

# **LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERADAS EN BÉLGICA**

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid*

**JULIO DE 2011**

# ÍNDICE

## INTRODUCCIÓN

## PRIMERA PARTE

### LA AUTONOMÍA FISCAL PROPIA O PURA

#### CAPÍTULO I: LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO PROPIO DE LAS ENTIDADES FEDERADAS

1. La atribución por la Constitución de poder tributario a las entidades federadas
2. Los límites al poder tributario de las entidades federadas
  - 2.1. El poder tributario de las entidades federadas está limitado constitucionalmente
  - 2.2. Impuestos propios de las Regiones versus impuestos regionales (o cedidos)
  - 2.3. Poder tributario para crear impuestos y poder tributario para crear tasas
  - 2.4. Los límites genéricos o comunes del poder tributario de las entidades federadas
    - 2.4.1. El principio de legalidad tributaria
    - 2.4.2. El principio de igualdad tributaria
  - 2.5. Los límites específicos al poder tributario de las entidades federadas
    - 2.5.1. La prohibición de establecer impuestos equivalentes a los establecidos por el Estado federal o principio de *non bis in idem*.
    - 2.5.2. El principio de proporcionalidad en el ejercicio de las competencias fiscales de las Regiones

2.5.3. Límites derivados del principio de territorialidad

2.5.4. Límites derivados del principio de la unión económica y monetaria belga

## **CAPÍTULO II: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE BRUSELAS-CAPITAL**

1. Introducción
2. Los impuestos sobre la ocupación de inmuebles residenciales y sobre la titularidad de inmuebles no residenciales
  - 2.1. Regulación
  - 2.2. El Impuesto sobre la ocupación de inmuebles de uso residencial a cargo de los cabezas de familia.
  - 2.3. El Impuesto sobre los inmuebles a cargo de personas jurídicas, asociaciones de hecho y autónomos que ejercen una actividad profesional.
  - 2.4. El Impuesto sobre las superficies no residenciales
3. El impuesto sobre el vertido de las aguas usadas o residuales
4. Los impuestos retomados de la antigua provincia de Brabante
  - 4.1. Regulación
  - 4.2. Impuesto sobre los establecimientos bancarios y financieros y sobre los distribuidores automáticos de billetes
  - 4.3. El Impuesto sobre las agencias de apuestas en las carreras de caballos
  - 4.4. El Impuesto sobre los paneles de publicidad
  - 4.5. El Impuesto sobre los aparatos distribuidores de carburantes líquidos o gaseosos
  - 4.6. Impuesto sobre los establecimientos peligrosos, insalubres e incómodos
  - 4.7. El Impuesto sobre los depósitos de chatarra o de vehículos usados

5. El Impuesto sobre la explotación de taxis o alquiler de vehículos con conductor
6. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional

### **CAPÍTULO III: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE VALONIA**

#### 1. Los impuestos sobre los residuos

##### 1.1. Regulación

1.2. El Impuesto sobre el depósito de los residuos en centros de enterramiento técnico (CET)

1.3. El Impuesto sobre la incineración de residuos

1.4. El Impuesto sobre la co-incineración de residuos

1.5. El Impuesto subsidiario sobre la recogida y la gestión de residuos

1.6. Impuesto sobre los residuos sujetos a una obligación de recuperación

1.7. Impuesto favorecedor de la recogida selectiva de residuos domésticos

1.8. Impuesto sobre la tenencia de residuos

1.9. Impuesto sobre el abandono de residuos

1.10. Consideraciones finales acerca de los impuestos sobre los residuos

2. El Impuesto sobre los autómatas (cajeros automáticos y aparatos distribuidores de carburantes)

3. El Impuesto sobre los sitios de actividad económica desafectados

4. El Impuesto sobre el vertido de las aguas usadas industriales y domésticas

5. Los impuestos sobre la toma o consumo de agua

6. El recargo sobre el Impuesto de matriculación (*ECO-MALUS*) y el incentivo fiscal llamado *ECO-BONUS*.

7. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional

#### **CAPÍTULO IV: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE FLANDES**

1. Los impuestos sobre los residuos o canon ecológico
2. El Impuesto sobre el abono orgánico de origen animal
3. El Impuesto para la protección de las aguas de superficie contra la contaminación
4. El Impuesto para la protección de las aguas de superficie contra la contaminación
5. El Impuesto sobre la captación de aguas subterráneas
6. El Impuesto sobre la grava (áridos)
7. El Impuesto sobre al abandono de sitios de actividad económica desafectados
8. El Impuesto contra la desafectación y degradación de los edificios
9. El Impuesto sobre los beneficios derivados de la planificación espacial o urbanística
10. El Impuesto sobre la explotación de una red de distribución de electricidad
11. La tasa por la concesión sobre las playas
12. La tasa relativa a la solicitud de autorizaciones anticontaminantes
13. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional flamenca

#### **SEGUNDA PARTE**

#### **LA AUTONOMIA FISCAL DERIVADA**

#### **CAPÍTULO V: LA AUTONOMÍA FISCAL DERIVADA DE LAS REGIONES**

1. La remisión constitucional a una ley especial de la regulación del sistema de financiación de las entidades federadas
2. Sistema de financiación versus impuestos propios

3. Autonomía fiscal pura versus autonomía fiscal derivada
4. Los elementos del sistema de financiación en los que se manifiesta autonomía tributaria de las entidades federadas

### **CAPÍTULO VI: LOS IMPUESTOS REGIONALES O IMPUESTOS CEDIDOS**

1. El elenco o cesta de impuestos regionales
2. Las competencias normativas atribuidas a las Regiones en los tributos regionales
3. La competencia administrativa o de gestión de los impuestos regionales
4. Los puntos de conexión
5. Valoración de los impuestos regionales (cedidos) para la Hacienda regional

### **CAPÍTULO VII: LA PARTE ATRIBUIDA DEL PRODUCTO DEL IRPF: EL IMPUESTO CONJUNTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

1. Configuración del IRPF como impuesto conjunto del Estado y de las Regiones
2. El criterio de localización regional del IRPF
3. Las competencias regionales sobre el IRPF y sus límites
4. Epílogo

### **BIBLIOGRAFÍA**

## **RESUMEN**

### **LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES FEDERADAS EN BÉLGICA**

Bélgica es un Estado federal que se compone de Comunidades y de Regiones. Lo que constituye la principal peculiaridad del federalismo belga, la existencia de Comunidades, establecidas sobre el elemento lingüístico, y de Regiones, establecidas sobre el elemento territorial. Ambos elementos no tienen ámbitos coextensos, fundamentalmente porque una de las Regiones, la de Bruselas-Capital, es bilingüe, dado que en su territorio se asientan tanto habitantes de habla neerlandesa como habitantes de habla francesa. Lo cual tiene una importante consecuencia en el plano de la autonomía tributaria porque, debido a su base territorial bien definida, las Regiones no van a encontrar problemas a la hora de ejercer dicha autonomía para establecer y exigir tributos propios o a la hora de ejercerla para establecer determinados elementos constitutivos de los impuestos cedidos por el Estado. En la realidad esto se ha traducido en que sólo las Regiones gozan de auténtica autonomía tributaria y no así las Comunidades lingüísticas, que se van a financiar a través de un sistema de dotaciones procedentes del Estado federal. Esto ha determinado que el trabajo, cuyo objeto de estudio es la autonomía tributaria, se focalice en el sistema de financiación de las Regiones. Este análisis ha resultado de un gran interés, pues éstas cuentan con tres tipos de tributos, los impuestos propios, en los que la autonomía es plena, los tributos cedidos por el Estado federal, en los que la autonomía tiene una considerable importancia al poder regular elementos esenciales de estos tributos y, finalmente, los impuestos conjuntos entre el Estado y las Regiones, respecto a los cuales, éstas van a disponer de unas competencias más limitadas, pero de gran influencia también en la determinación de la cuantía tributaria total a satisfacer por los contribuyentes.

## **INTRODUCCIÓN**

El artículo 1 de la Constitución belga proclama que “*Bélgica es un Estado federal que se compone de comunidades y de regiones*”<sup>1</sup>. En concreto, el Estado se estructura en tres Comunidades, la francesa, la flamenca y la germanófono, y en tres Regiones, la valona, la flamenca y la Región de Bruselas-Capital. Ello pone de manifiesto la peculiaridad más notable del federalismo belga, la existencia de dos tipos de entidades federadas que van a contar con sus propias competencias materiales y con su propia Hacienda o sistema de financiación para poder hacer frente al gasto público que implica el ejercicio de tales competencias<sup>2</sup>. A su vez, las Regiones se van a estructurar en provincias, municipios y agrupaciones de municipios, lo que se conoce en Bélgica como entidades descentralizadas frente al término de entidades federadas, empleado para designar a las Comunidades y a las Regiones.

Las Comunidades descansan sobre el elemento lingüístico y, en este sentido, se les atribuyen las competencias llamadas *personalizables*, tales como la enseñanza, la cultura, la defensa y enseñanza de la lengua, las bellas artes, el patrimonio cultural, etc. Las Regiones, en cambio, descansan sobre el elemento territorial, y se les atribuyen competencias como el medio ambiente y la política del agua, el urbanismo, la economía o la política de la energía<sup>3</sup>.

Las competencias y los recursos financieros de las entidades federadas son el fruto de un proceso de federalización del Estado que es un movimiento jalonado de etapas<sup>4</sup>. Este proceso de federalización se inicia en 1970 y, hasta el momento actual, ha

---

<sup>1</sup> Se trata de la Constitución belga actualmente vigente, publicada el 17 de febrero de 1994.

<sup>2</sup> Cfr., CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Le partage des compétences de politique fiscale entre différents niveaux de pouvoirs*, octubre de 1998, p. 5.

<sup>3</sup> Sobre ello, vid., PÁQUES, Michel; OLIVIER, Marie, “La Belgique institutionnelle, quelques points de repère”, en BAYENET, Benoît; CAPRON, Henri; LIÉGEOIS, Philippe, (Editores), *L’espace Wallonie-Bruxelles. Voyage au bout de la Belgique*, De Boeck, Bruxelles, 2007, pp. 66 y ss.

<sup>4</sup> Cfr., GÉRARD, Marcel, “Le fédéralisme fiscal en Belgique”, Conférence sur le déséquilibre fiscal, Québec, 13-14 de septiembre de 2001, p. 12. (Este documento está disponible en internet: [www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/gerard.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/gerard.pdf))

conocido cinco etapas o reformas institucionales del Estado, que han motivado una modificación profunda de la Constitución y la aprobación de importantes leyes que desarrollan aspectos fundamentales para la estructura del Estado y para su financiación. Tales reformas se han producido en 1970, 1980, 1988-89, 1993 y 2001<sup>5</sup>. En la actualidad, Bélgica está sumida en un proceso de negociación política, que dura ya más de un año, para acometer la que sería sexta reforma institucional del Estado, en el que la cuestión de la financiación de las entidades federadas está cobrando un papel esencial<sup>6</sup>.

El objeto de nuestro trabajo se va a centrar, exclusivamente, en el análisis de la autonomía tributaria de que gozan en la actualidad las entidades federadas en Bélgica. Es claro que tanto Comunidades como Regiones disponen de autonomía financiera, esto es, que van a recibir los medios necesarios para el ejercicio de sus competencias, lo que les asegura una autonomía presupuestaria, incluida dentro de tal autonomía financiera la posibilidad de recurrir al endeudamiento<sup>7</sup>. Ahora bien, la autonomía tributaria, que formaría parte de la autonomía financiera, es un concepto más restringido, pues la misma, como ha señalado el profesor BOURGEOIS, existe desde que una autoridad puede, sola o con la participación de otras autoridades, intervenir en el proceso legislativo de determinación de los elementos constitutivos del impuesto, modificar, aumentándolos o disminuyéndolos, el montante final del impuesto efectivamente debido y, finalmente, determinar las reglas de administración y procedimiento ligadas a la aplicación del impuesto<sup>8</sup>. Si la entidad federada goza de todas o de alguna o algunas de estas prerrogativas, estaremos en presencia de autonomía tributaria de la misma, en caso contrario, tal entidad gozará de autonomía financiera, que apunta a la suficiencia de medios, pero no de autonomía tributaria, que apunta al poder de establecer y exigir

---

<sup>5</sup> Para un análisis de las consecuencias e implicaciones de estas reformas en la financiación de las entidades federadas, vid., PAGANO, Giuseppe, *Le financement des Régions et des Communautés 1970-2002. Solidarité, responsabilité, autonomie et concurrence fiscale*, CRISP, 2002.

<sup>6</sup> Como señala PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p. 16, la cuestión de las finanzas públicas ha adquirido progresivamente un papel central en la transformación de Bélgica en un Estado federal.

<sup>7</sup> Cfr., CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Le partage des compétences*, cit., p. 7.

<sup>8</sup> BOURGEOIS, Marc, "Fin de Législature: Le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions", *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2003, p. 220.

tributos y, en consecuencia, de tener un ámbito de libertad para decidir sobre los ingresos a obtener a través de los tributos. En definitiva, como veremos a lo largo de este trabajo, la autonomía tributaria es gradual. Una entidad federada puede gozar de una autonomía tributaria plena o de una autonomía parcial, restringida a algunos aspectos de la regulación del tributo. En cualquier caso, dentro de un sistema de organización compleja y descentralizada como es un Estado federal, la atribución de la autonomía financiera está sometida a límites constitucionalmente previstos. Al estudio de estos límites en relación con el poder tributario para establecer tributos propios dedicaremos una especial atención en este trabajo.

Tras el análisis del objeto de estudio se ha constatado una realidad importante para el propio desarrollo y exposición del trabajo de investigación: aunque sobre el papel las Comunidades gozarían de autonomía tributaria, la inexistencia de una base territorial delimitada para cada una de ellas y de una subnacionalidad belga (francófona o flamenca) ha impedido que estas puedan establecer tributos o gozar de tributos cedidos por el Estado con cesión a las mismas también de competencias normativas, por las dificultades insolubles que entrañaría su aplicación en la Región bilingüe de Bruselas-Capital<sup>9</sup>. Con lo cual, de los dos tipos de entidades federadas que integran el Estado belga, las que realmente gozan de autonomía tributaria son las Regiones, de ahí que el trabajo se haya enfocado y focalizado hacia las mismas.

---

<sup>9</sup> Como ha destacado BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 219, las comunidades se han visto desprovistas de toda competencias normativa sobre el IRPF o el IVA, de ahí que su sistema de financiación consista en un sistema sofisticado de dotaciones transferidas por el Estado federal sobre la recaudación de estos impuestos. La regionalización del impuesto de radio y televisión ha hecho desaparecer cualquier rastro de autonomía tributaria de las Comunidades, por débil que este fuese.

**PRIMERA PARTE**

**LA AUTONOMÍA FISCAL PROPIA O PURA**

## CAPÍTULO I: LOS LÍMITES DEL PODER TRIBUTARIO PROPIO DE LAS ENTIDADES FEDERADAS

### 1. La atribución por la Constitución de poder tributario a las entidades federadas

El artículo 170. 2) de la Constitución Belga atribuye directamente a las entidades federadas (Regiones y Comunidades) poder tributario para establecer impuestos, esto es, dota a las entidades federadas de autonomía tributaria en el sentido más amplio del término<sup>10</sup>. Esta autonomía permite a las Regiones, *en principio*, diseñar un sistema tributario propio, estableciendo a tal efecto los impuestos que consideren oportuno<sup>11</sup>. El establecimiento de estos impuestos propios implica, en primer lugar, la creación de las distintas figuras impositivas, haciendo uso de lo que la doctrina alemana, muy gráficamente, denomina *derecho a inventar impuestos*<sup>12</sup>. Al respecto, la autonomía tributaria reconocida a las Regiones es *a priori* general, en el sentido de que la entidad a la que se ha otorgado la misma puede establecer un impuesto sobre cualquier materia imponible, sin límites *a priori*, y es completa, en el sentido de que autoriza a la entidad federada a fijar la totalidad de los *elementos constitutivos* de los impuestos creados<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Pese a esta atribución de poder tributario propio también a las Comunidades lingüísticas, éstas se han visto imposibilitadas de ejercerlo, como hemos señalado, debido, fundamentalmente, a las dificultades que, al respecto, ha planteado el carácter bilingüe (donde flamencos y francófonos están mezclados) de la Región de Bruselas-Capital. Por ello, dado que sólo las Regiones cuentan con impuestos propios, en muchas ocasiones nos referiremos en el trabajo al poder tributario de las Regiones, pero en el bien entendido sentido de que en teoría tales limitaciones serían también aplicables a las Comunidades en el hipotético caso de que pudiesen en la realidad establecer impuestos.

<sup>11</sup> Como señala WILLEMART, Elisabeth, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999, p. 28, las Regiones determinan libremente los elementos constitutivos de los impuestos que establecen y, en particular, pueden elegir la base imponible de un nuevo impuesto sin consideración a sus respectivas competencias materiales.

<sup>12</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives normatives des Régions à l'égard des impôts régionaux (articles 3 et 4 de la loi de financement): Le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage", *Journal de Droit Fiscal*, año 2000, p. 10, define la competencia fiscal propia como el poder, reconocido a una autoridad, de crear nuevos impuestos en su ámbito de competencia territorial y personal.

<sup>13</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 10.

Lo cual implica que las Regiones tienen que llevar a cabo la regulación total y completa de estos impuestos a través de sus propios instrumentos normativos.

Conviene aclarar que la doctrina belga distingue entre la noción de *elementos constitutivos del impuesto*, que serían aquellos elementos, como el hecho imponible, las exenciones, la base imponible o el tipo de gravamen, que dan configuración a la respectiva figura impositiva, y la noción de *elementos esenciales del impuesto*, expresión ésta última empleada para delimitar el ámbito de aplicación del principio constitucional de legalidad tributaria. Los elementos constitutivos normalmente forman parte de los elementos esenciales del impuesto, pero esta última expresión es más amplia, pudiendo englobar otros elementos del establecimiento del impuesto, como los procedimientos de exacción o los recursos procedentes contra la aplicación del impuesto en cuestión. La noción de elemento constitutivo del impuesto cobra una especial relevancia en el ámbito de la distribución de las competencias fiscales entre distintos niveles de Gobierno<sup>14</sup>. Ello se pone de manifiesto, especialmente, respecto a impuestos compartidos o a impuestos cedidos de un nivel de Gobierno a otro, pues en estos casos es frecuente que dos o más niveles de Hacienda compartan la competencia normativa para regular el impuesto, como ocurre, por ejemplo, respecto a la mayor parte de los impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas en el caso español y como sucede también, como tendremos ocasión de analizar en este trabajo, en el caso de la financiación regional en Bélgica respecto a una serie de impuestos que han sido cedidos a las Regiones por parte del Estado federal.

En segundo lugar, el establecimiento de los impuestos propios implica que éstos han de tener una aplicación efectiva en el territorio de la respectiva Región, en el sentido de que han de poder ser exigidos de los respectivos contribuyentes. Lo cual supone *a priori* gozar de la competencia administrativa para la completa exacción de estos impuestos, así como de la competencia normativa necesaria para articular los

---

<sup>14</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 24, especialmente en nota al pie número 63.

distintos procedimientos administrativos tendentes a su exacción y para organizar la estructura administrativa encargada de tal tarea<sup>15</sup>.

Finalmente, esa autonomía tributaria reconocida a las Regiones implica que el rendimiento o producto de estos impuestos corresponde en su integridad a la Región correspondiente.

En pocas palabras, respecto a los impuestos propios, las Regiones gozan de una autonomía plena y, por tanto, les corresponden en exclusiva la titularidad de las tres competencias que pueden ejercerse sobre la materia tributaria, a saber, la competencia normativa, la administrativa o de gestión y la competencia sobre el rendimiento.

## **2. Los límites al poder tributario de las entidades federadas**

### **2.1. El poder tributario de las entidades federadas está limitado constitucionalmente**

No obstante, la afirmación que hemos hecho hasta ahora respecto a una autonomía tributaria plena que, *a priori*, permitiría a las Regiones (y, en su caso, a las Comunidades) establecer un sistema tributario propio debe ser rápidamente matizada, pues ya en el propio párrafo 2 del artículo 170 de la CB se constata que el poder tributario atribuido a las entidades federadas está sometido a límites<sup>16</sup>. En efecto, la

---

<sup>15</sup> Cfr., TRAVERSA, Edoardo, *L'Autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au Droit Communautaire. Analyse et réflexions à la lumière des expériences belge et italienne*, Éditions Larcier, Bruxelles, 2010, pp. 56 y 57.

<sup>16</sup> Como señalan ALEN, André; ERGEC, Rusen, *La Belgique federale apres la quatrieme reforme de l'Etat de 1993*, 2ª edición, Ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au Développement, Bruxelles, 1998, p. 14, el poder tributario atribuido a las Regiones por el artículo 170.2) de la Constitución no puede ser sobreestimado, ya que está sometido a importantes límites.

autonomía tributaria reconocida a las Regiones y a las Comunidades respecto a sus propios impuestos está sometida a una serie de límites contemplados tanto en la Constitución como en las leyes federales que desarrollan las prescripciones constitucionales<sup>17</sup>. Por ello, aunque a primera vista pudiese parecer que las entidades federadas (Regiones y Comunidades lingüísticas) gozan de una libertad fiscal equivalente a la que dispone el Estado federal, en la realidad, estas entidades se han visto privadas de su impulso fiscal por numerosos obstáculos que han impedido la realización de un gran número de iniciativas fiscales<sup>18</sup>.

Los límites a los que nos referimos, que en gran parte derivan de la propia concepción global del Estado, han ido siendo precisados en gran medida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, como iremos viendo posteriormente.

## **2.2. Impuestos propios de las Regiones versus impuestos regionales (o cedidos)**

Antes de entrar a analizar los límites específicos del poder tributario de las Regiones en el ámbito de los impuestos propios y, por ende, de ofrecer una configuración real de su autonomía tributaria en este ámbito, conviene realizar un par de precisiones. La primera precisión es de carácter terminológico o conceptual y se refiere al calificativo de *propios*, aplicado a esos impuestos que pueden establecer las Regiones. Hemos seguido esta calificación, quizá llevados por el esquema constitucional español, en el que, como es sabido, también las Comunidades Autónomas están habilitadas para establecer tributos propios y ésta es la nomenclatura que se ha extendido con carácter general para designar los impuestos creados *ex novo* por las

---

<sup>17</sup> Como explica BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 11, la libertad fiscal de las Regiones y de las Comunidades lingüísticas está circunscrita al interior de límites estrechamente fijados, lo que explicaría el hecho de que la parte esencial de los ingresos fiscales de las entidades federadas provengan de la transferencia del producto de impuestos nacionales regulados total o principalmente por el poder federal.

<sup>18</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 11.

Comunidades Autónomas, que se contraponen claramente a la calificación de *impuestos cedidos* para designar a los tributos de titularidad estatal que han sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas. En el caso belga, además de los impuestos propios, las Regiones también van a disponer en su sistema de financiación de impuestos creados por el Estado federal que son cedidos en todo o en parte a las Regiones, respecto a los cuales se produce un reparto de la competencia normativa para regular el tributo entre el Estado federal y las Regiones. Este es un punto de contacto muy importante entre el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas españolas y el sistema de financiación de las Regiones belgas que, como veremos, hace especialmente interesante desde la perspectiva española el estudio de la financiación regional en Bélgica. Sin embargo, a diferencia de lo que ha sucedido en el caso español, la noción acuñada en Bélgica para denominar esos impuestos cedidos por el Estado federal a las Regiones ha sido la de *impuestos regionales (impôts régionaux)*. Con lo cual, la diferenciación terminológica para designar a los tributos propios y a los impuestos cedidos no es tan nítida como en el caso español, e, incluso, puede llevar a confusión, pues parece que el término de impuestos regionales es más adecuado para designar a los impuestos propios, esto es, a los creados *ex novo* por las Regiones que para designar a los impuestos creados por el Estado federal y cedidos posteriormente a las Regiones, conservando el Estado federal importantes competencias normativas sobre los mismos<sup>19</sup>. De ahí que se hayan propuesto otros términos para designar a los impuestos propios de las Regiones que permitan diferenciarlos terminológicamente de los llamados *impuestos regionales*, esto es, de los impuestos cedidos por el Estado federal. Así, comúnmente se emplea la expresión *taxe régionale* para calificar a un tributo propio de las Regiones<sup>20</sup>. El Tribunal Constitucional (*Cour Constitutionnelle*)<sup>21</sup> ha utilizado la

---

<sup>19</sup> BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 15, advierte de este riesgo de confusión, señalando que un impuesto creado por una Región en aplicación de su autonomía fiscal propia no es un "impuesto regional" en el sentido de la Ley de Financiación, ya que esta Ley bajo la denominación de impuesto regional o de impuesto comunitario engloba a impuestos inicialmente federales que se caracterizan por el hecho de que todo o parte de su producto, así como ciertas competencias normativas han sido transferidas a las Entidades federadas en el marco de la construcción de un Estado federal belga.

<sup>20</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Geraldine; VERDONCK, Magali, "Le refinancement des Communautés et l'extension de l'autonomie fiscale des Régions: Aspects juridiques et économiques", *Administración pública: Revue du Droit public et des sciences administratives*, núms. 1-2-3/2002, p. 240, especialmente en nota al pie número 21.

<sup>21</sup> Antes de llamarse *Cour Constitutionnelle* el Tribunal Constitucional recibía el nombre de *Cour d'Arbitrage*, cuya traducción sería la de Tribunal de Arbitraje. En la cita de las sentencias del Tribunal

expresión *impôts regionaux autonomes* (impuestos regionales autónomos) para referirse a los tributos propios de las Regiones<sup>22</sup>. En este trabajo vamos a mantener la denominación de *impuestos regionales* para los impuestos cedidos por el Estado federal a las Regiones porque esta es la expresión que utiliza la Ley Especial relativa a la Financiación de las Comunidades y de las Regiones, de 16 de enero de 1989<sup>23</sup>, y es la expresión extendida en la jurisprudencia y en la doctrina científica de aquel país. Eso sí, teniendo siempre presente, y recordándola cuando lo creamos conveniente, la salvedad hecha de que se trata de impuestos cedidos por el Estado federal a las Regiones. En cuanto a los impuestos propios, que son los que realmente ahora nos ocupan, preferimos continuar denominándolos como impuestos propios regionales, pues la expresión entendemos que no da lugar a dudas respecto a la realidad que designa y, en este sentido, también la doctrina belga se refiere a la autonomía fiscal propia de las Regiones o al poder fiscal propio de las mismas, para referirse, precisamente, a la atribución a las Regiones por la Constitución del poder tributario que les permite crear tributos. No obstante, cuando ello sea necesario o conveniente, utilizaremos las expresiones que hemos visto anteriormente que emplea la doctrina y la jurisprudencia belga para referirse a estos tributos.

### **2.3. Poder tributario para crear impuestos y poder tributario para crear tasas**

---

Constitucional emplearemos siempre esta expresión tanto para referirnos a las dictadas por la actual *Cour Constitutionnelle* como para referirnos a las dictadas por la antigua *Cour d'Arbitrage*. El sistema para la cita de las sentencias del Tribunal Constitucional belga es similar al empleado habitualmente para la cita de las sentencias del Tribunal Constitucional español, dado que las sentencias del Tribunal belga van numeradas también en función de dos cifras, el número correlativo por fecha de emisión en el espacio temporal de un año natural determinado y la cifra correspondiente al año en cuestión, separadas ambas por una barra vertical.

<sup>22</sup> Así, por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2004, de 15 de septiembre.

<sup>23</sup> Publicada en el *Moniteur Belge* del 17 de enero de 1989. Esta publicación oficial es el equivalente en España al Boletín Oficial del Estado y en la misma las normas se publican en su idioma originario y, además, suele publicarse una traducción de la norma a los idiomas del resto de comunidades lingüísticas. En adelante citaremos esta publicación oficial por sus siglas en francés, *M.B.*

La segunda precisión se refiere a la delimitación del concepto de *impôts* empleado por el artículo 170.2) de la CB, pues de ello depende, lógicamente, la delimitación del ámbito de aplicación del poder tributario atribuido a las Regiones y Comunidades lingüísticas por el precepto y de los límites previstos por el mismo al ejercicio de este poder tributario. Dicho concepto hace referencia a los impuestos en sentido estricto, dado que en el ordenamiento jurídico belga y en la doctrina de aquél país se distingue entre éstos y otras prestaciones patrimoniales públicas caracterizadas por la existencia de una contraprestación por parte de la Administración impositora, a las que la doctrina se refiere generalmente con el nombre de retribuciones (*rétributions*)<sup>24</sup>. Las notas caracterizadoras del impuesto son su carácter coactivo, su finalidad financiera general y la ausencia de una contrapartida directa por parte del Ente público impositor. Frente a ello, la nota definitoria de las retribuciones estriba en que su exigencia por parte del Ente público constituye una contrapartida por una prestación individualizada realizada por el mismo a favor del contribuyente y su recaudación no va destinada a la financiación general del gasto público sino del coste de esa prestación individualizada. En otras palabras, las retribuciones constituyen una remuneración por un servicio o una prestación específica proporcionada por los poderes públicos en favor de un contribuyente individual o, incluso, por una ventaja específica otorgada a un contribuyente y no a una categoría de contribuyentes o al conjunto de la comunidad<sup>25</sup>. Por ello, las prestaciones patrimoniales públicas que en el Ordenamiento jurídico-tributario español calificaríamos como tasas por la prestación de servicios públicos o por la utilización privativa o especial del dominio público, en el Ordenamiento jurídico-tributario belga se calificarían como retribuciones<sup>26</sup>. Esta calificación no es sólo una

---

<sup>24</sup> Cfr., PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge" en AUTENNE, Jacques y DI PIETRO, Adriano (Directores), *L'Europe face à la régionalisation fiscale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruylant, Bruxelles, 2009, pp. 196 y ss.

<sup>25</sup> Cfr., PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge", cit., pp. 198 y 199.

<sup>26</sup> Esto se aprecia muy bien en la STC 172/2006, en la que se discute si las retribuciones establecidas por la Región flamenca por la utilización privativa o especial del dominio público pueden ser o no objeto de una excepción por parte del legislador federal a favor de las empresas de telecomunicaciones. Como señala el Tribunal, "*una retribución es la indemnización de un servicio realizado por la autoridad en beneficio del contribuyente considerado individualmente. Sólo tiene un carácter de indemnización, de suerte que debe existir una relación razonable entre el coste o el valor del servicio proporcionado y el montante debido por el contribuyente.*" Para el Tribunal, en consecuencia, si las prestaciones patrimoniales exigidas por la Región flamenca por la utilización privativa del dominio público son razonablemente proporcionadas al servicio público que es así prestado, tal prestación patrimonial es una retribución, mientras que si la cuantía de la compensación por la utilización privativa del dominio público

cuestión de nomenclatura jurídica, pues las prestaciones patrimoniales calificadas como retribuciones tienen un régimen jurídico en cuanto a su establecimiento y exacción diferenciado del de los impuestos, cosa que no ocurre en nuestro Ordenamiento, en el que tanto los impuestos como las tasas se consideran dos clases de una categoría más general que es el tributo y el régimen jurídico aplicable a su establecimiento y exacción es el mismo<sup>27</sup>. En cambio, las contribuciones especiales (*taxes de recouvrement*), precisamente por el hecho de que la actividad administrativa no beneficia a un contribuyente individualmente, sino que persigue un bien para la colectividad en general, aunque se produce un beneficio más intenso para un grupo determinado o particular de contribuyentes, son consideradas como impuestos<sup>28</sup>. Con lo cual, desde la perspectiva española, podríamos decir que el artículo 170.2) de la CB ampara el establecimiento de impuestos y de contribuciones especiales por parte de las Regiones y las Comunidades lingüísticas, mientras que, como veremos a continuación, el establecimiento por estos Entes de tasas y precios públicos estaría amparado por el artículo 173 de la CB.

En efecto, desde la óptica del reparto de las competencias fiscales entre los distintos ámbitos de gobierno la referida distinción tiene gran interés porque el fundamento de la atribución a las Regiones y a las Comunidades lingüísticas del poder de establecer retribuciones no se encuentra en el artículo 170.2) de la Constitución, sino en el artículo 173 del texto constitucional, lo que tiene una importante consecuencia cual es que no resultan aplicables a las retribuciones o tasas establecidas por las Regiones los límites previstos en el artículo 170.2) de la CB, esto es, que el legislador federal no puede en estos casos establecer excepciones o limitaciones a la autonomía

---

se establece a un nivel que no es razonablemente proporcionado al valor del servicio prestado por la Región, dicha prestación patrimonial no será una retribución sino un impuesto.

<sup>27</sup> Como explican PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge", cit., pp. 194 y ss., en el caso de las retribuciones, a diferencia de los impuestos, no se aplica el principio de anualidad; el principio de legalidad es aplicable, pero de forma más laxa que respecto al establecimiento de impuestos, pues basta con que el legislador determine en qué casos pueden establecerse retribuciones, habilitando al ejecutivo la fijación de las distintas modalidades de las mismas, pero, sin duda, la diferencia más significativa es que en el caso de las retribuciones su exacción, para el supuesto de que el deudor no pague voluntariamente, sigue el procedimiento civil, mientras que en el caso de los impuestos la propia Administración crea un título ejecutivo.

<sup>28</sup> Cfr., PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge", cit., p. 199.

fiscal de las Regiones y Comunidades cuando estime justificada la necesidad de las mismas<sup>29</sup>. En definitiva, en el caso de las tasas, a diferencia de los impuestos, su establecimiento va necesariamente ligado a la competencia material propia de la Región, de ahí que no operen los límites previstos en el artículo 170.2) de la CB que, como veremos seguidamente, tratan de salvaguardar la primacía del Estado federal a la hora de establecer su propio sistema impositivo.

#### **2.4. Los límites genéricos o comunes del poder tributario de las entidades federadas**

En el ejercicio de su autonomía tributaria para establecer impuestos propios las Regiones están sometidas a los mismos condicionantes constitucionales que el propio Estado federal, especialmente por lo que concierne al respeto de las libertades constitucionales, así como a los principios de legalidad tributaria, anualidad, territorialidad e igualdad ante el impuesto<sup>30</sup>. No nos vamos a detener, por ello, en el estudio pormenorizado de las implicaciones de estos principios y derechos constitucionales en el establecimiento y exigencia de tributos, -salvo en las implicaciones del principio de territorialidad, que trataremos posteriormente- pues las mismas son comunes a los distintos niveles de Hacienda y, además, son similares a las exigencias para el establecimiento de tributos derivadas de otros sistemas constitucionales<sup>31</sup>. No obstante, sí que conviene a efectos de nuestro estudio dedicar un

---

<sup>29</sup> Resulta ilustrativa, al respecto, la STC 172/2006, que considera que la prohibición establecida por el artículo 98.2) de la ley federal de 21 de marzo de 1991 en virtud de la cual las autoridades de las que dependa el dominio público (entre ellas, las Regiones) no pueden imponer a los operadores de una red pública de telecomunicaciones ningún impuesto, tasa o peaje de la naturaleza que sea, viola las reglas que disciplinan el reparto de competencias entre el Estado federal y las Regiones al extender su aplicación también a las retribuciones o tasas que las Regiones puedan establecer en las materias de su competencia. Es decir, si el legislador federal hubiese restringido esa limitación de la autonomía tributaria regional a los impuestos propios que las Regiones pueden establecer al amparo del artículo 170.2) de la CB, la norma cuestionada sería perfectamente constitucional, pero al extender la limitación también a las retribuciones o tasas, que las Regiones pueden establecer al amparo del artículo 173 de la CB, el legislador federal se extralimita y está desconociendo las reglas del reparto competencial.

<sup>30</sup> Cfr., TRAVERSA, Edoardo, *L'Autonomie fiscale des Régions...*, cit., p. 57.

<sup>31</sup> Basta recordar, en el caso español, los principios constitucionales de justicia tributaria contemplados en el artículo 31 de la CE y lo señalado, respecto a la distribución del poder tributario entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes locales en el artículo 133 de la CE.

poco de atención a aquellos aspectos derivados de estos principios generales en la ordenación de los tributos que cobran relevancia por la dimensión descentralizada del poder tributario.

#### **2.4.1. El principio de legalidad tributaria**

Respecto al principio de legalidad tributaria, desde la óptica de la autonomía tributaria regional lo que adquiere un especial relieve es determinar qué tipo de norma en cada una de las Regiones cumple con la exigencia de que el establecimiento de los tributos sea aprobado por la asamblea legislativa elegida democráticamente. El artículo 39 en conexión con el 134, ambos de la CB, reconoce a las Regiones competencia normativa para regular las materias de su competencia y, específicamente, competencia legislativa, pues, como señala el artículo 134, los órganos regionales correspondientes podrán adoptar *decretos* que tendrán fuerza de ley. En la Región de Flandes y en la de Valonia las leyes que crean y regulan sus respectivos tributos adoptan la forma de decretos (*décrets*) aprobados por sus respectivas asambleas legislativas o parlamentos. En la región de Bruselas-Capital las leyes que establecen sus tributos propios adoptan la forma de Ordenanzas (*ordonnances*). Conviene resaltar que tanto uno como otro tipo de norma emanan de las respectivas asambleas representativas y tienen fuerza de ley en sus respectivos ámbitos territoriales, de ahí que cumplan con las exigencias derivadas del principio de legalidad tributaria<sup>32</sup>.

#### **2.4.2. El principio de igualdad tributaria**

---

<sup>32</sup> Esto debe quedar muy claro desde el primer momento, precisamente, porque desde la perspectiva española la denominación de estas "leyes" regionales como decretos u ordenanzas puede llevar a confusión, dado que en nuestro sistema los decretos autonómicos o las Ordenanzas locales tienen un rango reglamentario. En el sistema belga, la palabra ley (*loi*) se va a utilizar en materia tributaria para hacer alusión a las leyes dictadas por el Estado federal, mientras que la palabra decreto (*décret*) se va a utilizar para designar las leyes dictadas por las Asambleas legislativas en la Región de Flandes y en la Región de Valonia y para designar las leyes dictadas por las Comunidades lingüísticas, mientras que la palabra ordenanza (*ordonnance*) se va a utilizar para designar las leyes dictadas por la Región de Bruselas-Capital.

En cuanto al principio de igualdad tributaria, desde la perspectiva de la autonomía regional para establecer impuestos propios, adquiere una especial importancia la cuestión de las diferencias de carga fiscal que, como consecuencia del uso de esa autonomía, pueden existir en unas y otras Regiones. El Tribunal Constitucional ha justificado estas diferencias de tratamiento fiscal, precisamente, como una consecuencia o corolario de la autonomía fiscal reconocida a las Regiones en el artículo 170 de la CB, que les atribuye el poder de crear impuestos propios y que, por ende, les otorga la posibilidad de adoptar una política fiscal diferenciada. Para el Tribunal, esta autonomía fiscal implica especialmente que no pueda pretenderse que el principio de igualdad sea violado por la simple razón de que una Región instaure un tributo que otra Región no haya establecido<sup>33</sup>. A la misma conclusión llega el Tribunal respecto al diferente grado de desarrollo de los impuestos con finalidad extrafiscal en unas y otras Regiones. En concreto, respecto a los impuestos medioambientales, destaca el Tribunal que, dada la autonomía tributaria regional contemplada en el artículo 170.2 de la CB, el principio de igualdad tributaria no se vulnera por el solo motivo de que los impuestos medioambientales estén más desarrollados en una Región que en otra. A ello se une, además, que las Regiones gozan de libertad para adoptar su propia política medioambiental<sup>34</sup>. En efecto, para el Tribunal, una diferencia de tratamiento en las materias en las que las Comunidades y las Regiones disponen de competencias propias es la consecuencia posible de políticas distintas permitidas por la autonomía que les ha sido atribuida por la Constitución o en virtud de la misma. Tales diferencias no pueden ser juzgadas contrarias al principio de igualdad y no discriminación por el simple hecho de que suponen una diferencia de tratamiento en el territorio de las distintas Regiones o Comunidades porque de lo contrario se vaciaría de significación el principio de autonomía<sup>35</sup>.

---

<sup>33</sup> En este sentido, Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2004, en relación con el gravamen que soportan los propietarios de estaciones de servicio distribuidoras de carburante establecidos en Valonia por la existencia de un impuesto regional propio en esta Región que grava los aparatos automáticos de distribución de carburante, impuesto inexistente en Flandes. En el trasfondo del conflicto constitucional está la decisión del legislador federal de no permitir la deducción en el Impuesto sobre Sociedades del gasto que representa el pago de los impuestos propios establecidos por las Regiones, lo que da lugar a una tributación efectiva diferenciada de las estaciones de servicio radicadas en Valonia respecto a las radicadas en la Región flamenca, por la existencia del referido impuesto propio valón.

<sup>34</sup> En este sentido, Sentencia del Tribunal Constitucional 146/2004.

## **2.5. Los límites específicos al poder tributario de las entidades federadas**

Mayor atención debemos prestar, desde la perspectiva de nuestro estudio, al análisis de los límites específicos que a la autonomía tributaria de las Regiones en materia de tributos propios establecen la Constitución y las leyes.

### **2.5.1. La prohibición de establecer impuestos equivalentes a los establecidos por el Estado federal o principio de *non bis in idem*.**

El artículo 170.2) de la CB, en su segundo párrafo, establece una importante limitación a la autonomía tributaria de las Regiones al reservar al Estado la posibilidad de establecer excepciones al poder tributario regional cuando la necesidad de las mismas esté demostrada o justificada. Esto es, el Estado puede limitar el poder tributario de las Regiones a condición de que demuestre la necesidad de la correspondiente limitación. Este límite no se aplicaría, como ya hemos explicado, al establecimiento de tasas y precios públicos (*rétributions*) por parte de las Regiones y Comunidades, pues el fundamento constitucional de esta competencia se encuentra en el artículo 173 de la CB<sup>36</sup>.

