con el resto de los Estados miembros.

La competencia armonizadora se llevará a cabo por el Parlamento Vasco y su concreción se regulará en las Leyes de Presupuestos. Sin embargo, esa competencia armonizadora no podrá extenderse a tributos cuya regulación esté en manos de las entidades territoriales locales. El ejercicio de esta competencia siempre debe llevarse a cabo con los objetivos de impedir discriminaciones injustificadas en los territorios y asegurando que las aportaciones de las Haciendas Forales a la Hacienda Autónoma se efectúen de forma razonablemente homogénea<sup>72</sup>. No obstante, esto no implica que la presión fiscal deba ser igual en los tres territorios, esta homogeneidad es compatible con la existencia de diferencias razonables entre todos ellos.

En conclusión, si bien el EAPV y el Concierto Económico, ambos en consonancia con la CE, no atribuyen competencias específicas en gestión de tributos a la CAPV, esta sí podrá promover la coordinación y armonización de las normas tributarias de los tres Territorios Históricos.

---

<sup>70</sup> Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal, Capítulo V.

<sup>71</sup> *Ibid.*, artículo 17.

<sup>72</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2007, p. 103.

## 2.2 Funcionamiento en los Territorios Históricos: posición jurídica y potestades

Los derechos históricos de los territorios forales son derechos cuya existencia es previa a la Constitución. En consecuencia, se han integrado en el ordenamiento jurídico con una diferencia significativa en comparación con su previa disposición; en lugar de existir el régimen foral al amparo de unas relaciones bilaterales Territorios Históricos-Estado, la Constitución de 1978 introduce un nuevo ente infraestatal -la Comunidad Autónoma- que condiciona el ejercicio de las competencias de los territorios históricos en materia fiscal. Ese condicionamiento no tendrá efecto sobre las potestades tributarias de los territorios, sino sobre la limitación que se les impondrá a estos en materia de gasto público<sup>73</sup>. Esto es de relevante importancia para la conclusión del trabajo, por lo que nos referiremos a ello más adelante.

Las Diputaciones Forales son las titulares de las competencias de desarrollo y gestión tributaria en sus respectivos Territorios Históricos. La base legitimadora de estas facultades se haya en el régimen fiscal especial que regula el EAPV y el Concierto Económico, garantizado por la Disposición Adicional Primera de la CE, que reconoce los derechos forales de los Territorios Históricos y, a tal efecto, la existencia de un régimen foral especial en cada territorio<sup>74</sup>.

La competencia de desarrollo normativo debe llevarse a cabo siempre y en todo caso mediante normas con rango de ley, al amparo de lo regulado en artículo 31.3 de la CE respecto de la reserva de ley para el establecimiento de obligaciones patrimoniales de carácter público. Aquí se presenta el primer problema, pues las Juntas Generales<sup>75</sup> carecen de potestad legislativa para llevar a cabo tal mandato constitucional. Todo ello sin perjuicio de lo regula el Concierto Económico, toda vez que resulta insuficiente para determinar los elementos estructurales de los tributos.

En opinión de la doctrina<sup>76</sup> y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional<sup>77</sup>, el reconocimiento de los derechos forales en la DA Primera de la Constitución es garantía institucional suficiente para las normas promulgadas por estos, dado que sustituyen a las

---

<sup>73</sup> *Ibid.*, p. 108.

<sup>74</sup> STC 76/1988, de 26 de abril de 1988.

<sup>75</sup> Cámaras con potestad normativa de los Territorios Históricos.

<sup>76</sup> DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2007, p. 138.

<sup>77</sup> STC 118/2016, de 23 de junio de 2016.

leyes tributarias estatales en los territorios históricos. Además, en dicha disposición se equiparán los derechos de los territorios forales de la CAPV con los derechos de la Comunidad foral de Navarra, contando con que esta última sí tiene atribuida potestad legislativa. De esta forma, se otorga protección a las normas emanadas de las Diputaciones Forales cuyo ámbito material sea de carácter tributario. Es más, la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, avalada por este último en la STC 118/2016, atribuye al Alto Tribunal la potestad de controlar las normas tributarias<sup>78</sup> emanadas de las Diputaciones forales, dando a entender que son equivalentes en este contexto a las normas emanadas de las Asambleas Legislativas de las CC.AA.

En lo que se refiere a las competencias en gestión de tributos las Haciendas Forales de los Territorios Históricos tendrán plena competencia, reflejada de las normas dictadas por la propia Diputación Foral. Esto sin perjuicio de la colaboración que tengan con las entidades locales en determinados impuestos, como puede ser el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>79</sup>, cuya titularidad es municipal.

En tal sentido, la Ley del Concierto Económico establece en su artículo 1 apartado 2 que *“la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales”*. De la manera que habíamos mencionado, son las Diputaciones Forales las que tendrán la competencia total en lo referente a la gestión de los tributos.

Por último, cabe señalar que la competencia de gasto recae sobre la Comunidad Autónoma<sup>80</sup>, si bien luego se regresa<sup>81</sup> a los Territorios Históricos para ser aplicado en la práctica por estos.

De forma concluyente podemos afirmar que las Diputaciones Forales de los Territorios Históricos son los titulares del régimen fiscal de sus territorios, todo ello sin

---

<sup>78</sup> La propia Sentencia limita el control a las normas de carácter tributario.

<sup>79</sup> Regulado en los artículos 101 a 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

<sup>80</sup> La competencia de gasto viene establecida en la Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026.

<sup>81</sup> Ley 10/2023, de 3 de abril, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2022-2026, artículo 5.

perjuicio de las facultades armonizadoras que tiene la CAPV y el deber de entregarle a esta la parte correspondiente del Cupo.



### **3. COMPATIBILIDAD DE LAS AYUDAS OTORGADAS POR LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS CON EL ARTÍCULO 107 TFUE**

De acuerdo con lo explicado con anterioridad, el artículo 107.1 del TFUE prohíbe que se otorgue una ayuda financiada mediante fondos estatales a un determinado grupo de empresas o sectores de producción, ya sea por razón de materia o territorio. Esa ayuda puede adoptar diversas formas, entre ellas la exención fiscal a favor de las empresas de un territorio.

En este contexto, el régimen fiscal foral de los Territorios Históricos del País Vasco o, mejor dicho, las medidas fiscales adoptadas bajo el paraguas jurídico de ese régimen que resulten beneficiosas para las empresas del territorio de la Diputación Foral podrían ser contrarias al tratado por constituir ayuda de Estado.

Como bien se ha desarrollado con anterioridad en este trabajo, para determinar si una medida es selectiva por beneficiar a un grupo de empresas o sectores de producción concretos el primer paso es establecer el sistema de referencia de la medida en su aspecto territorial. Tal y como hemos señalado, la jurisprudencia del TJUE admite que el sistema de referencia no sea la totalidad de un Estado miembro y pueda referirse a un ámbito de aplicación regional o local, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos.

El principal requisito es que la entidad que otorga la medida y en cuyo territorio de acción se aplica sea suficientemente autónoma respecto del Estado central a la hora de adoptar la medida. O, dicho de otra manera, la entidad infraestatal debe tener atribuida la competencia para adoptar la medida, en un ejercicio de facultades que sean autónomas del poder central. Dicha autonomía deberá proyectarse en su forma institucional, procedimental y financiera respecto del Gobierno central.

Con atención a las competencias y facultades que tienen los Territorios Históricos en materia fiscal, es necesario realizar un riguroso análisis sobre la compatibilidad de los beneficios fiscales que provengan de esas facultades, respecto del concepto de “ayuda otorgada por el Estado” prohibida por el artículo 107.1 del TFUE.

### 3.1 ¿Es la CAPV junto con los Territorios Históricos un ente suficientemente autónomo?

Antes de analizar si los Territorios Históricos son entidades infraestatales suficientemente autónomas, consideramos oportuno valorar si el ente formado por los tres Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma del País Vasco es suficientemente autónomo respecto del Gobierno Central. Cuando hablamos de medidas adoptadas por los tres Territorios Históricos en conjunto nos referimos a aquellas medidas que son sustancial y esencialmente iguales en los tres territorios<sup>82</sup>.

Es un tema largamente discutido en el seno de las instituciones de la Unión Europea, tanto en la Comisión como en el Tribunal de Justicia. La primera vez que la Comisión cuestionó una medida emanada de la CAPV fue en 1988 a raíz de unos incentivos fiscales promovidos por los tres territorios<sup>83</sup>. Dichos incentivos eran de aplicación solamente para empresas con establecimiento en uno de los territorios, por lo que resultaban discriminatorios hacia el resto de las empresas de la Unión y la Comisión las consideraba constitutivas de “ayudas de Estado”<sup>84</sup>. Para mitigar y solucionar el conflicto, la CAPV facilitó el acceso a los incentivos fiscales a aquellas empresas no residentes pero que si operaran en la CAPV. La Comisión aceptó esta solución, que a ojos de la doctrina<sup>85</sup>, no era más que una solución temporal y transitoria que eludió entrar a valorar una cuestión que causaría problemas en un futuro.

A tales efectos, la normativa que más problemas crea por infringir la prohibición del Tratado es la relativa al Impuesto sobre Sociedades, pues esta afecta directamente a las empresas. Como tal, señalar que, si las instituciones europeas negaran la capacidad normativa de los TTHH de la CAPV en lo referente del Impuesto sobre Sociedades, vaciarían prácticamente de contenido el Concierto, pues ya de por sí es limitada la capacidad normativa en todos los impuestos indirectos<sup>86</sup>. Limitar esa capacidad supondría limitar la capacidad de autogobierno de las instituciones de la CAPV, pues como ya hemos mencionado, el Concierto Económico responde a algo más que ser un sistema de

---

<sup>82</sup> Las normas forales de los Territorios Históricos reguladoras del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas no tienen diferencias en la práctica, por ejemplo.

<sup>83</sup> NF 28/88 de Álava, 8/88 de Vizcaya y 6/88 de Guipúzcoa.

<sup>84</sup> Decisión 93/377/CEE.

<sup>85</sup> ZUBIRI, IGNACIO, *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, 2000, p. 192.

<sup>86</sup> *Ibid.*, p. 197.

financiación, dado que es la muestra y ejemplo del autogobierno que vienen ejerciendo los Territorios Históricos durante siglos. Apenas es necesario señalar que no por ello esa capacidad de autogobierno debe ser ilimitada y ajena al control de la UE.

Es en el año 2008 cuando, a raíz de unas cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJPV, el Tribunal de Justicia en respuesta a los asuntos C-428/06 y C-434/06 se pronuncia sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de las medidas fiscales adoptadas por la CAPV, o, mejor dicho, los Territorios Históricos en su conjunto, respecto de la “ayuda de Estado”.

En esta ocasión, el Tribunal Superior de Justicia, después de haberse pronunciado en diversas sentencias, plantea la cuestión prejudicial por la posible colisión con el Derecho de la Unión de unos incentivos fiscales regulados de manera idéntica en las normativas forales de los tres territorios, aplicables a las empresas ubicadas en los mismos<sup>87</sup>.

El Tribunal de Justicia valoró en dicha sentencia<sup>88</sup> la supuesta selectividad regional de las medidas fiscales por la que abogaba la parte impugnante del proceso y su contravención con el mercado interior y la prohibición de ayudas financiadas por el Estado a una región concreta de un Estado miembro. Con tal fin, se pronunció sobre el cumplimiento por parte de la CAPV del requisito ineludible para la validez de las medidas adoptadas: la autonomía respecto del Gobierno central del Estado miembro en cuestión. Es lo que comúnmente se conoce en la doctrina europea<sup>89</sup> como el *test de autonomía* de las entidades infraestatales, en este caso procedente de las instituciones de la Unión Europea.