La razón de ser de esta norma estriba en conceder al Estado federal una primacía o prioridad a la hora de establecer y preservar su propio sistema tributario frente a la autonomía tributaria de las Entidades federadas (Regiones y Comunidades). Así lo ha puesto de manifiesto la sección de legislación del Consejo de Estado en su informe relativo al proyecto de ley de financiación de las Comunidades y de las Regiones, al indicar que la norma tiene como única razón de ser la de permitir, en caso de fiscalidad

---

<sup>35</sup> En este sentido, STC 69/2004, respecto al establecimiento de un régimen tributario propio de la Región flamenca para el tratamiento de determinados residuos, diferenciado respecto al existente en las otras dos Regiones.

<sup>36</sup> En este sentido, STC 172/2006.

concurrente, disminuir los efectos de la misma o suprimirla en beneficio de la fiscalidad nacional<sup>37</sup>. En efecto, en una estructura estatal compuesta tan compleja como el federalismo belga, con dos niveles de gobierno subnacional a los que se concede autonomía para establecer tributos propios, se hace necesario que el Estado federal coordine el ejercicio del poder tributario de los distintos actores implicados<sup>38</sup>.

Para el Tribunal Constitucional, el artículo 170.2) de la CB en su segundo párrafo ha establecido la primacía de la ley fiscal estatal sobre el decreto fiscal regional o comunitario, permitiendo excepciones a la competencia fiscal de las Regiones y Comunidades<sup>39</sup>. En consecuencia, el legislador federal puede no solamente exceptuar ciertas materias fiscales de la fiscalidad propia de las Regiones y de las Comunidades sino también prever que esta fiscalidad no se aplique a determinadas categorías de contribuyentes<sup>40</sup>. Esto es, el Estado federal puede establecer ámbitos vedados a la fiscalidad de las entidades federadas tanto desde un punto de vista material u objetivo, reservándose en exclusiva el gravamen de determinados hechos imposables, como desde un punto de vista subjetivo, estableciendo exenciones para determinados contribuyentes en los impuestos propios de las mismas. En este sentido, el Estado federal puede prohibir el establecimiento de un impuesto propio regional *a priori* y puede también

---

<sup>37</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 21.

<sup>38</sup> Como señala WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 9, el Estado federal asume la tarea de coordinación de las competencias fiscales y se beneficia, por ello, de una primacía sobre las otras colectividades habilitadas a establecer tributos.

<sup>39</sup> Así, por ejemplo, en la STC 85/2002. Recoge el Tribunal en su argumentación algunos párrafos extraídos de los trabajos preparatorios de la reforma constitucional que introdujo la actual redacción del artículo 170.2) de la CB, en los que se señala que "*la ley debe ser el mecanismo regulador y debe poder determinar qué materia imponible se reserva el Estado. Si no se hiciese así, sería el caos y el embrollo no tendría ninguna relación con un Estado federal bien organizado o con un Estado bien organizado en cualquier caso*"

<sup>40</sup> Así lo afirma el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en la STC 85/2002 y en la STC 113/2005. Precisamente, en esta última Sentencia, el Tribunal considera adecuado a la Constitución el establecimiento por el Estado federal de una exención a favor del servicio de correos belga (*La Poste*) respecto a un impuesto propio establecido por la Región Valona sobre las máquinas automáticas distribuidoras de billetes (cajeros automáticos). La justificación de la necesidad de esta exención, que supone una excepción a la autonomía fiscal propia de la Región Valona, estriba en que el servicio de correos constituye un servicio público prestado a todos los ciudadanos, incluidos los servicios financieros prestados por *La Poste*, lo que le obliga a un determinado número de obligaciones que no recaen sobre otros operadores, que se traducen en mantener una estructura desarrollada que cubra todas las partes del territorio y destinada a posibilitar el acceso de todos los ciudadanos a los servicios ofrecidos.

establecer excepciones o límites a los impuestos regionales ya establecidos, esto es, puede limitar la autonomía fiscal de las entidades federadas *a posteriori* o respecto a impuestos ya establecidos que venían percibiendo las mismas<sup>41</sup>. Todo ello, como hemos indicado, a condición de que el Estado federal demuestre o acredite la necesidad de excepcionar o limitar la fiscalidad propia de las entidades federadas, teniendo en cuenta, al respecto, que esas excepciones o limitaciones, como ha destacado el Tribunal Constitucional, han de interpretarse de forma restrictiva<sup>42</sup>.

La redacción del artículo 170.2) de la CB, en lo que respecta a la posibilidad de que el Estado federal establezca limitaciones al poder tributario de las entidades federadas, podía dar lugar a la existencia de una fiscalidad concurrente entre el Estado y las entidades federadas, destacadamente, entre el Estado y las Regiones, en la que el Estado estableciese excepciones o limitaciones de carácter puntual y concreto a la fiscalidad propia regional, siempre por una razón justificada en la que la necesidad de la respectiva limitación estuviese suficientemente demostrada. Sin embargo, el Estado federal ha introducido una limitación de carácter general al poder tributario de las entidades federadas en el ámbito de sus impuestos propios, al impedir que las Regiones y Comunidades establezcan impuestos sobre materias que son objeto de imposición por el Estado federal. En efecto, el artículo 11 de la Ley especial de financiación de las Comunidades y de las Regiones, de 16 de enero de 1989, y el artículo 1 de la ley ordinaria de 23 de enero de 1989 han introducido en el sistema belga de reparto de competencias fiscales el principio *non bis in idem*. De acuerdo con estos preceptos, salvo en los casos expresamente previstos en la propia LEF, las entidades federadas no están autorizadas a exigir impuestos en las *materias que son objeto de imposición por el Estado*, ni a percibir recargos sobre los impuestos y percepciones del Estado, así como tampoco están autorizadas a establecer reducciones sobre los mismos<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> En este sentido, por ejemplo, STC 85/2002. En la doctrina, cfr., entre otros, WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 21 y PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge" en AUTENNE, Jacques y DI PIETRO, Adriano (Directores), *L'Europe face à la régionalisation fiscale...*, cit., pp. 153 y 154.

<sup>42</sup> En este sentido, por ejemplo, STC 85/2002.

Un primer problema de carácter interpretativo ha planteado la redacción de estos preceptos, ya que los mismos se refieren literalmente a "materias que son objeto de imposición por el Estado"<sup>44</sup>, lo cual suscitaba dudas respecto a si la prohibición se extendía a materias gravadas por el Estado o bien se restringía a los concretos hechos imponible de los impuestos estatales<sup>45</sup>. El Tribunal Constitucional ha interpretado, al respecto, que los preceptos que establecen la prohibición de establecer impuestos equivalentes a los estatales, cuando emplean la palabra materia imponible se están refiriendo al hecho imponible del impuesto (*l'élément générateur de l'impôt*), esto es, a la situación o al hecho que da lugar al débito del impuesto<sup>46</sup>. La doctrina belga se suele referir a este principio de prohibición de equivalencia como principio de *non bis in idem*, lo que no termina de parecernos a nosotros muy acertado, pues el concepto, extendido en el Derecho sancionados, parece tener reminiscencias de la concepción del tributo como un acto sancionador. No obstante, dado que el término está extendido entre la jurisprudencia y la doctrina de aquél país, lo utilizaremos también nosotros para mayor claridad expositiva.

---

<sup>43</sup> En concreto, el artículo 11 de la LEF, cuya redacción en este punto fue introducida por el artículo 96 de la Ley especial de 16 de julio de 1993, establece el principio *non bis in idem* respecto a las materias que son objeto de algún impuesto contemplado en dicha Ley, salvo en los casos previstos en la propia LEF. Esto es, la LEF establece la prohibición de que las entidades federadas establezcan impuestos sobre los mismos hechos imponibles contemplados en los impuestos cedidos por el Estado federal a las Regiones (los llamados impuestos regionales), sobre los impuestos conjuntos y sobre los impuestos compartidos. Las excepciones contempladas en la propia LEF, a que se refiere el precepto, son aquellas relativas a las habilitaciones que la propia ley hace a las Regiones para que puedan regular determinados elementos de los impuestos regionales y para que puedan establecer recargos y reducciones sobre el impuesto personal que grava la renta de las personas físicas. Por su parte, el artículo 1 de la ley ordinaria de 23 de enero de 1989 extiende con carácter general esta prohibición, al señalar que en los casos no previstos por el artículo 11 de la LEF, las Comunidades y las Regiones no están autorizadas a exigir impuestos en las materias que son objeto de imposición por el Estado, ni a percibir recargos sobre los impuestos y percepciones del Estado, ni a otorgar reducciones en los mismos.

<sup>44</sup> Los preceptos en cuestión se refieren literalmente a "*matières qui font l'objet d'une imposition par l'Etat*".

<sup>45</sup> Como explica BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., pp. 29 y ss., la materia imponible en una concepción vaga hace referencia a los bienes, servicios, capital o renta, que medidos y cuantificados son llamados a transformarse en la base imponible del impuesto. La categoría de materia puede comprender o no las normas relativas al hecho imponible. En una concepción más precisa, alude a todas las reglas que delimitan con mayor o menor precisión, directa o indirectamente, el campo de aplicación del impuesto. Estas reglas garantizan también la posibilidad de determinar, de manera minuciosa, la naturaleza de una exacción fiscal. Es posible atender a una noción más estricta o más extensa de la categoría de materia imponible y, en este sentido, el Consejo de Estado está identificando materia imponible con hecho imponible a efectos de interpretar el principio de *non bis in idem*.

<sup>46</sup> Cfr., STC 44/2008 o la STC 4/1998.

La doctrina belga ha precisado que la noción de hecho imponible a la que el Tribunal Constitucional asimila el concepto de materia imponible es una noción fáctica del mismo, constituida por el elemento económico contemplado por el impuesto. Este elemento económico no es contemplado en tanto que tal sino en tanto que se inserta en una situación de hecho o de derecho determinada. Así, por ejemplo, los derechos de aduana no gravan las mercancías en cuanto tales, sino en cuanto que las mismas atraviesan una frontera. Igualmente, los residuos, que frecuentemente son objeto de impuestos regionales propios, no son gravados en cuanto tales, sino en cuanto que son objeto de recogida, de tratamiento, etc. Por tanto, esta noción de hecho imponible indica las condiciones de existencia de una deuda fiscal en potencia y, por ello, participa de la definición del campo de aplicación del impuesto. Al lado de esta noción fáctica del hecho imponible, la doctrina belga distingue una noción jurídica que consiste en el conjunto de hechos o condiciones descritos por la ley fiscal que, en caso de producirse, tienen el efecto de transformar una deuda fiscal en potencia en una deuda jurídicamente existente y actual<sup>47</sup>.

Desde mi punto de vista, conviene precisar que la noción fáctica y la noción jurídica del hecho imponible que utiliza la doctrina belga no son dos conceptos contrapuestos, pues la noción fáctica del hecho imponible también es una noción jurídica, ya que el hecho imponible en su integridad es un concepto jurídico, creado por la ley que establece el correspondiente tributo. Por tanto, la noción fáctica está incluida en la noción jurídica del hecho imponible, aunque ésta puede ser más amplia. Aquélla permite delimitar el objeto de cada figura impositiva, lo que el legislador pretende gravar con el establecimiento de la misma y, por tanto, es un elemento esencial en la configuración y diferenciación de cada concreto impuesto, por lo que, lógicamente, es el elemento tomado en consideración para determinar la posible equivalencia existente entre dos o más figuras impositivas.

---

<sup>47</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 239, especialmente, en nota al pie número 109.

No obstante, algún sector de la doctrina belga reclama la adopción de un criterio más político en la interpretación del concepto materia imponible, que la identifique con el acontecimiento, hecho, acto o situación que la autoridad fiscal ha querido específicamente gravar con el establecimiento del impuesto. Para su determinación es necesario tener en cuenta, no sólo el hecho imponible, sino todo el régimen jurídico del impuesto a fin de descubrir la idea impositiva del concreto impuesto<sup>48</sup>.

El Tribunal Constitucional, asimismo, distingue, a efectos de determinar la virtualidad de la regla *non bis in idem*, el concepto de materia imponible del de base imponible, señalando que ésta última es un elemento de cuantificación de la deuda tributaria, el montante sobre el que se calcula el impuesto<sup>49</sup>. Por tanto, la regla en cuestión no impide que un impuesto propio regional tenga la misma base imponible que un impuesto federal, a condición, claro está, que ambos impuestos tengan hechos imponibles diferenciados. Así, por ejemplo, un impuesto propio regional puede adoptar como base imponible el valor o renta catastral de los inmuebles, un valor utilizado también por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, que es un impuesto federal, para calcular determinadas rentas<sup>50</sup>.

A pesar de esta interpretación restrictiva del Tribunal Constitucional, que identifica materia imponible con hecho imponible en sentido estricto, este límite general establecido por el Estado federal a la autonomía de las entidades federadas para establecer impuestos va a dejar, en principio, un espacio fiscal muy estrecho a las mismas para que puedan desarrollar una política fiscal propia, dada la multiplicidad y extensión de las figuras tributarias establecidas por el Estado federal<sup>51</sup>. Con lo cual, como tendremos ocasión de analizar, en el sistema de financiación de las Regiones y de

---

<sup>48</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 241.

<sup>49</sup> Cfr., STC 44/2008 o la STC 4/1998.

<sup>50</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature: le point sur l'autonomie fiscale...", cit., p. 239.

<sup>51</sup> Cfr., TRAVERSA, Edoardo, *L'autonomie fiscale...*, cit., p. 58.

las Comunidades lingüísticas van a cobrar más peso otros recursos distintos a los tributos propios y las aspiraciones de una mayor autonomía tributaria de las Regiones se van a centrar en el logro de mayores ámbitos de competencia normativa y sobre el rendimiento en los impuestos cedidos por el Estado federal y en los impuestos compartidos, especialmente, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Ello no obstante, cabe mencionar que el Estado federal ha habilitado un cierto espacio fiscal para que las Regiones creen tributos propios, estableciendo en determinadas materias una reserva o preferencia a favor de la fiscalidad propia regional. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de 23 de enero de 1989, añadido tras la reforma del Estado de 1993 por la Ley de 16 de julio de 1993, el Estado federal y las Comunidades no pueden exigir impuestos en materia de residuos y aguas, ni percibir recargos u otorgar reducciones sobre los tributos establecidos en estas materias. Estas materias se *reservan* a las Regiones.

En este caso, el legislador federal, en contra del principio general que rige el sistema fiscal de las entidades federadas, establece un vínculo entre la competencia material y la competencia fiscal de las Regiones<sup>52</sup>. La doctrina estima que lo que estos preceptos establecen es una *preferencia regional* sobre la imposición de determinadas materias<sup>53</sup>. Un sector de la doctrina, no obstante, critica que estas reservas a favor de la fiscalidad regional se establezcan por el legislador federal en leyes ordinarias y no en leyes especiales, que requerirían de unos requisitos de aprobación reforzados que exigirían un mayor consenso, pues entienden que de esta manera el legislador federal puede modificar o derogar tales reservas materiales a favor de la autonomía tributaria regional cuando lo estime oportuno, a través, simplemente, de una ley ordinaria, por lo

---

<sup>52</sup> Cfr., LE BRUN, Jean, "La répartition des moyens", en *La Constitution du 5 mai 1993*, Bruylant, Bruxelles, 1994, p. 215.

<sup>53</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 31.

que las pretendidas reservas absolutas de ámbitos fiscales a favor de las Regiones se convierten, en realidad, en meras intenciones o promesas del Estado federal<sup>54</sup>.

El Tribunal Constitucional, sin embargo, ha interpretado respecto a estas reservas de materias a favor de la fiscalidad regional que el legislador federal renuncia a toda competencia fiscal en esas materias y, por consecuencia, implícitamente está renunciando a juzgar necesaria en ese ámbito una excepción estatal a la autonomía tributaria regional. En definitiva, el Tribunal Constitucional está considerando que estas reservas a favor de la autonomía tributaria regional son absolutas y constituyen un monopolio exclusivo de la fiscalidad regional<sup>55</sup>. Lo cual ha tenido, en la práctica, una virtualidad concreta como límite a la extensión de exenciones subjetivas establecidas por el legislador federal a favor de determinadas entidades de Derecho público, en el sentido de que tales exenciones pueden extenderse a los impuestos propios regionales, salvo a aquellos establecidos en las materias que expresamente han sido fiscalmente reservadas a las Regiones por el legislador federal<sup>56</sup>.

No obstante, no carece de fundamento la crítica doctrinal que apunta a que la decisión sobre el establecimiento de estas reservas compete al Estado federal y que el hecho de llevarla a efecto a través de una simple ley ordinaria no le vincula *pro futuro* en el sentido de que puede fácilmente modificar la decisión con la aprobación de una ley ordinaria posterior, de ahí que no vayan desencaminados los que ven en estas reservas materiales una simple preferencia a favor de la fiscalidad regional. Mayores

---

<sup>54</sup> En este sentido se pronuncian PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge", cit., p. 146.

<sup>55</sup> En este sentido, STC 85/2002.

<sup>56</sup> Así lo ha establecido el Tribunal Constitucional, por ejemplo, en las sentencias 66/2001 y 124/2001, a propósito del artículo 26 de la Ley relativa a las entidades intermunicipales, que estableció una exención general de impuestos a favor de estas entidades de Derecho público, comprensiva, por tanto, de los impuestos propios de las Regiones, de acuerdo con la interpretación del artículo 170.2) último inciso de la CB. El Tribunal, sin embargo, considera que después de la entrada en vigor, en 1993, del artículo 2 de la Ley de 23 de enero de 1989, el legislador federal, renunciando a toda competencia fiscal en las materias del agua y de los residuos renuncia igualmente a juzgar necesaria la exención general de las entidades intercomunales en lo que concierne a estos dos objetos de gravamen. Perdiendo, en consecuencia, su carácter de necesaria en lo que respecta a los impuestos propios regionales establecidos sobre estas materias, la extensión de la exención a los mismos es contraria al artículo 170.2) de la CB.

garantías para la autonomía tributaria regional se establecerían si estas reservas de ámbitos materiales se aprobaran por una ley especial y se incorporaran a la propia Ley especial de financiación de las Comunidades y Regiones. Sin embargo, tampoco puede aceptarse que se trate de meras promesas o intenciones del Estado, pues estando vigente la norma que establece los ámbitos de reserva material a favor de la fiscalidad regional, como ha señalado acertadamente el Tribunal Constitucional belga, el Estado federal renuncia a ejercer toda competencia fiscal sobre dichos ámbitos y, en consecuencia, las Regiones gozan de un espacio fiscal libre para desarrollar su propia política impositiva.

Una cuestión interesante en relación con la virtualidad del principio de *non bis in idem* se plantea respecto a la Hacienda de los entes locales o, como se suelen denominar por la doctrina belga, las entidades descentralizadas –que se diferencian así de las entidades federadas-. El Tribunal Constitucional ha señalado que la competencia para establecer excepciones al poder tributario que la Constitución belga atribuye a la provincia (art. 170.3) y a los municipios, federaciones de municipios y aglomeraciones de municipios (art. 170.4) corresponde en exclusiva al Estado federal. Por tanto, las Regiones no son competentes para derogar los impuestos locales ni, en consecuencia, para establecer limitaciones como las derivadas del principio de *non bis in idem* a la autonomía tributaria reconocida a los entes locales<sup>57</sup>. Ello puede dar lugar a una concurrencia fiscal entre el nivel de hacienda local y el nivel de hacienda regional o, en su caso, comunitario. Esto es, las Regiones y Comunidades pueden establecer impuestos sobre hechos imponible ya gravados por los tributos locales. Ahora bien, en el caso de que, por ejemplo, una Región establezca un impuesto propio sobre un hecho imponible ya gravado por un impuesto municipal, coexistirán ambos tributos, ya que, como hemos señalado, las Regiones no gozan de una primacía en el ejercicio de su poder tributario que pueda desplazar, derogando los impuestos locales preexistentes o impidiendo el establecimiento de nuevos impuestos locales, el poder tributario que la Constitución reconoce a las entidades locales. Así, por ejemplo, El Tribunal Constitucional, en la

---

<sup>57</sup> Como señala, por ejemplo, la STC 4/2010, "conforme al artículo 170.4), párrafo 2, de la Constitución, la ley determina, en lo que concierne a los impuestos municipales, las excepciones en las que la necesidad esté demostrada. Se trata de una materia reservada por la Constitución al legislador federal, de suerte que las comunidades y las regiones no pueden regular esta materia salvo en la medida en la que esta intervención sea necesaria para el ejercicio de sus competencias (artículo 10 de la ley especial de 8 de agosto de 1980 de reformas institucionales)."

Sentencia 4/2010, ha considerado constitucional el impuesto propio establecido por la Región de Flandes sobre los edificios desafectados y/o abandonados y sobre las viviendas desafectadas, abandonadas, inadaptadas o inhabitables<sup>58</sup>, realizando una interpretación del mismo conforme a la Constitución, en el sentido de considerar que el Decreto regional deja a los municipios la libertad de mantener, establecer, adaptar o suprimir su propio impuesto local sobre la inocupación de los inmuebles<sup>59</sup>. Lo cual, lógicamente, puede dar lugar a una fiscalidad concurrente de la Región y de los municipios sobre el mismo hecho imponible, esto es, pueden darse situaciones en las que coexista el impuesto regional con el respectivo impuesto municipal sobre la inocupación de inmuebles.

### **2.5.2. El principio de proporcionalidad en el ejercicio de las competencias fiscales de las Regiones**

El poder de establecer impuestos que el artículo 170.2) de la CB reconoce a las entidades federadas, como hemos señalado anteriormente, es general y completo, lo que implica, por lo que ahora nos interesa, que las Regiones pueden establecer impuestos propios sobre cualquier materia –con la salvedad derivada del límite ya comentado de

---

<sup>58</sup> Este impuesto fue creado por el artículo 5, párrafo 2, del Decreto de 22 de diciembre de 1995 que contenía diversas medidas de acompañamiento a los presupuestos de 1996.

<sup>59</sup> Como señala la STC 4/2010, "*aunque el legislador decretal introduce, en el artículo 25, párrafo 2, del decreto de 22 de diciembre de 1995, la posibilidad para los municipios de ser dispensados del impuesto regional y de utilizar su propio sistema de imposición, esta facultad significa únicamente que se atribuye a los municipios el derecho de obtener esta dispensa. Por tanto, cada municipio puede, en todo momento, mantener, instaurar, adaptar o suprimir su propio impuesto municipal de inocupación, pero cuando las condiciones del decreto no se cumplan, el impuesto de inocupación regional continúa coexistiendo con el impuesto local.*" El litigio constitucional se suscita porque antes de que la Región de Flandes estableciese este impuesto sobre la inocupación de inmuebles cierto número de municipios había establecido ya su propio impuesto sobre la inocupación o inadaptación de inmuebles y el legislador regional atribuye a estos municipios la posibilidad de aplicar su propio sistema impositivo si su tributación satisface determinadas condiciones establecidas en el Decreto regional. Asimismo, se ofrece a los municipios la posibilidad de establecer recargos sobre el impuesto regional, pero en este caso, si tienen establecido un impuesto local, deben derogarlo para no producir doble imposición. Los municipios ven así una injerencia del legislador regional en la autonomía tributaria municipal, lo que consideran contrario al artículo 170.4) de la CB, ya que las limitaciones a esta autonomía corresponde establecerlas en exclusiva al Estado federal. De ahí que el Tribunal Constitucional salve la constitucionalidad del Decreto regional haciendo una interpretación del mismo conforme a la Constitución, como hemos visto, salvaguardando en todo caso la autonomía tributaria municipal y considerando que el Decreto se limita a atribuir a los municipios un derecho que estos pueden ejercer o no.

que no se produzca doble imposición por la existencia de un impuesto federal-. Por tanto, las Regiones pueden ejercer sus competencias fiscales sobre ámbitos en los que no ostentan competencias materiales, bien porque éstas corresponden al Estado federal, bien porque corresponden a las Comunidades lingüísticas o, en su caso, a las entidades locales<sup>60</sup>. Teniendo en cuenta que los impuestos pueden perseguir no sólo una finalidad fiscal o recaudatoria, sino también una finalidad extrafiscal, podría suceder que dos legisladores distintos, el uno en ejercicio de su autonomía tributaria y el otro en ejercicio de sus competencias materiales, persiguieran objetivos similares, el primero a través del efecto incentivador del Derecho tributario y el segundo utilizando técnicas reguladoras tradicionales como las subvenciones<sup>61</sup>. Claro que también puede suceder algo bien distinto, en el sentido de que no se produzca una sintonía o coordinación de los objetivos perseguidos por ambos legisladores. En efecto, la medida tributaria puede jugar tanto un papel incentivador como un papel desincentivador de una conducta, o cumplir, en fin, una función redistributiva. Por ello, la atribución de autonomía tributaria a las Regiones implica la posibilidad de que las mismas incentiven o, por el contrario, desincentiven fiscalmente un comportamiento que es relevante desde el punto de vista de las competencias materiales atribuidas a otra entidad<sup>62</sup>.

Por ello, el ejercicio del poder tributario de las Regiones debe ajustarse a un principio de proporcionalidad, derivado, en última instancia, del principio más general de lealtad federal<sup>63</sup>. Es un principio que ha introducido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sin un apoyo normativo expreso, con el fin de proteger, en una cierta medida, la exclusividad en el reparto de competencias materiales entre el Estado federal, las Regiones y las Comunidades<sup>64</sup>. La primera sentencia en la que el Tribunal se

---

<sup>60</sup> BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 10, señala que existe una disimetría en la distribución de los dos tipos de competencias, por un lado, las materiales y, por otro, las fiscales, si bien, respecto a éstas últimas sólo en relación con los impuestos, ya que las tasas u otras retribuciones que pueden percibir los entes públicos sí están ligadas al ámbito de las competencias materiales o sustantivas.

<sup>61</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 11.

<sup>62</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives...", cit., p. 11.

<sup>63</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 32.

<sup>64</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 231.

pronunció sobre este principio en relación con la autonomía tributaria regional fue la Sentencia 31/1992, relativa a un Decreto de la Región flamenca que elevaba los tipos del impuesto sobre las máquinas automáticas de juego. El caso más fuertemente gravado era el de las máquinas llamadas "bingos" respecto a las cuales el Decreto cuatriplicaba el tipo de gravamen aplicable. Esta medida traducía la voluntad política de la mayoría de los parlamentarios flamencos de reducir radicalmente el número de "bingos" existentes en la Región hasta llegar, incluso, a su desaparición. A la vista de la importancia del aumento impositivo efectuado por la Región de Flandes, el Tribunal Constitucional se pregunta si el legislador regional principalmente ha buscado un efecto que las competencias materiales que le han sido atribuidas no le permiten conseguir. En definitiva, la cuestión es si la Región está utilizando su autonomía tributaria más que para adoptar una medida propiamente fiscal, para regular una materia que no le ha sido atribuida, interfiriendo de esta manera en el ámbito competencial sustantivo de la entidad que sí tiene atribuida esa competencia, pues ello estaría vedado por este principio de proporcionalidad<sup>65</sup>.

El Tribunal confirma esta jurisprudencia en dos sentencias de 13 de enero de 1994<sup>66</sup>. En ambos casos, lo que suscita las dudas son las exenciones previstas en un impuesto propio regional, pues el Tribunal constata que las mismas persiguen favorecer actividades englobadas en ámbitos materiales sustantivos que no son competencia de las Regiones. El Tribunal aplica el "test del objetivo principal perseguido por el legislador regional", ya utilizado en la anterior sentencia, constatando que ni la importancia de las exenciones ni la justificación que se les da en los trabajos preparatorios de la norma fiscal revelan una voluntad principal de producir un efecto que las competencias atribuidas a las Regiones no les permiten buscar o conseguir. Junto a ello, el Tribunal argumenta que *"cuando se establece un impuesto, el legislador debe realizar una*

---

<sup>65</sup> En el caso concreto que da lugar a la STC 31/1992, los jueces consideran que el legislador flamenco se ha mantenido dentro de los límites de su competencia, validando, desde este punto de vista, la norma fiscal que eleva los tipos del mencionado impuesto.

<sup>66</sup> Las Sentencias del TC 2/1994 y 3/1994. Ambas sentencias versan sobre un impuesto introducido por la Región de Bruselas-Capital sobre los ocupantes de inmuebles edificados y los titulares de derechos reales sobre ciertos inmuebles. La cuestión controvertida surge a raíz de una serie de exenciones que establece la ordenanza reguladora del impuesto a favor de inmuebles afectados a la enseñanza, a la práctica de la laicidad, a hospitales, obras de beneficencia, etc.

*ponderación entre el interés que se propone proteger y otros intereses cuando los mismos son protegidos por medidas adoptadas por otros legisladores en el ejercicio de sus competencias. Esta proporcionalidad constituye un elemento de la competencia de ese legislador*"<sup>67</sup>. En el caso concreto, considera el Tribunal que tomando como criterio de las exenciones concedidas por el legislador regional la circunstancia de que las mismas benefician actividades subvencionadas por otras autoridades, el legislador regional, lejos de invadir competencias que no son suyas, por el contrario, ha respetado las decisiones adoptadas por los legisladores competentes. Por ello, en el caso concreto, estima el Tribunal que el legislador regional no ha violado el principio de proporcionalidad en el ejercicio de su competencia fiscal y se ha mantenido dentro de sus límites competenciales.

En la doctrina se achaca a esta jurisprudencia constitucional, en concreto al test del objetivo principal perseguido con la medida fiscal, un alto grado de relativismo, que le resta eficacia, pues siempre es posible advertir un objetivo financiero en las medidas fiscales adoptadas por las Regiones<sup>68</sup>.

Esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional da un giro significativo en relación con las llamadas *ecotasas* introducidas por el Estado federal, que son consideradas constitucionales desde el punto de vista del respeto al reparto de competencias entre el Estado federal y las Regiones<sup>69</sup>. La cuestión controvertida se suscita porque las ecotasas o impuestos medioambientales establecidas por el Estado federal persiguen como objetivo principal modificar el comportamiento de los

---

<sup>67</sup> Sentencias del TC 2/1994 y 3/1994.

<sup>68</sup> Se muestra crítico, en este sentido, BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 233, para el que el carácter principal o secundario del objetivo perseguido por una medida fiscal depende del punto de vista que se adopte. Así, si uno contempla el conjunto del impuesto regional, puede llegar a la conclusión de que prima el objetivo financiero del mismo independientemente de las exenciones establecidas en el impuesto, mientras que si uno tiene en cuenta únicamente los objetivos tomados en cuenta por las exenciones, puede llegar a la conclusión de que el objetivo principal perseguido por estas medidas entra de lleno en el ámbito material de competencias de otras Entidades.

<sup>69</sup> Sentencias del TC 4/1995, 6/1995, 7/1995, 8/1995, 9/1995 y 10/1995. Posteriormente, también en relación con las ecotasas, la STC 195/2004.

productores y de los consumidores y, con ello, adoptar una política en materia de medio ambiente y de residuos, siendo así que la competencia material en estos ámbitos corresponde a las Regiones<sup>70</sup>. En definitiva, el Estado federal ha perseguido por la vía fiscal, de forma principal o prioritaria, un objetivo que sólo las Regiones podrían perseguir en virtud de las competencias materiales que tienen atribuidas. Con lo cual, de acuerdo con el test de proporcionalidad elaborado por el Tribunal Constitucional en la jurisprudencia precedente, el resultado del enjuiciamiento de la actuación del legislador federal respecto al establecimiento de ecotasas debía ser contrario a la misma y, por tanto, producir la anulación de la normativa estatal. Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en este caso, deja de lado el test del objetivo principal perseguido con la actuación fiscal y funda el enjuiciamiento de la proporcionalidad de la medida en otros criterios. Para el Tribunal, el principio de proporcionalidad se respeta a condición de que el legislador federal haya cuidado de no hacer imposible o extremadamente difícil el ejercicio de las competencias regionales<sup>71</sup>. Y, al respecto, en el caso concreto del establecimiento de ecotasas por el Estado federal, el Tribunal constata la necesidad de una regulación federal de las ecotasas, pues si cada Región estableciese estos impuestos, se podría violar la unión económica y monetaria belga, ya que de ello podría resultar que la comercialización de ciertos productos podría quedar sujeta a condiciones diferentes según la Región donde los mismos fuesen puestos a la venta. Además, los gobiernos regionales no han permanecido ajenos a la introducción de las ecotasas, pues se ha concluido un acuerdo de cooperación entre ellos concerniente a la afectación a ciertos fines de la recaudación obtenida de las mismas y a la coordinación de las políticas en la materia.

---

<sup>70</sup> En efecto, como explica BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 233, la ecotasa se define en los trabajos preparatorios de las leyes especial y ordinaria de 16 de julio de 1993 dictadas para acabar la estructura federal del Estado, como "*todo impuesto de una cuantía suficiente para reducir significativamente la utilización o el consumo de productos generadores de daños ecológicos y/o para reorientar los modos de producción y de consumo hacia productos más aceptables para el medio ambiente y para la conservación de los recursos naturales*".

<sup>71</sup> Así lo establecen las Sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en materia de ecotasas, esto es, las núms. 4/1995, 6/1995, 7/1995, 8/1995, 9/1995 y 10/1995. También ha mantenido esta jurisprudencia posteriormente, como veremos, en la STC 195/2004, dictada igualmente en materia de ecotasas.

Conviene aclarar que, inicialmente, las ecotasas son impuestos federales que se ceden a las Regiones<sup>72</sup>. De ahí la necesidad del acuerdo entre el Estado federal y los gobiernos regionales para modificar los elementos esenciales de las ecotasas. Sin embargo, en un momento posterior, con la reforma del sistema de financiación regional de 2001, las ecotasas son recuperadas por el Estado federal, esto es, dejan de ser impuestos cedidos a las Regiones y pasan a ser impuestos federales no cedidos, respecto a los cuales el Estado federal va a ejercer todas las competencias<sup>73</sup>. En esta marcha atrás o retrocesión de estos impuestos, sin duda, ha influido esta jurisprudencia del Tribunal Constitucional por lo que respecta a la justificación de la necesidad de la intervención de la autoridad federal para preservar la unidad económica belga en todo el territorio<sup>74</sup>. Pero, sobre todo, lo que ha facilitado esta retrocesión de las ecotasas hacia el poder federal ha sido la escasa potencia recaudatoria de estos impuestos<sup>75</sup> y, ligado a ello, la conciencia de los propios gobiernos regionales de la necesidad de un régimen uniforme de estos impuestos en todo el territorio, por lo que concertaron sin especiales dificultades acuerdos de cooperación sobre la materia<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> Como explica PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p. 114, la participación de los partidos ecologistas en la negociación de la reforma del Estado belga de 1993 desembocó en el establecimiento de ecotasas, esto es, de impuestos que gravan determinados productos en razón de su carácter nocivo para el medio ambiente. Se contemplan, especialmente, ciertos envases (los recipientes para bebidas no retornables), los papeles y cartones en los que el contenido de productos reciclados es insuficiente, ciertos objetos de uso único, las pilas y los pesticidas (salvo los de uso agrícola). Pues bien, estos impuestos creados por el Estado federal son cedidos a las Regiones, de manera que la autoridad federal sólo es competente para establecer la base imponible, el tipo de gravamen y las eventuales exenciones, pero el Estado federal no puede modificar estos elementos sin contar preceptivamente con el acuerdo de los gobiernos regionales.

<sup>73</sup> Señalan, al respecto, VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, "L'accord du Lambermont: pourquoi et comment?", p. 33, que se trata del único impuesto que ha conocido una marcha atrás en términos de descentralización fiscal. (Este documento está accesible en: [www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/verdonck.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/verdonck.pdf))

<sup>74</sup> En este sentido, VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, "L'accord du Lambermont...", cit., p. 33, consideran acertada la retrocesión de estos impuestos al Estado federal, pues resulta difícil justificar económicamente la descentralización de un impuesto indirecto con una base imponible móvil.

<sup>75</sup> Como destaca PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p. 115, la realidad pone de manifiesto que después de un largo debate político y jurídico sobre la creación y cesión de las ecotasas, las mismas no han producido hasta el momento prácticamente ningún rendimiento a las Regiones. En este sentido, VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, "L'accord du Lambermont...", cit., p. 33, señalan que, en realidad, la cesión de las ecotasas a las Regiones no refleja sino el objetivo de una autonomía tributaria simbólica más que el de una autonomía real.

Sin embargo, y ya bajo el régimen de las ecotasas como impuestos federales no cedidos instaurado en 2001, se ha planteado ante el Tribunal Constitucional la posible violación del principio de proporcionalidad por parte del legislador federal por el establecimiento de una ecotasa que grava los envases, teniendo en cuenta, como dato novedoso que da una nueva perspectiva al problema, que ya no es preceptivo contar con el acuerdo de los respectivos gobiernos regionales para la regulación de las ecotasas<sup>77</sup>. El Tribunal ha mantenido la línea jurisprudencial de sus anteriores sentencias de 1995 sobre las ecotasas. Esto es, entiende el Tribunal que aunque el impuesto sobre los envases persigue como objetivo principal un fin extrafiscal de protección del medio ambiente, el legislador federal no está impidiendo o haciendo especialmente difícil el ejercicio de las competencias en materia de medio ambiente y residuos que tienen atribuidas las Regiones, por lo que su actuación no es desproporcionada. Como para fundamentar esta afirmación no puede acudir ya, como hizo en las sentencias de 1995, a la existencia del preceptivo acuerdo de cooperación con las Regiones en la materia, ahora constata que las medidas adoptadas por el legislador federal no van en contra de la política regional, sino en la misma línea de actuación, por lo que, de alguna manera, contribuyen a hacer más efectiva esa política<sup>78</sup>.

---

<sup>76</sup> Cfr., VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, "L'accord du Lambermont...", cit., p. 33.

<sup>77</sup> Como se recoge en la STC 195/2004, que resuelve los recursos de anulación contra varios artículos de la Ley federal de 30 de diciembre de 2002, que establece diversas disposiciones fiscales en materia de ecotasas y reducciones medioambientales, uno de los motivos de impugnación articulados por los recurrentes estriba en la violación por parte del legislador federal del principio de proporcionalidad, pues el establecimiento de un impuesto sobre los envases persigue un objetivo medioambiental, por lo que con ello el legislador federal afecta a la competencia regional en materia de medio ambiente y de residuos, desconociendo con ello el principio de proporcionalidad según el cual los efectos no fiscales del impuesto no pueden hacer imposible o exageradamente difícil el ejercicio de las competencias por una autoridad. Al respecto, añaden los recurrentes que las consideraciones emitidas por el Tribunal en sus sentencias de 2 de febrero de 1995 relativas a las ecotasas, según las cuales la intervención del legislador federal de la época no fue desproporcionada, no son ya pertinentes. Y ello porque las Regiones no han estado asociadas a la elaboración de las disposiciones adoptadas, dado que su acuerdo no es ya exigible porque las ecotasas han dejado de ser impuestos cedidos tras la Ley especial de 13 de julio de 2001, que reforma el sistema de financiación regional y comunitario. Por ello, entienden los recurrentes que la elección del legislador federal a favor de ciertos envases va en contra de la política de las Regiones en materia de envases y residuos.

<sup>78</sup> Como señala la STC 195/2004, "*la elección del legislador federal de favorecer ciertas formas de envases de bebidas, especialmente los envases reutilizables, por la vía de las medidas fiscales, no impide a las Regiones perseguir su propia política en materia de medio ambiente y de residuos por otros medios. No parece, por tanto, que la opción política del legislador federal contraríe la de las Regiones. Los esfuerzos que las mismas puedan realizar para llegar a un alto nivel de coste de los envases no reutilizables parecen, no ya contradictorios, sino complementarios en relación con la opción política federal consistente en incentivar la reutilización.*" Similar razonamiento emplea el Tribunal en la

En conclusión, el Tribunal Constitucional considera proporcionada la introducción de ecotasas por parte del legislador federal, ya que aunque en estos impuestos prime claramente la finalidad extrafiscal, con ello no se impide o dificulta exageradamente el ejercicio de las competencias materiales atribuidas a las Regiones.

En la doctrina se ha criticado este giro o matización de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que se ha producido en las sentencias sobre las ecotasas, en las que, como hemos visto, el Tribunal abandona o deja en un segundo plano el criterio del objetivo principal perseguido por el legislador para centrar el test de proporcionalidad en que no se impida o dificulte gravemente el ejercicio de las competencias materiales de las otras Entidades. La crítica a este giro jurisprudencial se agudiza si se tiene en cuenta que el mismo se ha producido respecto a la acción fiscal del Estado federal, con lo que parece que el Tribunal ha manejado dos medidas distintas de la proporcionalidad, según se trate de juzgar las normas dictadas por las Regiones o de juzgar las normas dictadas por el Estado federal<sup>79</sup>. La crítica de fondo se dirige a que con el nuevo criterio o medida de la proporcionalidad elaborado por el Tribunal Constitucional, en el caso concreto de los impuestos medioambientales que han motivado esta jurisprudencia, resulta evidente que las Regiones se han visto privadas de un instrumento importante para desarrollar su política medioambiental, pues a las Regiones corresponde la competencia en materia de medio ambiente<sup>80</sup>.

---

Sentencia 146/2004, al no considerar desproporcionada la medida adoptada por el legislador federal de no permitir la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, como gastos derivados del ejercicio de la actividad, de los impuestos propios establecidos por las Regiones, especialmente, sobre aguas y residuos. Para el Tribunal, esta medida respeta y potencia el fin extrafiscal perseguido por las Regiones con el establecimiento de esos impuestos medioambientales.