En los prolegómenos de este estudio se procedía a exponer<sup>90</sup> los tres escenarios que contemplaba el Alto Tribunal respecto de regímenes fiscales, en atención a la atribución de competencias a la que respondía cada uno.

---

<sup>87</sup> Los preceptos normativos controvertidos son impugnados por la Unión General de Trabajadores de la Rioja (UGT), en concepto de interesados por el perjuicio que sufren en comparación con sus competidores beneficiados.

<sup>88</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06.

<sup>89</sup> URREA CORRES, Mariola, “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, 2008, apartado 2.

<sup>90</sup> Apartado 1.3.2 de este trabajo.

En el sistema estatal de España, aplicable al presente caso, es ciertamente peculiar por el régimen foral que reconoce la Constitución para País Vasco y Navarra. En tal sentido y como venimos exponiendo, los Territorios Históricos del País Vasco tienen un sistema foral especial, lo contrario que el resto de Comunidades Autónomas (con la excepción de Navarra), razón por la cual se encuadran en el tercer escenario, es decir, en una delegación asimétrica de competencias fiscales para unos territorios. Para evitar la invalidez de las medidas fiscales adoptadas por estos en beneficio de determinadas empresas, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia impone el cumplimiento del criterio de la autonomía para estos entes, en su ámbito institucional, procedimental y económico<sup>91</sup>.

Cabe hacer un inciso acerca de la voluntad inicial de las partes impugnantes de enjuiciar y valorar la autonomía en el espectro de las Diputaciones Forales y no en el conjunto de la CAPV<sup>92</sup>. A tales efectos, las partes niegan la existencia en los Territorios Históricos de los tres elementos que configuran la autonomía para poder adoptar medidas fiscales acordes al TFUE, por lo que tratan de dirigir el objeto de la sentencia al enjuiciamiento de los tres territorios de forma independiente y no conjuntamente con el ente autonómico. No obstante, el Alto Tribunal<sup>93</sup> desecha esa idea y toma en consideración o como referencia la entidad infraestatal compuesta por los Territorios Históricos y la Comunidad Autónoma.

La autonomía institucional de la CAPV es, a todos los efectos, indudable y suficiente<sup>94</sup>, tal y como señala el Tribunal, en opinión compartida con la Abogada General. En este sentido, cabe recordar la base legitimadora del régimen fiscal foral, que se encuentra en la DA Primera de la propia Constitución Española y, en el marco de la Comunidad Autónoma, en su Estatuto de Autonomía. Ambos reconocen los derechos históricos de los territorios forales. La clave para asumir el cumplimiento de este criterio

---

<sup>91</sup> Requisitos y criterios para adoptar esa posición de autonomía definidos en la STJ, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03 y confirmados en la STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06.

<sup>92</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 63.

<sup>93</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 75.

<sup>94</sup> URREA CORRES, Mariola, "La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros", *Revista General de Derecho Europeo*, 2008, apartado 3.1.

es el estatuto político y administrativo con el que cuenta la Comunidad Autónoma para su funcionamiento, lo que se desprende del Estatuto y del propio Concierto<sup>95</sup>.

Más problemática puede ser la autonomía de procedimiento de la CAPV, teniendo en cuenta que son los territorios forales los competentes para el desarrollo de la normativa fiscal. Para considerar que el ente infraestatal tiene autonomía procedimental suficiente respecto del Gobierno central, es preciso que la medida haya sido adoptada y desarrollada sin su intervención<sup>96</sup>. Esa intervención puede reflejarse tanto en la imposición de límites al procedimiento normativo como en la existencia de un órgano estatal que pueda intervenir directamente en la creación de la medida. Si bien es cierto que en el procedimiento normativo los territorios vascos se topan con algunos límites constitucionalmente establecidos, eso no menoscaba, ni mucho menos, la autonomía procedimental o normativa de estos<sup>97</sup>.

Por otro lado, la existencia de una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa<sup>98</sup> podría quebrar esa autonomía de procedimiento, en caso de que dicha Comisión pudiese cambiar el proceder de la medida. No obstante, en palabras del Tribunal, no se puede concluir “que, a falta de acuerdo en el seno de dicha Comisión, el Gobierno central pueda imponer la adopción de una norma que tenga un contenido determinado”<sup>99</sup>. Va más allá, señalando que no por el hecho de tener que tomar en consideración el interés del Estado significa que la independencia para promulgar la medida vaya a verse menoscabada<sup>100</sup>. Al fin y al cabo, el criterio definitivo en este supuesto de autonomía deviene de la posibilidad de adoptar la medida sin intervención del ente estatal, más que de la amplitud de la propia competencia<sup>101</sup>. Podemos afirmar, tanto que así lo hace el Tribunal de Justicia, que la CAPV goza de autonomía de procedimiento respecto del Gobierno central, cumpliendo el segundo de los requisitos.

---

<sup>95</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 63.

<sup>96</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 67.

<sup>97</sup> URREA CORRES, Mariola, “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, 2008, apartado 3.2.

<sup>98</sup> La Ley del Concierto Económico prevé su creación en los artículos 63 y 64.

<sup>99</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, 99.

<sup>100</sup> *Ibid.*, apartado 108.

<sup>101</sup> *Ibid.*, apartado 107.

El tercer y último criterio que determina el carácter autónomo del ente infraestatal que adopta la medida y, por ende, el carácter selectivo de esta, es la autonomía económica y financiera, entendida esta como la capacidad que tiene la CAPV para asumir las consecuencias que deriven de sus políticas fiscales<sup>102</sup>, especialmente en estos casos que se produce un déficit recaudatorio.

El “Cupo Vasco” podría suponer un problema en este sentido, ya que puede haber razones para pensar que, en ese entramado de financiación entre los TT.HH., la Comunidad Autónoma y el Estado, parte de la carga o compensación de las consecuencias de la medida adoptada recaiga sobre este último. Así, el Tribunal de Justicia analiza el método de cálculo que se aplica para determinar el cupo, para señalar que, en caso de realizar una infravaloración del coeficiente de imputación, podría verse mermada la autonomía financiera de los Territorios Históricos y, en consecuencia, de la CAPV, siempre y cuando un porcentaje inferior en el coeficiente se compensara con cargo al Estado<sup>103</sup>. No obstante, en el momento del análisis del Tribunal, este no apreció tal cosa, argumentando que la negociación del coeficiente obedece a un carácter político sin entrar a valorar las cantidades que recauda la CAPV, razón por la cual la reducción del tipo impositivo no tiene por qué influir en dicho porcentaje<sup>104</sup>. Sin poder entrar a valorar la correcta imputación del coeficiente<sup>105</sup>, el Alto Tribunal aceptó la autonomía económica y financiera de la CAPV. En concreto, el Tribunal de Justicia entendió que la autonomía económica y financiera se cumplía en el sentido que era el ente formado por el conjunto de la CAPV y los TT.HH. el único y directo responsable de las consecuencias de su política fiscal, sin que mediara compensación del Estado cuando se produjera un déficit presupuestario como consecuencia directa de los incentivos fiscales que se otorgaran a las empresas<sup>106</sup>. En otros términos, el Tribunal considera que el elemento clave que provoca el menoscabo de la autonomía económica es la existencia de una compensación

---

<sup>102</sup> URREA CORRES, Mariola, “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, 2008, apartado 3.3.

<sup>103</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 129.

<sup>104</sup> *Ibid.* apartado 127.

<sup>105</sup> El Tribunal de Justicia es competente para interpretar el Derecho de la Unión, no el derecho nacional (artículo 267 TFUE).

<sup>106</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 135.

por parte del Estado central, es decir, que hubiera causalidad entre el déficit recaudatorio derivado de la medida y una disminución de la cuantía que se le transfiera al Estado.

Dicho sea de paso, es el criterio que menos ahondó y sobre el que trató de pronunciarse con más cautela<sup>107</sup>, dejando un margen de apreciación amplio para futuras cuestiones que revistieran un carácter más territorial, sin involucrar a toda la Comunidad Autónoma.

En conclusión, la interpretación que hace el Tribunal de Justicia acerca de la aplicación del artículo 107.1 TFUE en el régimen fiscal foral de los Territorios Históricos del País Vasco traslada al TSJPV la facultad de declarar a la entidad formada por la suma de esos territorios y la CA como un ente suficientemente autónomo para adoptar medidas fiscales beneficiosos de empresas y sectores de producción de su territorio, siempre a tenor de que cumplan los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia, en la aplicación del derecho nacional. Finalmente, el TSJPV decidió que, efectivamente, a expensas de la aplicación de la normativa nacional, la suma de entidades cuestión del litigio cumple los requisitos del *test* de autonomía para constituirse como marco de referencia de una ayuda de Estado.

Así pues, el Tribunal de Justicia interpretó en septiembre de 2008 que la CAPV es un ente infraestatal lo suficientemente autónomo<sup>108</sup> para que las medidas que se tomen en el conjunto de este no sean contrarias al Tratado por resultar selectivas regionalmente.

La conclusión que extraemos de esta sentencia admite que un ente infraestatal pueda mantener un tipo impositivo diferente al previsto en la normativa nacional y aplicable a una zona geográfica determinada dentro de un Estado sin riesgo de ser calificado como un beneficio selectivo desde el punto de vista regional, siempre y cuando fuera suficientemente autónomo respecto del Gobierno central, cumpliendo con los requisitos establecidos para ello por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

---

<sup>107</sup> URREA CORRES, Mariola, “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, 2008, apartado 4.

<sup>108</sup> En el apartado 142 señala que esto será así siempre y cuando dichas entidades respeten los límites de sus competencias, lo que deberá determinar un órgano nacional.

### 3.2 ¿Son los Territorios Históricos entes suficientemente autónomos?

Tal y como hemos señalado en el apartado anterior, el Tribunal de Justicia establece en el asunto *UGT-Rioja* que la entidad infraestatal formada por el conjunto de la CAPV y los Territorios Históricos es un ente suficientemente autónomo para constituir el marco de referencia de una medida que pudiera ser contraria al 107.1 TFUE. Sin embargo, el Tribunal de Justicia evita pronunciarse sobre la autonomía que tienen los Territorios Históricos cuando, por sí mismos, adoptan medidas que podrían ser constitutivas de ayudas de Estado prohibidas por el TFUE.

En aras de precisar si dichos entes son suficientemente autónomos respecto del Gobierno central y del autonómico y, en consecuencia, puedan constituir el marco de referencia de las citadas medidas para que estas no resulten regionalmente selectivas y considerarse ayuda de Estado prohibida por el 107.1 del TFUE, es necesario repetir el *test* en tres partes para certificar que un Territorio Histórico tenga suficiente grado de autonomía respecto del Estado central y la CAPV.

Como venimos repitiendo, con el ánimo de determinar si el TH está dotado de facultades suficientemente autónomas, los criterios que establece el Tribunal de Justicia son los siguientes: debe contar con la suficiente autonomía institucional, autonomía procedimental y autonomía económica o financiera. Recordamos que el examen del cumplimiento de estos criterios solo se realiza porque estamos, al igual que en el caso del ente formado por la CAPV y los TT.HH., ante una delegación asimétrica de competencias, y que en todo caso, son criterios que deben cumplirse de forma cumulativa para poder considerar a esta entidad regional lo suficientemente autónoma<sup>109</sup>.