<sup>79</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 235.

<sup>80</sup> Como señala WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 19, sin la intervención del legislador federal las Regiones habrían podido elegir entre establecer ellas mismas las ecotasas o adoptar otras medidas diferentes para lograr los mismos objetivos. En este sentido, también, BOURGEOIS, Marc, "Fin de législature...", cit., p. 235.

Con posterioridad el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente sobre el principio de proporcionalidad como límite al poder tributario y lo ha hecho trayendo a colación, nuevamente, los dos criterios utilizados en la jurisprudencia anterior, esto es, que el ente público que ejerce el poder tributario para crear o modificar un determinado impuesto no persiga como fin principal incidir en el ámbito material de competencias de otro ente público y que con el ejercicio de su poder tributario no impida o dificulte exageradamente el ejercicio de las competencias sustantivas del otro ente público<sup>81</sup>.

En la práctica se constata que la fiscalidad propia de las Regiones normalmente está vinculada a su ámbito material de competencias, por lo que no suelen plantearse muchos problemas desde la perspectiva del principio de proporcionalidad en el ejercicio del poder tributario regional. Esta conexión se explica, sin duda, por los límites establecidos por la Constitución y las leyes a la autonomía tributaria regional y, sobre todo, por la instrumentalización que las Regiones hacen de su fiscalidad propia para conseguir objetivos, más allá de los puramente fiscales, incardinados en el marco de una política material determinada<sup>82</sup>.

### **2.5.3. Límites derivados del principio de territorialidad**

---

<sup>81</sup> Así, por ejemplo, en la STC 163/2004, en relación con la modificación que realiza el legislador federal del impuesto sobre la fijación de carteles, los recurrentes alegan que el aumento de los tipos impositivos para los carteles de gran tamaño y la exención para los de pequeño tamaño entrañará la desaparición de los carteles de gran tamaño y la proliferación de los de pequeño formato, lo que tendrá consecuencias nefastas para el medio ambiente e impedirá al legislador regional intervenir eficazmente. Al respecto, declara el Tribunal que se trata de un impuesto establecido por el Estado con base en el poder fiscal propio que le atribuye el artículo 170.1) de la CB y, respecto a la modificación realizada en el mismo, que nada hace pensar que el objeto principal del legislador sea el de modificar el comportamiento de las empresas afectadas y, en consecuencia, de adoptar una política en materia de medio ambiente y de residuos. Antes bien, de los trabajos parlamentarios se deduce que el objetivo principal perseguido por la reforma del impuesto ha sido el de la simplificación normativa de cara a la simplificación de la aplicación del impuesto. En cualquier caso, no parece de ninguna manera que el legislador federal haya contemplado principalmente conseguir un efecto que no habría podido perseguir por tratarse de una materia regional. En efecto, -concluye el Tribunal- no parece que la medida impugnada impida o haga exageradamente difícil el ejercicio de las competencias regionales.

<sup>82</sup> Cfr., RENDERS, David; WILLEMART, Elisabeth, "Le financement des collectivités fédérées en Belgique", *Revue Française de Droit Administratif*, núm. 2/2009, p. 370.

En el ejercicio de su poder tributario las Regiones tienen que respetar las exigencias derivadas del principio de territorialidad competencial. Esto es, las Regiones pueden establecer tributos y otras medidas de carácter tributario en su ámbito territorial, pero no pueden proyectar tal fiscalidad fuera del mismo. La fiscalidad de una Región ha de circunscribirse a personas y a cosas que se encuentren en su territorio y a industrias, profesiones o comercios que se ejerzan en el mismo, con independencia, en este caso, de que tales actividades sean ejercidas por personas o entidades que tengan o no su residencia en la Región<sup>83</sup>. Por el contrario, no podrían gravar a personas o bienes que no residan o que no estén situados, respectivamente, en la Región, o gravar actividades económicas que no se ejerzan en la misma.

Así, pues, nada impide que cada una de las Regiones establezca impuestos similares, al quedar restringido su ámbito de aplicación al respectivo territorio regional. Para lograrlo resulta fundamental la elección y concreción en la regulación de las concretas figuras impositivas creadas por las Regiones del punto de conexión que vincula al contribuyente o al hecho imponible del impuesto en cuestión con el territorio de la respectiva Región. El Tribunal Constitucional ha considerado que es competencia de las Regiones determinar el criterio o los criterios en virtud de los cuales el objeto de las normas que adoptan se localiza en su ámbito territorial de competencias<sup>84</sup>. Corresponde al Tribunal Constitucional, no obstante, el control de constitucionalidad de esos criterios o puntos de conexión, por lo que podrá apreciar su validez a la vista del objeto, la naturaleza y, eventualmente, de la finalidad de la competencia en virtud de la cual ha sido adoptada la norma cuestionada<sup>85</sup>.

Por tanto, las Regiones pueden y deben definir el vínculo existente entre el impuesto que han establecido y su ámbito territorial de competencias. El lugar del establecimiento del contribuyente del impuesto o la localización de su hecho imponible

---

<sup>83</sup> Cfr., SEPULCHRE, Vincent, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2010*, Kluwer, Waterloo, 2010, p. 311.

<sup>84</sup> Cfr., STC 10/1986.

<sup>85</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 37.

constituyen los puntos de conexión más comunes<sup>86</sup>. Lógicamente, la elección del punto de conexión en cada uno de los impuestos propios dependerá de la naturaleza y características del impuesto en cuestión, debiendo dicho punto o puntos de conexión establecer los criterios más adecuados de vinculación del gravamen con el territorio de la respectiva Región, cuidando, especialmente, de que no se produzca una exportación de la carga fiscal hacia el territorio de las otras Regiones.

En la STC 51/1998 el Tribunal rechaza la alegación de los recurrentes relativa a una posible vulneración del principio de territorialidad por determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región flamenca en materia de residuos. En concreto se impugnan los impuestos que gravan la recogida y tratamiento de los residuos producidos en el territorio de la Región. La cuestión litigiosa surge porque Flandes sujeta a gravamen los residuos producidos en su territorio también cuando el tratamiento de los mismos se realice fuera de sus fronteras, en el territorio de otra Región belga o en otro Estado<sup>87</sup>. Consciente el legislador flamenco de la posible doble imposición que esa extensión de su autonomía fiscal fuera de sus fronteras puede acarrear, permite la deducción del impuesto análogo pagado en el lugar de tratamiento de los residuos en la cuota tributaria del impuesto flamenco, con el límite máximo representado por esa cuota, esto es, se arbitra un método de imputación ordinaria para la corrección de la doble imposición, como si de dos Estados que yuxtaponen su soberanía fiscal sobre los mismos hechos imponible se tratara. Todo ello pone de manifiesto, en nuestra opinión, que, efectivamente, la Región de Flandes está extendiendo su poder tributario más allá de sus fronteras, pues en estos impuestos sobre los residuos lo fundamental es el modo de tratamiento de los mismos y cuando ese tratamiento se produce fuera del territorio regional, no parece adecuado que se grave el mismo por la

---

<sup>86</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 37.

<sup>87</sup> Para la STC 51/1998, nada impide en este caso que el legislador decretal, a la hora de determinar el montante del impuesto medioambiental o una eventual reducción del mismo, tenga en cuenta el modo de tratamiento aplicado a los residuos fuera del territorio de la Región flamenca y la existencia en este lugar de un impuesto análogo. Para el Tribunal, ello está directamente ligado a la voluntad del legislador regional de garantizar la libre circulación de los residuos en la unión económica y monetaria belga.

Región de producción, sino por la Región en la que se lleva a cabo el tratamiento de los residuos<sup>88</sup>.

Suprimir:

#### **2.5.4. Límites derivados del principio de la unión económica y monetaria belga**

El poder tributario de las entidades federadas está limitado por el principio de la unión económica y monetaria belga. Este principio ha sido elaborado inicialmente por el Tribunal Constitucional y, posteriormente, ha sido contemplado de forma expresa por el legislador<sup>89</sup>. La primera sentencia en la que el Tribunal Constitucional erige el principio de la unión económica y monetaria belga como límite al poder tributario de las Regiones es la 47/1988, que versa sobre un impuesto establecido por Valonia sobre la exportación de agua por cualquier medio artificial fuera del territorio de la Región, a excepción del agua envasada en botella o en lata. Desde la óptica del Derecho Comunitario, que se erige también en límite del poder tributario de las entidades subcentrales en los Estados compuestos<sup>90</sup>, resultaría claro que un impuesto de estas características sería contrario a la libre circulación de mercancías contemplada en el artículo 25 del Tratado de la Unión Europea si se gravaran las exportaciones de agua realizadas desde la Región valona hacia otros Estados miembros de la Unión Europea<sup>91</sup>.

---

<sup>88</sup> Resulta sorprendente, por ello, que la STC 51/1998 haya considerado que esta medida fiscal de la Región flamenca no vulnera el principio de territorialidad, máxime cuando el hecho imponible respecto a los residuos producidos en la Región y tratados en la misma es el tratamiento de estos residuos –el modo en el que son tratados (depósito en vertederos autorizados, incineración, co-incineración, etc)- y en el caso de los residuos tratados fuera de las fronteras flamencas, se establece como hecho imponible la recogida, pero los residuos se gravan en función del modo de tratamiento a que son sometidos fuera del territorio regional, y el propio Tribunal, al enfrentarse con la cuestión de la posible vulneración del principio de igualdad que ello supone, señala que en ambos casos se trata de gravar el modo de tratamiento de los diferentes residuos y como el gravamen es igual tanto si se tratan dentro como fuera de la Región, pues el Tribunal no observa trato discriminatorio ni vulneración de la unión económica belga. Sin embargo, lo que parece indudable, desde esta óptica misma en la que se sitúa el Tribunal para enjuiciar otros posibles vicios de constitucionalidad alegados por los recurrentes, es la extraterritorialidad del gravamen fiscal flamenco.

<sup>89</sup> Cfr., WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 38.

<sup>90</sup> Sobre ello, vid, el interesante trabajo de TRAVERSA, Edoardo, *L'Autonomie fiscale...*, cit., pp. 145 y ss.

Por ello, el legislador regional se cuida de establecer que el impuesto en cuestión se exige sólo a las exportaciones de agua que se realicen en el interior del Reino de Bélgica, esto es, a las exportaciones que se produzcan desde la Región valona hacia las otras Regiones integrantes de Bélgica, sin que sea de aplicación a las exportaciones de agua con destino a otros Estados.

El Tribunal Constitucional califica este impuesto regional como un derecho de aduana interior. El problema más arduo al que se enfrenta el Tribunal, partiendo de esta calificación, es el de identificar en el sistema jurídico belga el fundamento que apoye la prohibición de establecer derechos de aduana interiores e impuestos de efecto equivalente y, a partir de ahí, en consecuencia, anular en este caso concreto el impuesto valón enjuiciado.

El Tribunal Constitucional afirma, en esta primera Sentencia 47/1988, que *"el ejercicio por una Comunidad o por una Región de la competencia fiscal propia que le ha sido atribuida no puede violar los límites que son inherentes a la concepción global del Estado que se deriva de las revisiones constitucionales de 1970 y de 1980 y de las leyes especiales y ordinarias de reformas institucionales de 8 y 9 de agosto de 1980."* Del conjunto de estas normas el Tribunal deduce que *"la nueva estructura del Estado belga descansa sobre una unión económica y monetaria"*, cuya existencia *"implica, como primer punto, la libre circulación de mercancías y de factores de producción entre los componentes del Estado"*. En consecuencia, *"no son compatibles con una unión económica las medidas establecidas de manera autónoma por los componentes de la unión (...) que obstaculicen la libre circulación; esto se aplica necesariamente a todos los derechos de aduana interior y a todos los impuestos de efecto equivalente."*<sup>92</sup>

---

<sup>91</sup> Sobre ello, cfr., TRAVERSA, Edoardo, *L'Atonomie fiscale...*, cit., p. 251.

<sup>92</sup> Esta doctrina ha sido reiterada por numerosas sentencias posteriores, como, por ejemplo, la STC 51/1998 o, más recientemente, la STC 123/2010.

La construcción del Tribunal Constitucional sobre el principio de la unidad económica y monetaria belga y las consecuencias derivadas del mismo en el ámbito de la fiscalidad regional conduce, en definitiva, a la anulación del impuesto valón cuestionado. Dicha construcción resulta meritoria, además, por el momento en que es realizada, pues la Sentencia 47/1988 está fechada el 25 de febrero de 1988, antes, por tanto, de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea llevase a cabo una interpretación extensiva de los artículos 23 y 25 del Tratado constitutivo de la Unión Europea<sup>93</sup>.

Esta doctrina jurisprudencial es rápidamente adoptada por el legislador federal, que el 8 de agosto de 1988 dicta una ley especial que modifica el artículo 6.1, VI.3) de la Ley especial de reformas institucionales, de 8 de agosto de 1980, que a partir de este momento señala que en materia económica las Regiones ejercen sus competencias respetando los principios de la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales y de la libertad de comercio y de industria, así como respetando el marco normativo general de la unión económica y de la unidad monetaria. El Tribunal Constitucional ha interpretado, a partir de entonces, que el precepto, aunque referido expresamente a la materia económica, tiene plena aplicación al ámbito de las competencias fiscales de las Regiones, por lo que la doctrina elaborada inicialmente por el propio Tribunal se ha visto consagrada por el legislador federal<sup>94</sup>.

El principio de la unión económica y monetaria belga, con las libertades de circulación que el mismo comporta, especialmente la libertad de circulación de mercancías y bienes, se ha convertido en un principio muy activo en el control de la

---

<sup>93</sup> Como explica TRAVERSA, Edoardo, *L'Autonomie fiscale...*, cit., p. 251, en nota al pie núm. 1089, la Sentencia 47/1988 del Tribunal Constitucional belga se ha dictado antes de la Sentencia *Legros* del Tribunal de la Unión Europea, de 16 de julio de 1992 (asunto C-163/90), que el propio Tribunal de Justicia considera como el punto de partida de la interpretación extensiva de los artículos 23 y 25 del Tratado de la Comunidad Europea.

<sup>94</sup> Así, por ejemplo, señala la STC 123/2010 que "*aunque el artículo 6.1, VI, 3) de la ley especial de 8 de agosto de 1980 se inscribe en la atribución de competencias a las regiones en lo que concierne a la economía, esta disposición traduce la voluntad del legislador especial de mantener una reglamentación de base uniforme de la organización de la economía en un mercado integrado.*"

actuación fiscal de las Regiones. Además, hay que tener en cuenta que también por exigencias del Derecho comunitario, ante un impuesto regional que vulnere estas libertades de circulación puede darse el caso de que existan dos apoyaturas jurídicas para su impugnación, la interna que acabamos de exponer y la comunitaria, derivada de las libertades contempladas en los Tratados y de la propia jurisprudencia al respecto emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>95</sup>.

El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de anular algún otro tributo propio regional con base en la violación de la unidad económica y monetaria belga. Es el caso, por ejemplo, de la STC 123/2010, que anula una modalidad de un impuesto establecido por la Región flamenca con finalidad medioambiental que incide sobre la producción y la importación de abonos orgánicos<sup>96</sup>. La cuestión problemática que da lugar al conflicto constitucional en este caso se plantea porque el abono importado a Flandes procedente de la Región valona es gravado de forma más intensa por el impuesto flamenco que el abono producido en la propia Región de Flandes<sup>97</sup>. Tras constatar que la exacción cuestionada tiene naturaleza impositiva, esto es, que no se trata de un canon o tasa exigida como contraprestación de un servicio proporcionado por la autoridad en beneficio del contribuyente, sino de un auténtico impuesto sobre la producción e importación de abonos orgánicos, el Tribunal concluye señalando que *"es suficiente constatar que esta exacción, vinculada al hecho del traspaso del límite territorial fijado por la Constitución para cada Región, tiene un efecto igual a aquél de un derecho de aduana porque grava más intensamente los abonos importados a la Región flamenca*

---

<sup>95</sup> Así, por ejemplo, en la STC 47/1988, el ejecutivo flamenco invoca, entre otros argumentos, la violación del derecho comunitario por parte de la Región valona por el establecimiento del impuesto sobre la exportación del agua, que es objeto del recurso.

<sup>96</sup> La STC 123/2010 resuelve varias cuestiones prejudiciales, planteadas por el Tribunal de primera instancia de Bruselas, concernientes al artículo 21.5) del Decreto de la Región flamenca relativo a la protección medioambiental contra la contaminación debida a los abonos, de 23 de enero de 1991. El Tribunal que plantea las cuestiones prejudiciales constata de forma evidente que el abono importado a la Región flamenca es gravado más fuertemente que el abono producido en esta Región, por lo que se plantea la cuestión de saber si este hecho es conforme a los principios de la unión económica y monetaria belga.

<sup>97</sup> En el caso concreto que da lugar a la STC 123/2010, el Tribunal constata que si la sociedad demandante ante el Tribunal de primera instancia hubiese producido el abono en Flandes en vez de haberlo importado de Valonia, el gravamen por el impuesto flamenco hubiese sido en torno a seis veces inferior.

*que los abonos producidos en esta Región."* Con lo cual, el Tribunal aprecia una violación de la unidad económica y monetaria belga, contemplada en el artículo 6.1.VI.3) de la Ley de reformas institucionales, de 8 de agosto de 1980, porque, en definitiva, supone una traba a la libre circulación de mercancías en el interior del Estado<sup>98</sup>.

El Tribunal Constitucional ha dictado una serie de sentencias referidas a determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región de Flandes en materia de recogida y tratamiento de residuos respecto a las cuales se había puesto en duda su constitucionalidad por violar el principio de la unión económica belga al suponer un obstáculo para la libre circulación de mercancías en el seno del Estado belga. Todas estas sentencias enjuician determinadas medidas de un impuesto propio de carácter medioambiental establecido por la Región de Flandes que, en una de sus modalidades, grava los residuos producidos y recogidos en la Región flamenca pero cuyo vertido y tratamiento posterior se va a producir fuera del territorio de esta Región. La jurisprudencia no se ha pronunciado siempre en la misma dirección, esto es, considerando vulnerada la unión económica y, por tanto, anulando el gravamen cuestionado, sino que en unos casos así lo ha considerado el Tribunal y en otros casos, en cambio, no, con lo que declara constitucional el gravamen cuestionado. En pocas palabras, el Tribunal ha emitido una jurisprudencia fluctuante respecto a la posible vulneración del principio de unidad económica por el impuesto flamenco sobre los residuos en las distintas modalidades que en cada caso han sido sometidas al juicio de constitucionalidad. A continuación vamos a analizar uno de los últimos casos en los que el Tribunal ha considerado vulnerado el principio de la unión económica belga por el impuesto flamenco sobre los residuos, que adoptaremos como caso paradigmático del problema de constitucionalidad planteado. Se trata del caso resuelto por la STC 128/2001 que, como hemos anunciado, anula con fundamento en el principio de la unión económica belga una modalidad de un impuesto establecido por la Región de

---

<sup>98</sup> En este caso, además, también se podría poner en entredicho la propia libertad económica y monetaria europea, en concreto, la libertad de circulación de bienes, dado que el impuesto flamenco se aplica también a las importaciones de abono orgánico procedentes de otros Estados e, incluso, parece que una de las motivaciones de la introducción de este impuesto es gravar el abono procedente de Holanda.

Flandes sobre la recogida y el tratamiento de residuos domésticos<sup>99</sup>. El impuesto instaurado por la Región de Flandes grava la recogida y el vertido e incineración de la basura doméstica en lugares autorizados, tanto si el tratamiento de la misma se produce en el territorio de la propia Región como si es transportada al territorio de otra Región para su vertido y/o incineración. Sin embargo, en este último caso, el gravamen es más alto para el supuesto concreto de la incineración, esto es, la incineración de los residuos domésticos es gravada más intensamente en el caso de que la misma se produzca fuera de la Región flamenca que si se produce en el territorio de esta Región<sup>100</sup>. Esta diferencia de tratamiento fiscal en función de que la incineración de los residuos se produzca o no en Flandes es lo que plantea las dudas de constitucionalidad. El Tribunal constata, en primer lugar, que la naturaleza del gravamen establecido por Flandes es impositiva y, a partir de ahí, se pregunta si tal impuesto constituye un derecho de aduana o un impuesto de efecto equivalente, llegando a la conclusión de que no puede ser calificado en términos estrictos como tal, ya que no grava la exportación de los residuos ni el transporte de los mismos hacia otra Región<sup>101</sup>. Sin embargo, el Tribunal advierte que el impuesto, en aquello que está relacionado con el traspaso del límite territorial establecido entre las Regiones, produce un efecto equivalente al de un derecho de aduana en la medida en que grava los residuos destinados a ser eliminados fuera de la Región flamenca más fuertemente que los residuos eliminados en esta última Región. En consecuencia, señala la STC 128/2001 que *“por su efecto obstaculizador de*

---

<sup>99</sup> La disposición impugnada en este caso era el artículo 47.2) y 3) del Decreto de la Región flamenca de 2 de julio de 1981 relativo a la prevención y a la gestión de los residuos.

<sup>100</sup> En efecto, por el vertido de los residuos domésticos en vertederos autorizados se paga un impuesto de igual cuantía tanto si el vertido se produce en Flandes como si se produce fuera del territorio de esta Región, en concreto, la cuantía fijada en el momento al que se refiere el conflicto constitucional es de 350 francos belgas por tonelada de residuos. Sin embargo, en el caso de que los residuos domésticos sean incinerados, la cuantía del impuesto difiere en función de que la incineración se produzca en el territorio de Flandes o fuera del mismo, pues en el caso de que se produzca en la Región flamenca la cuantía del impuesto es de 150 francos belgas por tonelada de residuo incinerado, mientras que si la incineración se produce fuera de Flandes el importe se eleva a 350 francos belgas por tonelada de residuo (art. 47.2, 3º c y artículo 47.2, 4º del Decreto flamenco de 2 de julio de 1981 en la redacción dada al mismo en este punto por el artículo 2 del Decreto de 20 de diciembre de 1989).

<sup>101</sup> Como señala la STC 128/2001, *“este impuesto no se presenta, ni en función de su objeto, ni en función de la operación en virtud de la cual es debido, de la persona del contribuyente o del modo de percepción, como un impuesto de efecto equivalente a un derecho de aduana.”*

*los intercambios interregionales, el impuesto criticado no respeta el cuadro normativo general de la unión económica tal y como es establecido por o en virtud de la ley*<sup>102</sup>.

El Tribunal Constitucional, antes de llegar a esta Sentencia 128/2001, había tenido ocasión de decidir sobre la constitucionalidad de determinadas medidas fiscales adoptadas por la Región flamenca en materia de residuos y su jurisprudencia se había mostrado un tanto fluctuante, pues en unos casos había apreciado la vulneración de la unidad económica belga, en sintonía con lo señalado finalmente en la STC 128/2001, mientras que en otros casos no había apreciado tal vulneración, pese a que podía establecerse un denominador común en todos esos casos, cual era la toma en consideración por parte del legislador flamenco de la eliminación o el tratamiento en el territorio de otras Regiones de los residuos recogidos y producidos en Flandes<sup>103</sup>.

El Tribunal no sólo ha aplicado el principio de la unión económica frente a impuestos propios de las Regiones para salvaguardar la libre circulación de bienes y mercancías en el territorio del Estado sino que también se ha planteado en algún supuesto la posible vulneración de otra de las grandes libertades derivadas de tal principio como es la libre circulación de capitales. En la STC 67/2000 se plantea el Tribunal la posible vulneración de la libre circulación de capitales por el establecimiento por parte de la Región valona de un impuesto que grava las viviendas abandonadas<sup>104</sup>. Estas viviendas son definidas a estos efectos como aquellas que están

---

<sup>102</sup> La STC 128/2001 declara, por tanto, el impuesto flamenco contrario a las disposiciones del artículo 6.1, VI, 3, de la Ley especial de 8 de agosto de 1980, modificada por la Ley especial de 8 de agosto de 1988, y lo anula en este punto.

<sup>103</sup> Así, en la STC 55/1996 el Tribunal aprecia vulneración de la unidad económica belga al considerar que los residuos sólidos destinados a ser eliminados en una Región diferente a la flamenca eran gravados más intensamente que los residuos que eran eliminados en dicha Región, lo que obstaculizaba los intercambios regionales de residuos. También en la STC 34/1997, al considerar que los residuos recogidos en la Región flamenca pero que eran objeto de tratamiento fuera de dicha Región eran gravados de una forma más intensa que los residuos que eran objeto de tratamiento en el territorio de la Región flamenca, lo que, nuevamente, obstaculizaba la libre circulación. Sin embargo, en la STC 51/1998 el Tribunal no aprecia vulneración de la unidad económica belga por el establecimiento de un impuesto de la Región flamenca sobre la recogida de residuos producidos en esta Región que son destinados a ser tratados fuera de la misma.

inacabadas o que permanecen desocupadas. Para determinar si un impuesto de estas características vulnera la libre circulación de capitales, el Tribunal Constitucional belga trae a colación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la libre circulación de capitales en el seno de la Unión Europea, destacando cómo el artículo 56 del Tratado CE prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y que tal precepto se aplica especialmente a las inversiones inmobiliarias, así como que de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE el precepto tiene un efecto directo<sup>104</sup>. Ello no obstante y de acuerdo también con la jurisprudencia del TJUE, el artículo 56 del Tratado CE hay que interpretarlo en conexión con otros preceptos del Tratado y, especialmente, con lo dispuesto en el artículo 58 del mismo, que reconoce a los Estados miembros el derecho a mantener ciertas restricciones a la libre circulación de los movimientos de capitales por motivos ligados al orden y a la seguridad pública, esto es, por exigencias imperativas de interés general. Partiendo, pues, de esta doctrina del TJUE sobre la libre circulación de capitales en el seno de la Unión Europea, el Tribunal Constitucional belga se pregunta por los fines del impuesto valón sobre las viviendas abandonadas para verificar si existe algún fin de interés general que justifique la restricción a las inversiones inmobiliarias que supone en la Región valona la existencia de este impuesto. El Tribunal constata que, más allá del fin fiscal propio de toda figura impositiva, el impuesto valón persigue claramente unos fines extrafiscales cuales son la lucha contra las viviendas que no reúnen las condiciones mínimas de habitabilidad, la mejora del hábitat y el relanzamiento del sector de la construcción y para el Tribunal es indiscutible que estos fines satisfacen el interés general, por lo que declara constitucional el impuesto valón, ya que no puede considerarse que el mismo tenga por efecto el limitar de manera injustificada la libre circulación de capitales.

---

<sup>104</sup> Se impugnan varios artículos del Decreto de la Región valona de 19 de noviembre de 1998 que instaura un impuesto sobre las viviendas abandonadas en el territorio regional. Este impuesto fue derogado posteriormente con efectos de 1 de enero de 2005.

<sup>105</sup> La STC 67/2000 se apoya, al respecto, en la STJUE dictada en el asunto C-163/94, de 14 de diciembre de 1995, *Sanz de Lera*.

## CAPÍTULO II: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE BRUSELAS-CAPITAL

### 1. Introducción

La Región de Bruselas-Capital es la que ha tenido que hacer un uso más intenso de su autonomía fiscal para crear impuestos propios<sup>106</sup>. Ello es debido, fundamentalmente, a que la población residente en la Región contribuye poco al impuesto que grava la renta de las personas físicas porque un gran número de trabajadores de Bruselas, precisamente aquellos que obtienen rentas medias y elevadas, han fijado su residencia en municipios de la periferia bruselense<sup>107</sup>. Estos municipios residenciales están situados ya fuera del territorio de la Región y, por tanto, los trabajadores bruselenses residentes en los mismos son contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el territorio de alguna de las otras dos regiones vecinas<sup>108</sup>. Lo cual tiene una importante trascendencia en la financiación de la Región de Bruselas en relación con la financiación de las Regiones valona y flamenca, ya que la fuente más importante de recursos financieros con que cuentan las regiones en Bélgica está constituida por la atribución a las mismas de una parte de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) obtenida en su territorio, esto es,

---

<sup>106</sup> En este sentido, ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie de la pression fiscale pesant sur les ménages dans la région urbaine bruxelloise” (disponible en: [igeat.ulb.ac.be/fileadmin/media/publications/geo\\_fiscalite\\_CIFOP.pdf](http://igeat.ulb.ac.be/fileadmin/media/publications/geo_fiscalite_CIFOP.pdf)), pp. 3 y 4.

<sup>107</sup> Señala ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie...”, cit., p. 3, que más de la mitad de los trabajadores bruselenses reside en la periferia y paga sus impuestos en las Regiones vecinas.

<sup>108</sup> Se trata del conocido fenómeno de los trabajadores que diariamente se desplazan a su centro de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual. En Bélgica se llama a estos trabajadores, muy gráficamente, *navetteurs*, término que viene de *navette*, (lanzadera) y que figuradamente hace referencia al ir y venir de un sitio a otro. En la Región de Bruselas-Capital, como hemos señalado, la existencia de estos trabajadores que residen en otros municipios adquiere unas dimensiones extraordinarias, influyendo de una forma decisiva en la financiación de la Región a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, claramente deficitaria en este sentido, por lo que en el actual proceso negociador para la reforma del sistema de financiación de las entidades federadas en Bélgica, uno de los puntos sobre los que hay cierto consenso es el de establecer criterios para el reparto del IRPF en la Región de Bruselas que tome en consideración la existencia de estos trabajadores no residentes en la Región.

de la recaudación procedente de la contribución al Impuesto realizada por las personas físicas residentes en el territorio de la respectiva Región.

De ahí que al obtener una recaudación relativamente baja del IRPF, la Región de Bruselas se haya visto obligada a extender en buena medida su sistema tributario propio con el fin de compensar esa pérdida de recursos y de hacer frente, lógicamente, a los importantes gastos que supone la prestación de servicios, de los que se benefician igualmente los trabajadores no residentes en la Región pese a no contribuir a su financiación vía IRPF, y a los gastos derivados también de la condición de Bruselas como capital del Reino de Bélgica y como capital de la Unión Europea<sup>109</sup>. Hay que tener en cuenta, en este sentido, que los funcionarios internacionales residentes en Bruselas no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas lo que, lógicamente, origina una considerable pérdida recaudatoria también para la Región de Bruselas<sup>110</sup>.

Pese a ello, la Región de Bruselas arrastra históricamente serios problemas de financiación, por lo que uno de los objetivos primordiales que se han fijado los negociadores del nuevo sistema de financiación de las regiones y comunidades es el de dotar a la Región de Bruselas de un más adecuado sistema de financiación.

Veamos, pues, aunque sea sucintamente, los impuestos propios que en ejercicio de la autonomía tributaria reconocida a las regiones en el artículo 170.2) de la CB ha

---

<sup>109</sup> Como señala ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie...”, cit., p. 4, la Región de Bruselas se ha visto constreñida a practicar una fiscalidad más intensa que sus vecinos, para compensar a la vez la bajada de sus ingresos vía IRPF y las importantes cargas financieras que asume como capital y como gran centro de empleo que abriga una población relativamente pobre. Así, mientras que los bruselenses pagan de media el 2% de su renta en impuestos propios e impuestos cedidos, los habitantes de la Región valona pagan por este concepto un 1,7% y los flamencos un 1,1%.

<sup>110</sup> CATTOIR, Philippe; VAESSEN, Joost; VERDONCK, Magali; VAN DER STICHELE, Géraldine; ZIMMER, Pol, “Finances publiques à Bruxelles: Analyse et propositions”, Marzo de 2009, p. 18, destacan esta circunstancia y cifran la pérdida o ausencia de recaudación por ello para la Región de Bruselas en 74,2 millones de euros.

establecido la Región de Bruselas y que conforman una parte nada despreciable, como hemos señalado, de la actual Hacienda de esta Región.

## **2. Los impuestos sobre la ocupación de inmuebles residenciales y sobre la titularidad de inmuebles no residenciales**

### **2.1. Regulación**

La Región de Bruselas-Capital ha creado, en primer lugar, una serie de impuestos ligados al uso u ocupación de bienes inmuebles situados en el territorio regional, así como a la propiedad de dichos inmuebles y a la titularidad de derechos reales sobre los mismos. La creación y regulación de estos impuestos se ha llevado a cabo por la Ordenanza de 23 de julio de 1992, relativa al impuesto regional a cargo de los ocupantes de inmuebles edificados y de titulares de derechos reales sobre ciertos inmuebles<sup>111</sup>, que ha sufrido numerosas modificaciones parciales desde su entrada en vigor el 1 de enero de 1993<sup>112</sup>.

En concreto, son tres los impuestos creados y regulados por la mencionada Ordenanza, el impuesto sobre la utilización de los bienes inmuebles de uso residencial, el impuesto sobre la utilización de inmuebles de uso residencial afectos al ejercicio de ciertas actividades económicas, fundamentalmente, las de carácter profesional y, finalmente, el impuesto sobre las superficies de inmuebles no residenciales. Los tres impuestos se exigen anualmente desde el ejercicio 1993 en que entraron en vigor, su período impositivo comprende el año natural y el respectivo devengo se produce el día 1 de enero de cada año, exigiéndose el impuesto de acuerdo con las circunstancias

---

<sup>111</sup> Publicada en el *MoniteurBelge* de 1 de agosto de 1992.

<sup>112</sup> La última de estas modificaciones parciales se ha llevado a cabo por la Ordenanza de 1 de marzo de 2007, de modificación de la Ordenanza de 23 de julio de 1992, relativa al impuesto regional a cargo de los ocupantes de inmuebles edificados y de titulares de derechos reales sobre ciertos inmuebles (MB de 14 de marzo de 2007). Una coordinación oficiosa del texto de la Ordenanza de 23 de julio de 1992 puede consultarse en [www.brusselles.irisnet.be](http://www.brusselles.irisnet.be)

concurrentes en el momento del devengo. Conviene puntualizar que los dos primeros impuestos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ordenanza de 23 de julio de 1992, se establecen sobre los “ocupantes de bienes inmuebles edificados”, por lo que va a ser el artículo 3 de la Ordenanza el que, al señalar a los diferentes contribuyentes, delimite los correspondientes hechos impositivos de las tres figuras impositivas. Veamos a continuación las características definitorias de cada uno de ellos.

## **2.2. El Impuesto sobre la ocupación de inmuebles de uso residencial a cargo de los cabezas de familia.**

El impuesto grava la ocupación a título de residencia principal o de residencia secundaria de la totalidad o de una parte de un inmueble edificado situado en el territorio regional<sup>113</sup>. El contribuyente es el cabeza de familia o del hogar ocupante del inmueble, entendiendo por tal tanto el caso de una persona que viva sola como el caso de dos o más personas que residen habitualmente en la misma vivienda y que tienen una vida en común.

Para el cálculo de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto, el artículo 5 de la Ordenanza fija directamente el importe de la cuota en una cantidad fija o a *forfait*, que para el ejercicio 2011 es de 89 euros. Esta cuota no admite prorrateo en función del tiempo de ocupación del inmueble durante el año, por lo que es debida en su

---

<sup>113</sup> El hecho de que el Impuesto grave de la misma manera tanto la ocupación o utilización de un inmueble que constituye la residencia principal como la de un inmueble que constituye una residencia secundaria fue uno de los motivos de impugnación de la Ordenanza de 23 de julio de 1992 ante el Tribunal Constitucional, al entender los recurrentes que constituyen situaciones diferenciadas (sobre todo teniendo en cuenta que el establecimiento de estos impuestos se justificó en la necesidad de financiar determinados servicios como el de recogida y tratamiento de basuras). Sin embargo, el Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 2/1994 y 3/1994, que resuelven los recursos de anulación interpuestos contra la referida Ordenanza, rechaza que esto implique una desigualdad determinante de la inconstitucionalidad del Impuesto, dado que el objetivo perseguido por el legislador regional a la hora de configurar los distintos impuestos establecidos en la Ordenanza cuestionada es el de favorecer el uso de los inmuebles como vivienda o residencia frente a otros inmuebles afectos al ejercicio de actividades económicas y, desde esta perspectiva, tanto los inmuebles que constituyen residencia principal como los que constituyen una segunda residencia están afectos al uso de vivienda, determinante de la aplicación de la misma cuota tributaria.

totalidad si la circunstancia de la ocupación se produce a 1 de enero del correspondiente año.

Hay que destacar que si bien inicialmente la cuota fijada para este Impuesto no era muy alta (43,5 euros), para el período impositivo de 2003 se fijó la cuota en una cantidad sensiblemente superior (165 euros) y que desde el principio se previó su actualización o indexación anual<sup>114</sup>. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2007 se rebajó la cuota en un 50% y se eliminó la posibilidad de indexar anualmente la misma<sup>115</sup>, siendo, al parecer, intención del Gobierno de la Región suprimirla totalmente en cuanto la situación financiera de la Región lo permita<sup>116</sup>. Lo cual, según lo que hemos explicado, no es fácil que se produzca por el momento, al menos, hasta que no se llegue a un acuerdo sobre la reforma del sistema de financiación regional y comunitario que afronte los problemas específicos que plantea la financiación de la Región de Bruselas.

Recientemente se ha señalado, no obstante, la idoneidad de este Impuesto como recurso financiero de la Región de Bruselas, porque tiene una extensa base de contribuyentes, al afectar a la gran mayoría de economías domésticas, porque comprende a las personas físicas residentes en la Región que están exentas del impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas, esto es, a los funcionarios de las organizaciones internacionales, por su simplicidad, al venir su cuota determinada en una

---

<sup>114</sup> Como explican JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale: Inventaire des compétences et estimations chiffrées*, CERPE (Centre de recherches en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de Recherche. Serie Politique Economique*, núm. 52 -2011/01, febrero de 2011 (disponible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)), p. 89, inicialmente la cuota tributaria se fijó en 43,5 euros y se preveía su actualización o indexación cada año. La Ordenanza de 21 de febrero de 2002 (MB de 13 de marzo de 2002) aumentó considerablemente la cuota del Impuesto, fijándola en 165 euros, que se irían indexando anualmente desde el 1 de enero de 2003.

<sup>115</sup> La *indexation* de la cuota, que podemos traducir por indexación o indización, consiste en la actualización o fijación de la misma por referencia a un índice, esto es, la cuota indexada anualmente es la cuota ajustada a la variación de un determinado índice. También podemos referirnos a esta operación como revisión de la cuota o adaptación de la misma.

<sup>116</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 90.

cantidad a tanto alzado, y, finalmente, por su elevado grado de cumplimiento voluntario en base a la matrícula o censo fiscal de contribuyentes del Impuesto<sup>117</sup>.

Sin embargo, desde el punto de vista de la justicia tributaria el Impuesto en cuestión merece críticas dado que la cuota se exige de forma uniforme a todas las personas físicas ocupantes de inmuebles residenciales en el territorio regional sin tener en cuenta, en principio, la capacidad económica de las mismas<sup>118</sup>. Con lo cual, este tipo de impuestos reducen la progresividad del sistema tributario y, con ello, la solidaridad interpersonal entre todos los ciudadanos<sup>119</sup>.

La Ordenanza prevé una serie de exenciones, entre las que destaca la prevista en el artículo 4.1 para los contribuyentes con rentas bajas. En concreto, están exentas del impuesto aquellas personas cuya renta no supere el 120% de la renta de integración según el baremo previsto para las personas que viven solas y, si se trata de contribuyentes que cohabitan con otras personas, el 240% de la renta de integración. Así pues, para el año 2011, estarían exentos del pago de este impuesto los contribuyentes cuya renta en el mes de enero no supere 888,38 euros, si se trata de personas que viven solas, y 1.184,96 euros si se trata de contribuyentes que conviven con otras personas<sup>120</sup>. Con ello se dota al Impuesto, en coherencia con lo que acabamos de explicar, de un cierto grado de justicia redistributiva, dado que éste constituye el gran déficit de este

---

<sup>117</sup> Cfr., CATTOIR, Philippe; VAESSEN, Joost; VERDONCK, Magali; VAN DER STICHELE, Géraldine; ZIMMER, Pol, “Finances publiques à Bruxelles...”, cit., p. 26.

<sup>118</sup> Como señalan CATTOIR, Philippe; VAESSEN, Joost; VERDONCK, Magali; VAN DER STICHELE, Géraldine; ZIMMER, Pol, “Finances publiques à Bruxelles...”, cit., p. 26, el Impuesto es objeto de críticas en términos de equidad porque afecta de manera desproporcionada a los hogares con rentas bajas. Sin embargo, estos autores consideran que hay que hacer una ponderación entre eficacia y equidad, ya que toda modulación del Impuesto que tenga en cuenta el nivel de renta de los contribuyentes iría en contra de su simplicidad y su eficacia.

<sup>119</sup> En este sentido, ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie...”, cit., pp. 12 y 13 advierte de que el principio de progresividad, que está en la base del sistema tributario belga, no siempre está asegurado a nivel de la población, ya que, por ejemplo, los impuestos forfetarios, del tipo del que estamos analizando, son por esencia menos justos que los impuestos basados en la capacidad contributiva e inciden de una forma más intensa sobre las rentas bajas.

<sup>120</sup> Estos datos los hemos extraído de MINISTERE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe 2011 à charge des chefs de ménage”, p. 1, (accesible en <http://www.bruxelles.irisnet.be>).

tipo de impuestos, al no establecer diferencias sustanciales de contribución en función de la capacidad económica de los distintos contribuyentes.

También se establece una exención para las familias en las que haya al menos cuatro hijos beneficiarios de los subsidios o prestaciones familiares<sup>121</sup>. Igualmente, están exentos los contribuyentes beneficiarios de la renta o pensión garantizada a las personas mayores. La Ordenanza prevé, asimismo, una serie de exenciones que toman en cuenta circunstancias de enfermedad permanente o discapacidad tanto del contribuyente como de las personas que convivan con el mismo.