El primer criterio en ponderación para valorar que las medidas adoptadas por un Territorio Histórico no son selectivas desde la óptica geográfica es la autonomía institucional<sup>110</sup>. Es necesario para la consideración de esa autonomía institucional que el ente regional adoptante de la medida cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central o, en el presente caso, del Gobierno autonómico, desde el

---

<sup>109</sup> CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco, “Ayudas de Estado, poder tributaria y regiones: el criterio de la selectividad territorial”, en la obra *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 196.

<sup>110</sup> STJ, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, apartado 67.

punto de vista del ordenamiento jurídico constitucional<sup>111</sup>. En un principio, no debería de haber duda alguna sobre el cumplimiento de este requisito, pues cada Territorio Histórico cuenta con su propio estatuto político y administrativo independiente del Gobierno central o autonómico, así como órganos de gobierno a los cuales les ha sido atribuida la competencia en materia fiscal. Dicha autonomía política tiene su base legitimadora en la DA Primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía que, junto con el Concierto Económico, reconocen el régimen fiscal foral<sup>112</sup> y el autogobierno<sup>113</sup> de cada Territorio Histórico.

En segundo lugar, la valoración de la autonomía en materia de procedimiento es algo más compleja en comparación con la autonomía institucional. Entendiendo como autonomía de procedimiento la facultad del ente territorial de adoptar la medida en cuestión sin interferencias del Estado central o, en el presente caso, de la CAPV, son replicables los argumentos establecidos por el Tribunal de Justicia en el asunto de *UGT-Rioja* respecto de la autonomía procedimental del ente constituido por la CAPV y los TT.HH. Esto es así puesto que la capacidad normativa de los territorios históricos en materia fiscal, atribuida por el Concierto Económico, no está sujeta a la aprobación ni intervención de ningún ente estatal, ni tampoco del Gobierno de la CAPV, dicho sea de paso. La obligación impuesta sobre los Territorios Históricos de respetar los límites constitucionales a la hora de desarrollar normativa fiscal no merma su competencia normativa.

Replicando al Tribunal de Justicia en la sentencia en el asunto *UGT-Rioja*, “*el criterio esencial para determinar la existencia de autonomía en materia de procedimiento no es la amplitud de la competencia reconocida a la entidad infraestatal, sino la posibilidad de que esta entidad adopte, en virtud de esa competencia, una decisión de manera independiente, es decir, sin que el Gobierno central pueda intervenir directamente en su contenido*”<sup>114</sup>. Ni siquiera la toma en consideración de los intereses del Estado en el proceso de adopción de la medida menoscaba la autonomía del ente

---

<sup>111</sup> MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, “Reflexiones sobre el poder tributario de las CC.AA. y la prohibición de ayuda de Estado”, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 216.

<sup>112</sup> Artículo 1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

<sup>113</sup> Artículo 3 de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

<sup>114</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 107.

foral<sup>115</sup>. Como bien señala en sus conclusiones la Abogada General, Sra. Kokott, el establecimiento de mecanismo de conciliación en la elaboración de normas fiscales no excluye la autonomía procedimental<sup>116</sup>, por lo que resulta irrelevante la existencia de un Órgano de Coordinación tributaria con el Estado. Es más, la coordinación existente entre las propias Diputaciones Forales para legislar de manera similar tampoco menoscaba la competencia y la autonomía de cada una de ellas, es simplemente un mecanismo armonizador de carácter potestativo.

De estos argumentos se extrae que el Territorio Histórico cumpliría con el criterio de la autonomía en materia de procedimiento, restando únicamente el cumplimiento de la autonomía económica o financiera para que proceda su determinación como ente suficientemente autónomo para que pueda constituir el marco de referencia de una medida susceptible de ser considerada ayuda de Estado prohibida por el TFUE.

Por último, el criterio de la autonomía financiera o económica es a priori el más dudoso en cuanto a su cumplimiento en el presente caso, esencialmente por el complejo entramado financiero que regula el Concierto Económico en los territorios forales. Para poder gozar de esa autonomía económica y financiera, es requisito ineludible que sea la Diputación Foral la responsable directa de las consecuencias económicas derivadas de la bajada del tipo impositivo en el Territorio Histórico, sin que quepa compensación alguna de parte del Estado<sup>117</sup>. Es un requisito conocido en la doctrina<sup>118</sup> como “riesgo unilateral” o, dicho de otra forma, “la responsabilidad derivada del ejercicio de las competencias normativas y de aplicación de tributos”<sup>119</sup>.

Mencionamos la complejidad del sistema financiero de la CAPV en el sentido que son los Territorios Históricos los competentes para la aplicación y recaudación de tributos, esto es, los que hipotéticamente aplican las reducciones fiscales, pero por el contrario, no tienen el total control de las cantidades recaudadas. Como hemos señalado anteriormente, el Cupo Vasco exige la dación de un porcentaje de lo recaudado al Estado.

---

<sup>115</sup> MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, “Reflexiones sobre el poder tributario de las CC.AA. y la prohibición de ayuda de Estado”, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 216.

<sup>116</sup> *Conclusiones de la Abogada General, Sra. Juliane KOKOTT, de 8 de mayo de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 y C-434/06*, apartados 79 a 105.

<sup>117</sup> STJ, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, apartado 67.

<sup>118</sup> Entre otros, vid.: ARMENTIA BASTERRA, Javier, “Todo sobre el Concierto Económico”, *Forum Fiscal N° 236*, ed. CISS, 2017, p. 13.

<sup>119</sup> *Ibidem*.

Pues bien, además de esa entrega a favor del Estado, los Territorios Históricos deben destinar también un amplio porcentaje de lo recaudado a la Comunidad Autónoma, para sufragar los gastos de las competencias de esta en el territorio. Este último reparto es superior a favor de la CA respecto del Territorio Histórico, quedándose este con un pequeño porcentaje de lo recaudado a través de sus competencias de aplicación de tributos.

La lectura general que hace el Tribunal de Justicia de esto es que la competencia presupuestaria recae en la CAPV, por lo que los Territorios Históricos no asumirían el riesgo y consecuencia de las medidas adoptadas<sup>120</sup>, al no tener control absoluto sobre el gasto en su territorio. No obstante, por lo expuesto en el párrafo anterior, este análisis del Alto Tribunal acerca de la financiación de la CAPV merece ser matizado. Partiendo de la base de que no todo lo recaudado por el territorio foral es destinado al Estado o a la Comunidad Autónoma, sino que parte queda en poder de la Diputación foral, podemos entender que el Territorio Histórico tiene competencias presupuestarias y de gasto. Si bien dichas competencias presupuestarias pueden verse indirectamente beneficiadas por el aumento de ingresos de otros territorios, pues eso supondría un aumento de la capacidad de gasto para la Comunidad Autónoma, no existe una relación de causalidad directa entre ese beneficio indirecto y la medida adoptada por un territorio histórico. Y, como bien hemos señalado anteriormente la causalidad entre la medida adoptada y la compensación de las consecuencias de esa medida debe ser directa y clara, con un apoyo financiero destinado a paliar sus efectos<sup>121</sup>. Si bien el gasto que realiza tanto el Estado central como la Comunidad Autónoma en los Territorios Históricos podría suponer una compensación de las consecuencias derivadas de las medidas fiscales de la Diputación Foral, no existe causalidad directa entre dicha entrega de fondos y el déficit causado por las medidas fiscales. Sin esa causalidad directa entre la compensación y la adopción de la medida, no cabe decir que el Territorio Histórico es económica o fiscalmente dependiente del Estado central o de la CAPV, pues es una condición *sine qua non* para ello. Por lo tanto, el hecho de que gran parte de la recaudación de los TT.HH. sea destinada a la Comunidad Autónoma, eso no basta para afirmar que estos tienen competencias de gasto.

---

<sup>120</sup> STJ, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, apartado 67.

<sup>121</sup> MORENO GONZÁLEZ, Saturnino, "Reflexiones sobre el poder tributario de las CC.AA. y la prohibición de ayuda de Estado", *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011, p. 227.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco también es partidario de esta postura en un análisis realizado para determinar si la determinación del Cupo Vasco puede suponer una compensación de la política fiscal de los Territorios Históricos, en el que señala “el cupo se determina sin la menor consideración a lo que los Territorios Históricos hayan obtenido por vía de ingresos, lo cual, dicho sea de paso, les otorga un notable potencial y autonomía en cuanto al gasto público”<sup>122</sup>. Por tanto, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, considera que los Territorios Históricos disponen de autonomía financiera para responder por el riesgo que comportan sus políticas fiscales.

Yendo más allá, es esclarecedor lo que señala la Abogada General en sus conclusiones sobre el asunto *UGT-Rioja*, señalando con buen criterio que ni siquiera los Estados miembros tienen hoy en día control total del gasto sobre las cantidades recaudadas, pues tienen la obligación de destinar parte a sufragar los gastos derivados de las políticas de la Unión<sup>123</sup> y no por ello se pone en duda la capacidad y autonomía económica y financiera de estos Estados, por lo que podría extrapolarse eso mismo a los Territorios Históricos. Siempre considerando, eso sí, que el margen de gasto de los territorios en proporción a su recaudación es notablemente inferior al margen que tienen los Estados miembros.

De forma cautelosa y con razón de los argumentos expuestos en el presente apartado, llegamos a la conclusión de que el elemento o criterio determinante para delimitar la autonomía económica y financiera de un Territorio Histórico es la asunción del riesgo que este tome de las consecuencias económicas que puedan derivarse de una medida que provoque un déficit recaudatorio en el territorio y pueda considerarse constitutiva de ayuda de Estado, prohibida por el artículo 107.1 del TFUE. En este sentido, desde nuestro punto de vista, el Territorio Histórico sí que asume el riesgo y las consecuencias de sus políticas fiscales, pues una menor recaudación se traducirá en un menor presupuesto y capacidad de gasto, sin que medie compensación alguna del Estado central o de la Comunidad Autónoma para contrarrestar los efectos de dichas políticas. Todo ello con independencia del porcentaje de la recaudación que destine al Estado o, sobre todo a la Comunidad Autónoma, pues lo relevante es que tenga la capacidad de elaborar sus propios presupuestos y que estos no se vean compensados por los otros entes.

---

<sup>122</sup> STSJ País Vasco 888/2012, 26 de Noviembre de 2012, FJ Segundo.

<sup>123</sup> *Conclusiones de la Abogada General, Sra. Juliane KOKOTT, de 8 de mayo de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 y C-434/06, apartado 68.*

Es una opinión que comparte el profesor Martín Jiménez, señalando que “el TJUE admite que, al menos, desde un punto de vista teórico se dan en las Diputaciones Forales las condiciones referidas en la STJUE Azores para interpretar que el marco de referencia a efectos del régimen de ayudas de Estado es cada una de las Diputaciones Forales, que cuentan con autonomía política, procedimental (...), y económica”<sup>124</sup>. Señala precisamente que el Tribunal de Justicia interpreta que en el análisis de las medidas que puedan constituir ayudas de Estado es la relación causa-efecto entre la eventual subvención que conceda el Estado central y las medidas fiscales controvertidas lo que merma la autonomía económica y financiera de un ente infraestatal, por lo que, en caso de no existir tal causalidad, se entiende que sí es suficientemente autónomo económica y financieramente<sup>125</sup>.

En definitiva, a expensas de que el Tribunal de Justicia se pronuncie de forma clara y concisa, en nuestra opinión los Territorios Históricos sí dispondrían, por sí mismos, de una suficiente autonomía económica y financiera en base a los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia, lo que supone que pueden erigirse como marcos de referencia para poder adoptar incentivos fiscales en su territorio sin que constituyan ayudas de Estado prohibidas por la legislación de la Unión.