El conjunto de estas exenciones supone una liberación del pago del Impuesto para más del 20% de los contribuyentes<sup>122</sup>. Precisamente, de aquellos contribuyentes con más bajo nivel de renta o en los que concurren determinadas circunstancias sociales, lo que ha sido especialmente destacado como un triunfo de la fiscalidad de Bruselas frente a la de las Regiones vecinas, tomando en consideración tanto los impuestos de las Regiones como los de los entes locales, pues en comparación, la fiscalidad bruselense es más favorable a los hogares con rentas bajas que la de las otras Regiones<sup>123</sup>.

La Ordenanza establece, asimismo, en su artículo 3.2) una exención de carácter técnico, para evitar una doble imposición, señalando que cuando el cabeza de familia o alguno de los miembros de la misma sean contribuyentes del impuesto por la ocupación

---

<sup>121</sup> Inicialmente esta exención se limitó a los hijos de hasta 21 años, pero la STC 137/2003 consideró esta limitación contraria al principio de igualdad y no discriminación por cuanto hijos mayores de esa edad que estaban realizando sus estudios podían estar a cargo de sus familias y depender económicamente de las mismas.

<sup>122</sup> Proporcionan este dato, CATTOIR, Philippe; VAESSEN, Joost; VERDONCK, Magali; VAN DER STICHELE, Géraldine; ZIMMER, Pol, “Finances publiques à Bruxelles...”, cit., p. 27. Para ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie...”, cit., p. 13, los contribuyentes exentos se sitúan por encima del 25%, lo que, junto a la importancia del IBI, que incide más intensamente sobre las rentas más altas, contribuye a que la progresividad de los impuestos propios y cedidos en Bruselas sea más acusada que en otras Regiones.

<sup>123</sup> Así lo pone de manifiesto ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie...”, cit., pp. 13 y 14, considerando que se trata de un importante triunfo al que conviene prestar atención.

de inmuebles o parte de los mismos en los que realizan una actividad profesional, quedan exentos del Impuesto que estamos analizando<sup>124</sup>.

Las exenciones son rogadas, debiendo aportar el contribuyente con la solicitud la prueba que acredite las circunstancias previstas en el presupuesto de hecho normativo que dan lugar a la exención del pago del impuesto. Así, por ejemplo, para los estudiantes puede constituir un elemento de prueba suficiente del nivel de renta determinante de la exención un certificado de asistencia a tiempo completo a un curso en horario diurno<sup>125</sup>.

### **2.3. El Impuesto sobre los inmuebles a cargo de personas jurídicas, asociaciones de hecho y autónomos que ejercen una actividad profesional.**

La Ordenanza de 23 de julio de 1992 establece un segundo impuesto sobre los inmuebles situados en la Región, que contempla a aquellos inmuebles ocupados por empresas, asociaciones y por profesionales libres. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3.1.b) de la mencionada Ordenanza, el Impuesto grava, en primer lugar, la ocupación por una persona física, en todo o en parte, de un inmueble situado en la Región de Bruselas-Capital en el que ejerce una actividad, sea ésta lucrativa o no, por su propia cuenta, comprendida en una profesión liberal. En segundo lugar, el Impuesto grava la ocupación de inmuebles en el territorio regional por parte de una persona

---

<sup>124</sup> Esta exención ha dado lugar a alguna reclamación ante el Tribunal Constitucional dado que sólo prevé la exención para la persona física que ejerce una actividad profesional, pero no en el caso de que para el desarrollo de la correspondiente actividad profesional se constituya una sociedad unipersonal. La STC 140/2005, en la que se planteó esta cuestión, no entró, finalmente, en el fondo del asunto al constatar el Tribunal que la forma societaria elegida en el caso en cuestión no era unipersonal sino que admitía más de un socio.

<sup>125</sup> Cfr., MINISTERE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe 2011 à charge des chefs de ménage”, cit., p. 1.

jurídica o una asociación de hecho a título de sede social, administrativa, de explotación o de actividad<sup>126</sup>.

El Impuesto es anual y se devenga atendiendo a las circunstancias concurrentes el día 1 de enero de cada año. La cuantía de la deuda tributaria viene fijada a tanto alzado en la propia Ordenanza, señalando el artículo 5.b) para el período impositivo de 2011 una cuota de 89 euros<sup>127</sup>.

La Ordenanza establece una serie de exenciones que, en su gran mayoría, atienden al tipo de actividad económica desarrollada en el inmueble. Así, por ejemplo, están exentos los ocupantes de inmuebles que sirven como establecimientos de enseñanza, siempre que esta actividad esté organizada o subvencionada por los poderes públicos; los inmuebles que sirven al culto ocupados por una comunidad religiosa perteneciente a una religión reconocida por el Estado; los inmuebles afectados al uso de un hospital, una clínica, un dispensario, una obra de beneficencia o una actividad de ayuda social y de salud, a condición de que no tengan fin de lucro y de que las respectivas actividades estén autorizadas o subvencionadas por los poderes públicos.

Las exenciones son rogadas y, al igual que señalamos en el caso del Impuesto sobre los inmuebles de uso residencial, el contribuyente debe aportar junto con su solicitud los documentos que hagan prueba de las circunstancias determinantes de la respectiva exención.

---

<sup>126</sup> A tal efecto, la Ordenanza define, en el artículo 3.1.b) segundo párrafo, lo que constituye una asociación de hecho, señalando que se trata de una agrupación de personas físicas para organizar entre ellas, sobre la base de un contrato escrito, en un mismo inmueble, compartiendo los gastos, los servicios comunes destinados a asegurar el ejercicio de una misma profesión y para participar en los beneficios que pudieran resultar.

<sup>127</sup> Existe un paralelismo en este punto entre este Impuesto y el impuesto que hemos analizado anteriormente por la ocupación de inmuebles a cargo de cabezas de familia u hogar, por lo que nos remitimos a lo allí explicado respecto a la evolución del importe de la cuota.

Respecto a este Impuesto, el Tribunal Constitucional ha considerado, en su Sentencia 138/2008, que no es contrario al principio de igualdad el diferente tratamiento que en el mismo tienen las personas físicas que ejercen su profesión de forma independiente como tales o que constituyen una sociedad o asociación a tal efecto, y las personas físicas que ejercen su profesión integradas en una sociedad y por cuenta de ésta, ya que las primeras estarían sujetas al Impuesto y las segundas no<sup>128</sup>. Para el Tribunal esta diferencia de trato se basa en un criterio objetivo, dado que la situación jurídica de los profesionales en ambos casos es muy diferente, tanto en lo que concierne a las relaciones con la sociedad o asociación de la que forman parte como en sus relaciones con terceros, entre los que se incluyen las autoridades fiscales<sup>129</sup>.

#### **2.4. El Impuesto sobre las superficies no residenciales**

La Ordenanza de 23 de julio de 1992 regula un tercer y último Impuesto que grava los inmuebles situados en la Región que no tengan un uso residencial. De acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1.c) de la Ordenanza, el Impuesto se establece a cargo del propietario en plena propiedad y, en su defecto, del enfiteuta, usufructuario, superficiario o del titular de un derecho de uso de la totalidad o de una parte de un inmueble edificado situado en el territorio de la Región de Bruselas-Capital que no esté destinado a un uso residencial.

A diferencia de los dos impuestos anteriores, en este caso no se grava al ocupante del inmueble, sino al titular del inmueble en plena propiedad o, en su defecto,

---

<sup>128</sup> En concreto, el caso que se plantea en la STC 138/2008 versa sobre personas que ejercen la profesión de abogado y la cuestión de la posible vulneración del principio de igualdad y no discriminación se suscita respecto al diferente tratamiento de los abogados que ejercen su profesión independientemente como personas físicas o constituyendo al efecto una sociedad unipersonal o una asociación de hecho, frente al tratamiento de aquellos abogados integrados en sociedades o asociaciones de hecho que ejercen su profesión por cuenta de las mismas, dado que en este último caso no estarán sujetos al Impuesto.

<sup>129</sup> Considera, en este sentido, la STC 138/2008 que el legislador fiscal puede adoptar en la materia medidas destinadas a favorecer a las personas físicas que ejercen una actividad profesional por cuenta de una sociedad.

al titular de derechos reales de uso y disfrute sobre el mismo. La justificación de ello estriba en que el rendimiento del Impuesto mejora si se grava la titularidad del inmueble o de derechos reales sobre el mismo más que la ocupación efectiva (normalmente a través de contratos de arrendamiento) debido a que gran parte de los ocupantes de estos inmuebles son personas o instituciones que están exentas o no sujetas a imposición<sup>130</sup>.

Para la determinación del importe de la deuda tributaria se toma en cuenta la superficie del inmueble y el destino o uso del mismo, estableciendo la Ordenanza una determinada cantidad monetaria por metro cuadrado de superficie gravada. Para el ejercicio 2011 la cantidad monetaria por metro cuadrado de superficie gravada ha sido establecida en 7,67 euros<sup>131</sup>. La Ordenanza toma en cuenta el uso de la superficie gravada a efectos de determinar qué parte de esa superficie va a quedar efectivamente gravada y qué parte de la misma, en consecuencia, constituye un mínimo exento. A tal efecto, la Ordenanza distingue entre superficies afectas a un uso comercial entendido en sentido amplio y superficies afectas a un uso industrial o artesanal. En el caso de superficies comerciales la cuota tributaria se determina multiplicando el valor monetario señalado por metro cuadrado (en el año 2011, 7,67 euros) por el cómputo de la superficie que exceda de los primeros 300 metros cuadrados. Por tanto, esos primeros 300 metros cuadrados constituirían un mínimo exento de gravamen. En el caso de inmuebles afectos a actividades industriales o artesanales, la cuota se determina aplicando el referido valor por metro cuadrado a la superficie que exceda de los primeros 2.500 metros cuadrados.

La Ordenanza establece un límite general al importe de la cuota tributaria, pues ésta no podrá exceder en ningún caso del 14 por 100 de la renta catastral del inmueble

---

<sup>130</sup> Así se señala en las SSTC 2/1994 y 3/1994, que citan literalmente, al respecto, documentación parlamentaria sobre la preparación de la Ordenanza y la justificación del Impuesto.

<sup>131</sup> Como explican JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 90, esta cantidad resulta de la indexación anual de la cuota fijada en el texto de la Ordenanza para el ejercicio de 2003 de 6,36 euros.

indexada o actualizada anualmente<sup>132</sup>. La razón de este límite estriba en evitar cuotas excesivamente altas para determinados inmuebles de grandes dimensiones<sup>133</sup>.

Para el cómputo de la superficie total se suman las superficies de todas las plantas del edificio, incluido el subsuelo, y se tienen también en cuenta las superficies de los muros y demás elementos interiores. La superficie objeto de gravamen es la del inmueble edificado, por tanto, encuentra un límite perimetral en el muro exterior de la fachada del edificio y en los ejes de los muros medianeros.

Las exenciones de este Impuesto se establecen en función de determinados usos asignados a los inmuebles, como, por ejemplo, los supuestos que hemos señalado en relación con el segundo de los impuestos establecidos en la Ordenanza, ya que el artículo 4.3) prevé esas exenciones para ambos impuestos conjuntamente. Hay que destacar, no obstante, que el artículo 4.3.bis) de la Ordenanza establece la exención específicamente de este Impuesto para los edificios de las Entidades públicas en los que se desarrolla la actividad político-representativa de las mismas, como es el caso de los inmuebles en los que se celebran de manera regular las sesiones plenarias del Parlamento europeo, de una Cámara federal, de un Consejo regional, de un Consejo comunitario, de un Consejo provincial, de un Consejo municipal o de un Consejo de la ayuda social.

La configuración de este Impuesto ha sido objeto de impugnación ante el Tribunal Constitucional por posible violación del principio de igualdad y no discriminación, esgrimiendo, al respecto, varios motivos. En primer lugar, por la diferencia de cuota prevista para este Impuesto en comparación con la prevista para los

---

<sup>132</sup> Como se señala en MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les surfaces non résidentielles”, p. 1, (disponible en <http://www.bruxelles.irisnet.be>), la renta catastral indexada es la renta catastral multiplicada por el coeficiente de indexación relativo al ejercicio precedente al de la imposición. Para el impuesto de 2011 dicho coeficiente es de 1,5461.

<sup>133</sup> Como se explica en las SSTC 2/1994 y 3/1994, esta justificación se extrae de los trabajos preparatorios del texto de la Ordenanza y de su tramitación parlamentaria.

otros dos impuestos que hemos analizado anteriormente, pues de la aplicación de este Impuesto a los inmuebles que tributen efectivamente por el mismo va a resultar normalmente una cuota tributaria sensiblemente superior a la cuota prevista para los dos impuestos que hemos analizado anteriormente. El Tribunal Constitucional ha rechazado que ello constituya un trato discriminatorio no justificado, determinante de la violación del principio de igualdad, porque uno de los objetivos del legislador regional a la hora de establecer y exigir estos impuestos es el de dar un trato favorable a los inmuebles destinados a vivienda frente a los inmuebles que no están afectados a este uso, por lo que la diferenciación de cuotas en función de este objetivo está justificada<sup>134</sup>. En relación con ello, el Tribunal Constitucional ha considerado que no están sujetos a este Impuesto los inmuebles en los que se desarrollan actividades económicas consistentes precisamente en proporcionar alojamiento o residencia a las personas físicas, aunque dicho alojamiento sea de carácter colectivo<sup>135</sup>.

En segundo lugar, se ha cuestionado ante el Tribunal Constitucional la diferencia de cuotas prevista en función de la naturaleza de las actividades ejercidas en el inmueble gravado, sobre todo, teniendo en cuenta la posible existencia de otras actividades distintas a las comerciales, industriales o artesanales que deberían también ser objeto de protección. El Tribunal considera, al respecto, que la decisión de establecer un mínimo

---

<sup>134</sup> Como señala el Tribunal Constitucional en las Sentencias 2/1994 y 3/1994, si el legislador desea favorecer la vivienda, es conforme a este objetivo aplicar tipos diferentes al contribuyente que habita en un inmueble, al que ejerce en el mismo una actividad y al titular de derechos reales sobre un inmueble que no ha afectado al uso de vivienda. Cabe destacar que, como se desprende de estas Sentencias, el ejercicio de una actividad profesional en un inmueble destinado a vivienda se concibe como una actividad complementaria e indispensable de la propia residencia, lo que justificaría su equiparación a los inmuebles destinados y usados como vivienda frente a aquellos que no están destinados a esta finalidad, sino al ejercicio de otras actividades económicas.

<sup>135</sup> Así lo ha señalado recientemente el Tribunal en la STC 92/2011, de 31 de mayo, respecto al tratamiento fiscal que en estos impuestos bruseleses venían recibiendo las residencias de ancianos, al considerar la Administración que aquellos inmuebles afectados a esta actividad que implican residencias separadas ocupadas cada una de ellas por un *particular* en el sentido del artículo 3.1.a) de la Ordenanza, tributaban por el Impuesto a cargo de los cabezas de familia o de hogar por la ocupación de inmuebles residenciales, mientras que si los propietarios de tales inmuebles afectaban los mismos al albergue colectivo de personas mayores, entonces, debían tributar tales propietarios por el Impuesto sobre las superficies de los inmuebles no residenciales. El Tribunal considera contrario al principio de igualdad este tratamiento fiscal, dado que tanto unos como otros inmuebles afectados a la residencia o albergue de personas mayores tienen un uso residencial o constituyen un complemento indispensable a la residencia, por lo que ambos tienen que tributar por el Impuesto previsto para la ocupación de inmuebles de uso residencial.

exento para determinadas actividades desarrolladas en un inmueble entra en el ámbito de la libertad de configuración del legislador. Añade a ello que, efectivamente, con la configuración del Impuesto respecto al cálculo de la cuota podrían darse casos en los que se beneficie a ciertos contribuyentes que no proporcionan empleo en la Región o que no ejercen por sí mismos las actividades industriales o artesanales, sin embargo, el sistema de gravamen elegido, a través de una cuota a forfait, no puede comprender todas las circunstancias particulares que pueden producirse en la realidad so pena de instaurar un control de la aplicación del Impuesto cuyo coste comprometa el propio rendimiento del Impuesto, amén de la eficacia en su aplicación<sup>136</sup>.

Finalmente, desde la perspectiva del principio de igualdad, también se ha achacado al sistema de cálculo de la cuota del Impuesto el que puede dar lugar a situaciones discriminatorias. Ello se debe a los mínimos exentos, especialmente respecto a las actividades comerciales, dado que pueden existir contribuyentes que sean titulares de varios inmuebles destinados a estos usos pero cuya superficie individualmente considerada no supere los 300 metros cuadrados, (aunque sumadas las superficies de todos los inmuebles sí que superen esa cifra), y, por tanto, que no vendrían obligados a satisfacer el Impuesto, mientras que otros contribuyentes, con ser titulares de un solo inmueble que supere esa superficie sí que vendrían obligados a satisfacer el mismo<sup>137</sup>. El Tribunal en este punto no ofrece excesivos argumentos y basa su decisión favorable a la constitucionalidad del Impuesto en el dato, extraído de los trabajos preparatorios de la Ordenanza, de que la gran mayoría de los inmuebles destinados a las actividades comerciales en la Región de Bruselas tienen más de 300 metros cuadrados, por lo que serán realmente muy pocos los que quedarán exonerados totalmente del gravamen<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> SSTC 2/1994 y 3/1994.

<sup>137</sup> Esta cuestión se plantea, entre otras muchas, en las SSTC 2/1994 y 3/1994, y de una manera más específica y desarrollada en la STC 151/2004.

<sup>138</sup> Partiendo del dato extraído de los trabajos preparatorios de la Ordenanza de que la casi totalidad de los inmuebles destinados a actividades comerciales en sentido amplio tiene una superficie superior a 300 metros cuadrados, señala la STC 151/2004 que las partes no han aportado elementos de prueba que permitan contradecir esa afirmación. En este sentido, señala el Tribunal que no se puede rebatir al legislador regional por no haber tomado en consideración hipótesis teóricas o excepcionales para graduar

El Tribunal Constitucional ha tenido también ocasión de pronunciarse sobre la constitucionalidad de este Impuesto desde la perspectiva de los límites al ejercicio del poder tributario reconocido a las Regiones en el artículo 170.2) de la CB. Las Sentencias 2/1994 y 3/1994, respecto a las exenciones establecidas en la Ordenanza tanto para este Impuesto como para el que grava el uso de inmuebles destinados a vivienda por personas que ejercen en los mismos una actividad profesional o por entidades que los utilizan como sede social, etc., en función de determinados usos (enseñanza, sanidad, etc), ha considerado, como analizamos ya en su momento cuando tratamos del respeto al principio de proporcionalidad, que la Región no ha vulnerado este principio.

Además de ello, en la STC 119/2007 se planteó al Tribunal la cuestión de si este Impuesto grava la misma *materia imponible* que el equivalente belga al Impuesto sobre Bienes Inmuebles español, llamado en aquél país *précompte immobilier*<sup>139</sup>. El IBI belga es un impuesto estatal cedido totalmente a las Regiones cuya base imponible viene constituida por la llamada renta catastral. En definitiva, se plantea al Tribunal si el Impuesto propio establecido por la Región de Bruselas respeta el principio *non bis in idem* en los términos que ya hemos tenido ocasión de estudiar, esto es, si grava el mismo hecho imponible gravado ya por un impuesto estatal, en este caso, si grava el mismo hecho imponible gravado por el IBI. La respuesta del Tribunal es negativa y, por lo tanto, favorable a la constitucionalidad del impuesto de Bruselas sobre las superficies de inmuebles no residenciales, ya que para el Tribunal la materia imponible gravada por el IBI es la renta de los inmuebles situados en Bélgica, constituyendo la base imponible la renta catastral, definida como la renta media normal neta de un año que es susceptible de producir un bien inmueble según la estimación de la Administración del catastro, mientras que la materia imponible del impuesto propio de la Región de Bruselas cuestionado es el derecho real sobre la totalidad o una parte de un bien inmueble situado en el territorio de la Región.

---

el importe del Impuesto, dado que la diversidad de la realidad sólo puede aprehenderse con un cierto grado de aproximación y el legislador no podría entrar en el detalle de situaciones individuales sin organizar un control del Impuesto cuyo coste podría comprometer su propio rendimiento.

<sup>139</sup> La traducción literal sería la de “descuento inmobiliario”, pero por razones de claridad preferimos llamar a este impuesto inmobiliario belga como su equivalente en el sistema tributario español, esto es, como Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

### 3. El impuesto sobre el vertido de las aguas usadas o residuales

Además de estos tres impuestos propios, la Región de Bruselas creó un nuevo impuesto mediante la Ordenanza de 29 de marzo de 1996, de instauración de un impuesto sobre el vertido de las aguas usadas<sup>140</sup>. Este impuesto ha estado en vigor hasta el 31 de diciembre de 2006 y a partir de esa fecha se ha reemplazado por un aumento en el precio facturado del agua, adoptado bajo el vocablo “costes de los servicios ligados a la utilización del agua”<sup>141</sup>. El rendimiento de este impuesto estaba afectado a la construcción de estaciones de depuración de aguas y antes del año 2002 era conocido como impuesto de lucha contra los daños ambientales<sup>142</sup>. El rendimiento del mismo era relativamente pequeño en relación con los otros impuestos propios que acabamos de analizar, así, para el año 2003, dicho rendimiento ascendió a algo más de 21 millones de euros<sup>143</sup>.

### 4. Los impuestos retomados de la antigua provincia de Brabante

#### 4.1. Regulación

Junto a estos impuestos que acabamos de señalar, la Región de Bruselas cuenta con un conjunto de impuestos que ya estaban establecidos por la antigua provincia de

---

<sup>140</sup> MB de 1 de abril de 1996.

<sup>141</sup> Cfr., DE LAME, Jean, *Fiscalité Régionale et Locale*, Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux, 2010, p. 45. (disponible en: [www.iec-iab.be/fr/membres/formation/.../Fiscalité\\_régionale\\_et\\_locale.pdf](http://www.iec-iab.be/fr/membres/formation/.../Fiscalité_régionale_et_locale.pdf))

<sup>142</sup> Cfr., BAUDEWYNS, Didier; BAYENET, Benoît; PLASMAN, Robert; VAN DEN STEEN, Catherine, *Impact de la fiscalité et des dépenses communales sur la localisation intra-métropolitaine des entreprises et des ménages: Bruxelles et sa périphérie*, DULBEA (Département d’Economie Appliquée de l’Université Libre de Bruxelles), Document de Travail núm. 06-08.RR, agosto de 2005, p. 11.

<sup>143</sup> Cfr., BAUDEWYNS, Didier; BAYENET, Benoît; PLASMAN, Robert; VAN DEN STEEN, Catherine, *Impact de la fiscalité...*, cit., p. 11.

Brabante y que fueron derogados como tales impuestos provinciales cuando se produjo la escisión de esta provincia y, al mismo tiempo, retomados o instaurados de nuevo como impuestos propios de la Región de Bruselas Capital a través de la Ordenanza del Consejo Regional de Bruselas de 22 de diciembre de 1994 (MB de 11 de febrero de 1995)<sup>144</sup>. Veamos, aunque sea sucintamente, cuales son estos impuestos.

#### **4.2. Impuesto sobre los establecimientos bancarios y financieros y sobre los distribuidores automáticos de billetes**

El hecho imponible de este impuesto consiste, por una parte, en la apertura y mantenimiento en el territorio de la Región de un establecimiento bancario o financiero, bien sea la sede central o una sucursal, accesible al público, en el que se realicen a título principal operaciones de depósito, de financiación, de crédito, de ahorro o de cambio. Por otra parte, también constituye el hecho imponible la instalación en el territorio regional de distribuidores automáticos de billetes (cajeros automáticos), que puedan ser utilizados desde la vía pública o desde cualquier otro lugar accesible al público y que permitan operaciones de retirada de dinero, de depósito o de ahorro<sup>145</sup>.

---

<sup>144</sup> Como explican BAUDEWYNS, Didier; BAYENET, Benoît; PLASMAN, Robert; VAN DEN STEEN, Catherine, *Impact de la fiscalité...*, cit., p. 11, con la escisión de la provincia de Brabante los antiguos impuestos provinciales fueron suprimidos y, al mismo tiempo, reinstaurados por la Ordenanza del Consejo Regional de Bruselas de 22 de diciembre de 1994. Estos autores parecen distinguir entre los impuestos propios en sentido estricto de la Región y estos impuestos retomados de la antigua provincia de Brabante, a los que denominan "ingresos específicos bruselenses". Sin embargo, hay que tener presente que estos impuestos, en cuanto creados o establecidos por la Región en ejercicio del poder tributario atribuido a la misma por el artículo 170.2) de la CB son también impuestos propios o autónomos al igual que los impuestos anteriormente explicados, sin que el hecho de que con anterioridad tales impuestos fuesen exigidos por la provincia de Brabante les prive de esta categoría nueva de impuestos propios de la Región. Por ello la Ordenanza mencionada vuelve a crear y regular en su integridad este conjunto de impuestos.

<sup>145</sup> El artículo 4 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994, en la que se regula el Impuesto, declara exentos del mismo, por una parte, a los pequeños establecimientos, esto es, a los que no cuenten con al menos dos ventanillas abiertas al público o, en su defecto, con dos trabajadores contratados a jornada completa y, por otra parte, a las notarías y a las oficinas de agentes y corredores de seguros.

El contribuyente es la persona física o jurídica, pública o privada, titular de la actividad desarrollada en los establecimientos bancarios y financieros o a través de la instalación de los cajeros y, en su defecto, el impuesto se exigirá al propietario del establecimiento o del cajero automático.

El Impuesto es periódico y se exige anualmente. La cuota del impuesto para el año 2011 es de 1.022,30 euros por establecimiento y de 340,80 euros por cajero automático<sup>146</sup>.

#### **4.3. El Impuesto sobre las agencias de apuestas en las carreras de caballos**

Este impuesto grava las agencias de apuestas en las carreras de caballos que estén establecidas en el territorio de la Región de Bruselas y que sean autorizadas para aceptar apuestas sobre las carreras de caballos celebradas en el extranjero<sup>147</sup>. A tal efecto, se considera agencia de apuestas todo local o sucursal situado fuera de los recintos donde las carreras tienen lugar y en los que las apuestas en las carreras son aceptadas u organizadas<sup>148</sup>.

El contribuyente es toda persona, asociación o sociedad que explote una agencia de apuestas en las carreras de caballos. El Impuesto es periódico, debiendo satisfacerse anualmente, si bien, cuando el inicio de la explotación o la finalización de la misma se

---

<sup>146</sup> Datos extraídos de MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITAL, “Taxe sur les établissements bancaires et financiers et les distributeurs automatiques de billets”, 2011, p. 1 (accesible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

<sup>147</sup> Esta autorización corresponde efectuarla al Director Regional de Contribuciones Directas del Ministerio Federal de Finanzas, de acuerdo con lo señalado en el artículo 7, *in fine* de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994, en la que se regula este Impuesto.

<sup>148</sup> El artículo 7 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994 excluye a las oficinas de apuestas mutuas sobre las carreras de caballos corridas en Bélgica, en las que se recogen los fondos destinados al servicio de estas apuestas, conforme a las disposiciones del artículo 67.1) del Código de los impuestos asimilados a los impuestos sobre las rentas.

producen en un determinado ejercicio, el Impuesto se prorrateará en función de los meses de actividad durante dicho ejercicio. Para el año 2011 la cuota tributaria anual por agencia es de 613,40 euros<sup>149</sup>. Esta cantidad resulta de la actualización o indexación anual de la cuota por agencia prevista en la Ordenanza<sup>150</sup>.

#### **4.4. El Impuesto sobre los paneles de publicidad**

El hecho imponible de este Impuesto está constituido por la colocación en el territorio regional de paneles de publicidad. A tal efecto, el artículo 11 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994 define lo que constituye un panel de publicidad como toda construcción de cualquier tipo de material, incluidos los muros y los cercados, alquilada o empleada con el objetivo de recibir publicidad, situada a lo largo de la vía pública o en cualquier lugar a cielo abierto visible desde la vía pública, destinada a recibir publicidad por pegado, grapado, pintado o por cualquier otro medio. El Impuesto también es debido por cada panel móvil puesto en circulación por la vía pública o visible desde la misma<sup>151</sup>.

El contribuyente del Impuesto es la persona física o jurídica que tiene el derecho a utilizar el panel de publicidad. En caso de que se desconozca la persona o entidad que utiliza el panel publicitario, se exigirá el Impuesto del propietario del terreno o del muro

---

<sup>149</sup> Dato extraído de MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITAL, “Taxe sur les agences de paris aux courses de chevaux”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be))

<sup>150</sup> Como señalan JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 94, desde el 1 de enero de 2002 la cuota del Impuesto se fijó en 450 euros por agencia y se previó su indexación anual.

<sup>151</sup> El artículo 13 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994 establece la exención para los paneles publicitarios de los establecimientos comerciales destinados a promover la venta de sus productos, de los paneles utilizados por los poderes públicos, de los paneles utilizados únicamente para los anuncios notariales, de los paneles fijos utilizados con ocasión de las elecciones previstas por la ley, por los paneles utilizados en las zonas deportivas y dirigidos hacia el lugar en el que se practica el correspondiente deporte y, finalmente, para los paneles fijos utilizados únicamente por grupos de carácter deportivo o cultural.

donde se encuentra situado el panel y, en el caso de paneles móviles, del propietario del vehículo que sirve para el transporte del panel.

El Impuesto es periódico y se exige anualmente atendiendo a las circunstancias concurrentes a 1 de enero de cada año. Para los paneles fijos la cuota tributaria se determina en función de la superficie ocupada por el panel de publicidad, estableciendo la Ordenanza una cantidad por decímetro cuadrado de superficie ocupada. Para el año 2011 la cuota por decímetro cuadrado es de 0,070 euros. Para los paneles móviles la Ordenanza establece directamente una cuota a tanto alzado por panel de publicidad, que para el año 2011 es de 408,90 euros<sup>152</sup>. Estas cuantías se van actualizando anualmente, dado que la Ordenanza la última vez que fijó una determinada cantidad lo hizo para el período impositivo de 2002 y previó la indexación anual de la misma<sup>153</sup>. Normalmente, como estamos observando, el Ministerio de la Región de Bruselas-Capital ofrece información actualizada sobre el montante anual de todos estos Impuestos, accesible desde la página web institucional de la Región.

#### **4.5. El Impuesto sobre los aparatos distribuidores de carburantes líquidos o gaseosos**

El hecho imponible de este Impuesto es la titularidad de aparatos distribuidores de carburante líquido o gaseoso situados en el territorio de la Región e instalados en la vía pública o en un bien privado que tenga acceso a la vía pública y en el que pueda ser provisionado cualquier vehículo automóvil<sup>154</sup>. Se establece una exención a favor de los

---

<sup>152</sup> Datos proporcionados por MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, "Taxe sur les panneaux d'affichage", 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

<sup>153</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 94

<sup>154</sup> El Impuesto grava tanto los aparatos distribuidores que estén fijos en un determinado lugar como aquellos que sean móviles. A tal efecto, el artículo 16 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994 considera como aparato móvil aquel en el que el depósito, el contador y el sistema de aprovisionamiento (surtidor) pueden ser desplazados como un conjunto.

aparatos reservados para el uso exclusivo del propietario y de sus encargados y empleados y para los aparatos que distribuyan gasolina sin plomo.

El contribuyente es el propietario de las instalaciones de distribución. El Impuesto es periódico y se devenga anualmente teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes el 1 de enero de cada año. No obstante, cuando la utilización de los aparatos gravados comienza con posterioridad al día 1 de julio, la cuota tributaria se reduce a la mitad. Se establece una cuota anual, que es objeto de indexación cada año, diferenciada en función del tipo de aparato distribuidor que es objeto de gravamen. En el año 2011, para aparatos fijos la cuota es de 51,20 euros por aparato, para aparatos móviles, de 10,30 euros y para aparatos automáticos (de los que se puede servir el propio cliente) la cuota es de 170,40 euros<sup>155</sup>.

#### **4.6. Impuesto sobre los establecimientos peligrosos, insalubres e incómodos**

El hecho imponible del Impuesto consiste en la titularidad de establecimientos peligrosos, insalubres o incómodos, de clase 1 o de clase 2, situados en el territorio regional<sup>156</sup>. El elenco de las actividades que entrarían dentro del ámbito de aplicación del Impuesto son las contempladas en las clases 1ª y 2ª del Reglamento general para la protección del trabajo y en la Ordenanza de la Región de Bruselas de 5 de junio de 1997 relativa a los permisos medioambientales<sup>157</sup>.

---

<sup>155</sup> Datos del MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les appareils distributeurs de carburants liquides ou gazeux”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be))

<sup>156</sup> Esta calificación viene determinada por el tipo de actividades desarrolladas en los respectivos establecimientos, por lo que indirectamente lo que es objeto de gravamen a través de la titularidad del establecimiento es la realización de actividades peligrosas, insalubres o incómodas.

<sup>157</sup> Cfr., MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les établissements dangereux, insalubres ou incommodes”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be))

El contribuyente es el titular del establecimiento. El impuesto es periódico y se exige anualmente atendiendo a las circunstancias concurrentes el día 1 de enero de cada año. Si el establecimiento no ha desarrollado actividad durante todo el año, queda exento de pagar el Impuesto durante ese año y, en caso de que la actividad se haya interrumpido durante un periodo de tiempo de 6 meses ininterrumpidos, la cuota se reduce a la mitad. La cuota tributaria va a tener en cuenta el establecimiento o establecimientos existentes en una explotación y la superficie ocupada por la misma<sup>158</sup>. Para el año 2011, la cuota anual por establecimiento es de 170,40 euros. En el supuesto de que el establecimiento o establecimientos sujetos estén situados sobre una explotación cuya superficie exceda de 5 áreas, la cuota aumenta de la manera siguiente: para superficies comprendidas entre 5 y 10 áreas, 340,80 euros, para superficies de 10 a 100 áreas, 681,50 euros y, finalmente, para superficies de más de 100 áreas, 1.703,80 euros<sup>159</sup>.

#### **4.7. El Impuesto sobre los depósitos de chatarra o de vehículos usados**

Este Impuesto grava la titularidad de depósitos de chatarra o de desguaces de vehículos usados que estén situados en el territorio de la Región de Bruselas cuando sean visibles desde las vías públicas. Esta circunstancia de la visibilidad desde las vías públicas para que el depósito quede efectivamente gravado pone de manifiesto la finalidad de protección medioambiental que persigue el Impuesto, dado que, de acuerdo con lo señalado en el artículo 35 de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994, el Impuesto no es debido si el depósito es completamente invisible desde cualquier punto de las rutas viarias públicas, sea por el hecho de su situación, sea por el hecho de estar cercado por muros, setos u otros medios de camuflaje de una altura suficiente para hacerlo completamente invisible.

---

<sup>158</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 93, que señalan que la cuota es objeto de indexación o actualización anual.

<sup>159</sup> Datos extraídos de MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, "Taxe sur les établissements dangereux, insalubres ou incommodes", 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be))

El contribuyente es el propietario del depósito, sea cual sea la importancia de las mercancías depositadas, tanto si cuenta con la correspondiente autorización administrativa como si no.

El Impuesto se exige anualmente con base en las circunstancias concurrentes a 1 de enero de cada año. La cuota tributaria se exige por depósito en función de la superficie ocupada por el mismo. Para el año 2011, el importe de la cuota por depósito es el siguiente: superficie de 0 a 5 áreas, 613,40 euros; de 5 a 10 áreas, 1.219,90 euros; de 10 a 20 áreas, 1.622 euros; de 20 a 50 áreas, 2.044,50 euros; de 50 a 100 áreas, 2.726 euros y, finalmente, para superficies de más de 100 áreas, 3.407,50 euros<sup>160</sup>.

## **5. El Impuesto sobre la explotación de taxis o alquiler de vehículos con conductor**

El último impuesto propio de la Región de Bruselas ha sido establecido por la Ordenanza de 27 de abril de 1995 (MB de 1 de junio de 1995), que ha sufrido diversas modificaciones posteriores<sup>161</sup>. El Impuesto es anual y grava la autorización para explotar un servicio de taxis, la autorización para explotar un servicio de alquiler de coches con conductor, la autorización para afectar un taxi a la explotación de un servicio de alquiler de coches con conductor y la autorización para portar publicidad en estos vehículos<sup>162</sup>. Estas autorizaciones han de renovarse o revalidarse anualmente y,

---

<sup>160</sup> Datos proporcionados por MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les dépôts de mitraille ou de véhicules usagés”, 2011, p. 1 (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

<sup>161</sup> En concreto, ha sido modificada por una disposición del Gobierno regional de 13 de diciembre de 2001 (MB de 26 de diciembre), por la Ordenanza de 11 de julio de 2002 (MB de 31 de agosto de 2002) y por la Ordenanza de 20 de julio de 2006 (MB de 29 de septiembre de 2006).

<sup>162</sup> La STC 56/1996 ha establecido que la autorización regional para el servicio de taxis y para el servicio de alquiler de coches con conductor establecida por la Región de Bruselas-Capital no es contraria a la libre prestación de servicios respecto a empresas explotadoras de estos servicios cuya sede está situada fuera del territorio de la Región en la medida en que tal autorización se exige únicamente para la prestación de aquellos servicios cuyo punto de partida se sitúa en el territorio de la Región de Bruselas, pero no respecto a aquellos servicios cuyo punto de partida se encuentra fuera de dicho territorio, aunque parte del recorrido de los mismos sí se desarrolle en el territorio de la Región de Bruselas. Como señala el

por ello, el impuesto se exige periódicamente en función de unas cuotas fijadas en la Ordenanza y que, a diferencia de otros impuestos propios de la Región, no son objeto de indexación cada año<sup>163</sup>. En 2011 las cuantías de estas cuotas son, para la explotación del servicio de taxis, de 575 euros por vehículo destinado a ese servicio; para la explotación de un servicio de alquiler de coches con conductor, de 682 euros, pero estas cantidades se reducen a 575 euros por año y por vehículo a contar desde el 6º vehículo destinado a esta explotación y a 490 euros a partir del 11º vehículo destinado a esta explotación; para la afectación de un taxi a la explotación de alquiler de vehículos con conductor, de 62 euros y, finalmente, por la autorización para portar publicidad en los vehículos, de 125 euros<sup>164</sup>.

Cabe destacar que, aunque no se trata de impuestos propios de la Región en sentido estricto, la doctrina ha señalado que la Región de Bruselas ejerce también su poder tributario a través de la fiscalidad de la Aglomeración bruselense<sup>165</sup>. En la Ordenanza que anualmente aprueba el presupuesto de ingresos y medios de la Región de Bruselas se incluye como un ingreso específico propio de la Región el derivado de la aplicación de la Ordenanza de 22 de diciembre de 1994, relativa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (*précompte immobilier*)<sup>166</sup>. Esta Ordenanza establece una serie de

---

Tribunal, este criterio de conexión es pertinente para localizar esta materia exclusivamente en la esfera de competencia territorial de la Región de Bruselas-Capital.

<sup>163</sup> Esta periodicidad en la percepción del gravamen y la cuantificación del mismo en función del número de vehículos destinados a la explotación del servicio ponen de manifiesto que estamos ante un impuesto y no ante una tasa exigida por la actividad administrativa de autorización.

<sup>164</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 91. Destacan estos autores (p. 92) que la Región también exige una larga serie de tasas por la realización de actividades relacionadas con la explotación de estos servicios de taxis y de alquiler de coches con conductor, tales como la tasa por la inscripción al examen para ser conductor de taxis, etc.

<sup>165</sup> Como señalan BAUDEWYNS, Didier; BAYENET, Benoît; PLASMAN, Robert; VAN DEN STEEN, Catherine, *Impact de la fiscalité...*, cit., p. 12, la Región de Bruselas-Capital ejerce igualmente su poder fiscal a través de impuestos de la Aglomeración bruselense: percibe recargos sobre el IBI, sobre el IRPF y sobre el impuesto de circulación. Por su parte, JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 64, indican que respecto al IBI la mayor parte de la recaudación procede de recargos establecidos a favor de los municipios y las provincias y, en el caso de la Región de Bruselas-Capital, estos recargos son percibidos por la Agrupación bruselense.

<sup>166</sup> MB de 7 de febrero de 1995.

exenciones en el IBI; en el artículo 2, una exención parcial de hasta el 28% de la renta catastral de los inmuebles pertenecientes a Entidades e instituciones de derecho público interno belga, y, en el artículo 3, una exención total del IBI para los inmuebles o partes de los mismos situados en el territorio de la Región bruselense que pertenezcan a un Estado extranjero o a una Organización de Derecho Internacional Público. El precepto importante, a los efectos que ahora nos interesan, es el contenido en el artículo 4 de la Ordenanza, que establece que el producto de los recargos municipales calculado sobre el IBI debido por las autoridades contempladas en el artículo 2 se deduce de los recursos atribuidos a los Fondos de los municipios que se atribuyen a éstos por la Región de Bruselas-Capital. Este precepto parece estar estableciendo una compensación a la Región por las exenciones establecidas a favor de las mencionadas Entidades e instituciones públicas, pero, curiosamente, lo hace a costa de la recaudación que correspondería a los municipios por los recargos (*centimes additionnels*) que éstos pueden establecer sobre el IBI, permitiendo su deducción del importe final que la Región ha de atribuir a los distintos municipios por este concepto. Estos ingresos, pese a su calificación presupuestaria, técnicamente no derivan de un impuesto propio de la Región. La cantidad anual se determina a forfait.

## **6. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional**

Resulta evidente que desde el punto de vista de la autonomía financiera de las Regiones en su vertiente de autonomía tributaria, los impuestos propios constituyen la máxima expresión de la misma por cuanto permiten a las Regiones el ejercicio pleno de todas sus competencias (normativa, administrativa y sobre el rendimiento) en el establecimiento, gestión y recaudación de dichos impuestos. Con lo cual, la existencia y la aplicación de estos impuestos obedecen a decisiones totalmente imputables a la Región y, además, ello permite a los contribuyentes una perfecta visualización del poder público que establece los impuestos que se les exigen y de la aplicación de los ingresos al correspondiente gasto público decidido por la respectiva Región.

Cabe también enfocar la cuestión de la autonomía financiera desde el punto de vista de la importancia cuantitativa que en el conjunto de recursos tributarios de la Hacienda regional tiene el rendimiento de los impuestos propios. Desde esta perspectiva, es conveniente aportar algunos datos sobre la importancia recaudatoria de los impuestos propios de las Regiones.

En lo que respecta a los impuestos propios de la Región de Bruselas, que acabamos de analizar, la recaudación del conjunto de los mismos para el año 2010 se estima en el 4,67% de los ingresos totales de la Región, lo que supone 114.031.000 euros<sup>167</sup>. En el conjunto de estos impuestos propios los que más potencia recaudatoria tienen son los impuestos sobre la ocupación de inmuebles de uso residencial y sobre la titularidad de bienes inmuebles no afectos a un uso residencial y de derechos reales sobre los mismos, estimándose en 2010 una recaudación por estos concretos impuestos de 106.006.000 euros<sup>168</sup>.

La actual crisis económica ha afectado significativamente a las finanzas de la Región de Bruselas-Capital en 2009, degradándose el saldo de financiación en 260 millones de euros en relación con 2008 y elevándose el déficit a -266 millones de euros. Esta situación se explica en gran medida por la sensible bajada de los ingresos (-6,2%) que resulta principalmente de la caída de los ingresos fiscales propios debido a parámetros macroeconómicos desfavorables<sup>169</sup>.

---

<sup>167</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région de Bruxelles-Capitale de 2010 à 2020*, CERPE (Centre de recherche en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de recherche. Série Politique Economique*, núm. 47 -2010/5, junio de 2010, (disponible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)), p. 18.

<sup>168</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires...*, cit., p. 18.

<sup>169</sup> Cfr., BUREAU FÉDÉRAL DU PLAN et OUTRES INSTITUTIONS, *Perspectives économiques regionales 2009-2015*, Julio de 2010, p. 86.

En el cuadro siguiente recogemos la evolución de los ingresos procedentes de los impuestos propios de la Región de Bruselas en el período 2002 a 2010, expresados en miles de euros<sup>170</sup>. Se observa una evolución descendente, en sus cifras globales, de los ingresos, motivada, fundamentalmente, por la supresión o a la rebaja sustancial de algunos impuestos.

---

<sup>170</sup> Este cuadro lo tomamos de JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 28. Como explican estos autores (p. 17), las cifras para la Región de Bruselas las han extraído del presupuesto de ingresos y recursos ajustados de cada año presupuestario.

**TABLA 1.**

**EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA RÉGION DE  
BRUSELAS-CAPITAL EN EL PERÍODO 2002-2010.**

**(En miles de euros corrientes)**

| <b>IMPUESTOS PROPIOS</b>                                 | <b>2002</b>    | <b>2003</b>    | <b>2004</b>    | <b>2005</b>    | <b>2006</b>    | <b>2007</b>    | <b>2008</b>    | <b>2009</b>    | <b>2010</b>    | <b>CREC.<br/>MEDIO<br/>2002-2010</b> |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|--------------------------------------|
| I. sobre ocupantes de inmuebles de uso residencial       | 68.752         | 63.041         | 60.900         | 66.000         | 66.578         | 34.702         | 34.702         | 36.322         | 37.822         | -7,20%                               |
| I. sobre titularidad de inmuebles de uso no residencial  | 62.692         | 65.300         | 70.200         | 68.654         | 64.260         | 64.860         | 65.410         | 67.176         | 68.184         | 1,06%                                |
| I. sobre los taxis                                       | 942            | 918            | 1.044          | 970            | 996            | 883            | 931            | 1.021          | 965            | 0,30%                                |
| I. sobre establecimientos bancarios y cajeros            | 758            | 769            | 749            | 716            | 738            | 700            | 787            | 770            | 798            | 0,64%                                |
| I. sobre aparatos distribuidores de carburante           | 211            | 100            | 64             | 91             | 83             | 70             | 70             | 67             | 57             | -15,09%                              |
| I. sobre establecimientos peligrosos, insalubres...      | 814            | 850            | 983            | 1.317          | 1.389          | 2.100          | 2.008          | 2.500          | 2.375          | 14,32%                               |
| I. sobre agencias de juego en carreras de caballos       | 63             | 40             | 36             | 34             | 36             | 36             | 36             | 30             | 30             | -8,86%                               |
| I. sobre paneles de publicidad                           | 192            | 195            | 153            | 134            | 172            | 180            | 180            | 206            | 265            | 4,11%                                |
| Ingresos en aplicación de la O. 22/12/94 relativa al IBI | 2.479          | 2.479          | 2.479          | 3.479          | 3.479          | 3.479          | 3.479          | 3.479          | 3.479          | 4,33%                                |
| I. vertido aguas usadas                                  | 21.071         | 21.071         | 21.071         | 21.071         | 21.071         | 11.000         | 762            | 0              | 0              | -100%                                |
| <b>TOTAL</b>   | <b>157.974</b> | <b>154.763</b> | <b>157.679</b> | <b>162.466</b> | <b>158.802</b> | <b>118.010</b> | <b>108.365</b> | <b>111.571</b> | <b>113.975</b> | <b>-4%</b>                           |

## CAPÍTULO III: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE VALONIA

### 1. Los impuestos sobre los residuos

#### 1.1. Regulación

La Región de Valonia había instaurado una serie de impuestos sobre los residuos en el Decreto de 25 de julio de 1991 relativo a la imposición de los residuos en la Región valona<sup>171</sup>. Los impuestos sobre los residuos se dividían en dos grandes categorías, el impuesto sobre los residuos domésticos, que comprendía, en lo esencial, todo residuo procedente de la actividad usual de las economías domésticas, y el impuesto sobre los residuos no domésticos, que comprendía todo residuo procedente del ejercicio de una actividad económica, tuviese ésta ánimo de lucro o no, y que, a su vez, contemplaba varias modalidades de gravamen<sup>172</sup>. Este régimen impositivo de los residuos ha sufrido recientemente una importante modificación y reestructuración a través del Decreto de la Región valona de 22 de marzo de 2007, favorecedor de la prevención y recuperación de los residuos en la Región valona y de modificación del Decreto de 6 de mayo de 1999 relativo al establecimiento, recaudación y revisión en materia de impuestos regionales directos<sup>173</sup>. Este Decreto, que ha sufrido desde su entrada en vigor algunas modificaciones, deroga el Decreto de 25 de julio de 1991 anteriormente mencionado y constituye el marco normativo actual de la tributación de los residuos en Valonia<sup>174</sup>.

---

<sup>171</sup> MB de 20 de noviembre de 1991.

<sup>172</sup> Una explicación sucinta del régimen impositivo de los residuos contemplado en el Decreto de 25 de julio de 1991 puede consultarse en GOUVERNEMENT WALLON (CELLULE FISCALE DE LA RÉGION WALLONE), *Guide fiscal de la Région wallone*, última puesta al día, febrero de 2006, pp. 29 y ss.

<sup>173</sup> MB de 24 de abril de 2007.

<sup>174</sup> El Decreto de 22 de marzo de 2007 ha sufrido modificaciones puntuales a través del Decreto de 19 de diciembre de 2007, del Decreto de 5 de junio de 2008, del Decreto de 5 de diciembre de 2008, del Decreto de 30 de abril de 2009 y del Decreto-programa de 22 de julio de 2010. Una coordinación o consolidación oficiosa de esta normativa puede consultarse en *Wallex – Le droit wallon* (<http://wallex.wallonie.be/index1024.html>)

Esta nueva normativa valona sobre la tributación de los residuos, tanto domésticos como procedentes del ejercicio de una actividad económica, pone en práctica una nueva política impositiva en función de la forma de tratamiento de los residuos. En este sentido, crea nuevos impuestos y modifica sustancialmente los impuestos sobre la materia existentes hasta este momento<sup>175</sup>.

Todos los impuestos sobre los residuos establecidos por este Decreto de 22 de marzo de 2007, que examinaremos sucintamente a continuación, son impuestos propios de la Región valona, por lo que a ésta corresponde el ejercicio de las competencias normativa, de gestión y sobre el rendimiento de los mismos. Estos impuestos han entrado en vigor el día 1 de enero de 2008.

## **1.2. El Impuesto sobre el depósito de los residuos en centros de enterramiento técnico (CET)**

El hecho imponible de este Impuesto está constituido por el depósito de residuos en centros de enterramiento técnico. El contribuyente es la persona o entidad que explote el respectivo centro de enterramiento técnico. Los municipios y las asociaciones de municipios son responsables solidarios del pago del Impuesto respecto a los residuos domésticos depositados por su cuenta en los respectivos CET.

La base imponible del Impuesto es el número de toneladas de residuos depositadas en los centros de enterramiento técnico. Para la determinación de la deuda tributaria, el artículo 5 del Decreto establece, como tipo de gravamen, una determinada cantidad monetaria por tonelada de residuo. A estos efectos, se establecen, en principio,

---

<sup>175</sup> Cfr. JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 76.

tipos diferenciados según se trate de residuos domésticos o no domésticos y, en ambos casos, según se trate de residuos peligrosos o no peligrosos, así como un tipo sustancialmente incrementado para los casos de depósito de residuos cuando éste no estuviese autorizado por la normativa sobre la materia o por una autorización administrativa. Veamos, pues, cuáles son esos tipos a partir del año 2010, expresados en un determinado valor monetario por tonelada de residuo<sup>176</sup>. Hay que tener en cuenta, al respecto, que a partir del año 2011 se prevé la actualización de los tipos previstos para los distintos impuestos sobre los residuos en función de la fluctuación del índice de precios al consumo, de acuerdo con lo señalado en el art. 45 del Decreto de 22 de marzo de 2007.

1º. Tanto para los residuos domésticos como para los no domésticos se establece el mismo tipo de gravamen a partir del año 2010:

- a) no peligrosos: 60 euros por tonelada
- b) peligrosos: 65 euros por tonelada

2º. Si se produce el depósito de residuos, tanto domésticos como no domésticos, cuando el mismo no ha sido autorizado cuando la normativa sobre la materia prevea tal autorización previa o cuando se carezca de la correspondiente autorización administrativa:

- a) no peligrosos: 150 euros por tonelada con un mínimo de 150 euros.
- b) peligrosos: 600 euros por tonelada con un mínimo de 600 euros.

El artículo 6.1) del Decreto prevé distintos supuestos que dan lugar a la aplicación de un tipo reducido, como, por ejemplo, el caso de los residuos procedentes

---

<sup>176</sup> Hay que destacar que el artículo 5 del Decreto de 22 de marzo de 2007 ha establecido unos tipos de gravamen para los años 2008 y 2009 y unos tipos de gravamen sustancialmente más elevados para los periodos impositivos que comienzan con el año 2010 y siguientes. Así, por ejemplo, respecto a los residuos domésticos no peligrosos, el tipo de gravamen para 2008 y 2009 es de 20 euros por tonelada, mientras que a partir del ejercicio 2010 ese tipo se eleva a 60 euros por tonelada. Esto supone, lógicamente, un incremento sustancial de la fiscalidad sobre los residuos a partir de 2010 en la Región valona.

de la destrucción de coches y de ferrallas, en el que el tipo de gravamen es de 10 euros por tonelada. Asimismo, el art. 6.3) del Decreto establece una exención para el depósito de productos de dragado efectuados por cuenta de la Región valona o de las instituciones públicas dependientes de la misma.

### **1.3. El Impuesto sobre la incineración de residuos**

El hecho imponible de este Impuesto está constituido por la incineración de residuos. El contribuyente es la persona física o jurídica que sea titular de la explotación de la instalación incineradora de residuos. La base imponible está integrada por el número de toneladas de residuo que son admitidas para su incineración. En cuanto al tipo de gravamen, como en el Impuesto que hemos visto anteriormente, se establece en función de un determinado valor monetario por tonelada de residuo. A tal efecto, se establecen distintos tipos de gravamen en función de que los residuos sean o no peligrosos y en función de que la incineración se produzca con recuperación de calor o no. Asimismo, se prevén unos tipos sustancialmente incrementados para el caso de que la incineración de los residuos no esté amparada por los correspondientes permisos medioambientales o por los permisos correspondientes a la respectiva explotación de las instalaciones incineradoras. Veamos a continuación cuáles son estos tipos de gravamen, previstos en los artículos 10 y 11 del Decreto de 22 de marzo de 2007, para el año 2010 y siguientes:

1º. Incineración de residuos sin recuperación de calor:

a) residuos no peligrosos: 25 euros por tonelada

b) residuos peligrosos: 30 euros por tonelada

2º. Incineración de residuos con recuperación de calor:

a) Residuos no peligrosos: 6 euros por tonelada

b) Residuos peligrosos: 12 euros por tonelada

3º. Incineración de residuos sin contar con los preceptivos permisos medioambientales o relativos a la explotación.

a) Residuos no peligrosos: 150 euros por tonelada con un mínimo de 150 euros.

b) Residuos peligrosos: 600 euros por tonelada con un mínimo de 600 euros.

El artículo 12 del Decreto establece una exención a favor de la incineración de los residuos procedentes de la actividad hospitalaria y de la de los lugares de asistencia sanitaria. Asimismo, establece algún supuesto de aplicación de un tipo reducido y un supuesto de reducción en un 30% de la cuota cuando los residuos incinerados lo sean en su propio lugar de producción bajo determinadas condiciones.

#### **1.4. El Impuesto sobre la coincineración de residuos**

Constituye el hecho imponible de este Impuesto la coincineración de residuos peligrosos. A tal efecto, la coincineración se define en el artículo 1 del Decreto como la técnica de tratamiento de los residuos en una instalación fija o móvil en la que el objetivo esencial es el de producir energía o determinados productos y que: a) utiliza los residuos como combustibles habituales o de apoyo; o b) en la que los residuos son sometidos a tratamientos térmicos para su eliminación.

La base imponible está integrada por el número de toneladas de residuos peligrosos utilizadas como combustibles en la coincineración o sometidas al tratamiento térmico para su eliminación. El contribuyente es el titular de la explotación de coincineración de residuos. En cuanto al tipo de gravamen aplicable sobre la base para determinar la deuda tributaria, se establece atribuyendo un valor monetario por tonelada de residuo coincinerado. En concreto, a partir del ejercicio 2008 se establece un tipo de 5 euros por tonelada<sup>177</sup>. Si la coincineración se produce sin contar con los permisos

---

<sup>177</sup> En este caso, no se prevé un aumento de estos tipos aplicable a partir del año 2010, si bien, hay que tener en cuenta que ese tipo será objeto de actualización en función del IPC a partir del año 2011.

medioambientales preceptivos o con los permisos relativos a la propia explotación coincineradora, el tipo de gravamen se fija en 600 euros por tonelada con una cuota mínima de 600 euros.

### **1.5. El Impuesto subsidiario sobre la recogida y la gestión de residuos**

El carácter subsidiario de este Impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 del Decreto, viene determinado porque el mismo no se va a exigir si los residuos recogidos son, en la Región valona, reutilizados, reciclados, recuperados, están exentos de tributación, o son gestionados según un modo de gestión que entraña el pago de cualquier otro impuesto establecido en el Decreto de 22 de marzo de 2007.

El hecho imponible del Impuesto es la recogida y gestión de residuos. Como contribuyente del mismo se establece, en primer lugar, a toda persona física o jurídica autorizada o registrada como recolectora de residuos<sup>178</sup>. En segundo lugar, en defecto de las anteriores, a toda persona física o jurídica autorizada o registrada como transportista de residuos. En tercer lugar, en defecto de las anteriores, al productor inicial de los residuos o, en caso de gestión de los residuos en el territorio de la Región valona conducente a un cambio en la naturaleza o composición de los mismos, a la persona que haya realizado la última de estas operaciones.

La base imponible está integrada por el número de toneladas de residuos recogidas en el territorio de la Región valona cuando estos residuos son tratados de un único modo de gestión. Si los residuos son tratados en una cadena que implique varios modos de gestión sujetos al Impuesto, la base del mismo para cada modo de gestión es el número de toneladas de residuos que son objeto de estos modos de gestión.

---

<sup>178</sup> A tal efecto, el Decreto de 22 de marzo de 2007 incorpora, por remisión, los requisitos establecidos en el Decreto de la Región valona de 27 de junio de 1996 relativo a los residuos.

El tipo de gravamen de este Impuesto es idéntico al establecido para el Impuesto sobre el depósito de residuos en centros de enterramiento técnicos<sup>179</sup>. Al respecto, el artículo 21 del Decreto prevé el supuesto de que los residuos recogidos en la Región valona sean tratados fuera del territorio regional, señalando que el tipo de gravamen aplicable será idéntico al tipo que sería aplicable si los residuos hubiesen sido gestionados o tratados en la Región valona por los mismos procedimientos<sup>180</sup>. Además, se añade que, en este caso, será deducible el impuesto o la tasa aplicada en el lugar de la gestión de los residuos por razón de esta gestión, sin que el importe total del Impuesto debido en la Región valona pueda ser inferior a cero<sup>181</sup>.

### **1.6. Impuesto sobre los residuos sujetos a una obligación de recuperación**

El artículo 22 del Decreto de 22 de marzo de 2007 establece un impuesto sobre los residuos respecto a los cuales existe en la Región valona una obligación de recuperación prevista por un acuerdo de cooperación interregional, por la legislación valona o por un convenio medioambiental adoptado en ejecución de éstos<sup>182</sup>.

---

<sup>179</sup> En este punto el artículo 20 en su segundo párrafo hace una remisión expresa al tipo previsto para el Impuesto sobre el depósito de residuos en un CET.

<sup>180</sup> Con ello, el legislador valón trata de ser respetuoso con el principio de la unión económica belga, que se erige como límite al poder tributario para establecer impuestos propios de las Regiones, al evitar configurar el impuesto en estos casos como un gravamen equivalente a un derecho de aduana, en los términos que, como analizamos cuando estudiamos este límite al poder tributario regional, la jurisprudencia constitucional ha tenido ocasión de establecer, especialmente, respecto a los impuestos sobre los residuos establecidos por la Región flamenca.

<sup>181</sup> El legislador valón trata, con esta previsión, de evitar la doble imposición que se podría producir respecto al hecho imponible consistente en el tratamiento o gestión de residuos, al extender su poder tributario respecto a residuos producidos en la Región valona a la gestión que de estos residuos se produzca fuera de su territorio. Desde mi punto de vista, parece que la extensión del poder tributario regional a la gestión de residuos propios que se produzca fuera del territorio regional supone una vulneración del principio de territorialidad al que debe quedar circunscrito el poder tributario regional.

<sup>182</sup> Así, por ejemplo, el Acuerdo de cooperación de 30 de mayo de 1996, relativo a la prevención y a la gestión de los residuos de los embalajes, concluido entre las tres regiones y aprobado por el Decreto valón de 16 de enero de 1997, impone una obligación de recuperación a cargo de los responsables de los embalajes: esta obligación de recuperación persigue hacer soportar a los responsables de los embalajes el

El contribuyente es la persona física o jurídica sujeta a la obligación de recuperación o, en caso de adhesión a un convenio medioambiental o a un organismo autorizado encargado de la obligación de recuperación, el organismo que asegure la gestión de la obligación de recuperación.

La base imponible es la cantidad de toneladas de residuos resultantes de los productos puestos en el mercado en la Región valona y que deben, en virtud de la obligación de recuperación, ser objeto de una recogida, de un reciclaje o de una recuperación. No obstante, se establece una exención para los residuos sobre los que recae la obligación de recuperación que han sido efectivamente objeto de las correspondientes operaciones de recuperación por parte del sujeto obligado. De forma que sólo van a quedar gravados por este impuesto aquellos residuos que, debiendo haber sido objeto de una recuperación, no lo hayan sido de forma efectiva por el sujeto obligado a ello<sup>183</sup>. Como señala la STC 106/2008, el objetivo del Impuesto es el de incitar al respeto de la obligación de recuperación<sup>184</sup>. El tipo impositivo es de 150 euros

---

coste real y completo de la recogida, recuperación y de la eliminación de los residuos procedentes de los embalajes, con los límites y modalidades prescritos en el Acuerdo de cooperación. Obligaciones de recuperación suele ser habitual que se establezcan respecto a determinados tipo de productos especialmente contaminantes, como las pilas.

<sup>183</sup> Como señala la STC 106/2008, “*el sistema de imposición puesto en práctica por el artículo 24 [del Decreto valón de 22 de marzo de 2007] tiene por efecto gravar la diferencia de peso (en toneladas) entre, de una parte, los residuos de productos introducidos en el mercado en la Región valona y que están sujetos a una obligación de recuperación (la base imponible), y, de otra parte, los residuos que han sido efectivamente recogidos, reciclados y/o recuperados en ejecución de esa obligación (la exención)*”.

<sup>184</sup> Precisamente, por ello, se quiso ver en este Impuesto una sanción, ya que gravaba las situaciones en las que se producía un incumplimiento de la obligación o en las que ésta no se cumplía en toda su extensión, por lo que se achacó al mismo la inconstitucionalidad derivada del no respeto al principio de non bis in ídem en derecho sancionador, ya que para las conductas de incumplimiento ya estaban previstas también las correspondientes sanciones. La STC 106/2008 rechaza, sin embargo, estos motivos de impugnación y considera el Impuesto perfectamente constitucional, al constatar que el Impuesto no puede ser considerado como una medida penal o sancionadora dado que, por una parte, el hecho imponible del mismo no es concebido como una infracción y, por otra, porque el contribuyente no es siempre el titular de la obligación de recuperación. Para el Tribunal, nos encontramos ante un impuesto esencialmente incitativo que tiende al respeto de la obligación de recuperación.

por tonelada de residuos. No obstante, el Impuesto no es debido los dos primeros años de la entrada en vigor efectiva de la obligación de recuperación<sup>185</sup>.

### **1.7. Impuesto favorecedor de la recogida selectiva de residuos domésticos**

El hecho imponible de este Impuesto está constituido por la recogida no selectiva de residuos domésticos realizada por los municipios o por cuenta de los mismos<sup>186</sup>.

El Impuesto grava los residuos que excedan de una cantidad total anual que variará en función del ejercicio y del número de habitantes del municipio. Por tanto, existe un mínimo exento representado por esa cantidad de residuos que no queda gravada. Para el ejercicio impositivo de 2011 y siguientes la cantidad exenta por habitante se fija en función del número de habitantes del municipio<sup>187</sup>:

- a) Para municipios de menos de 10.000 habitantes, 200 Kg.
- b) Para municipios de 10.000 a menos de 25.000 habitantes: 220 Kg.
- c) Para municipios de 25.000 habitantes en adelante: 240 Kg.

---

<sup>185</sup> El artículo 26 del Decreto de 22 de marzo de 2007 señala que corresponde al Gobierno fijar el método para la determinación del porcentaje total de residuos resultantes de los productos introducidos en el mercado de la Región valona proporcionalmente a la población residente en esta Región por relación a la población belga, y para la determinación del porcentaje total de residuos recogidos, reciclados o valorados, para los que existe una obligación de asunción. La STC 106/2008 no ha considerado contraria al principio de legalidad esta remisión legal al reglamento, dado que se trata de la concreción de una cuestión técnica.

<sup>186</sup> A estos efectos, el Decreto de 22 de marzo de 2007 define en su artículo 1 lo que constituye recogida selectiva como aquella recogida separada de residuos que se produce bien puerta a puerta en casa del productor de los residuos, bien por el depósito del productor de los residuos en los contenedores dispuestos para ello.

<sup>187</sup> Hay que destacar que estas cantidades exentas por habitante han ido disminuyendo desde la entrada en vigor del Impuesto en 2008 hasta el año 2011 en el que se fijan de forma indefinida en el tiempo. Así, por ejemplo, respecto a municipios de menos de 10.000 habitantes, el mínimo exento en 2008 fue de 240 Kg, en los años 2009 y 2010, de 220 Kg y en el año 2011 y siguientes de 200 Kg.

El número de habitantes del municipio tomado en cuenta es el determinado a 1 de enero de cada año y para ese cálculo se opera con el concepto de equivalentes-habitantes, que permite tener en cuenta situaciones no derivadas del padrón municipal de habitantes, como la existencia de segundas residencias en el municipio o de población alojada en establecimientos turísticos<sup>188</sup>.

El contribuyente es el municipio que recoge los residuos domésticos o por cuenta del cual éstos son recogidos<sup>189</sup>. La base imponible está integrada por el número de toneladas de residuos recogidas que excedan del mínimo exento. El tipo impositivo se fija en 35 euros por tonelada.

### **1.8. Impuesto sobre la tenencia de residuos**

El hecho imponible de este Impuesto consiste en la tenencia de residuos en cualquier lugar situado en la Región valona que no dé lugar a la aplicación de algún otro impuesto de los previstos en el Decreto de 22 de marzo de 2007. El contribuyente del

---

<sup>188</sup> El artículo 27 del Decreto de 22 de marzo de 2007 prevé 4 situaciones a tener en cuenta para computar el número de habitantes: 1) personas inscritas en el registro de la población o de los extranjeros del municipio (padrón municipal), les corresponde 1 equivalente-habitante; 2) estudiantes no domiciliados en el municipio y que han declarado su residencia o vivienda al municipio, 0,5 equivalente-habitante; 3) turistas, 1/365 equivalentes-habitante por noche pernoctada en un establecimiento de hospedaje turístico situado en el municipio y, 4), ocupantes de una segunda residencia en el municipio, 1 equivalente-habitante por residencia secundaria.

<sup>189</sup> El hecho de que se establezca como contribuyente al municipio ha generado dudas de constitucionalidad, resueltas por la STC 47/2000 respecto a un sistema de imposición similar contemplado en el Decreto de 25 de julio de 1991, relativo a la imposición de los residuos en la Región valona. Para el municipio recurrente no entra dentro del ámbito competencial de la Región gravar a otra autoridad pública cuando ésta ejerce una tarea de servicio público. El Tribunal, sin embargo, desestima la alegación, con una argumentación a nuestro juicio poco sólida, al considerar que el sistema de exacción-sanción previsto en el Decreto enjuiciado no constituye propiamente un impuesto, sino un incentivo negativo bajo la forma de una exacción-sanción. A nuestro juicio, sí que se trata de un auténtico impuesto, y más bajo la forma adoptada en la actual regulación, por lo que no sería descartable que esta cuestión vuelva a suscitarse.

Impuesto es el propietario del inmueble, edificado o no, o de todo medio de transporte, situado en el territorio de la Región valona, donde se encuentren los residuos.

La base imponible está integrada por el número de metros cúbicos de residuos. El tipo impositivo es de 50 euros por metro cúbico para los residuos no peligrosos y de 200 euros por metro cúbico para los residuos peligrosos. Éste último es también el tipo aplicable cuando están mezclados los residuos peligrosos y los no peligrosos. Se establece un importe máximo total del Impuesto de 500.000 euros.

### **1.9. Impuesto sobre el abandono de residuos**

Constituye el hecho imponible de este Impuesto el abandono de residuos, siendo el contribuyente del mismo la persona que haya abandonado los residuos. La base imponible está integrada por los metros cúbicos de residuos abandonados y el tipo de gravamen es de 150 euros por metro cúbico, con una cuota mínima de 150 euros si los residuos no son peligrosos y de 600 euros por metro cúbico, con una cuota mínima de 600 euros si los residuos son peligrosos<sup>190</sup>.

### **1.10. Consideraciones finales acerca de los impuestos sobre los residuos**

La recaudación obtenida de los impuestos sobre los residuos está afectada en exclusiva a los fondos denominados “Fondos para la gestión de los residuos” creados en el presupuesto de ingresos y en el presupuesto general de gastos de la Región valona. Estos fondos están afectados a la financiación de tareas generales y de tareas específicas

---

<sup>190</sup> El artículo 41 del Decreto de 22 de marzo de 2007 establece una exención de la tasa para el caso de que el abandono de residuos haya sido objeto de una sanción penal o administrativa definitiva. Lo cual pone de manifiesto el carácter en cierto modo sancionador del propio Impuesto o, más bien, del tipo impositivo tan elevado del mismo.

relacionadas con la prevención respecto a la producción de residuos y con la protección del medio ambiente<sup>191</sup>.

Valonia, a través de esta serie de impuestos sobre los residuos que hemos analizado, no sólo ha ejercido su autonomía tributaria con la finalidad de obtener unos ingresos sino que, además, ha utilizado el instrumento fiscal para desarrollar una determinada política medioambiental en materia de residuos, pues, como hemos visto, algunos de esos impuestos persiguen una clara finalidad extrafiscal, como es el caso del impuesto que grava la tenencia de residuos, que intenta eliminar la existencia de depósitos clandestinos o no autorizados de residuos, o el impuesto que grava el abandono de residuos, claramente disuasorio de esta conducta. Lo mismo podemos afirmar del impuesto que grava la recogida de residuos domésticos no seleccionados, que claramente intenta incentivar en los distintos municipios el esfuerzo de los particulares por separar los residuos domésticos según sus clases a fin de facilitar su reciclaje o posterior tratamiento. Respecto al resto de impuestos, el gravamen según el tipo de tratamiento que reciban los residuos y de la condición de los mismos como peligrosos o no peligrosos supone ya una cierta preferencia por los medios de co-incineración e incineración frente al enterramiento y, en todos los casos, se grava más fuertemente, hasta el punto de entrañar una auténtica sanción, el tratamiento de residuos sin las pertinentes autorizaciones administrativas o permisos medioambientales. Hay que tener en cuenta, además, que el Decreto incentiva las acciones de prevención adoptadas por los productores de residuos a través del establecimiento de ciertas reducciones y exenciones en los impuestos sobre los residuos<sup>192</sup>.

---

<sup>191</sup> El artículo 44 del Decreto de 22 de marzo de 2007 enumera una serie de tareas generales financiadas con los fondos para la gestión de los residuos, entre las que destaca, por ejemplo, la puesta en práctica de acciones de prevención o la realización de estudios y acciones de sensibilización relativos a la gestión planificada de los residuos domésticos en la Región valona. Entre las tareas específicas financiadas con estos fondos se contempla, por ejemplo, el saneamiento de terrenos industriales contaminados.

<sup>192</sup> Estas reducciones y exenciones están contempladas en el Capítulo VIII del Decreto de 22 de marzo de 2007 y están ligadas a la puesta en marcha de mecanismos de prevención de residuos por parte de los productores de los mismos, cumpliendo los requisitos y objetivos de prevención marcados por el Gobierno para cada sector.

La Región valona ha incrementado a partir del año 2010 sustancialmente su fiscalidad sobre los residuos, por el aumento de los tipos de gravamen aplicables a los impuestos con mayor potencia recaudatoria, lo que ha hecho que la recaudación por el conjunto de impuestos sobre los residuos pase de 15.768.000 euros en el año 2007 (antes de la entrada en vigor del nuevo régimen impositivo de los residuos) a 31.640.000 euros en el año 2010<sup>193</sup>. No es de extrañar que, tras la aprobación del Decreto de 22 de marzo de 2007, que establece el nuevo régimen fiscal de los residuos, en el Parlamento valón tuviese entrada una proposición de decreto tendente a retrasar un año la entrada en vigor de los nuevos impuestos sobre los residuos. Esta proposición fue rechazada, si bien, el nuevo régimen instaurado por el Decreto de 22 de marzo de 2007 tendría una implementación progresiva, de ahí que los tipos de gravamen hayan quedado definitivamente fijados para algunos de los impuestos en el año 2010<sup>194</sup>.

De todos los impuestos establecidos por el Decreto de 22 de marzo de 2007 el que más potencia recaudatoria tiene, y con diferencia sobre los demás, es el Impuesto sobre el depósito de residuos en centros de enterramiento técnicos, con una recaudación ajustada en 2009 de 22.543.000 euros<sup>195</sup>.

## **2. El Impuesto sobre los autómatas (cajeros automáticos y aparatos distribuidores de carburantes)**

---

<sup>193</sup> Cfr. JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 80.

<sup>194</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 80.

<sup>195</sup> JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 81, recogen un cuadro sobre la recaudación obtenida por los distintos impuestos sobre los residuos en el año 2009 (ajustada) y en los años 2010 (inicial) y 2011 (inicial).

La Región valona, a través del Decreto de 19 de noviembre de 1998 por el que se insta un impuesto sobre los autómatas<sup>196</sup>, ha establecido un impuesto propio con esa denominación tan significativa de impuesto sobre los autómatas. De conformidad con lo señalado en el artículo 2 de este Decreto, se consideran autómatas a efectos del Impuesto, en primer lugar, los aparatos distribuidores automáticos de billetes de banco accesibles al público, esto es, los cajeros automáticos; en segundo lugar, las ventanillas automatizadas, es decir, los terminales de ordenador puestos por las entidades bancarias a disposición de sus clientes a fin de permitirles efectuar diferentes operaciones financieras, como, por ejemplo, la distribución automática de billetes de banco y, en tercer lugar, los aparatos distribuidores de carburante accesibles al público en régimen de libre servicio en los cuales el pago puede efectuarse por un sistema automatizado. Además de los autómatas así definidos, el Impuesto grava los surtidores de carburante (*pistolet*) que el cliente puede accionar manualmente.

El hecho imponible del Impuesto consiste, por tanto, en la explotación de estos autómatas y surtidores de carburante situados en el territorio de la Región valona. El contribuyente es el propietario de los mismos y, en caso de desmembramiento del derecho de propiedad, el titular del derecho real de uso y disfrute. Si el propietario o el titular del derecho de uso no coincide con la persona que explota el autómata, ésta será el contribuyente del Impuesto salvo que indique a la Administración tributaria quién es el propietario o el titular del correspondiente derecho real en el plazo de un mes desde que sea requerido para ello.

El Impuesto es periódico y se devenga desde el momento en que el autómata ha sido instalado y puesto en funcionamiento por períodos anuales.

La base imponible está constituida por el número de autómatas sujetos al Impuesto que hayan estado en funcionamiento durante el período impositivo. El artículo 4 del Decreto de 19 de noviembre de 1998 establece los tipos de gravamen, fijando una

---

<sup>196</sup> Publicado en el MB de 27 de noviembre de 1998.

determinada cantidad monetaria por autómata gravado. Así, para el período impositivo de 2010 se establecen los siguientes tipos de gravamen<sup>197</sup>:

a) Para los cajeros automáticos y para las ventanillas automatizadas: 2.500 euros por cajero o ventanilla.

b) Para los distribuidores de carburante en libre servicio enteramente automatizados: 700 euros por surtidor.

c) Para los casos en los que más de un surtidor está conectado a un contador y aquéllos no puedan ser utilizados simultáneamente, 1.000 euros por contador.

### **3. El Impuesto sobre los sitios de actividad económica desafectados**

El Decreto de la Región valona de 27 de mayo de 2004 establece un impuesto sobre los sitios de actividad económica desafectados<sup>198</sup>. Este Decreto ha sustituido al Decreto de 19 de noviembre de 1998, que ya estableció un impuesto similar. La finalidad de este Impuesto es medioambiental, pues trata de luchar eficazmente contra los sitios que constituyen una contaminación de orden visual. En este sentido, el objetivo del Impuesto es contribuir a erradicar las zonas industriales o de otro tipo que hayan sido abandonadas, ya que producen el rechazo de los inversores y reducen el atractivo de Valonia<sup>199</sup>.

---

<sup>197</sup> Estos tipos han sido introducidos por el Decreto de 10 de diciembre de 2009, que ha dado nueva redacción en este punto al artículo 4 del Decreto de 19 de noviembre de 1998. A partir del ejercicio 2010 la cuantía de estos tipos de gravamen se adaptará cada año en función de las fluctuaciones del índice de precios al consumo (art. 4.1 in fine del Decreto de 19 de noviembre de 1998).

<sup>198</sup> Publicado en el MB de 30 de julio de 2004. Este Decreto ha sufrido varias modificaciones posteriores, de carácter puntual.

<sup>199</sup> Así se señala en los trabajos parlamentarios sobre la preparación y aprobación del Decreto de 27 de mayo de 2004, en concreto, en el Documento Parlamentario núm. 699/1 del Parlamento valón 2003-2004, p. 2, que es citado literalmente por la STC 68/2011, de 5 de mayo.

El hecho imponible del Impuesto es el mantenimiento en su estado de sitios de actividad económica que hayan sido desafectados. El artículo 2 del Decreto de 27 de mayo de 2004 define lo que se entiende a efectos del Impuesto como sitios de actividad económica desafectados y, por tanto, delimita los inmuebles que son objeto de gravamen por este Impuesto. Ha de tratarse de inmuebles que presenten las siguientes características: a) que tengan una superficie superior a 5.000 metros cuadrados; b) que hayan sido utilizados para una actividad económica de naturaleza industrial, artesanal, agrícola, comercial o de servicios y, c) que cuenten, al menos, con un inmueble edificado en el que ya no se ejerza actividad alguna y que este inmueble edificado no haya sido objeto ni lo sea de una reafectación a otro tipo de actividad.

El contribuyente es el propietario o el titular de un derecho real de uso o disfrute del sitio de actividad económica desafectado. El Impuesto es periódico, exigiéndose anualmente en función de las circunstancias concurrentes a 1 de enero. La base imponible está integrada por la superficie del sitio de actividad económica desafectado y el tipo de gravamen se establece fijando un valor monetario por área de superficie, diferenciándose, a estos efectos, entre la superficie edificada y la no edificada<sup>200</sup>. Para el año 2010 los tipos de gravamen son los siguientes: 593'79 euros por área de superficie edificada y 73,57 euros por área de superficie no edificada<sup>201</sup>.

El artículo 3 del Decreto de 27 de mayo de 2004 establece una serie de exenciones<sup>202</sup>, entre las que merece destacarse, por su finalidad de recuperación del medio ambiente, la relativa a los sitios de actividad económica desafectados respecto a

---

<sup>200</sup> Los tipos de gravamen vienen fijados en el artículo 4 del Decreto de 27 de mayo de 2004, que establece la indexación anual de tales tipos a partir del año 2009 en función de las fluctuaciones que experimenta el IPC.

<sup>201</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 83.

<sup>202</sup> Se declaran exentas, por ejemplo, las escombreras, los centros de enterramiento técnicos (vertederos autorizados), los ferrocarriles desafectados y las minas.

los cuales el Gobierno valón, por medio de un operador, se haga cargo de los trabajos de rehabilitación<sup>203</sup>.

#### 4. El Impuesto sobre el vertido de las aguas usadas industriales y domésticas

Este Impuesto ha sido establecido por el Decreto de 27 de mayo de 2004 relativo al Libro II del Código del Medio Ambiente, que constituye el Código del Agua<sup>204</sup>. Supone una concreción del principio del que contamina paga y su recaudación en gran medida está destinada a la financiación del coste del tratamiento para la renovación de las aguas usadas<sup>205</sup>.

El Impuesto grava el vertido de aguas usadas o residuales, tanto industriales como domésticas, en el alcantarillado público, en los colectores de aguas usadas de los organismos de depuración, en las estaciones de depuración de los organismos de saneamiento, en las aguas de superficie o en las aguas subterráneas. En el caso de las aguas domésticas sólo son gravadas por el Impuesto en la actualidad las aguas que hayan sido objeto de un aprovisionamiento que no proceda de la alimentación pública<sup>206</sup>.

---

<sup>203</sup> La STC 68/2011 se ha pronunciado en sentido favorable a la constitucionalidad de esta exención. El problema de constitucionalidad se había planteado por una posible vulneración del principio de igualdad y no discriminación contemplado en los artículos 10 y 11 de la CB, dado que sólo los trabajos de rehabilitación instados por el Gobierno valón quedan exentos, pero no, por tanto, los trabajos de rehabilitación instados por personas o entidades privadas, siendo así que la finalidad es la misma en ambos casos, la rehabilitación de estos espacios desafectados y, con ello, la recuperación paisajística y medioambiental. El Tribunal considera que el diferente trato jurídico deriva del estatuto de la persona que soporta la carga financiera de los trabajos de rehabilitación y, en este sentido, si el Gobierno valón soporta tales gastos es porque previamente ha adquirido la propiedad del sitio y, por tanto, teniendo la cualidad al mismo tiempo de contribuyente del Impuesto y de sujeto activo de la imposición se encuentra en una situación diferente a la de los otros propietarios privados o públicos de sitios de actividad económica desafectados, lo que constituye un criterio pertinente y razonable para establecer el trato diferenciado respecto a la exención.

<sup>204</sup> Publicado en el MB de 23 de noviembre de 2004.

<sup>205</sup> Cfr., GOUVERNEMENT WALLON (CELLULE FISCALE DE LA RÉGION WALLONNE), *Guide fiscal...*, cit., p. 22.

El contribuyente es toda persona física o jurídica que realice el vertido de las aguas usadas, sean éstas industriales o domésticas. En el caso del vertido de aguas industriales la cuota tributaria se determina en función de la carga contaminante vertida durante un año. Se establece un tipo de gravamen monetario por unidad de carga contaminante, que ha sido fijado en 8,9242 euros. En el caso del vertido de aguas domésticas, la cuota tributaria anual es proporcional al volumen de agua vertida, estableciéndose un tipo de gravamen por metro cúbico de agua vertida de 0,5542 euros.