---

<sup>124</sup> MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en la obra UGARTEMENDIA, Juan Ignacio, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, ed. CISS, 2015, p. 994.

<sup>125</sup> *Ibidem*.



## CONCLUSIONES FINALES

De la lectura del análisis realizado a lo largo del trabajo podemos extraer una conclusión clara: las peculiaridades del sistema fiscal español, especialmente en la parte que concierne a la CAPV, hacen que el análisis referente a ello sea particularmente complejo. En consecuencia, el especial sistema fiscal de la CAPV ha generado y es probable que en el futuro genere incertidumbre sobre la validez de las medidas adoptadas por sus entidades en el marco jurídico de la Unión Europea, especialmente por poder constituir ayudas de Estado prohibidas por el artículo 107.1 del TFUE.

Tal y como hemos señalado, podemos afirmar con cierta rotundidad que el ente formado por la Comunidad Autónoma del País Vasco y los Territorios Históricos tiene la suficiente autonomía respecto del Gobierno central para considerarse el marco de referencia en la adopción de una medida que pueda constituir una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107.1 del TFUE. Como bien establece el Tribunal de Justicia en el asunto *UGT-Rioja*, la entidad infraestatal formada por el conjunto de la CAPV y los TT.HH. cumple los requisitos del *test* de autonomía y en el supuesto de que la medida adoptada por dicha entidad cumpliera con el resto de los requisitos se debe considerar compatible con la prohibición de ayudas de Estado tipificada en el Tratado de Funcionamiento.

Así bien, de la lectura inicial de esta sentencia podríamos entender, que por lo tanto, *a sensu contrario*, los Territorios Históricos por sí mismos no disponen de la autonomía suficiente para ser un ente infraestatal que sirviera de referencia en la adopción de una medida susceptible de constituir una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107.1 del TFUE, pues el Tribunal de Justicia no se pronuncia al respecto con la misma rotundidad.

Pues bien, en nuestra opinión, los Territorios Históricos sí superan ese test de autonomía para poder erigirse como el marco de referencia en la adopción de una medida. Como hemos reflejado a lo largo del trabajo, consideramos que los Territorios Históricos cumplen los tres criterios para considerarlos suficientemente autónomos respecto del Gobierno central y de la CAPV.

Al respecto, se ha de destacar que siendo el criterio de la autonomía económica y financiera el que más incertidumbre genera en la doctrina e incluso en el propio Tribunal, en nuestra opinión, los Territorios Históricos son autónomos financiera y

económicamente respecto del Gobierno central y autonómico. Llegamos a esta conclusión debido a que consideramos que los TT.HH. asumen el riesgo de las consecuencias derivadas de sus políticas fiscales sin que estas sean compensadas por el Estado o la Comunidad Autónoma, lo que según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia es el elemento decisivo para determinar la autonomía económica y financiera de un ente infraestatal respecto del Estado central -y de la CAPV, en este caso-. Nos permitimos afirmar que el Territorio Histórico asume tal riesgo puesto que, a pesar de no controlar parte del gasto, sí gestiona y controla su propio presupuesto y este depende de los ingresos que obtenga, sin que quepa compensación ninguna por parte del Estado central o la CAPV en caso de obtener menores ingresos por sus políticas fiscales. Dicho de otra forma, los Territorios Históricos asumen ese riesgo en el sentido que no existe una causalidad directa entre las aportaciones económicas del Gobierno central o autonómico y el déficit de ingresos generado por una medida que pudiera constituir ayuda de Estado contraria al 107.1 del TFUE.

Por todo ello, podemos concluir que las medidas fiscales de los Territorios Históricos no tienen carácter selectivo en su óptica regional, a expensas del cumplimiento del resto de criterios para que una medida adoptada por los Territorios Forales no esté prohibida por constituir ayuda de Estado contraria al TFUE.

Además, se ha de tener en cuenta que el artículo 4.2 del TUE establece la obligación de que la Unión respete la identidad nacional de sus Estados miembros, lo que implica, entre otros elementos, “las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, también en lo referente a la autonomía local y regional”. Y si bien es cierto que el Tribunal de Justicia viene señalando que el respeto de este principio no debe invocarse para justificar el incumplimiento del Derecho de la Unión, sí implica la necesaria búsqueda de un adecuado equilibrio entre ambas obligaciones. Al respecto, se ha de recordar que el régimen fiscal foral es el resultado de unos derechos de origen histórico y cultural del País Vasco y que forma parte de la identidad nacional de un Estado miembro, el Reino de España. Por ello, las instituciones de la UE deben abogar por el respeto a dicha identidad y, por ende, del régimen fiscal de los territorios forales.

En definitiva, reafirmamos nuestra defensa de la suficiente autonomía de los Territorios Históricos respecto del Estado y la CAPV para constituirse como el marco de referencia de medidas que sean susceptibles de ser contrarias al artículo 107.1 del TFUE, por considerarse ayuda de Estado. Sin embargo, dada la magnitud y la importancia que

reviste la regularización del régimen fiscal de dichos territorios, requiere de una seguridad jurídica que consideramos que vendría con una armonización de las normas fiscales, o a falta de ello, un pronunciamiento del Tribunal de Justicia solventando la incertidumbre que genera.



## **BIBLIOGRAFÍA**

AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, Joseba y ALONSO JOLEA, Eduardo, *Hacienda Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro*, ed. Ad Concordiam, Bilbao, 2012.

ARMENTIA BASTERRA, Javier, “Todo sobre el Concierto Económico”, *Forum Fiscal* N° 236, ed. CISS, 2017.

CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco, “Ayudas de Estado, poder tributaria y regiones: el criterio de la selectividad territorial”, en la obra *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, *El Régimen Jurídico del Concierto Económico*, ed. Ad Concordiam, 2006.

DE LA HUCHA CELADOR, Fernando, “Las Haciendas Forales del País Vasco y de Navarra”, *El impacto del derecho de la ue en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters, 2011, p. 369.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomas-Ramón, *Los derechos históricos de los territorios forales*, ed. Civitas, Madrid, 1985.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “El régimen jurídico de las ayudas de Estado y las normas de naturaleza tributaria”, en la obra UGARTEMENDIA, Juan Ignacio, *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, ed. CISS, 2015

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., “Los límites al poder tributario de las CC.AA. derivados del concepto de ayuda de Estado: La selectividad material”, en la obra, colectiva, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011.

MONREAL ZIA, Gregorio y JIMENO ARANGUREN, Roldán, *El Concierto Económico: génesis y evolución histórica*, Iura Vasconiae, 2009.

MORENO GONZÁLEZ, Saturnina, “Reflexiones sobre el poder tributario de las CC.AA. y la prohibición de ayuda de Estado”, *El impacto del Derecho de la UE en el poder tributario de las CC.AA.*, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2011

PÉREZ RIVARES, Juan Antonio, “Capítulo 8. El régimen Jurídico de las Ayudas de Estado de la Unión Europea”, en la obra, ORTEGA GÓMEZ, MARTA, (ed.), *Las políticas de la Unión Europea en el siglo XXI*, ed. Bosch Editor, 2016.

RUBÍ CASINELLO, JOSÉ, “La armonización fiscal en el País Vasco”, *Gaceta Tributaria del País Vasco*, ISSN, 2008,

URREA CORRES, Mariola, “La autonomía fiscal del País Vasco a examen por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Comentario a la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2008, UGT La Rioja y otros c. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya y otros”, *Revista General de Derecho Europeo*, ISSN, 2008.

ZUBIRI, IGNACIO, *El sistema del Concierto Económico en el contexto de la Unión Europea*, Círculo de Empresarios Vascos, 2000.

#### **FUENTES JURISPRUDENCIALES**

Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1988, de 26 de abril de 1988,  
ECLI:ES:TC:1988:76

Sentencia del Tribunal Constitucional 118/2016, de 23 de junio de 2016,  
ECLI:ES:TC:2016:118

Sentencia Tribunal de Justicia, de 2 de julio de 1974, en el asunto C-173/73,  
ECLI:EU:C:1974:71

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de marzo de 1977, asunto C-78/76,  
ECLI:EU:C:1977:52

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 14 de octubre de 1987, asunto C-248/84,  
ECLI:EU:C:1987:437

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 13 de julio de 1988, asunto C-102/87,  
ECLI:EU:C:1988:391

Sentencia del Tribunal de Justicia, 21 de marzo de 1991, en el asunto C-305/89,  
ECLI:EU:C:1991:142

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 15 de marzo de 1994, en el asunto C-387/92,  
ECLI:EU:C:1994:100

Sentencia del Tribunal General, de 12 de diciembre de 1996, asunto T-358/94, ECLI:EU:T:1996:194

Sentencia Tribunal de Justicia, de 29 de abril de 1999, en el asunto C-342/96, ECLI:EU:C:1999:210

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de junio de 1999, en el asunto C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 16 de mayo de 2000, asunto C-83/98, ECLI:EU:C:2000:248

Sentencia del Tribunal General, de 15 de junio de 2000, asuntos acumulados T-298/97, T-312/97, T-313/97, T-315/97, T-600/97, T-607/97, T-1/98, T-3/98 a T-6/98 y T-23/98, ECLI:EU:T:2000:151

Sentencia del Tribunal General, de 29 de septiembre de 2000, asunto T-55/99, ECLI:EU:T:2000:223

Sentencia del Tribunal General, de 6 de marzo de 2002, asuntos T-92/00 y T-103/00, ECLI:EU:T:2002:61

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 16 de mayo de 2002, asunto C-482/99, ECLI:EU:C:2002:294

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 6 de septiembre de 2006, asunto C-88/03, ECLI:EU:C:2006:511

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de julio de 2008, asunto C-206/06, ECLI:EU:C:2008:413

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 11 de septiembre de 2008, asuntos C-428/06 y C-434/06, ECLI:EU:C:2008:488

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 22 de diciembre de 2008, asunto C-487/06, ECLI:EU:C:2008:757

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 23 de abril de 2009, asunto C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de septiembre de 2011, asuntos C-78/08, ECLI:EU:C:2011:550

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 15 de noviembre de 2011, en los asuntos acumulados C-106/09 y C-107/09, ECLI:EU:C:2011:732

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 18 de julio de 2013, asunto C-6/12, ECLI:EU:C:2013:525

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 10 de diciembre de 2013, asunto C-272/12, ECLI:EU:C:2013:812

Sentencia del Tribunal General, de 16 de julio de 2014, asunto T-295/12, ECLI:EU:T:2014:675

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 14 de enero de 2015, asunto C-518/13, ECLI:EU:C:2015:9

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 4 de junio de 2015, asunto C-15/14, ECLI:EU:C:2015:362

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 21 de diciembre de 2016, asunto C-524/14, EU:C:2016:971

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 21 de diciembre de 2016, asuntos C-20/15 y C-21/15, EU:C:2016:981

Sentencia del Tribunal de Justicia, de 27 de junio de 2017, en el asunto C-74/16, ECLI:EU:C:2017:496

Sentencia del Tribunal de Justicia del País Vasco 888/2012, 26 de noviembre de 2012, ECLI:ES:TSJPV:2012:4397

## **FUENTES NORMATIVAS**

Constitución Española de 1978

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Ley 9/2023, de 3 de abril, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco

Ley 3/1989, de 30 de mayo, del Parlamento Vasco, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal

Tratado de la Unión Europea

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

## **OTROS DOCUMENTOS**

*Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE (2016/C 262/01)*

*Conclusiones de la Abogada General, Sra. Juliane KOKOTT, de 8 de mayo de 2008, en los asuntos acumulados C-428/06 y C-434/06*