## **5. Los impuestos sobre la toma o consumo de agua**

El Decreto de 27 de mayo de 2004, relativo al Libro II del Código del Medio Ambiente, establece también dos tributos que gravan la toma o consumo de agua. El primero de ellos, llamado canon del agua, se aplica sobre las tomas de agua de superficie o subterráneas destinada a ser distribuida para su consumo realizadas a partir de tomas de agua potabilizable que no constituyen el objeto de un contrato de servicio de protección del agua potabilizable con la Sociedad Pública de Gestión del Agua. La llamada tasa sobre las tomas de agua se aplica sobre las tomas de agua subterránea destinada a otros fines.

La finalidad de estos impuestos es, por una parte, contribuir a los Fondos para la protección de las aguas potabilizables y, por otra parte, concienciar a los consumidores de la importancia de este recurso natural y, en consecuencia, de la necesidad de hacer un uso racional del agua y de preservar su calidad<sup>207</sup>.

---

<sup>206</sup> Hasta el 1 de enero de 2005 estaban también gravadas las aguas domésticas usadas que procediesen de un aprovisionamiento público, pero el Impuesto fue suprimido para este supuesto desde esa fecha (art. D. 284 del Decreto de 27 de mayo de 2004). Así lo corrobora GOUVERNEMENT WALLON (CELLULE FISCALE DE LA RÉGION WALLONNE), *Guide fiscal...*, cit., p. 23.

<sup>207</sup> Cfr., GOUVERNEMENT WALLON (CELLULE FISCALE DE LA RÉGION WALLONNE), *Guide fiscal...*, cit., p. 25.

La cuota tributaria se determina en función del volumen de agua tomada durante un año. A tal efecto, respecto a la tasa por la toma de agua se establece un mínimo exento de los primeros 3.000 metros cúbicos de agua tomada. El tipo de gravamen del canon por la toma de agua es de 0,0744 euros por metro cúbico de agua tomada. El tipo de la tasa por la toma de agua aumenta de forma progresiva conforme aumenta el volumen de agua tomada durante un año<sup>208</sup>.

## **6. El recargo sobre el Impuesto de matriculación (*ECO-MALUS*) y el incentivo fiscal llamado *ECO-BONUS*.**

La Región valona ha utilizado el instrumento fiscal para desarrollar una política favorable a la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera de los vehículos a motor nuevos o de ocasión de los que sean titulares personas que tengan su residencia en la Región<sup>209</sup>. Para ello ha establecido dos medidas, la primera, llamada *ECO-MALUS* consiste en un recargo sobre el impuesto de matriculación<sup>210</sup>, que es un impuesto estatal cedido a las Regiones, aplicable, inicialmente, a aquellos vehículos que emitan más de 195 gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido y, a partir de 2010, a los que emitan más de

---

<sup>208</sup> Así, en el escalón más bajo, para tomas de 0 a 20.000 metros cúbicos el tipo aplicable es de 0,0248 euros por metro cúbico, para tomas de 20.001 a 100.000 metros cúbicos, el tipo es de 0,0496 euros por metro cúbico y, finalmente, para tomas superiores a 100.000 metros cúbicos el tipo es de 0,0744 euros por metro cúbico (art. D.252.2 del Decreto de 27 de mayo de 2004).

<sup>209</sup> Ello se incardina en el marco de la política de la Unión Europea de vincular la imposición de la tenencia o circulación de vehículos a motor con la reducción de las emisiones de CO<sub>2</sub>, cuyo principal documento hasta el momento lo constituye la Propuesta de Directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo, de 5 de julio de 2005 [COM (2005) 261 final]. Sobre ello, vid., RAMOS PRIETO, Jesús; TRIGUEROS MARTÍN, María José, “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco David (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, pp. 213 y ss.

<sup>210</sup> Literalmente, el impuesto sobre el que se exige el recargo o cantidad adicional es el “impuesto de puesta en circulación” (*taxe de mise en circulation*), que equivale a un impuesto de matriculación del vehículo, pues, según se señala en SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES, *Guide fiscal de votre voiture*, 2011, p. 24, (disponible en: [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be) -Publications), el impuesto de puesta en circulación grava los vehículos nuevos y de ocasión. Se trata de un impuesto único que debe pagarse cuando el vehículo haya sido registrado o matriculado, debiéndose el impuesto desde el momento en que el vehículo sea utilizado por primera vez en la vía pública.

156 gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro<sup>211</sup>. La segunda, llamada *ECO-BONUS*, consiste en un incentivo en forma de subvención directa concedida a las personas físicas que tengan su domicilio en la Región valona que pongan en circulación un vehículo en la Región, sea éste nuevo o usado y sustituya este nuevo vehículo a otro anterior o sea el primer vehículo del que es titular dicha persona, cuando dicho vehículo que es puesto en circulación por primera vez en el territorio regional no sobrepase un cierto nivel de emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera. Este nivel de emisiones es determinado en el propio Decreto que establece este incentivo<sup>212</sup>.

La concurrencia de ambas medidas trata de influir en la conducta de los ciudadanos en el sentido de favorecer la compra de vehículos poco contaminantes y, en su caso, la sustitución del actual parque de vehículos por vehículos menos contaminantes, abaratando (*éco-bonus*) los costes fiscales que supone poner un nuevo vehículo en circulación o encareciendo (*éco-malus*) dichos costes cuando el nuevo vehículo puesto en circulación no cumple con los requisitos de emisión de CO<sub>2</sub> fijados por el legislador regional que determinan su calificación de vehículo poco contaminante. Al parecer, estas medidas, que podríamos encuadrar en el marco de la fiscalidad del automóvil en el momento de su puesta en circulación (impuestos de matriculación), están teniendo un éxito considerable, pues en el caso del *éco-malus*, su efectividad ha hecho que la Región valona refuerce dicho sistema, aumentando la cuantía del recargo y rebajando el límite de emisiones de CO<sub>2</sub> de los vehículos, determinante de la obligación de pago de este recargo en el impuesto de matriculación<sup>213</sup>. En el caso del *éco-bonus*, las cifras presupuestadas dan idea de la

---

<sup>211</sup> Este recargo ha sido creado por el Decreto de la Región valona de 5 de marzo de 2008 (publicado en el MB de 12 de marzo de 2008), sobre creación de un *éco-malus* sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> por los vehículos automóviles de las personas físicas en el Código de los impuestos asimilados a los impuestos sobre las rentas.

<sup>212</sup> Este incentivo ha sido establecido en el Decreto de 17 de enero de 2008, de creación de un *éco-bonus* sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> por los vehículos automóviles de las personas físicas (MB de 19 de febrero de 2008).

<sup>213</sup> Como explican JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 88, en el Decreto de la Región Valona de 10 de diciembre de 2009, de equidad fiscal, (MB de 23 de diciembre de 2009), aplicable a las matriculaciones de vehículos realizadas a partir del 1 de enero de 2010, se modifica el método de cálculo del recargo (*éco-malus*). Por una parte, se aumenta el recargo para los vehículos más contaminantes, que

efectividad del incentivo, pues, por ejemplo, en el año 2010 se destinaron 55.400.000 euros a implementar esta medida<sup>214</sup>.

## **7. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional**

En el caso de la Región valona, la mayor parte de los impuestos propios que ha establecido persiguen, junto a una finalidad fiscal o recaudatoria, una clara finalidad extrafiscal, como ya hemos tenido ocasión de apuntar, ligada, fundamentalmente, a la protección del medio ambiente. A ello responde, esencialmente, el conjunto de impuestos ligados a la recogida y tratamiento de los residuos producidos en el territorio regional, los impuestos que inciden sobre el agua, sobre los sitios de actividad económica desafectados y, finalmente, las medidas adoptadas para incentivar a los contribuyentes a utilizar aquellos vehículos automóviles menos contaminantes en términos de emisiones de CO<sub>2</sub> a la atmósfera. Tan sólo el impuesto sobre los autómatas, es decir, sobre los cajeros automáticos y sobre los aparatos distribuidores de carburante, persigue una clara finalidad recaudatoria. Por tanto, podemos concluir que Valonia ha utilizado el poder tributario que le atribuye el artículo 170.2 de la CB no sólo para desarrollar, con plena autonomía, una determinada política fiscal en vista a la obtención de ingresos de naturaleza impositiva, sino, también, y de forma fundamental, para desarrollar determinadas políticas de carácter medioambiental ligadas a las competencias materiales que tiene atribuidas.

La recaudación proporcionada por los tributos propios representa un 1,04% de los ingresos totales de la Región en 2010, con un importe de 65.846.000 euros<sup>215</sup>. De los

---

pasa a ser de 1.500 euros y, por otra parte, se reduce la cantidad de CO<sub>2</sub> emitida que determina la aplicación de este recargo, pasando a quedar gravados por el recargo la matriculación de vehículos nuevos o de ocasión que produzcan una emisión de más de 156 gramos de CO<sub>2</sub> por kilómetro recorrido.

<sup>214</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 87.

impuestos propios los que mayor recaudación proporcionan en términos globales son el grupo de impuestos sobre los residuos, con una recaudación de 31.110.000 euros en 2010, de entre los cuales, la recaudación del impuesto por el depósito de residuos en centros de enterramiento técnico representó en 2010 la cantidad de 25.980.000 euros. A este grupo de impuestos siguen, en potencia recaudatoria, el grupo de impuestos y tasas que gravan el agua, ingresos afectados a los fondos para la protección de las aguas, con un montante en 2010 de 26.611.000 euros. A continuación, el impuesto sobre los autómatas, con una recaudación en 2010 de 8 millones de euros, frente a los 5 millones de euros obtenidos en 2009, lo que se ha debido a un significativo aumento de los tipos de gravamen para los cajeros automáticos del sector bancario a partir del año 2010<sup>216</sup>. Finalmente, el impuesto sobre los sitios de actividad económica desafectada ha proporcionado 100.000 euros en 2010. En general, se ha observado un aumento de la recaudación por impuestos propios del año 2009 al año 2010<sup>217</sup>.

En el siguiente cuadro ofrecemos una visión de la evolución de la recaudación de los impuestos propios en la Región valona para el período 2002 a 2010, expresada en miles de euros<sup>218</sup>. En general, se observa una reducción de la recaudación, motivada, en gran medida, por el descenso recaudatorio de los impuestos medioambientales, lo que puede explicarse por la estructura de estos impuestos, favorecedora, a través de reducciones y exenciones, de las medidas de prevención adoptadas por los ciudadanos, así como por la desaparición de algún impuesto preexistente, como es el caso del impuesto que gravaba las viviendas vacías o abandonadas, que fue derogado a partir de

---

<sup>215</sup> Según los datos proporcionados por HERMANS, Emilie; JANSSENS, Céline; SCHMITZ, Válerie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région wallonne de 2010 à 2020*, CERPE, (Centre de recherches en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de recherche. Série Politique Economique*, núm. 45 – 2010/3, junio de 2010, p. 18. (Documento accesible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)).

<sup>216</sup> Cfr., HERMANS, Emilie; JANSSENS, Céline; SCHMITZ, Válerie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région wallonne...*, cit., p. 18.

<sup>217</sup> Cfr., HERMANS, Emilie; JANSSENS, Céline; SCHMITZ, Válerie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région wallonne...*, cit., pp., 18 y 19.

<sup>218</sup> Este cuadro lo tomamos de JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 28. Como explican estos autores, las cifras para la Región valona las extraen hasta el año 2008 de las notas de coyuntura del SED y, a partir de esa fecha, del presupuesto de ingresos y recursos de la Región ajustado.

2005, aunque ha seguido produciendo alguna recaudación posterior debida a obligaciones tributarias pendientes de ejercicios anteriores<sup>219</sup>.

**TABLA 2**  
**EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE VALONIA**  
**EN EL PERÍODO 2002-2010.**  
**(En miles de euros corrientes)**

| <b>IMPUESTOS PROPIOS</b>                            | <b>2002</b>    | <b>2003</b>   | <b>2004</b>    | <b>2005</b>   | <b>2006</b>   | <b>2007</b>   | <b>2008</b>   | <b>2009</b>   | <b>2010</b>   | <b>CREC. MED. 2002-2010</b> |
|---|----------------|---------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-----------------------------|
| I. sobre residuos                                   | 44.287         | 25.650        | 25.515         | 20.490        | 17.806        | 15.768        | 25.238        | 26.823        | 31.110        | -3,85%                      |
| I. y tasas sobre aguas                              | 65.011         | 64.500        | 67.108         | 17.290        | 15.000        | 15.000        | 13.800        | 14.800        | 26.611        | -9,45%                      |
| Tasas relativas a permisos medioambientales y otras | -              | -             | -              | -             | -             | -             | -             | -             | 260           | -                           |
| I. sitios actividad desafectados                    | 1.264          | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 100           | 131           | -22,27%                     |
| I. sobre autómatas                                  | 5.738          | 7.378         | 6.872          | 6.872         | 6.000         | 6.000         | 6.000         | 5.000         | 8.323         | 4,22%                       |
| I. viviendas abandonadas                            | 0              | 0             | 1.273          | 133           | 15            | 300           | 50            | 25            | 25            | -                           |
| Eco-malus <sup>220</sup>                            | 0              | 0             | 0              | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | 0             | -                           |
| <b>TOTAL</b>  | <b>116.300</b> | <b>97.528</b> | <b>100.768</b> | <b>44.785</b> | <b>38.821</b> | <b>37.068</b> | <b>45.088</b> | <b>46.748</b> | <b>66.460</b> | <b>-6,03%</b>               |

<sup>219</sup> Como destaca SEPULCHRE, Vincent, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2010*, cit., p. 421, el impuesto sobre las viviendas abandonadas de la Región valona fue establecido por un Decreto de 19 de noviembre de 1998 con la finalidad de introducir en el mercado bienes inmuebles inacabados o que estuviesen desocupados, y estuvo vigente hasta 2005, dado que fue derogado por el Decreto de 12 de mayo de 2005 con efectos desde el 1 de enero de ese año.

<sup>220</sup> Los ingresos ligados a este recargo han sido integrados a los del impuesto base, esto es, el Impuesto de puesta en circulación (equivalente al impuesto de matriculación), por eso aparecen en este capítulo los ingresos correspondientes al *éco-malus* como cero. Sin embargo, la recaudación por este tributo se ha elevado en 2008, primer año de aplicación, a 8.293.000 euros.

## CAPÍTULO IV: LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE FLANDES

### 1. Los impuestos sobre los residuos o canon ecológico

Al igual que, como hemos visto, sucede en Valonia, la Región flamenca ha utilizado también el instrumento fiscal para crear una serie de impuestos sobre la recogida y tratamiento de los residuos, con un finalidad de protección medioambiental. Estos impuestos son denominados en conjunto como canon ecológico (*redevance écologique*)<sup>221</sup> y están regulados en los artículos 47 y siguientes del Decreto flamenco de 2 de julio de 1981, relativo a la prevención y a la gestión de los residuos, que ha sufrido numerosas reformas o modificaciones hasta la actualidad<sup>222</sup>.

El canon ecológico se compone de un tipo o tarifa de base, pero ciertos residuos se benefician de un tipo reducido (los productos de reciclaje) mientras que los residuos que son objeto de un vertido o depósito en un lugar autorizado son gravados más intensamente que los residuos que son objeto de incineración<sup>223</sup>. El importe del canon va a depender no sólo de la forma de tratamiento de los residuos sino también de la clasificación de los mismos, ya que el Decreto flamenco lleva a cabo una minuciosa clasificación de los residuos en domésticos, industriales, peligrosos, residuos animales y residuos especiales. Todos los tipos de gravamen están relacionados, en cuanto a su

---

<sup>221</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., pp. 95 y 96.

<sup>222</sup> Como explica SEPULCHRE, Vincent, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2010*, cit., p. 487, estos artículos reguladores del canon ecológico han sido insertados por el Decreto flamenco de 20 de diciembre de 1989 y han sido modificados o reformados en múltiples ocasiones, la última de las cuales a través del Decreto flamenco de 12 de diciembre de 2008.

<sup>223</sup> Las diferentes tarifas o tipos de gravamen vigentes pueden consultarse en la página web institucional del organismo encargado de su percepción (OVAM): <http://www.ovam.be>.

adaptación, con el índice de precios al consumo y con el índice de precios al consumo de diciembre de 1992 indexado anualmente<sup>224</sup>.

El contribuyente del canon es la persona física o jurídica que explote la instalación de eliminación de los residuos. No obstante, las personas o entidades que exploten instalaciones de reciclaje y de recuperación de residuos están exentas del pago del Impuesto.

A partir del 1 de enero de 2002 el tipo impositivo del Impuesto es de 6,2 euros por tonelada por el depósito de residuos en un establecimiento autorizado a estos efectos. En el caso de la incineración de residuos el tipo es de 1,24 euros por tonelada, cuando se trata de residuos de reciclaje procedentes de empresas que utilizan o escogen los residuos recogidos selectivamente, como materia prima para la producción de nuevos productos<sup>225</sup>. En algunos casos se establece un tipo 0 por tonelada, como, por ejemplo, para el caso del vidrio reciclable. Para ver la lista de los distintos tipos de residuos a efectos de su tributación por el canon ecológico es preciso referirse a la decisión del Gobierno flamenco de 22 de febrero de 2002<sup>226</sup>, que ha clasificado cerca de 700 tipos de residuos<sup>227</sup>.

## **2. El Impuesto sobre el abono orgánico de origen animal**

El texto de base regulador de este Impuesto, llamado canon sobre los abonos, es el Decreto flamenco de 23 de enero de 1991, relativo a la protección del medio

---

<sup>224</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 96.

<sup>225</sup> Cfr., SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 236 (disponible en: [economie.fgov.be/fr/entreprises/vademecum/](http://economie.fgov.be/fr/entreprises/vademecum/))

<sup>226</sup> Decisión del Gobierno flamenco de 22 de febrero de 2002 que modifica la decisión de 17 de diciembre de 1997 que establece el reglamento flamenco relativo a la prevención y a la gestión de los residuos (MB de 26 de abril de 2002).

<sup>227</sup> El dato es proporcionado por SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 236.

ambiente contra la contaminación debida a los abonos<sup>228</sup>, que ha sufrido numerosas modificaciones con posterioridad, la última de ellas a través del Decreto flamenco de 7 de diciembre de 2007. El objetivo de este Impuesto es proteger el medio ambiente contra la contaminación causada por la producción y la utilización de abonos de origen animal<sup>229</sup>. A estos efectos, si una explotación no puede expandir toda su producción de abonos orgánicos animales en sus propios terrenos, cumpliendo, al respecto, las normas establecidas en el Decreto flamenco mencionado, tiene un excedente de abono. Este excedente es objeto de imposición por el Impuesto que contemplamos<sup>230</sup>. También se grava con un tipo específico la importación de abonos. El importe de estos Impuestos va íntegramente destinado a la *Mestbank*<sup>231</sup>, que puede asumir tareas para la retirada de los excedentes de abono, como el transporte y tratamiento de los mismos, en cuyo caso exigirá también un canon específico de retirada de abonos<sup>232</sup>.

### **3. El Impuesto para la protección de las aguas de superficie contra la contaminación**

El Decreto flamenco de 21 de diciembre de 1990, modificado en numerosas ocasiones con posterioridad, ha establecido un sistema de impuestos sobre la contaminación de las aguas de superficie. Estos impuestos son debidos por toda persona física o jurídica que, en cualquier momento en el año anterior al de la imposición, ha consumido o utilizado agua de una red pública de distribución de agua en el territorio regional, o ha tenido a su disposición una toma de agua a través de una instalación propia de bombeo o, finalmente, ha vertido agua. El importe del Impuesto se fija en

---

<sup>228</sup> MB de 28 de febrero de 1991.

<sup>229</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 96.

<sup>230</sup> Cfr., SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 237.

<sup>231</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 96.

<sup>232</sup> Cfr., SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 237.

función de dos magnitudes, por un lado las unidades de contaminación y, por otra, un tipo de gravamen consistente en una determinada cantidad monetaria por unidad de contaminación. El tipo de gravamen es objeto de indexación o adaptación anual<sup>233</sup>.

#### **4. El Impuesto sobre la captación de aguas subterráneas**

Este Impuesto grava la captación o toma de agua subterránea por toda persona física o jurídica en el territorio de la Región flamenca<sup>234</sup>. La Sociedad Flamenca del Medio Ambiente (*Vlaamse Milieumaatschappij*) es la encargada del establecimiento y recaudación de este Impuesto<sup>235</sup>.

#### **5. El Impuesto sobre la grava (áridos)**

El Decreto flamenco de 14 de julio de 1993, que crea un fondo sobre la grava y regula la explotación de las graveras, crea un impuesto sobre la grava. Toda persona, física o jurídica, que disponga de las autorizaciones requeridas para la explotación de la grava en un lugar de extracción de grava debe pagar un impuesto semestral en proporción a la cantidad de grava extraída. El tipo de gravamen es de 1,24 euros por tonelada de grava de valle y de 0,62 euros por tonelada de grava de montaña. Estos tipos se multiplican por un coeficiente aprobado anualmente por el Gobierno flamenco<sup>236</sup>.

---

<sup>233</sup> Cfr., SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 236.

<sup>234</sup> Está regulado en el Decreto de 24 de enero de 1984, que establece medidas en materia de gestión de las aguas subterráneas. Este impuesto fue introducido en esta normativa a través del Decreto de 20 de diciembre de 1996 de medidas de acompañamiento al presupuesto de 1997.

<sup>235</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 97.

<sup>236</sup> Cfr., SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l'entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, p. 238.

## **6. El Impuesto sobre al abandono de sitios de actividad económica desafectados**

El Decreto de 19 de abril de 1995, que establece medidas para luchar contra y para prevenir la desafectación y el abandono de sitios de actividad económica<sup>237</sup>, que ha sufrido numerosas modificaciones parciales con posterioridad<sup>238</sup>, crea un impuesto sobre los sitios de actividad económica desafectados. Para que sea objeto de gravamen, sobre el sitio de actividad económica desafectado debe de encontrarse, al menos, un edificio de uso industrial en sentido amplio, comprendiendo bajo esta denominación la realización de alguna actividad económica de carácter industrial propiamente dicha, agrícola, artesanal, comercial, de servicios, etc., y el sitio debe tener una superficie mínima de 5 áreas. El sitio de actividad económica se considera abandonado, completa o parcialmente, por la aparición de defectos aparentes de amplitud general o limitada. A efectos de aplicación de este Impuesto, cada municipio debe elaborar una lista de los sitios de actividad económica desafectados ubicados en su término municipal, lo que servirá de base para la elaboración del inventario de sitios de actividad económica abandonados o desafectados en la Región a efectos de que puedan ser objeto de gravamen por este Impuesto o de que puedan ser beneficiarios de ayudas financieras para su renovación. El Impuesto es anual y su recaudación está afectada al Fondo de renovación de los bienes inmuebles incluidos en el inventario de bienes abandonados o desafectados. Para la determinación de la deuda tributaria se tienen en cuenta determinados baremos ligados con la renta catastral del inmueble<sup>239</sup>.

## **7. El Impuesto contra la desafectación y degradación de los edificios**

---

<sup>237</sup> MB de 13 de septiembre de 1995.

<sup>238</sup> La última de las cuales a través del Decreto de 18 de diciembre de 2009.

<sup>239</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 96.

La norma reguladora de este Impuesto es el Decreto de 22 de diciembre de 1995, de medidas de acompañamiento al presupuesto de 1996<sup>240</sup>, que ha sufrido numerosas modificaciones posteriores. A efectos de este Impuesto, un edificio se considera desafectado cuando más del 50% de la superficie total de su suelo o planta no está utilizada de forma efectiva al menos durante 12 meses consecutivos. Una vivienda que no responde a las condiciones necesarias de habitabilidad, de estado físico, de construcción, de estabilidad, de seguridad o de confort mínimo se considera inadaptada.

El importe del Impuesto está en función de la renta catastral asignada al mismo y del tiempo (número de años) en que el inmueble está incluido de forma ininterrumpida en el inventario o registro de edificios abandonados o que no reúnen las condiciones necesarias de habitabilidad<sup>241</sup>.

## **8. El Impuesto sobre los beneficios derivados de la planificación espacial o urbanística**

El Decreto de 18 de mayo de 1999, sobre la organización de la ordenación del territorio<sup>242</sup>, ha creado en sus artículos 87 a 91 un impuesto sobre los beneficios derivados de la planificación urbanística. El Impuesto es debido cuando en función de la aprobación de un plan urbanístico o de la modificación de un plan preexistente, para una parcela se puede obtener una autorización para edificar, para su división en lotes o un

---

<sup>240</sup> MB de 30 de diciembre de 1995.

<sup>241</sup> Como explican JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 97, la cuantía del Impuesto se determina por aplicación de la fórmula:  $(KI \times V + M) \times (P + 1)$ , donde KI es la renta catastral del inmueble; V es un valor de 1/2 si el inmueble simplemente figura en la lista de inmuebles abandonados y 1 en todos los demás casos (inhabitables, desafectados, etc); M es una cantidad que, en su caso, hay que sumar para llegar a una cuantía de 495 euros o de 990 euros, según que se trate de inmuebles desafectados o de inmuebles abandonados; P representa el número de períodos de 12 meses consecutivos en los que el inmueble está registrado en el inventario o registro de inmuebles abandonados o desafectados, sin que este período pueda exceder de 4.

<sup>242</sup> MB de 8 de junio de 1999. El Decreto ha sufrido numerosas modificaciones parciales con posterioridad, la última de las cuales a través del Decreto de 18 de diciembre de 2009.

cambio en la función o destino de la misma, todo lo cual, en definitiva, entraña un beneficio para el titular de la misma, pues antes de la aprobación o modificación del plan esto no era posible.

### **9. El Impuesto sobre la explotación de una red de distribución de electricidad**

El texto normativo regulador de este Impuesto es el Decreto de 17 de julio de 2000, relativo a la organización del mercado de la electricidad<sup>243</sup>. Pese a contemplarse en el presupuesto de ingresos de la Hacienda regional, hasta la actualidad no se está recaudando nada por este Impuesto<sup>244</sup>.

### **10. La tasa por la concesión sobre las playas**

La norma del Gobierno flamenco de 26 de abril de 1995, relativa a las concesiones de playa<sup>245</sup>, establece una “contraprestación de concesión”, que podemos calificar como una tasa. La misma es debida anualmente y se determina aplicando el porcentaje del 10% sobre los ingresos brutos resultantes directamente de la concesión.

### **11. La tasa relativa a la solicitud de autorizaciones anticontaminantes**

Finalmente, para concluir con el elenco de los tributos propios de la Región flamenco conviene, por su importancia, hacer referencia a la tasa relativa a la solicitud

---

<sup>243</sup> MB de 22 de septiembre de 2000.

<sup>244</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 98.

<sup>245</sup> MB de 29 de diciembre de 1995.

de autorizaciones anticontaminantes. La recaudación de esta tasa se destina íntegramente a los Fondos de prevención y de saneamiento en materia de medio ambiente y de naturaleza. La tasa se exige de toda persona física o jurídica que solicita de la autoridad competente una autorización anticontaminante<sup>246</sup>.

## **12. Valoración e importancia de los impuestos propios para la Hacienda regional flamenca**

En el caso de Flandes, como acabamos de ver, la gran mayoría de los impuestos propios de la Región persiguen finalidades extrafiscales, fundamentalmente en materia medioambiental, a través del sistema de impuestos sobre los residuos y de los impuestos sobre el agua. Por tanto, como señalamos respecto a Valonia, el poder tributario propio permite a esta Región desarrollar no sólo una determinada política fiscal, sino, fundamentalmente, contribuir a políticas de carácter medioambiental desarrolladas en uso de las competencias materiales que tiene asumidas la Región.

En el cuadro siguiente recogemos la evolución de la recaudación de los impuestos propios de Flandes en el período 2002 a 2010<sup>247</sup>. Se observa, para este período, el descenso de recaudación más acusado de las tres regiones, sobre todo por el descenso en la recaudación en los impuestos sobre los residuos y sobre las aguas, lo cual suele estar motivado por la adopción de medidas de prevención por parte de los posibles contribuyentes, dado que estos impuestos están inspirados por el principio de quién contamina paga.

---

<sup>246</sup> Cfr., JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 96.

<sup>247</sup> Este cuadro lo tomamos de JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Válerie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., p. 29. Las cifras para la Región flamenca, como señalan estos autores (p. 18), son tomadas de los presupuestos ajustados de la Región y de otras entidades paraestatales.

**TABLA 3**

**EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS PROPIOS DE LA REGIÓN DE FLANDES  
EN EL PERÍODO 2002-2010.**

**(En miles de euros corrientes)**

| <b>IMPUESTOS PROPIOS</b>               | <b>2002</b>    | <b>2003</b>    | <b>2004</b>    | <b>2005</b>    | <b>2006</b>    | <b>2007</b>    | <b>2008</b>    | <b>2009</b>    | <b>2010</b>    | <b>CREC. MED. 2002-2010</b> |
|--|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|-----------------------------|
| I. contra desafectación edificios      | 18.569         | 31.405         | 10.008         | 7.674          | 3.973          | 1.500          | 2.400          | 3.695          | 5.138          | -14,84%                     |
| I. explotación red de electricidad     | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | 0              | -                           |
| I. abandono sitios actividad económica | 3.731          | 68.373         | 8.130          | 9.934          | 7.000          | 3.925          | 4.000          | 5.000          | 5.487          | 4,94%                       |
| I. residuos                            | 66.820         | 53.667         | 41.000         | 38.000         | 40.000         | 55.770         | 50.770         | 41.309         | 38.080         | -6,79%                      |
| I. protección aguas de superficie      | 234.898        | 240.300        | 239.500        | 153.000        | 66.700         | 55.300         | 60.298         | 72.345         | 78.312         | -12,83%                     |
| I. captación aguas subterráneas        | 36.427         | 52.156         | 36.164         | 23.709         | 29.100         | 5.020          | 25.383         | 28.600         | 29.056         | -2,79%                      |
| I. sobre abonos                        | 4.809          | 11.529         | 7.063          | 10.000         | 9.750          | 10.750         | 9.160          | 6.900          | 6.900          | 4,62%                       |
| T. autorizaciones anticontaminantes    | 500            | 500            | 500            | 500            | 500            | 500            | 500            | 500            | 500            | 0,00%                       |
| I. sobre la grava                      | 9.296          | 10.026         | 2.013          | 2.200          | 2.500          | 3.130          | 1.600          | 1.110          | 706            | -27,55%                     |
| T. concesión playas                    | 1.165          | 1.165          | 1.165          | 1.125          | 825            | 825            | 743            | 1.100          | 1.100          | -0,72%                      |
| Otras tasas                            | 2.473          | 2.600          | 2.600          | 2.121          | 2.000          | 2.064          | 2.064          | 2.064          | 2.064          | -2,23%                      |
| <b>TOTAL</b>                           | <b>378.688</b> | <b>471.721</b> | <b>348.143</b> | <b>248.263</b> | <b>162.348</b> | <b>138.784</b> | <b>156.918</b> | <b>162.623</b> | <b>167.343</b> | <b>-9,70%</b>               |

**SEGUNDA PARTE**

**LA AUTONOMIA FISCAL DERIVADA**

## CAPÍTULO V: LA AUTONOMÍA FISCAL DERIVADA DE LAS REGIONES

### 1. La remisión constitucional a una ley especial de la regulación del sistema de financiación de las entidades federadas

La Constitución Belga remite en sus artículos 175 y 177 a una ley especial la fijación del sistema de financiación de las Comunidades francesa y flamenca, así como del sistema de financiación de las Regiones, respectivamente. En cuanto al sistema de financiación de la comunidad germana, el artículo 176 de la Constitución se remite a una ley ordinaria<sup>248</sup>.

En cumplimiento de este mandato constitucional se aprobó la Ley especial relativa a la financiación de las Comunidades y de las Regiones, de 16 de enero de 1989<sup>249</sup>, que entró en vigor el día 1 de enero de 1989, y que regula el sistema de financiación de las entidades federadas (salvo el de la Comunidad germana)<sup>250</sup>. Esta Ley sufrió una primera reforma a través de la ley especial de 16 de julio de 1993, dictada para acabar la estructura federal del Estado<sup>251</sup>. Posteriormente, ha sido objeto de una importante reforma a través de la Ley especial de refinanciación de las Comunidades y

---

<sup>248</sup> Lo cual, como destaca, BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 214, constituye un elemento de asimetría en la definición del sistema de financiación comunitario, ya que para las comunidades francesa y flamenca, así como para las Regiones, se exige una ley especial, que requerirá mayorías reforzadas, mientras que para la definición del sistema de financiación de la comunidad germana será suficiente la aprobación de una ley ordinaria.

<sup>249</sup> MB de 17 de enero de 1989.

<sup>250</sup> Nos referiremos a esta Ley especial de financiación por las siglas LEF. La doctrina belga francófona suele también referirse abreviadamente a esta importante ley como *Loi Spéciale de Financement* y utilizar las siglas *LSF* para aludir a la misma. Se trata de una ley que cumple una importante función constitucional equiparable a la que en nuestro país desempeña la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

<sup>251</sup> MB de 20 de julio de 1993. El Capítulo IV de esta Ley contiene las modificaciones introducidas en la LEF.

de extensión de competencias fiscales de las Regiones, de 13 de julio de 2001<sup>252</sup>, que es la que ha configurado el sistema de financiación de las entidades federadas actualmente vigente<sup>253</sup>.

En cuanto al sistema de financiación de la Comunidad de habla alemana, ha sido regulado por los artículos 56 a 60 ter de la Ley de 31 de diciembre de 1983, de reformas institucionales para la Comunidad germanófona, que, en numerosos aspectos se ha limitado a reenviar directamente a lo dispuesto respecto a la financiación de las Comunidades francófona y flamenca en la Ley Especial de Financiación<sup>254</sup>. El régimen de financiación de la Comunidad germanófona se ha visto modificado estructuralmente a través de la ley de 7 de enero de 2002, de modificación de la ley de 31 de diciembre de 1983 de reformas institucionales para la Comunidad germanófona<sup>255</sup>, en virtud de la cual el mecanismo de refinanciación de esta Comunidad se parece a los mecanismos puestos en marcha para las otras dos Comunidades<sup>256</sup>. En realidad, el sistema de financiación de esta Comunidad descansa sobre una dotación o transferencia del Estado federal, por lo que no goza de autonomía tributaria alguna<sup>257</sup>. Como ha concluido la doctrina que más atención ha prestado a la financiación de esta Comunidad, la misma se

---

<sup>252</sup> MB de 3 de agosto de 2001.

<sup>253</sup> En la actualidad, a raíz del resultado de las elecciones del 13 de junio de 2010, Bélgica ha entrado en un proceso de negociación política, que dura ya más de un año, para la reforma institucional del Estado (sería ya la 6ª reforma institucional del Estado que se acometería desde 1970), a fin de lograr el consenso y apoyo suficiente para la formación de Gobierno, en el que uno de los puntos clave del debate estriba en la aprobación de una nueva ley especial del financiación de las Regiones y Comunidades que, fundamentalmente, dando satisfacción a las aspiraciones flamencas, dote de mayor autonomía financiera a las Regiones, operando, básicamente, a tal efecto, sobre el impuesto que grava la renta de las personas físicas.

<sup>254</sup> Como destaca BOURGEOIS, Marc., “Fin de Législature...”, cit., p. 214, esta apropiación legislativa parcial ha tenido como consecuencia homogeneizar un poco la organización de los recursos financieros de las tres Comunidades de Bélgica.

<sup>255</sup> MB de 1 de febrero de 2002.

<sup>256</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 215.

<sup>257</sup> BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 215, constata que, tras la reforma de su sistema de financiación en 2002, la Comunidad germanófona no encuentra ninguna nueva fuente de autonomía fiscal.

beneficia de un régimen financiero específico que puede ser considerado como la expresión de la solidaridad que el Estado federal dirige a los germanófonos<sup>258</sup>.

Conviene precisar la diferencia existente entre una ley especial y una ley ordinaria, dado que, como acabamos de ver, la Constitución Belga remite a una ley especial el establecimiento del sistema de financiación regional y comunitario (a excepción, en este caso, de la Comunidad germanófona). Dicha diferencia estriba, como la propia Constitución ya apunta al hacer esta remisión, a la mayoría de votos necesaria para su adopción. De acuerdo con lo previsto en el artículo 4, último párrafo, de la CB, para la aprobación de una ley especial se requiere la mayoría de los sufragios de cada grupo lingüístico de cada una de las Cámaras, a condición de que la mayoría de los miembros de cada grupo se encuentre presente en la votación y, por tanto, que el total de los votos positivos emitidos en los dos grupos lingüísticos [flamenco y valón] alcance los dos tercios de los sufragios emitidos. Se trata, pues, de una doble mayoría, por un lado, mayoría de cada uno de los grupos lingüísticos en ambas Cámaras y, por otro lado, mayoría de dos tercios del total de sufragios emitidos<sup>259</sup>.

La Ley Especial de Financiación, por tanto, establece el sistema de financiación de las Entidades federadas belgas y, en este sentido, prevé tanto el sistema de recursos con que las mismas van a contar, sean éstos de naturaleza tributaria o no, como determinadas prescripciones relativas al endeudamiento y a la organización del gasto

---

<sup>258</sup> Cfr., BAYENET, Benoît; VEIDERS, Sabrina, “Le financement de la communauté germanophone”, *Courrier Hebdomadaire du CRISP*, núms. 1983-1987, 2007, p. 58.

<sup>259</sup> Como explica LEURQUIN-DE VISSCHER, Françoise, “Les règles de Droit” en DELPÉRÉE, Francis, *La Belgique Fédérale*, Bruylant, Bruxelles, 1994, p. 207, estas exigencias de mayorías reforzadas hizo plantearse a la doctrina la cuestión de si las leyes especiales podían tener valor constitucional. En principio, habida cuenta de su objeto, su función y las mayorías necesarias para su adopción, más estrictas que las previstas para el establecimiento de leyes ordinarias, hizo pensar que la ley especial participaba de los caracteres de la Constitución. No obstante, es obligado, en todo caso, que la naturaleza constitucional de una regla proceda de la solemnidad de su adopción y, en el caso de las leyes especiales, su procedimiento de adopción, pese a la exigencia de mayorías reforzadas, es diferente del que debe ser seguido para la revisión de las normas constitucionales. Como destaca SÁNCHEZ NAVARRO, Ángel, “Actualidad política y constitucional belga (2007-2008): apuntes para entender una crisis”, *Teoría y realidad constitucional*, núm. 22, 2008, p. 385, (nota al pie 9), este tipo normativo es el llamado por la Constitución a desarrollar la mayor parte de sus disposiciones en materia de organización territorial del Estado belga.

público de las Regiones y las Comunidades lingüísticas, así como al sistema de compensación financiera o, como denomina la ley al mismo de solidaridad nacional entre las Regiones.

## 2. Sistema de financiación versus impuestos propios

Ahora bien, hay que tener en cuenta que con la expresión *sistema de financiación* utilizada en los artículos 175 y 177 de la CB, el Constituyente remite a la ley especial la determinación del conjunto de recursos financieros de las Regiones y de las Comunidades, a excepción de los ingresos procedentes de la puesta en práctica, por una colectividad federada, de su autonomía fiscal propia o pura con fundamento en el artículo 170 de la Constitución<sup>260</sup>. De ahí que la doctrina belga establezca una clara diferenciación entre, por una parte, los recursos financieros propios que las Regiones o las Comunidades pueden procurarse al amparo de la autonomía fiscal que les reconoce el artículo 170 de la CB, esto es, entre los impuestos propios, y, por otra parte, los recursos financieros regionales o comunitarios previstos en el sistema de financiación elaborado por la LEF en virtud de la remisión constitucional<sup>261</sup>. En otras palabras, los impuestos propios regionales (o, en su caso, comunitarios) establecidos al amparo del artículo 170 de la CB no formarían parte en *sentido estricto* del sistema de financiación regional o comunitario diseñado por la LEF, ya que estos recursos financieros serían complementarios del poder fiscal propio reconocido a las entidades federadas por el artículo 170 de la CB<sup>262</sup>. En el plano terminológico, por tanto, cabe referirse a la expresión *sistema de financiación* en una doble acepción, en un *sentido amplio*, comprensiva de todos los medios financieros y de todas las prerrogativas normativas de

---

<sup>260</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 214.

<sup>261</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., p. 214.

<sup>262</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives normatives...”, cit., p. 19, (especialmente en nota al pie 46).

carácter fiscal de las que disponen las Entidades federadas, y en un *sentido estricto*, que englobaría únicamente los recursos financieros previstos por la LEF<sup>263</sup>.

### **3. Autonomía fiscal pura versus autonomía fiscal derivada**

Esta es la razón, también, de que la doctrina distinga entre una autonomía fiscal pura y una autonomía fiscal derivada. La primera es la que ostentan las entidades federadas porque les ha sido atribuida directamente por la Constitución (arts. 170 y 173 de la CB) y la segunda es la que deriva de las determinaciones de la LEF<sup>264</sup>. En cualquier caso, ambas gozan de las notas esenciales de la autonomía fiscal o tributaria, esto es, permiten a las Regiones (o, en su caso, a las Comunidades) decidir por sí mismas, a través del ejercicio de competencias normativas, sobre el montante total de los ingresos de naturaleza tributaria que van a percibir. Lógicamente, en el caso de la autonomía fiscal pura, nos encontramos con una autonomía plena, solo sometida a los límites generales que ya hemos estudiado. En el caso de la llamada autonomía fiscal derivada, nos encontramos ante una autonomía fiscal limitada, en el sentido de que, además de por los límites generales a los que está sometido el poder tributario de las entidades federadas, el propio legislador federal habrá establecido, a través de la LEF, unos límites específicos en relación con cada una de las figuras tributarias en las que tal autonomía se manifiesta, derivados, en última instancia, de la existencia de competencias compartidas entre dos o más niveles de Hacienda sobre las figuras tributaria en cuestión.

### **4. Los elementos del sistema de financiación en los que se manifiesta autonomía tributaria de las entidades federadas**

---

<sup>263</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives normatives...”, cit., pp. 18 y 19.

<sup>264</sup> Para BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, sólo las Regiones disponen actualmente de autonomía fiscal derivada. La misma comprendería las competencias normativas que permiten a las Regiones, por una parte, regular determinados elementos constitutivos de los impuestos regionales (base, tipos de gravamen, beneficios fiscales) y, por otra parte, aumentar o disminuir la cantidad total a percibir del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Desde la óptica de nuestro estudio, centrado en la autonomía tributaria de las Entidades federadas, nos interesan, lógicamente, los elementos del sistema de financiación establecido por la LEF que configuran los recursos tributarios con que van a contar las entidades federadas en los que se manifiesta atribución y ejercicio de autonomía fiscal a las mismas. En este sentido, la LEF va a configurar tres tipos o categorías de impuestos:

1º) Los impuestos regionales (*impôts regionaux*), que son impuestos establecidos y regulados inicialmente por el Estado federal pero cuyo producto y ciertas competencias normativas y, en su caso, de gestión son atribuidas en virtud de la propia LEF a las Regiones. Como ya hemos tenido ocasión de indicar, estos impuestos son similares a los impuestos cedidos previstos en los Estatutos de Autonomía y en la LOFCA para las Comunidades Autónomas de régimen común en España, por lo que, haciendo ese paralelismo, los podemos denominar también impuestos cedidos por el Estado. La LEF prevé, en su artículo 3, un elenco de impuestos que, inicialmente establecidos y regulados por el Estado, han sido objeto de cesión a las Regiones, convirtiéndose, de esta manera, en impuestos regionales. Sobre los mismos las Regiones van a ostentar competencias normativas por lo que, actualmente, constituyen el tipo de recurso financiero de los previstos en la LEF en el que se concreta de una manera más intensa la autonomía tributaria o fiscal.

2º. Los impuestos comunitarios (*impôts communautaires*). Paralelamente a lo que sucede con los impuestos regionales, la LEF había previsto, tras la reforma operada en la misma por la Ley especial de 16 de julio de 1993, la posibilidad de que existieran también impuestos inicialmente establecidos y regulados por el Estado que fueran cedidos a las Comunidades, con atribución a las mismas de determinadas competencias. Concretando esta posibilidad, se atribuyó a las Comunidades el canon o impuesto sobre los aparatos de radio y televisión (*redevance radio et télévision*) a partir del año 1992<sup>265</sup>.

---

<sup>265</sup> A través de la reforma introducida en la LEF por la Ley especial de 16 de julio de 1993, artículo 94 y 95. En Bruselas, -dado el bilingüismo- la recaudación de este impuesto se repartiría entre francófonos y flamencos según el criterio de 80% para los francófonos y 20% para los flamencos.

No obstante, la atribución de este primer impuesto a las Comunidades distó mucho de asemejarse a los impuestos regionales, por las dificultades insalvables de territorializar las medidas específicas adoptadas por las Comunidades en la Región bilingüe de Bruselas-Capital. De ahí que las competencias para fijar la base imponible, las tarifas o tipos impositivos y los beneficios fiscales permanecieran en manos del Estado federal, atribuyéndose, por tanto, a las Comunidades únicamente la competencia sobre el rendimiento de este impuesto y la competencia administrativa para su exacción. Ahora bien, se estableció que el ejercicio de esas competencias normativas que quedaban en manos del Estado federal para la modificación de algunos de esos elementos constitutivos del Impuesto requeriría el acuerdo de los gobiernos comunitarios flamenco y francófono. A partir del 1 de enero de 1993 son precisamente las Regiones las autorizadas a establecer recargos (*centimes additionnels*) sobre este Impuesto<sup>266</sup>. Esto comporta para las Regiones un cierto grado de autonomía por cuanto pueden ejercer competencias normativas que van a influir, lógicamente, en los ingresos a percibir de este Impuesto. Sin embargo, para las Comunidades se trataría de una autonomía indirecta que éstas sólo pueden ejercer por intermediación de las Regiones<sup>267</sup>.

Con la reforma de la LEF introducida por la Ley especial de 13 de julio de 2001, de refinanciación de las Comunidades y de extensión de competencias fiscales de las Regiones, se deroga el Título III bis de la LEF, dedicado a los impuestos comunitarios, por lo que esta categoría de impuestos desaparece del actual sistema de financiación de las comunidades y el único impuesto comunitario existente hasta ese momento, el impuesto o canon de radio y televisión, se convierte en un impuesto regional, esto es, se cede de las Comunidades a las Regiones. Como compensación por la pérdida recaudatoria que experimentan las Comunidades por la cesión de este Impuesto a las

---

<sup>266</sup> Cfr., PAGANO, Giuseppe, *Le financement des Régions...*, cit., p. 112.

<sup>267</sup> Como señala el CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Le partage des compétences...*, cit., p. 95, respecto al Impuesto de Radio y Televisión, la autonomía fiscal de las Comunidades sólo puede ejercerse de manera indirecta, esto es, por intermediación de las Regiones.

Regiones, las mismas percibirán una dotación o transferencia equivalente del Estado federal<sup>268</sup>.

3º) Los impuestos conjuntos (*impôts conjoint*), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.2 de la LEF, son aquéllos impuestos nacionales, esto es, creados y regulados por el Estado federal, exigidos de una forma uniforme en todo el territorio del Reino, respecto a los cuales una parte determinada de su recaudación es atribuida a las Regiones de acuerdo con las prescripciones de la propia LEF, y respecto a los cuales las Regiones, en uso de su competencia normativa, pueden establecer recargos o establecer reducciones aplicables a todos los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que el importe de las reducciones no sobrepase el montante del Impuesto atribuido a la Región, así como establecer reducciones y aumentos generales ligados a las competencias de las Regiones, todo ello sobre la base de la localización de estos impuestos en el territorio regional. En la actualidad el impuesto conjunto sobre el que las Regiones pueden ejercer estas competencias es el impuesto sobre la renta de las personas físicas. A diferencia de los impuestos regionales, las Regiones no tienen respecto a los impuestos conjuntos competencias normativas para regular determinados elementos constitutivos de los mismos (base imponible, tipos de gravamen, etc), pero sí que van a disponer de competencias normativas para regular determinados elementos (recargos y reducciones) dentro de los límites previstos en la propia LEF, que van a influir, al alza o a la baja, en el rendimiento total de estos impuestos atribuible a la respectiva Región. Lo cual supone un cierto grado de autonomía tributaria, por cuanto las Regiones van a adoptar decisiones que influirán en los ingresos a percibir por estos impuestos (actualmente sólo el IRPF) y que entrañarán el desarrollo de una cierta política fiscal<sup>269</sup>.

---

<sup>268</sup> Como explica PAGANO, Giuseppe, *Le financement des Régions...*, cit., p. 187, para fijar el importe destinado a las Comunidades como compensación por la pérdida para las mismas del impuesto de radio y televisión, la ley parte de la media de los cánones netos percibidos en las dos Comunidades de 1999 a 2001 incluidos. A partir del año 2003, las cantidades así determinadas se revisarán o actualizarán en función del índice de precios al consumo.

<sup>269</sup> Así, por ejemplo, como explica PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., pp. 173 y 174, la Región de Flandes ejerció inmediatamente su competencia normativa sobre el IRPF para establecer una reducción en el Impuesto para el ejercicio 2001. No obstante, a partir de 2002 suprime esta reducción y,

4º) Los impuestos compartidos (*impôts partagés*), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 6.1, de la LEF, son aquellos impuestos nacionales, por tanto, establecidos por el Estado federal, percibidos de una manera uniforme en todo el territorio del Reino, respecto a los cuales el producto o recaudación de los mismos, en todo o en parte, es atribuido a las Comunidades de acuerdo con las disposiciones previstas en la propia LEF. En la actualidad, los impuestos compartidos son el IVA y el IRPF. Respecto a estos impuestos, las Comunidades no van a gozar de competencia normativa alguna<sup>270</sup>. De ahí que el grado de autonomía tributaria respecto a los mismos sea nulo y que tales impuestos se hayan equiparado a una dotación o transferencia específica de fondos realizada por el Estado federal a favor de las Comunidades<sup>271</sup>. Con razón ha subrayado la doctrina, a la hora de efectuar una caracterización general de la figura del impuesto compartido, cuando lo que se comparte es el producto o rendimiento del mismo entre dos o más niveles de Hacienda y no hay atribución de poder normativo alguno al nivel de Hacienda descentralizado, la dificultad de distinguir este recurso financiero de las subvenciones, especialmente cuando tales subvenciones o dotaciones son incondicionadas<sup>272</sup>.

En conclusión, de los cuatro recursos de naturaleza tributaria previstos por la LEF en el sistema de financiación de las Regiones y de las Comunidades, sólo dos de ellos representan un cierto grado de autonomía tributaria, los impuestos regionales o impuestos cedidos, y los impuestos conjuntos entre el Estado y las Regiones, esto es, la

---

en contrapartida, establece un tipo cero para el impuesto de radio y televisión, que acababa de ser cedido a las Regiones.

<sup>270</sup> Para FUCHS, Olivier, “L’impôt partagé”, *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 105, 2009, p. 206, con carácter general, el impuesto compartido supone un reparto entre distintos niveles de Hacienda del producto o de la base imponible. Eventualmente, tal reparto puede llevar aparejada una distribución del poder normativo para la regulación del impuesto.

<sup>271</sup> Como señala el CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Le partage des compétences...*, cit., p. 8, los ingresos fiscales de las Comunidades provienen esencialmente de impuestos compartidos, en los que no pueden determinar ni la base ni el tipo de gravamen. La referencia al impuesto es aquí puramente nocional, porque las cantidades atribuidas a las Comunidades no están determinadas en función del producto del impuesto. Un sistema de dotación conduciría a un resultado idéntico, sin dejar formarse la ilusión de una autonomía fiscal que es inexistente.

<sup>272</sup> Cfr., FUCHS, Olivier, “L’impôt partagé”, cit., pp. 207 y 208.

parte atribuida a las Regiones del IRPF. Los otros dos recursos, que integrarían el sistema de financiación de las Comunidades lingüísticas, carecen de autonomía tributaria real o directa. De hecho, como hemos visto, uno de ellos, el impuesto comunitario, en el que tal autonomía podía, aún en un grado mínimo, ser apreciada, ha dejado de existir a raíz de la reforma de la LEF de 2001. Esto evidencia una de las grandes conclusiones que se extraen del estudio del federalismo fiscal en Bélgica y es que las Regiones gozan de una auténtica autonomía fiscal que, además, han ido acrecentando con el paso del tiempo a través de las sucesivas reformas de la propia estructura del Estado federal, mientras que las Comunidades lingüísticas, aunque teóricamente o sobre el papel podrían gozar de autonomía fiscal, en la realidad carecen absolutamente de la misma, basándose su sistema de financiación, en sentido amplio, en dotaciones procedentes del Estado federal, fundamentalmente, de la recaudación del IVA y del IRPF.

Por tanto, de acuerdo con el objeto de nuestro estudio, nos vamos a centrar en el análisis de la autonomía tributaria que gozan las Regiones respecto a los impuestos regionales y respecto al impuesto conjunto del que disponen en su sistema de financiación, esto es, respecto al IRPF.

## **CAPÍTULO VI: LOS IMPUESTOS REGIONALES O IMPUESTOS CEDIDOS**

### **1. El elenco o cesta de impuestos regionales**

Como ya hemos tenido ocasión de exponer con anterioridad, los impuestos regionales son impuestos creados por el Estado federal cuyo producto se atribuye en todo o en parte a las Regiones junto con competencias normativas para regular algunos elementos constitutivos de los mismos, quedando su gestión, en principio, en manos del Estado federal, pero existiendo la posibilidad de que las Regiones reclamen para sí el ejercicio de esta competencia administrativa en los términos previstos en la LEF. En el actual sistema de financiación regional, producto, como hemos adelantado, de la Ley especial de 13 de julio de 2001, de refinanciación de las Comunidades y extensión de las competencias fiscales de las Regiones, se han homogeneizado las competencias atribuidas a las Regiones respecto al conjunto de todos los impuestos regionales, comprendiendo éstas, como veremos, la atribución a las mismas de la totalidad del rendimiento de estos impuestos así como competencias normativas para fijar la base imponible, el tipo de gravamen y los beneficios fiscales.

El artículo 3 de la LEF establece la lista de impuestos regionales. En el actual sistema de financiación regional las Regiones disponen de los siguientes impuestos que han sido objeto de cesión por parte del Estado federal:

1. El impuesto sobre los juegos y apuestas.
2. El impuesto sobre las máquinas automáticas de diversión.
3. El impuesto sobre la apertura de establecimientos de bebidas fermentadas.
4. Los derechos de sucesión de los habitantes del Reino (impuesto sobre sucesiones de los residentes) y los derechos de transmisión por fallecimiento de los que no son habitantes del Reino (impuesto sobre sucesiones de los no residentes).

5. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

6. El impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados sobre las transmisiones a título oneroso de bienes inmuebles situados en Bélgica, a excepción de las transmisiones resultantes de una aportación societaria, salvo que se trate de la aportación de una vivienda realizada por una persona física a una sociedad belga.

7. El impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados sobre:

a) La constitución de una hipoteca sobre un bien inmueble situado en Bélgica.

b) Las divisiones parciales o totales de bienes inmuebles situados en Bélgica, las cesiones a título oneroso, entre copropietarios, de partes indivisas de tales bienes, y las conversiones previstas en los artículos 745 *quater* y 745 *quinquies* del Código Civil, aunque no haya indivisión.

8. El impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de las donaciones entre vivos de bienes muebles o inmuebles.

9. El impuesto de radio y televisión (impuesto sobre los aparatos de radio y televisión)

10. El impuesto de circulación de los vehículos automóviles.

11. El impuesto de matriculación<sup>273</sup>.

12. La euroviñeta.

La Ley especial de 13 de julio de 2001, sobre refinanciación de las Comunidades y extensión de las competencias fiscales de las Regiones, a la que se debe esta lista de impuestos regionales introducida en el artículo 3 de la LEF, ha aumentado el elenco de los impuestos regionales existentes hasta el momento, al incluir entre los nuevos

---

<sup>273</sup> La traducción literal sería impuesto de puesta en circulación de un vehículo (*taxe de mise en circulation*), pero se trata de un impuesto equivalente al impuesto de matriculación, por lo que preferimos darle esta denominación para hacer más claro a qué tipo de impuesto nos estamos refiriendo.

impuestos que se ceden a las Regiones al impuesto de radio y televisión, anteriormente cedido a las Comunidades, al impuesto de matriculación, a la euroviñeta y a nuevas modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>274</sup>. Además, respecto a este último impuesto, en el nuevo régimen instaurado en 2001 se atribuye a las Regiones la totalidad de su rendimiento, ya que en el régimen anterior a la reforma sólo se atribuía a las Regiones el 41 por 100 de la recaudación o rendimiento del Impuesto, correspondiendo el 59 por 100 restante al Estado federal<sup>275</sup>. Antes de la reforma de 2001 se contemplaba como uno de los impuestos cedidos a las Regiones a las ecotasas, pero tras la reforma, como ya hemos tenido ocasión de explicar en otro lugar de este trabajo, se produce la retrocesión de la cesión de este impuesto al Estado federal. Además, en el régimen de los impuestos regionales anterior a la reforma, las competencias normativas atribuidas a las Regiones respecto al elenco de impuestos cedidos variaban de unas figuras tributarias a otras, presentando distintos grados de autonomía fiscal, que iba desde la fijación de la base, los tipos de gravamen y los beneficios fiscales, que las Regiones podían ejercer respecto al impuesto sobre los juegos y apuestas, el impuesto sobre la apertura de establecimientos de bebidas fermentadas y el impuesto sobre las máquinas automáticas de diversión, a la fijación únicamente de los tipos de gravamen en el impuesto sobre sucesiones y en el IBI, al establecimiento de recargos o reducciones en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, hasta un simple derecho de veto sobre las reformas que pretendiese realizar el Estado federal en el impuesto de circulación de vehículos y en las ecotasas<sup>276</sup>.

---

<sup>274</sup> En el antiguo artículo 3 de la LEF sólo se preveía como impuesto regional el impuesto sobre transmisiones y actos jurídicos documentados sobre las transmisiones a título oneroso de bienes inmuebles y, respecto al mismo, no se preveía una cesión total del rendimiento a las Regiones, sino sólo una cesión del 41% del mismo.

<sup>275</sup> Sobre el régimen jurídico de los impuestos regionales antes de la reforma de 2001, vid., BOURGEOIS, Marc, “Fin de Législature...”, cit., pp. 247 y ss.

<sup>276</sup> De ahí que BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives normatives...”, cit., p. 19, califique la autonomía de que disponen las Regiones respecto a los impuestos regionales antes de la reforma de 2001, como una *autonomía variable*, ya que su amplitud varía de un impuesto a otro, comprendiendo desde la casi total libertad de iniciativa regional hasta el simple derecho de ratificar las medidas iniciadas por el poder federal.

La finalidad de la ley de 13 de julio de 2001, que articula normativamente en cuanto al aspecto financiero de las entidades federadas los acuerdos políticos de Lambermont, también conocidos como acuerdos de San Policarpo<sup>277</sup>, por lo que a la financiación regional se refiere, es la de dotar de una mayor autonomía tributaria a las Regiones<sup>278</sup>. Para ello, como hemos señalado, se aumenta el número de impuestos que son objeto de cesión a las Regiones, con lo cual éstas van a disponer de mayores ingresos financieros procedentes de este recurso, y, en relación con los mismos –y esto es importante- se aumentan las competencias normativas de las Regiones, lo que permitirá a las mismas diseñar y ejercer su propia política fiscal en el ámbito de estos impuestos<sup>279</sup>. Ahora bien, los acuerdos de Lambermont han previsto que esta regionalización de nuevos impuestos respete una doble neutralidad presupuestaria<sup>280</sup>:

1. La neutralidad presupuestaria de la operación entre el Estado federal y las Regiones. Para conseguirla está prevista una reducción de la parte atribuida de los ingresos del IRPF de cada Región equivalente a la cuantía de los ingresos fiscales suplementarios que le son transferidos por la regionalización de los nuevos impuestos. A esta reducción se la denomina “término negativo” (*terme négatif*) y se determina para cada Región estimando la media de los ingresos de los nuevos impuestos regionales (comprendiendo también la parte no cedida del impuesto sobre transmisiones

---

<sup>277</sup> Como indica GÉRARD, Marcel, “Le fédéralisme fiscal en Belgique”, Conférence sur le déséquilibre fiscal, Québec, 13-14 de septiembre de 2001, p. 14, el nombre de los acuerdos políticos a través de los cuales se van sentando las bases para la reforma institucional del Estado obedece al santo del día en que se adopta el acuerdo. Esta parece ser la costumbre por parte de los francófonos, mientras que los flamencos parece que prefieren referirse a los acuerdos por el lugar en el que son adoptados, de ahí que sean válidas ambas denominaciones *accord du Lambermont* y *accord dite de Saint Polycarpe*, para referirse a una misma realidad.

<sup>278</sup> Como explica GÉRARD, Marcel, “Le fédéralisme...”, cit., p. 14, los partidos políticos flamencos deseaban una más amplia autonomía fiscal, especialmente para poder reducir los impuestos, mientras que los partidos francófonos deseaban obtener mayores recursos económicos para poder financiar la enseñanza, que era un problema endémico de la Comunidad francesa, financieramente exangüe desde hacía varios años.

<sup>279</sup> Como indican BAYENET, Benoît; TURNER, Samantha, “Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique”, en MIGNOLET, Michel (Editor), *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, De Boeck, Bruxelles, 2005, p. 308, el montante de los nuevos impuestos regionales transferidos puede ser estimado para 2002 en 3.487,3 millones de euros. Esta cantidad corresponde a la estimación hecha por el poder federal de los ingresos de estos impuestos a fiscalidad invariada por relación al año 2001.

<sup>280</sup> Cfr., BAYENET, Benoît; TURNER, Samantha, “Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique”, en MIGNOLET, Michel (Editor), *Le fédéralisme fiscal...*, cit., pp. 310 y 311.

patrimoniales y actos jurídicos documentados por las transmisiones onerosas de bienes inmuebles) en los años 1999, 2000 y 2001, expresada en valores de 2002. De esta manera se modifica la estructura relativa de los ingresos tributarios de las Regiones, ya que con el nuevo sistema de financiación contarán con más ingresos propios procedentes de los impuestos regionales y con una disminución de los ingresos que perciben del IRPF en la cuantía del *término negativo*<sup>281</sup>.

2. La neutralidad presupuestaria de la operación para las Regiones. Para prevenir a las Regiones de las consecuencias financieras ligadas a una evolución muy desfavorable de los ingresos de los nuevos impuestos regionales en relación al término negativo, se ha previsto un mecanismo de garantía temporal para las Regiones, la llamada “red de seguridad” (*filet de sécurité*). Este mecanismo se prevé hasta el año 2013 y consiste en una dotación financiera a cargo del Estado federal en el caso de que, a política fiscal invariada, los ingresos de los nuevos impuestos regionales localizados en una Región (a excepción del canon o impuesto de radio y televisión) experimentaran una disminución en términos nominales en relación al nivel inicial para el año presupuestario de 2002. Durante los cinco primeros años se prevé una compensación integral de esta pérdida recaudatoria a cargo del Estado federal, mientras que a partir del año 2008 esta compensación irá disminuyendo progresivamente hasta desaparecer totalmente en el año 2013.

Al respecto, hay que tener presente que uno de los problemas esenciales que se ha planteado en la puesta en marcha de las reformas de 2001 en el sistema de financiación regional ha sido el de definir los principios de la evolución en el tiempo del término negativo, garantizando una financiación idéntica a las Regiones permitiéndoles en todo caso recurrir a su competencia fiscal en los impuestos regionales. Así, se

---

<sup>281</sup> Así, por ejemplo, como indican BAYENET, Benoît; TURNER, Samantha, “Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique”, en MIGNOLET, Michel (Editor), *Le fédéralisme fiscal...*, cit., p. 310, en el caso de la Región de Bruselas-Capital, la estructura de sus ingresos fiscales ha dado un gran giro. Así, en relación al año 2001, el aumento de la autonomía fiscal en 2002 (año de entrada en vigor de la reforma institucional aprobada en 2001), se traduce en un significativo aumento de los ingresos procedentes de los impuestos regionales, que pasan del 21,1% al 41,2% de los ingresos totales, a excepción de los procedentes del endeudamiento, de la Región. Por el contrario, los ingresos del IRPF transferidos por el poder federal pasan del 59,6% al 32% de los ingresos totales de la Región.

decidió que a partir del año 2003 el término negativo sería revisado o adaptado ligándolo a la fluctuación del índice medio de precios al consumo y al 91 por 100 del crecimiento económico<sup>282</sup>. Esta evolución del término negativo, desligada ya del aumento o disminución real del rendimiento de los impuestos regionales, por una parte, garantiza la política fiscal desarrollada en el ámbito de estos impuestos por las Regiones, al no verse anulados los resultados económicos de la misma por este mecanismo de compensación que, en su caso, se podría traducir en una reducción equivalente de los ingresos regionales procedentes del IRPF. Por otra parte, si la evolución de la recaudación normativa de los impuestos regionales, a política fiscal invariada, es decir, sin tener en cuenta las medidas fiscales que en ejercicio de su autonomía hayan podido adoptar las Regiones, es menor que la evolución del término negativo, lógicamente, las Regiones corren el riesgo de una pérdida de financiación puesto que estarían compensando vía reducción de ingresos procedentes del IRPF (término negativo) un mayor importe que la recaudación obtenida de los nuevos impuestos regionalizados. Por ello, para garantizar la neutralidad para los presupuestos regionales se establece el mecanismo de garantía llamado *red de seguridad*, de forma que, si la recaudación normativa de los nuevos impuestos regionales es menor en los años sucesivos al 2002 que la evolución del término negativo, el Estado federal tendrá que compensar, vía transferencia o dotación financiera, a las Regiones hasta lograr la neutralidad fiscal. No obstante, hay que señalar que los estudios previos a la adopción de esta reforma demostraron que para el período 1990-2000 el montante global de los nuevos impuestos regionales había experimentado un crecimiento anual medio de 6,2%, mientras que el crecimiento anual medio del PIB durante ese período fue de 4,3%<sup>283</sup>. Con lo cual, parece que el riesgo real va a ser justamente el contrario, que la compensación vía término negativo al Estado federal por la pérdida de ingresos que para su presupuesto ha supuesto la cesión o regionalización de nuevos impuestos en 2001 va a ir evolucionando en el tiempo a un nivel inferior que la recaudación

---

<sup>282</sup> Como destaca CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations de la clé de répartition de la part d'IPP attribuée aux Régions*, noviembre de 2010, p. 8, a partir del año presupuestario de 2003, los montantes de base del término negativo, a excepción de la cantidad correspondiente como compensación del impuesto de radio y televisión, son adaptados anualmente al tipo de fluctuación del índice medio de precios al consumo, así como al 91% del crecimiento real de la renta nacional bruta. El término negativo por el impuesto de la radio y televisión sólo es corregido anualmente por la inflación.

<sup>283</sup> Cfr., BAYENET, Benoît; TURNER, Samantha, “Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique”, en MIGNOLET, Michel (Editor), *Le fédéralisme fiscal...*, cit., p. 311.

normativa de los nuevos impuestos regionalizados, con lo cual, el sistema no garantiza plenamente la neutralidad presupuestaria para el Estado federal<sup>284</sup>.

La doctrina ha remarcado que la regionalización de los nuevos impuestos a raíz de la reforma institucional de 2001 no tendrá los mismos efectos, desde un punto de vista cuantitativo, en cada Región. En este sentido, se ha destacado que la Región de Bruselas es la que más verá modificada la estructura de sus ingresos debido a la densidad de su patrimonio inmobiliario y al valor o precio de los inmuebles situados en su territorio<sup>285</sup>. No obstante, se ha matizado esta opinión en el sentido de que si bien es cierto que como el valor económico de los inmuebles es más alto en la Región de Bruselas que en las otras Regiones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados que grava las transmisiones onerosas de bienes inmuebles es susceptible de proporcionar mayores ingresos en esta Región, no obstante, hay que tener en cuenta, por una parte, el efecto sobre el presupuesto regional del término negativo, ya que Bruselas ha visto reducida su dotación del IRPF proporcionalmente a lo que percibe por la cesión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados<sup>286</sup>. Por otra parte, en cuanto que sede de muchas instituciones internacionales, la Región de Bruselas ha visto cómo una parte potencial de sus ingresos

---

<sup>284</sup> En este sentido, BAYENET, Benoît, “Les conséquences des accords institutionnelles 2001 sur les finances du Pouvoir fédéral”, *Administration publique. Revue du droit public et des Sciences Administratives*, núms. 2-3-4/2002, pp. 254-261.

<sup>285</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 245. CLAEYS, Johan; STRAGIER, Thomas; VAN CAUTER, Kris; VAN MEENSEL, Luc, “Les finances des communautés et des régions”, *Revue Economique*, BNB, núm. 4/2004, pp. 63 y 64.

<sup>286</sup> En este sentido, VERDONCK, Magali; TAYMANS, Michelle; ECTOR, Stefan, *Étude pour un juste financement de la Région de Bruxelles-Capitale*, (Rapport final de la recherche réalisée à la demande de Monsieur Jean-Luc Vanraes, Ministre des Finances, du Budget et des Relations extérieures de la Région de Bruxelles-Capitale), Centre D'Études Régionales Bruxelloises, Facultés Universitaires Sant Louis, Octubre 2010, p. 63. Matizan, no obstante, estos autores que la ventaja fiscal ligada al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas de bienes inmuebles podría concretarse eventualmente en épocas de crecimiento económico en las que el aumento de la recaudación por este impuesto sea superior a la pérdida de ingresos por la dotación del IRPF debida al término negativo. Sin embargo, en casos de crisis económica se observa la tendencia inversa, como está sucediendo en la actualidad, con un descenso en la recaudación por este impuesto del -10% en 2008 y del -30% en 2009.

por el impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados ha quedado exenta del pago del impuesto<sup>287</sup>.

## **2. Las competencias normativas atribuidas a las Regiones en los tributos regionales**

El artículo 4 de la LEF establece las competencias normativas que las Regiones pueden ejercer en relación con los impuestos que han sido cedidos por el Estado federal, esto es, en relación con los impuestos contemplados en el artículo 3 de la Ley bajo la rúbrica de impuestos regionales. Como ya hemos señalado, la reforma institucional de 2001, además de ampliar el elenco de impuestos cedidos, lleva a cabo una homogeneización de las competencias normativas que las Regiones pueden ejercer sobre los mismos, lo cual supone un aumento considerable de autonomía fiscal respecto al régimen jurídico de los impuestos regionales precedente. Esta homogeneización, lógicamente, se ha hecho a favor de la autonomía tributaria de las Regiones, igualando para todos los tributos regionales el techo de competencias normativas que ya se había alcanzado para algunos impuestos regionales en el sistema anterior. En consecuencia, para todos los impuestos regionales se permite a las Regiones modificar los siguientes elementos constitutivos del impuesto: los tipos de gravamen, la base imponible y los beneficios fiscales<sup>288</sup>.

El artículo 4 de la LEF utiliza la expresión “*exonérations*” para designar uno de los elementos constitutivos del impuesto sobre el que se atribuía competencia normativa a las Regiones, lo que suscitó la duda interpretativa de si se refería a las exenciones en sentido estricto o a beneficios fiscales en sentido amplio. El Tribunal Constitucional, con apoyo en los trabajos parlamentarios preparatorios de la LEF, consideró que el

---

<sup>287</sup> Cfr., VERDONCK, Magali; TAYMANS, Michelle; ECTOR, Stefan, *Étude pour un juste financement de la Région de Bruxelles-Capitale*, cit., p. 63.

<sup>288</sup> Literalmente, el artículo 4 de la LEF se refiere a “*taux d'imposition, base d'imposition et les exonérations*”.

término es empleado por la LEF en un sentido amplio, comprensivo de cualquier tipo de exención y beneficio fiscal aplicable en el impuesto, sea sobre los tipos de gravamen, sobre la base imponible o sobre la cuota<sup>289</sup>. Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que la competencia en materia de beneficios fiscales, para tener sentido, “*debe también incluir el poder de determinar las circunstancias en las que los beneficios fiscales resultan aplicables*”<sup>290</sup>.

Las competencias normativas atribuidas a las Regiones sobre los impuestos regionales lo son de forma exclusiva, de manera que el legislador ordinario federal queda excluido de su ejercicio<sup>291</sup>. Si el Estado federal quisiera entrar a regular esos elementos constitutivos de los impuestos regionales cuya competencia normativa ha sido atribuida a las Regiones necesitaría la adopción de una ley especial que modifique, en este sentido, la LEF<sup>292</sup>.

Sobre el resto de elementos constitutivos de los impuestos regionales respecto a los cuales no se ha producido una atribución de competencia normativa a las Regiones, esto es, sobre la competencia normativa para la regulación del impuesto que queda en manos del Estado federal, sí que puede el legislador ordinario federal regular o modificar los impuestos regionales, por ejemplo, el régimen del sujeto pasivo y demás obligados tributarios<sup>293</sup>. No obstante, al recoger el artículo 3 de la LEF la lista de los

---

<sup>289</sup> En este sentido, por ejemplo, Sentencias del TC 78/1993, 71/1996, 128/1998, 86/1999.

<sup>290</sup> STC 109/1999.

<sup>291</sup> Como destaca WILLEMART, Elisabeth, *Les limites...*, cit., p. 14, el legislador ordinario pierde totalmente el control de ciertos elementos constitutivos de los impuestos regionales, respecto a los que su modificación está expresamente atribuida al legislador regional.

<sup>292</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives...”, cit., p. 18, (especialmente en nota al pie 45), que pone de manifiesto que esta es la razón de la exigencia de una ley especial, que exige mayorías reforzadas en su adopción, para la atribución de competencias normativas sobre los impuestos regionales a las Regiones, pues de lo contrario, el legislador ordinario federal podría desconocer o contrariar las competencias atribuidas a las Regiones en estos impuestos.

<sup>293</sup> Como indica BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives...”, cit., pp. 31 y 32, respecto a aquellos elementos constitutivos del impuesto sobre los que la LEF no efectúa un reparto expreso entre el legislador estatal y el regional, no opera la regla de subsidiariedad del artículo 35 de la CB, que entrañaría que las Regiones serían competentes para regular estas materias, sino que tal competencia es ejercida por el legislador estatal a través de una ley ordinaria. Esta circunstancia es calificada como una “peculiaridad”

impuestos federales que son objeto de cesión a las Regiones y, en consecuencia, operar esta ley especial la cesión o regionalización de los concretos impuestos allí mencionados, la doctrina ha interpretado que la modificación del hecho imponible de estos impuestos por parte del Estado federal sí que requeriría de la adopción de una ley especial, pues de otro modo, la existencia de estos impuestos y su función de recurso financiero de las Regiones, así como el propio ejercicio de las competencias normativas atribuidas a las Regiones sobre los mismos, quedarían en manos del legislador ordinario federal<sup>294</sup>.

Las Regiones no pueden derogar o suprimir formalmente los impuestos regionales, pues el Estado federal no ha abandonado el espacio fiscal ocupado por estos impuestos en manos de las Regiones, sino que se ha limitado a atribuir importantes competencias a las mismas susceptibles de influir en el rendimiento de estos impuestos, pero ha mantenido otras competencias dirigidas a garantizar la propia existencia en el sistema tributario de estos impuestos, que resultan así aplicables en todo el territorio nacional, así como las competencias dirigidas a la configuración esencial de los mismos a través de la definición de los respectivos hechos imponibles, los obligados tributarios, etc. Podría hablarse, en este sentido, de impuestos de titularidad compartida entre el Estado y las Regiones. No obstante, lo que sí pueden realizar las Regiones, en uso de las competencias que tienen atribuidas sobre estos impuestos, es lograr en la práctica un efecto equivalente desde un punto de vista económico al de la supresión o derogación de los impuestos regionales, por ejemplo, a través de la aprobación de un tipo de gravamen cero, o de determinadas exenciones o beneficios fiscales<sup>295</sup>.

---

en el reparto de las competencias fiscales en materia de impuestos regionales. No obstante, en mi opinión, no hay que perder de vista que el titular originario de estos impuestos es el Estado federal y lo que se produce es una atribución específica de concretas competencias a las Regiones (aquellas en las que más se pone de manifiesto la autonomía tributaria, por tener influencia en la deuda tributaria), pero que el Estado federal continúa conservando y ejerciendo otras competencias en orden a asegurar la propia existencia y exigencia de estos impuestos en todo el territorio.

<sup>294</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc, “Les prérogatives...”, cit., pp. 27 y ss.

<sup>295</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 241. De hecho, como explica PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p.174, (nota al pie 336), nada más establecerse el nuevo régimen aplicable a los impuestos regionales tras la aprobación de la reforma institucional de 2001, la Región de Flandes aprobó el Decreto de 29 de marzo de 2002, de establecimiento de una tarifa cero para el impuesto de radio y televisión (*redevance radio et*

El artículo 4 de la LEF, respecto a algunos impuestos regionales determinados, establece unos requisitos o condiciones específicos aplicables al ejercicio de las competencias normativas atribuidas a las Regiones sobre los mismos. Este condicionamiento específico de la autonomía tributaria regional en el ámbito de esos concretos impuestos persigue determinadas finalidades como evitar la competencia fiscal dañosa entre Regiones, las posibilidades de evasión fiscal de los contribuyentes o, en fin, preservar determinadas competencias estatales. Veamos, pues, cuáles son esos límites o condicionantes específicos del poder tributario regional en el ejercicio de las competencias normativas sobre determinados impuestos regionales.

El primero de estos límites va referido al IBI (*précompte immobilier*) y consiste en que las Regiones, en el ejercicio de sus competencias para modificar la base imponible del Impuesto, no pueden en ningún caso modificar la renta catastral federal. Ello es así porque la renta catastral federal, que es fijada por la Dirección Federal del Patrimonio, es válida también para la aplicación de otros impuestos del sistema tributario. Las Regiones, en su caso, podrán establecer una base imponible propia para el IBI, diferente a la renta catastral fijada para los inmuebles por el Estado federal, si bien, el ejercicio de esta posibilidad puede entrañar un aumento de los costes administrativos de aplicación y exacción de este impuesto<sup>296</sup>. Si establecen, a tal efecto, una renta catastral propia regional a efectos de aplicación del IBI, la renta catastral federal continuaría vigente, por ejemplo, a efectos de determinación de determinadas rentas sujetas a gravamen en el IRPF<sup>297</sup>. Lo cual, lógicamente, también puede entrañar una cierta complejidad añadida desde la perspectiva del contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones tributarias.

---

*télévision*) a partir del primero de enero de 2002, que no supuso la derogación formal del mismo, pero sí una nula tributación por este impuesto.

<sup>296</sup> En este sentido, BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 242.

<sup>297</sup> En este sentido, PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p. 175, (en nota 342).

Además de ello, el artículo 4.2) de la LEF establece la posibilidad de la gestión conjunta de las bases de datos de la documentación patrimonial, a través de la celebración de un acuerdo de cooperación entre el Estado federal –titular de tales bases de datos- y la Región o regiones interesadas<sup>298</sup>. La importancia del acceso de las Regiones a la información patrimonial elaborada y gestionada por el Estado federal se revela fundamental para un adecuado diseño de la política fiscal regional, no sólo en el IBI, sino también en otros impuestos regionales e, incluso, en impuestos propios<sup>299</sup>. De ahí que se haya propuesto por parte de la doctrina la utilidad de que la próxima reforma institucional transfiriese bases de datos a las Regiones y previese que todo aumento futuro de la autonomía tributaria regional se acompañase de la descentralización de las bases de datos relativas a los impuestos regionales<sup>300</sup>.

El segundo límite o condicionamiento específico al ejercicio de las competencias normativas de las Regiones, previsto en el artículo 4.3) de la LEF, se refiere al impuesto de circulación de vehículos a motor y al impuesto de matriculación de vehículos. El condicionamiento está previsto para el caso de que el contribuyente de estos impuestos

---

<sup>298</sup> Este acuerdo de cooperación entre el Estado federal y la Región o regiones interesadas es de los contemplados en la letra e) del artículo 92.bis.3) de la Ley de 8 de agosto de 1980, de reformas institucionales, (MB de 15 de agosto de 1980), que establece la obligación para el Estado y las Regiones de concluir en todo caso un acuerdo de cooperación para “*el intercambio de información en el marco del ejercicio de las competencias fiscales de las regiones, contempladas en la ley especial de 16 de enero de 1989 relativa a la financiación de las Comunidades y de las Regiones, y de la autoridad federal*”. La redacción de este precepto fue introducida en la Ley de 8 de agosto de 1980 por la Ley especial de 13 de julio de 2001, de refinanciación de las Comunidades y extensión de las competencias fiscales de las Regiones.

<sup>299</sup> En ello hacen un especial hincapié DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’*autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives* », *Bulletin de Documentation*, 69ème année, n°4/2009, (Service d’études et de documentation, Service public fédéral Finances), p. 188, que explican cómo desde que la Región flamenca se ha hecho cargo de la gestión del IBI y ha elaborado su propia base de datos relativa a la base imponible de este impuesto, la actividad legislativa en torno al IBI ha sido más rica en esta Región. En cambio, para el IBI en las otras dos Regiones y en las tres Regiones para todos los demás impuestos regionales, las bases de datos útiles para concebir, simular o evaluar las reformas fiscales están en las manos del Estado federal. Éste puede, en teoría, efectuar los correspondientes análisis por cuenta de las Regiones, pero como lo hace a título gratuito esta práctica es muy poco corriente, por no decir inexistente. Con lo cual, las Regiones ven de facto su autonomía tributaria restringida por una falta de información útil para la buena gestión de sus finanzas públicas.

<sup>300</sup> En este sentido, DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’*autonomie fiscale des Régions...*”, cit., p. 189.

sea una sociedad mercantil, una empresa pública autónoma o una asociación sin ánimo de lucro, y esté dedicado a la actividad de leasing de vehículos. En este caso el ejercicio de las competencias normativas regionales sobre esos impuestos queda subordinado a la conclusión de un acuerdo de cooperación previo entre las tres Regiones. Con ello se trata de que las tres Regiones se pongan de acuerdo en la determinación de la base imponible, de los beneficios fiscales y, sobre todo, en los tipos impositivos a fijar en estos impuestos para estos casos, a fin de evitar una competencia fiscal perjudicial entre ellas, pues se podría fácilmente caer en la tentación de crear paraísos fiscales para vehículos a fin de atraer al territorio regional las grandes flotas de vehículos de las empresas dedicadas al leasing o al alquiler de los mismos<sup>301</sup>.

Finalmente, respecto a la euroviñeta, el artículo 4.4) de la LEF establece la obligación de que las tres Regiones concluyan un acuerdo de cooperación con carácter previo al ejercicio de sus competencias respecto a los vehículos matriculados en el extranjero<sup>302</sup>.

### **3. La competencia administrativa o de gestión de los impuestos regionales**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5.3) de la LEF, la gestión de los impuestos regionales, salvo la del impuesto de radio y televisión, será desarrollada por el Estado por cuenta de las Regiones y en concertación con éstas, de forma gratuita para las mismas, salvo que las Regiones soliciten del Estado asumir la gestión de estos impuestos en su territorio. El Estado aplicará en la gestión de estos impuestos su propia

---

<sup>301</sup> Como señalan DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’*autonomie fiscale des Régions...*”, cit., p. 174, dado que las bases imponibles del impuesto de circulación, del impuesto de matriculación y de la euroviñeta son móviles, especialmente en el caso de los contribuyentes que sean personas jurídicas, las Regiones deben concluir entre ellas un acuerdo de cooperación con carácter previo a la puesta en práctica de sus nuevas competencias en materia de base, tipo de gravamen y beneficios fiscales.

<sup>302</sup> No obstante, como destacan DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’*autonomie fiscale des Régions...*”, cit., p.173, la autonomía en materia de euroviñeta es esencialmente simbólica dado que los parámetros de este impuesto son fijados conjuntamente por seis países miembros de la Unión europea.

normativa relativa a los procedimientos de aplicación de los tributos y a la revisión de la misma en vía administrativa y contenciosa.

En el caso del impuesto de radio y televisión la gestión la continuarán llevando a cabo las Comunidades hasta el 31 de diciembre de 2004, salvo que las Regiones decidan asumir directamente la gestión del impuesto<sup>303</sup>. En este caso, las Comunidades aplicarán los procedimientos de aplicación de los tributos aprobados por el Estado y llevarán a cabo esa gestión por cuenta y en concertación con las Regiones. Ahora bien, las Comunidades van a percibir de las Regiones una compensación por el desarrollo de estas tareas administrativas, debiendo, a tal efecto, los Gobiernos comunitario y regional suscribir un acuerdo para determinar cuál va a ser la cuantía de esa percepción<sup>304</sup>.

Mientras la gestión de los impuestos regionales sea desarrollada por el Estado federal, se fijará en un acuerdo de cooperación un procedimiento de concertación con las Regiones relativo a la aplicación técnica de las modificaciones proyectadas por las Regiones en los impuestos regionales. Este acuerdo de cooperación fue suscrito el 7 de diciembre de 2001<sup>305</sup>. Sin entrar en el detalle técnico de las numerosas disposiciones de este acuerdo de cooperación, sí que podemos señalar, a grandes rasgos, sus disposiciones más importantes. En el mismo se contiene una cláusula general de intercambio de información entre las Administraciones tributarias del Estado y de las Regiones, en ambos sentidos. En relación con la gestión de los impuestos regionales desarrollada por la Administración estatal se establece la obligación a cargo de la

---

<sup>303</sup> Recordemos que se trataba de un impuesto cuya recaudación el Estado había atribuido a las Comunidades (impuesto comunitario) y que en la reforma institucional de 2001 cambia de estatus pasando a ser un impuesto regional.

<sup>304</sup> Como explican DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, "L'autonomie fiscale des Régions...", cit., p. 174, (en nota 7), en la única Región en la que se ha mantenido una tributación efectiva del impuesto de radio y televisión, esto es, en Valonia (ya que Flandes y Bruselas han establecido un tipo cero), la Comunidad continuó gestionando el impuesto hasta el fin de 2004 y, a partir de esa fecha, la gestión fue asumida por la propia Región.

<sup>305</sup> Se trata del Acuerdo de cooperación entre el Estado federal y las Regiones relativo al intercambio de información en el marco del ejercicio de sus competencias fiscales y a los procedimientos de concertación relativos a la aplicación técnica de las modificaciones de los impuestos regionales proyectados por las Regiones y a la aplicabilidad técnica del establecimiento por las Regiones de reducciones o aumentos generales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas debido, de 7 de diciembre de 2001, (MB de 11 de diciembre de 2002).

Administración estatal de facilitar los datos que requiera la Administración regional para la adopción de su propia política fiscal. Asimismo, se establece un deber de colaboración entre las Administraciones tributarias estatal y regionales para el correcto control de la aplicación de los impuestos, sobre todo en relación con actuaciones a desarrollar fuera del territorio regional cuando la propia Región ha asumido la gestión de los impuestos cedidos. Se fijan determinadas obligaciones de nombrar a un responsable en la Administración estatal de la correcta canalización del intercambio de información y del cumplimiento de otros deberes de colaboración. Finalmente, se establece la obligación a cargo de las Regiones de comunicar al Ministro federal de finanzas todo proyecto con rango de ley (decreto y ordenanza) que modifique un impuesto regional. Esta comunicación debe acompañarse de un amplio dossier informativo y, tras el examen del mismo, el Ministro federal de Finanzas comunicará al Gobierno regional sus observaciones sobre la aplicabilidad técnica de las modificaciones proyectadas.

Las Regiones pueden decidir asumir la gestión de los impuestos regionales a su coste. En este caso, la LEF establece una serie de reglas tendentes a garantizar una transición coherente y progresiva de las tareas administrativas en cuestión hacia las Administraciones regionales<sup>306</sup>. En primer lugar, las Regiones no pueden asumir la gestión de un solo impuesto, a excepción del IBI, sino que la asunción de esta competencia administrativa ha de efectuarse por grupos de impuestos<sup>307</sup>. Así, de acuerdo con lo señalado en el artículo 5.3) de la LEF, los grupos de impuestos sobre los que se puede solicitar la asunción de la gestión son los siguientes:

a) Impuesto sobre los juegos y apuestas, impuesto sobre los aparatos automáticos de diversión e impuesto sobre la apertura de establecimientos de bebidas fermentadas.

#### b) IBI

---

<sup>306</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 244.

<sup>307</sup> Como indican BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 244, esta regla trata de garantizar la eficacia organizativa del Ministerio Federal de Finanzas.

c) Los impuestos que gravan las sucesiones y los que gravan las transmisiones patrimoniales y los actos jurídicos documentados.

d) Los impuestos que gravan los automóviles a motor.

En segundo lugar, si una Región decide asumir la gestión de todos o de un grupo de impuestos regionales, tal decisión no tendrá efecto sino a partir del segundo año presupuestario siguiente a la fecha de notificación de esta decisión al Estado federal. Esta regla permitirá a las Regiones gozar de un plazo suficiente para crear las estructuras administrativas adecuadas<sup>308</sup>.

Cuando una Región haya asumido la gestión, entendido el término en sentido amplio, de todos o de un grupo de impuestos regionales, será igualmente competente para establecer y/o aplicar sus propias normas reguladoras de los procedimientos tributarios y sobre revisión en vía administrativa. Por el contrario, deberá aplicar los procedimientos jurisdiccionales federales<sup>309</sup>.

La asunción y ejercicio de la competencia administrativa para la aplicación de los impuestos regionales es una de las asignaturas pendientes de las Regiones. No puede desconocerse, en este sentido, que la autonomía tributaria también tiene un campo de aplicación en la gestión de los impuestos, pues la misma permite diseñar políticas propias que, sin duda, pueden afectar no sólo al rendimiento de estos impuestos, mejorando, por ejemplo, la eficacia administrativa, sino a las propias relaciones entre la Administración y los obligados tributarios y, por ende, a la propia imagen que los contribuyentes tengan del Ente público exactor de los tributos<sup>310</sup>. Ahora bien, ello

---

<sup>308</sup> En este sentido, cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 244.

<sup>309</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 245.

<sup>310</sup> Se pregunta BOURGEOIS, Marc, “Les Régions et l’impôt: quo vadis?”, *Revue de la Faculté de Droit de l’Université de Liège*, núm. 2/2010, pp. 236 y 237, si una Administración tributaria está verdaderamente *motivada* a mejorar la eficacia de la gestión de los impuestos regionales, teniendo en cuenta que el rendimiento de tales impuestos revierte totalmente en otra Administración y que no existe

también entraña un riesgo de descoordinación interadministrativa, de ahí la necesidad de establecer un adecuado mecanismo de colaboración e intercambio de información entre las distintas Administraciones tributarias<sup>311</sup>. Sin embargo, sólo la Región de Flandes asumió inicialmente la gestión del IBI a partir del año 1999<sup>312</sup>. Recientemente, Flandes ha asumido también la gestión del grupo de impuestos relativos a los automóviles de motor<sup>313</sup>. Al parecer, Valonia también ha dado pasos recientemente en este sentido<sup>314</sup>.

#### 4. Los puntos de conexión

Al ser los impuestos regionales impuestos inicialmente establecidos y regulados por el Estado que son posteriormente cedidos a las Regiones en los términos que acabamos de analizar y, por tanto, al ser impuestos que se exigen en todo el territorio nacional, es necesario localizar los correspondientes hechos imponible gravados por los mismos en el territorio de cada una de las Regiones a fin de atribuir a la correspondiente Región la competencia sobre el rendimiento, la competencia normativa y, en su caso, la competencia administrativa sobre el correspondiente impuesto. Esta función es la que cumplen los llamados puntos de conexión o criterios de vinculación. Además, en la configuración de los puntos de conexión aplicables para territorializar los impuestos regionales, se introducen también algunas reglas que tratan de evitar la

---

una compensación económica por el desarrollo de tales tareas administrativas. Para este autor, esta es una cuestión cuya reforma debe afrontarse serenamente en aras de la regionalización.

<sup>311</sup> Como destacan VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “L’accord du Lambermont...”, cit., p. 34, la transferencia de la competencia administrativa deberá ser acompañada de un intercambio óptimo de información entre los servicios fiscales de las distintas autoridades. Este intercambio es crucial dado que las autoridades tienen necesidad de la información de otras autoridades a fin de fijar correctamente la deuda fiscal del contribuyente.

<sup>312</sup> Decreto de la Región flamenca de 9 de junio de 1998 (MB de 18 de julio de 1998).

<sup>313</sup> Como se señala en SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES, *Guide fiscale de votre voiture 2011*, cit., p. 24, a partir del 1 de enero de 2011 la Región de Flandes es competente para la gestión del impuesto de circulación, del impuesto de matriculación y de la euroviñeta.

<sup>314</sup> Como explican DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’autonomie fiscale des Régions...”, cit., p. 174 (en nota 7), a partir del 1 de enero de 2010, la Región valona va a asumir la gestión del impuesto sobre los juegos y apuestas, del impuesto sobre las máquinas automáticas de diversión y del impuestos sobre la apertura de establecimientos de bebidas fermentadas.

competencia fiscal dañina entre Regiones y la deslocalización de contribuyentes por motivos fiscales<sup>315</sup>.

Los puntos de conexión previstos para cada uno de los impuestos regionales están establecidos en el artículo 5.2) de la LEF. El común denominador de estos puntos de conexión es atender al lugar de situación de los bienes gravados, cuyo ejemplo paradigmático sería el IBI, que se localiza en la Región en la que esté situado el bien inmueble gravado. Queremos, por tanto, prestar atención a aquellos puntos de conexión previstos para los impuestos que por tener una base imponible móvil o por permitir la deslocalización de contribuyentes por motivos fiscales, pretenden conjurar el riesgo de competencia fiscal perjudicial entre las Regiones<sup>316</sup>. Es el caso, significativamente, del impuesto de sucesiones de los residentes en Bélgica. En este caso, el impuesto se localiza en la Región en la que el difunto hubiese tenido su domicilio fiscal en el momento del fallecimiento<sup>317</sup>. Ahora bien, si el difunto hubiese tenido su domicilio fiscal en más de un lugar en Bélgica en el período de los cinco años inmediatos anteriores al fallecimiento, el impuesto se localizará en el lugar de Bélgica en el que haya estado establecido su domicilio fiscal durante más tiempo en ese período de cinco años. Un criterio similar se aplica para el impuesto de donaciones, referido, en este caso, lógicamente, al domicilio fiscal del donatario<sup>318</sup>.

Resulta interesante también hacer referencia al punto de conexión elegido para el impuesto de sucesiones de los no residentes, ya que en el caso español este hecho

---

<sup>315</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 243.

<sup>316</sup> Sobre esta interesante cuestión de la competencia fiscal entre las Regiones belgas, vid., VERDONCK, Magali, “Asymetrical federalism: the Case of Belgium”, en RUIZ ALMENDRAL, Violeta; VAILLANCOURT, F., (Editores), *Regional taxation and responsible spending: evidence from seven countries*, McGill-Queen’s University Press, Canada, 2010.

<sup>317</sup> Como indican BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., pp. 243 y 244, el domicilio fiscal es, ante todo, una noción de hecho.

<sup>318</sup> Como explican BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 243, este enriquecimiento del punto de conexión obedece a la intención de limitar la concurrencia fiscal entre Regiones.

imponible, al no ser posible determinar la residencia habitual del causante en el territorio de alguna Comunidad Autónoma, no es objeto de cesión a las Comunidades, operando la competencia estatal sobre tal hecho imponible<sup>319</sup>. En el caso belga, el impuesto de sucesiones de los no residentes se localiza en la Región en la que estén situados los bienes. Si los bienes están situados en más de una Región, en la que estén situados aquella parte de los bienes que tengan una renta catastral federal más elevada.

Finalmente, en el caso de los impuestos que gravan los vehículos a motor, el impuesto se localiza en la Región en la que esté establecida la persona física o jurídica a nombre de la cual está matriculado el vehículo. Si tales personas no tienen su domicilio o su sede en Bélgica, el impuesto se entiende localizado en el lugar en el que tales personas tengan su residencia o su establecimiento principal en Bélgica.

## **5. Valoración de los impuestos regionales (cedidos) para la Hacienda regional**

Dadas las características de este estudio no podemos aquí realizar un análisis pormenorizado, ni tan siquiera sucinto, de la pluralidad de medidas adoptadas por las tres Regiones belgas en los diferentes impuestos cedidos en uso de las amplias competencias normativas que tienen atribuidas sobre los mismos<sup>320</sup>. Por ello, tenemos que limitarnos a ofrecer unas notas generales sobre el sentido de la política fiscal desarrollada por las Regiones en estos impuestos y sobre el rendimiento que los mismos proporcionan a la Hacienda regional, a fin de poder hacer una valoración, aunque ésta

---

<sup>319</sup> Lo cual, como es sabido, ha generado problemas desde la perspectiva del Derecho comunitario, debido a los importantes beneficios fiscales que algunas Comunidades Autónomas han establecido en el Impuesto sobre Sucesiones, que resultarían aplicables sólo a los residentes en el Estado español que, a su vez, lógicamente, fuesen residentes en el territorio de esas Comunidades Autónomas, ya que a los no residentes se les aplicaría en todo caso la normativa estatal del impuesto que no prevé tales beneficios fiscales.

<sup>320</sup> Un análisis de estas medidas y de la evolución recaudatoria de estos impuestos puede verse en JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale...*, cit., pp. 9 y ss.

sea general, de la importancia de tales impuestos desde el punto de vista de nuestro objeto de estudio, que no es otro que el de la autonomía tributaria regional.

En el año 2008, los impuestos regionales han representado el 41 por 100 de los ingresos tributarios totales de las Regiones, siendo superados sólo por la parte atribuida del IRPF a las Regiones (impuesto conjunto) que representó el 56 por 100 de tales ingresos, mientras que el resto, un 3 por 100, correspondió a los impuestos propios<sup>321</sup>. En 2009, los impuestos regionales han representado más del 34 por 100 de los ingresos totales de la Región valona y más del 42 por 100 de los ingresos totales de la Región de Bruselas<sup>322</sup>. Por tanto, constituyen la segunda fuente de ingresos de naturaleza tributaria, tras la parte del IRPF atribuida a las Regiones. Lo cual, lógicamente, tiene su importancia no sólo desde el punto de vista de la autonomía financiera, sino específicamente desde la óptica de la autonomía tributaria, sobre todo, además, teniendo en cuenta el grado de decisión que respecto a estos impuestos pueden adoptar las Regiones dadas las amplias competencias normativas que tienen atribuidas.

En el uso de esas competencias normativas y, por tanto, en ejercicio de su autonomía fiscal, por lo general, ha sido la Región de Flandes la que ha llevado la iniciativa, adoptando medidas en estos impuestos que después han sido imitadas o seguidas con más o menos variaciones por las otras dos Regiones<sup>323</sup>. No puede desconocerse, a tal efecto, que si bien el aumento de autonomía fiscal para las Regiones que ha supuesto la reforma institucional de 2001 es positivo en términos generales, existen diferencias notables entre las tres Regiones. Flandes es la Región que está en disposición de obtener un mayor beneficio de su autonomía fiscal pues puede establecer bajadas de impuestos relativamente amplias allí donde las otras Regiones deben

---

<sup>321</sup> Según los datos del CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations...*, cit., p. 9.

<sup>322</sup> Cfr., DESCHAMPS, Robert, Proposition pour un *Fédéralisme plus performant. Responsabilisation, coordination, coopération*, CERPE, *Cahiers de recherche. Serie Politique Economique*, núm. 44 -2010/2, marzo de 2010, p. 5.

<sup>323</sup> Cfr., DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L'autonomie fiscale des Régions...”, cit., p. 182; VERDONCK, Magali, “Asymmetrical federalism: the Case of Belgium”, en RUIZ ALMENDRAL, Violeta; VAILLANCOURT, F., (Editores), *Regional taxation...*, cit., p. 5.

introducir condiciones restrictivas<sup>324</sup>. En este sentido, Flandes puede establecer rebajas en un impuesto determinado sin tener que aumentar, en contrapartida, la presión fiscal en otros impuestos<sup>325</sup>. Este comportamiento proactivo y creativo de la Región flamenca en el uso de su autonomía fiscal en los impuestos regionales, frente al comportamiento más defensivo de las otras dos Regiones, está, sin duda, relacionado con su posición financiera más solvente<sup>326</sup>.

---

<sup>324</sup> Cfr., DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’autonomie fiscale des Régions...”, cit., p. 182.

<sup>325</sup> Como explican CLAEYS, Johan; STRAGIER, Thomas; VAN CAUTER, Kris; VAN MEENSEL, Luc, “Les finances des communautés et des régions”, cit., p. 64, comentando el uso que las Regiones han hecho de su autonomía fiscal en los impuestos regionales a partir de 2002, en la Región valona la incidencia de la reducción fiscal ha sido relativamente limitada y, en la Región de Bruselas-Capital el efecto de la bajada de los tipos de gravamen ha sido enteramente compensado por la exigencia de otros impuestos propios. Por el contrario, en Flandes, la disminución estructural se ha aproximado a los 0,8 millares de euros –esto es, cerca del 40 por 100 de los ingresos fiscales propios en 2001-.

<sup>326</sup> Cfr., en este sentido, DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L’autonomie fiscale des Régions...”, cit., p. 182.

## **CAPÍTULO VII: LA PARTE ATRIBUIDA DEL PRODUCTO DEL IRPF: EL IMPUESTO CONJUNTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

### **1. Configuración del IRPF como impuesto conjunto del Estado y de las Regiones**

El artículo 6.1) de la LEF configura el impuesto sobre la renta de las personas físicas, desde el punto de vista del reparto del poder tributario entre distintos niveles de Gobierno, como un impuesto conjunto entre el Estado y las Regiones. De acuerdo con la definición de impuesto conjunto que efectúa la propia LEF, a la que ya hemos hecho referencia, el Estado federal atribuirá una parte del rendimiento o recaudación a las Regiones, en función de la localización territorial del impuesto en la respectiva Región, y atribuirá a las mismas determinadas competencias normativas para establecer recargos (*centimes additionnels*) o reducciones del impuesto otorgadas a todos los contribuyentes del mismo, así como para establecer reducciones o aumentos generales del impuesto ligados a las competencias materiales de las Regiones. Todo ello sometido a una serie de límites y condiciones establecidos por la propia LEF.

En consecuencia, existe una clara diferencia, muy importante, entre el IRPF como impuesto conjunto del Estado y las Regiones y los impuestos regionales o impuestos cedidos por el Estado a las Regiones, ya que en el IRPF la competencia normativa atribuida a las Regiones no les permite regular alguno de los elementos constitutivos del impuesto (base imponible, tipo de gravamen, beneficios fiscales, etc), sino que las Regiones simplemente van a tener una competencia normativa adicional, que se superpone o que toma como base la regulación estatal del impuesto, para producir un determinado efecto en la deuda tributaria final que los contribuyentes residentes en la Región van a tener que soportar por este impuesto, bien estableciendo un aumento de esa deuda a través de los recargos o aumentos generales del impuesto, bien estableciendo una rebaja o disminución de la misma, a través de las reducciones de

tal deuda<sup>327</sup>. Lo que tiene que quedar muy claro para la correcta comprensión del ámbito de autonomía fiscal con que cuentan actualmente las Regiones respecto al IRPF es que la regulación estructural y completa del impuesto corresponde al Estado federal y que las Regiones van a disponer de una cierta capacidad normativa adicional que no incide en la estructura del impuesto, sino únicamente en la deuda tributaria una vez ésta haya sido determinada de acuerdo con las prescripciones de la ley estatal reguladora del impuesto<sup>328</sup>.

Otra diferencia que se observa respecto a los impuestos regionales, pero esta no es esencial o determinante, es que en el IRPF se atribuye a las Regiones sólo una parte del rendimiento del impuesto y no la totalidad del mismo como actualmente sucede en todos los impuestos cedidos por el Estado a las Regiones (impuestos regionales).

En este sentido, cada año una parte determinada de la recaudación total del IRPF va a ser atribuida a las Regiones a título de dotación. Para su determinación se toman en cuenta una serie de factores. En primer lugar, una *cantidad de base* es fijada directamente en la LEF<sup>329</sup>. Esta cantidad de base se adapta anualmente en función de la inflación (evolución del índice de precios al consumo) y del crecimiento real del producto nacional bruto<sup>330</sup>. El montante final que resulta de esta adaptación es deducido del producto total del IRPF y repartido entre las tres Regiones. El reparto entre las

---

<sup>327</sup> Como destacan BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 247, la autonomía de las Regiones se establece únicamente sobre el montante final del impuesto calculado conforme a las reglas federales del Código de los impuestos sobre las rentas y en su reglamento de desarrollo. Las Regiones no tienen ninguna competencia sobre la base imponible del IRPF, tanto si se trata de aumentar la carga fiscal como de disminuirla.

<sup>328</sup> En esto existe una clara diferencia con la configuración del IRPF español como impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, pues éstas sí que gozan de competencias normativas para regular elementos constitutivos del Impuesto, como la competencia para establecer la tarifa autonómica o para regular determinados beneficios fiscales como el mínimo personal y familiar o el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

<sup>329</sup> Como señala CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations...*, cit., p. 6, el montante global de base de la atribución del impuesto de las personas físicas a las Regiones ha sido fijado en función de los gastos relativos a las competencias transferidas a las Regiones en 1989.

<sup>330</sup> Cfr., CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations...*, cit., p. 6.

Regiones del montante atribuido a las mismas se efectúa en función de la parte de cada Región en el producto total del IRPF<sup>331</sup>. Con ello se consagra, en el reparto a las Regiones de este recurso financiero tan importante para su Hacienda, el que la doctrina belga denomina principio del *juste retour* (justo retorno), que hace referencia a la responsabilización de las Regiones en la obtención de ingresos, pues, en última instancia, la financiación que las Regiones van a obtener de este recurso va a estar en función de la contribución al IRPF que efectúen los contribuyentes del impuesto residentes en su territorio.

Ello explica, en gran medida, el interés de la Región flamenca, la que posee una renta per cápita por habitante más elevada de las tres Regiones, en obtener mayores cotas de recursos y de autonomía sobre el IRPF. Como se aprobó en una Resolución del Parlamento flamenco de 3 de marzo de 1999, que está en la base del arranque del proceso negociador que dio lugar al Acuerdo político de Lambermont o de San Policarpo, “*la autonomía fiscal de las entidades federadas debe ser reforzada en primer lugar por la transferencia completa de la competencia en materia de impuesto de las personas físicas*”<sup>332</sup>. Esta petición de regionalización total del IRPF estaba ligada a la petición del traspaso de nuevas competencias en materia de sanidad y de ciertas competencias en materia de seguridad social, a fin de posibilitar la financiación regional de estas nuevas competencias, que entrañaban un gran coste económico. No obstante, al no conseguirse tal traspaso competencial, las aspiraciones flamencas se limitaron a la obtención de ciertas competencias normativas sobre el IRPF que permitieran al Gobierno flamenco reducir el impuesto que pagaban los residentes en la Región<sup>333</sup>.

## **2. El criterio de localización regional del IRPF**

---

<sup>331</sup> Cfr., CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations...*, cit., p. 6.

<sup>332</sup> Résolution du 3 de mars 1999 relative à l'élargissement de l'autonomie financière et fiscale lors de la prochaine réforme de l'Etat. [Documento del Parlamento flamenco 1340 (1998-1999), núm. 3]

<sup>333</sup> Sobre ello, cfr., PAGANO, Giuseppe, *Le financement...*, cit., p. 170 y 171.

La localización de los ingresos del IRPF en las diferentes Regiones se efectúa en función del lugar donde el contribuyente ha establecido su domicilio. Este criterio de localización para el reparto de la parte atribuida del IRPF entre las tres Regiones perjudica de forma notable a la Región de Bruselas-Capital, por la existencia de un gran número de trabajadores *navetteurs* en la Región, esto es, personas que trabajan en la Región pero que tienen su residencia en otros municipios cercanos pertenecientes a alguna de las otras dos Regiones vecinas. De ahí que uno de los caballos de batalla en el actual proceso negociador que se sigue actualmente en Bélgica para la reforma o la aprobación de una nueva Ley especial de financiación comunitaria y regional, incardinado en el marco de la sexta reforma institucional del Estado, sea el cambio de criterio para el reparto del IRPF a las Regiones, de forma que se tome en consideración también el lugar de producción de la renta y no sólo el lugar de residencia del contribuyente<sup>334</sup>.

### **3. Las competencias regionales sobre el IRPF y sus límites**

Sobre la base de la localización del IRPF (actualmente, residencia), las Regiones, según lo que hemos esbozado anteriormente, son competentes para:

1. Establecer recargos que serán aplicables a todas las personas sujetas al IRPF, esto es, al conjunto de los contribuyentes de la Región.

2. Establecer reducciones del Impuesto aplicables a todas las personas sujetas al IRPF, esto es, a todos los contribuyentes de la Región.

---

<sup>334</sup> En este sentido, el GROUPE DE TRAVAIL <<LOI SPÉCIALE DE FINANCEMENT>> (<<HIGH LEVEL GROUP>>), *Rapport intérimaire*, 28 de septiembre de 2010, ha establecido 12 principios de base para las negociaciones sobre la reforma de la ley de financiación sobre los que existe un acuerdo o consenso y, en relación con el principio 7º, referido a la necesidad de tener en cuenta las externalidades, realidad sociológica y papel de la Región de Bruselas-Capital, existe consenso en tomar en cuenta el fenómeno de los *navetteurs*, atribuyendo a la Región de Bruselas una parte del Impuesto sobre la Renta de los mismos, (p. 10).

3. Establecer aumentos fiscales generales del Impuesto ligados a las competencias materiales de las Regiones.

4. Establecer, finalmente, reducciones fiscales generales del Impuesto ligadas a las competencias materiales de las Regiones.

Los recargos y los aumentos del impuesto ligados a las competencias materiales han de revestir necesariamente una forma proporcional, a fin de respetar el límite impuesto a la autonomía tributaria de las Regiones por la LEF en relación al IRPF, al establecer la prohibición de disminuir la progresividad del Impuesto<sup>335</sup>. Respecto a las reducciones del Impuesto, pueden adoptar, a elección de la Región, una forma proporcional o una forma forfetaria o a tanto alzado, sin que, a tal efecto, quepa hacer distinción entre las reducciones generales y las ligadas a las competencias materiales de las Regiones.

A tenor de lo dispuesto en el artículo 9.1.3) de la LEF, las Regiones deberán ejercer las competencias atribuidas en el IRPF dentro de unos márgenes determinados por la propia LEF. Así, el total, en euros, de los aumentos y/o de las reducciones establecidas por la Región no podrá exceder de un cierto porcentaje del conjunto de los ingresos del IRPF percibidos en el territorio de la Región correspondiente. Este porcentaje es del 3,25% a partir del 1 de enero de 2001 y se eleva al 6,75% a partir del 1 de enero de 2004. Hay que tener en cuenta que este margen lo es hacia arriba (aumentos) y hacia abajo (reducciones)<sup>336</sup>.

---

<sup>335</sup> Cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 247.

<sup>336</sup> Sobre ello, cfr., BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, “Le refinancement...”, cit., p. 248.

Finalmente, en cuanto a los límites que la LEF ha establecido respecto al ejercicio de la autonomía fiscal reconocida a las Regiones en el IRPF, hay que señalar que se prohíbe a las mismas, en primer lugar, reducir la progresividad del Impuesto y, en segundo lugar, se les prohíbe la concurrencia fiscal perjudicial. Asimismo, la LEF atribuye al Tribunal de Cuentas (*Cour des Comptes*) unas específicas competencias para el control del respeto de estos límites por parte de las Regiones<sup>337</sup>.

#### 4. Epílogo

A raíz del resultado de las elecciones del 13 de junio de 2010 en Bélgica se abrió una crisis política que avocó rápidamente a la apertura de negociaciones políticas para una nueva reforma institucional del Estado federal (la 6ª), sobre todo, por los deseos y aspiraciones de los partidos nacionalistas flamencos. Ha transcurrido más de un año desde entonces y todavía, por increíble que parezca, no se ha llegado a un acuerdo definitivo y, en consecuencia, no se ha podido formar el nuevo Gobierno nacional. Durante el tiempo de elaboración de este trabajo hemos seguido, lógicamente, los hitos de este proceso negociador, sobre todo y, fundamentalmente, porque uno de los elementos centrales de la negociación consistía en la reforma de la LES o, directamente, en la aprobación de una nueva ley especial de financiación regional y autonómica. El proceso negociador ha estado –y continúa estando, pues aún no ha concluido- envuelto en una considerable opacidad, por lo que no hemos podido tener acceso, más allá de las declaraciones de los representantes políticos, a gran parte de los documentos técnicos, informes de expertos, simulaciones de diversas instituciones gubernamentales, etc., de las que la prensa ha dado alguna referencia puntual. No obstante, sí que ha traslucido algún documento técnico que ha fijado las bases para el punto de partida en la negociación, estableciendo aquellos puntos sobre los que hay un cierto consenso entre los distintos grupos políticos y, por lo que a la autonomía tributaria de las Regiones respecta, se pretende operar en el IRPF a fin de dotar a las Regiones de una mayor autonomía fiscal sobre el impuesto, otorgándoles competencias normativas para regular

---

<sup>337</sup> Sobre estos límites y su control específico, vid., ROSOUX, Géraldine, “Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d’arbitrage: mission impossible?”, *Administration Publique: Revue du Droit public et des sciences administratives*, núms. 2-3-4/2002.

elementos constitutivos del mismo, y, en coherencia con ello, se pretende otorgar a las Regiones la posibilidad de obtener un mayor volumen de recursos financieros procedentes de este Impuesto<sup>338</sup>.

---

<sup>338</sup> Como se señala en GROUPE DE TRAVAIL <<LOI SPÉCIALE DE FINANCEMENT>> (<<HIGH LEVEL GROUP>>), *Rapport intérimaire*, cit., p. 2, el primer principio director para la reforma de la financiación de las entidades federadas es el de aumentar la autonomía financiera de las mismas, especialmente, aumentando significativamente sus ingresos propios. A tal fin, se propone sustituir el actual sistema de atribución a las Regiones de una parte del IRPF, que se califica como una dotación del Estado federal a las Regiones, “*por la fijación por las Regiones de su propia tarifa sobre una parte del impuesto de las personas físicas. Esta parte regional en las tarifas corresponderían a la parte de las actuales dotaciones de las Regiones en el producto total del IRPF. La determinación de la base imponible, los tramos de renta gravados y la cantidad exenta del impuesto serían competencia del Estado federal*”.

## BIBLIOGRAFÍA

ALEN, André; ERGEC, Rusen, *La Belgique federale apres la quatrieme reforme de l'Etat de 1993*, 2ª edición, Ministère des Affaires étrangères, du Commerce extérieur et de la Coopération au Développement, Bruxelles, 1998.

BAUDEWYNS, Didier; BAYENET, Benoît; PLASMAN, Robert; VAN DEN STEEN, Catherine, *Impact de la fiscalité et des dépenses communales sur la localisation intra-métropolitaine des entreprises et des ménages: Bruxelles et sa périphérie*, DULBEA (Département d'Economie Appliquée de l'Université Libre de Bruxelles), Document de Travail núm. 06-08.RR, agosto de 2005.

BAYENET, Benoît; VEIDERS, Sabrina, "Le financement de la communauté germanophone", *Courrier Hebdomadaire du CRISP*, núms. 1983-1987, 2007.

BAYENET, Benoît; TURNER, Samantha, "Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique", en MIGNOLET, Michel (Editor), *Le fédéralisme fiscal. Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, De Boeck, Bruxelles, 2005.

BAYENET, Benoît, "Les conséquences des accords institutionnelles 2001 sur les finances du Pouvoir fédéral", *Administration publique. Revue du droit public et des Sciences Administratives*, núms. 2-3-4/2002.

BOURGEOIS, Marc, "Les prérogatives normatives des Régions à l'égard des impôts régionaux (articles 3 et 4 de la loi de financement): Le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'Arbitrage", *Journal de Droit Fiscal*, año 2000.

BOURGEOIS, Marc, "Fin de Législature: Le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions", *Comptabilité et fiscalité pratiques*, 2003.

BOURGEOIS, Marc, "Les Régions et l'impôt: quo vadis?", *Revue de la Faculté de Droit de l'Université de Liège*, núm. 2/2010.

BOURGEOIS, Marc; VAN DER STICHELE, Geraldine; VERDONCK, Magali, "Le refinancement des Communautés et l'extension de l'autonomie fiscale des Régions: Aspects juridiques et économiques", *Administración pública: Revue du Droit public et des sciences administratives*, núms. 1-2-3/2002.

BUREAU FÉDÉRAL DU PLAN et OUTRES INSTITUTIONS, *Perspectives économiques regionales 2009-2015*, Julio de 2010.

CATTOIR, Philippe; VAESSEN, Joost; VERDONCK, Magali; VAN DER STICHELE, Géraldine; ZIMMER, Pol, “Finances publiques à Bruxelles: Analyse et propositions”, Marzo de 2009.

CLAEYS, Johan; STRAGIER, Thomas; VAN CAUTER, Kris; VAN MEENSEL, Luc, “Les finances des communautés et des régions”, *Revue Economique*, BNB, núm. 4/2004.

CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Le partage des compétences de politique fiscale entre différents niveaux de pouvoirs*, octobre de 1998.

CONSEIL SUPÉRIEUR DES FINANCES, *Les variations de la clé de repartition de la part d'IPP attribuée aux Régions*, novembre de 2010.

DE LAME, Jean, *Fiscalité Régionale et Locale*, Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux, 2010, p. 45. (disponible en: [www.iec-iab.be/fr/membres/formation/.../Fiscalité régionale et locale.pdf](http://www.iec-iab.be/fr/membres/formation/.../Fiscalité_régionale_et_locale.pdf))

DECOSTER, André; VALENDUC, Christian; VERDONCK, Magali, “L'autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives » *Bulletin de Documentation*, 69ème année, n°4, 2009 ( Service d'études et de documentation, Service public fédéral Finances)

DESCHAMPS, Robert, Proposition pour un *Fédéralisme plus performant. Responsabilisation, coordination, cooperation*, CERPE, *Cahiers de recherche. Serie Politique Economique*, núm. 44 -2010/2, marzo de 2010.

FUCHS, Olivier, “L'impôt partagé”, *Revue Française de Finances Publiques*, núm. 105, 2009.

GÉRARD, Marcel, “Le fédéralisme fiscal en Belgique”, Conférence sur le déséquilibre fiscal, Québec, 13-14 de septembre de 2001. (Este documento está disponible en internet: [www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/gerard.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/gerard.pdf)).

GOUVERNEMENT WALLON (CELLULE FISCALE DE LA RÉGION WALLONE), *Guide fiscal de la Région wallone*, última puesta al día, febrero de 2006.

GROUPE DE TRAVAIL <<LOI SPÉCIALE DE FINANCEMENT>> (<<HIGH LEVEL GROUP>>), *Rapport intérimaire*, 28 de septiembre de 2010.

HERMANS, Emilie; JANSSENS, Céline; SCHMITZ, Valérie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région wallonne de 2010 à 2020*, CERPE, (Centre de recherches en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de recherche. Série Politique Economique*, núm. 45 – 2010/3, junio de 2010, p. 18. (Documento accesible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)).

JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; DESCHAMPS, Robert, *Les Régions disposent d'une large autonomie fiscale: Inventaire des compétences et estimations chiffrées*, CERPE (Centre de recherches en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de Recherche. Serie Politique Economique*, núm. 52 - 2011/01, febrero de 2011 (disponible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)).

JANSSENS, Céline; HERMANS, Emilie; SCHMITZ, Valérie; STREEL, Alexandre de; DESCHAMPS, Robert, *Les perspectives budgétaires de la Région de Bruxelles-Capitale de 2010 à 2020*, CERPE (Centre de recherche en Economie Régionale et Politique Economique), *Cahiers de recherche. Série Politique Economique*, núm. 47 - 2010/5, junio de 2010, (disponible en: [www.fundp.ac.be/cerpe](http://www.fundp.ac.be/cerpe)).

LE BRUN, Jean, "La répartition des moyens", en *La Constitution du 5 mai 1993*, Bruylant, Bruxelles, 1994.

LEURQUIN-DE VISSCHER, Françoise, “Les regles de Droit” en DELPÉRÉE, Francis, *La Belgique Fédérale*, Bruylant, Bruxelles, 1994.

MINISTERE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe 2011 à charge des chefs de ménage”, (accesible en <http://www.bruxelles.irisnet.be>).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les surfaces non résidentielles”, 2011, (disponible en <http://www.bruxelles.irisnet.be>).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITAL, “Taxe sur les établissements bancaires et financiers et les distributeurs automatiques de billets”, 2011, p. 1 (accessible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITAL, “Taxe sur les agences de paris aux courses de chevaux”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les panneaux d’affichage”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les appareils distributeurs de carburants liquides ou gazeux”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les établissements dangereux, insalubres ou incommodes”, 2011, p. 1, (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

MINISTÈRE DE LA RÉGION DE BRUXELLES-CAPITALE, “Taxe sur les dépôts de mitraille ou de véhicules usagés”, 2011, p. 1 (disponible en: [www.bruxelles.irisnet.be](http://www.bruxelles.irisnet.be)).

RAMOS PRIETO, Jesús; TRIGUEROS MARTÍN, María José, “La imposición sobre los vehículos de motor en el ámbito de la Unión Europea”, en LASARTE ÁLVAREZ, Javier y ADAME MARTÍNEZ, Francisco David (Coordinadores), *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

RENDERS, David; WILLEMART, Elisabeth, "Le financement des collectivités fédérées en Belgique", *Revue Française de Droit Administratif*, núm. 2/2009.

ROMAINVILLE, Alice, “Une géographie de la pression fiscale pesant sur les ménages dans la région urbaine bruxelloise” (disponible en: [igeat.ulb.ac.be/fileadmin/media/publications/geo\\_fiscalite\\_CIFOP.pdf](http://igeat.ulb.ac.be/fileadmin/media/publications/geo_fiscalite_CIFOP.pdf)).

ROSOUX, Géraldine, “Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d’arbitrage: mission impossible?”, *Administration Publique: Revue du Droit public et des sciences administratives*, núms. 2-3-4/2002.

PAGANO, Giuseppe, *Le financement des Régions et des Communautés 1970-2002. Solidarité, responsabilité, autonomie et concurrence fiscale*, CRISP, 2002.

PÁQUES, Michel; OLIVIER, Marie, “La Belgique institutionnelle, quelques points de repère”, en BAYENET, Benoît; CAPRON, Henri; LIÉGEOIS, Philippe, (Editores), *L’espace Wallonie-Bruxelles. Voyage au bout de la Belgique*, De Boeck, Bruxelles, 2007.

PEETERS, Bruno; PLETS, Nicole, "Rapport national belge" en AUTENNE, Jacques y DI PIETRO, Adriano (Directores), *L’Europe face à la régionalisation fiscale: compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruylant, Bruxelles, 2009.

SÁNCHEZ NAVARRO, Ángel, “Actualidad política y constitucional belga (2007-2008): apuntes para entender una crisis”, *Teoría y realidad constitucional*, núm. 22, 2008.

SERVICE PUBLIC FEDERAL ECONOMIE, *Vade-Mecum de l’entreprise*, última puesta al día de 31 de marzo de 2008, (disponible en: [economie.fgov.be/fr/entreprises/vademecum/](http://economie.fgov.be/fr/entreprises/vademecum/))

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES, *Guide fiscal de votre voiture*, 2011, (disponible en: [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be) -Publications).

SEPULCHRE, Vincent, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2010*, Kluwer, Waterloo, 2010.

TRAVERSA, Edoardo, *L’Autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au Droit Communautaire. Analyse et réflexions á la lumière des expériences belge et italienne*, Éditions Larcier, Bruxelles, 2010.

VAN DER STICHELE, Géraldine; VERDONCK, Magali, "L'accord du Lambermont: pourquoi et comment?" (Este documento está accesible en: [www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/verdonck.pdf](http://www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/verdonck.pdf) )

VERDONCK, Magali; TAYMANS, Michelle; ECTOR, Stefan, *Étude pour un juste financement de la Région de Bruxelles-Capitale*, (Rapport final de la recherche réalisée à la demande de Monsieur Jean-Luc Vanraes, Ministre des Finances, du Budget et des Relations extérieures de la Région de Bruxelles-Capitale), Centre D'Études Régionales Bruxelloises, Facultés Universitaires Sant Louis, Octobre 2010.

VERDONCK. Magali, "Asymmetrical federalism: the Case of Belgium", en RUIZ ALMENDRAL, Violeta; VAILLANCOURT, F., (Editores), *Regional taxation and responsible spending: evidence from seven countries*, McGill-Queen's University Press, Canada, 2010.

WILLEMART, Elisabeth, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999.