



KATHOLIEKE UNIVERSITEIT  
**LEUVEN**



## De gewestelijke fiscale autonomie in het licht van de grondvrijheden

Europese en grondwettelijke aspecten

Prof. L. De Broe (KU Leuven)

Prof. E. Traversa (UC Louvain)

*Belgian IFA Branch  
Meeting 14 December 2010*

## Interne verdeling van de fiscale bevoegdheden binnen een LS

KATHOLIEKE UNIVERSITEIT  
**LEUVEN**

- Principiële vrijheid van iedere LS
  - Verdrag van Lissabon legt verplichting op aan de EU om *“politieke en constitutionele basisstructuren van de LS, m.i.v. regionale en lokale zelfbestuur, te eerbiedigen”* (Art. 4 V-EU)
  - > geen inmenging van EU in interne verdeling van bevoegdheden in LS, m.i.v. fiscale bevoegdheid
  - louter constitutionele aangelegenheid van de LS (vaste RS HvJ, *International Fruit Company*, C-51/71)

## Interne verdeling van de fiscale bevoegdheden binnen een LS

- Maar... elke LS moet erop toezien dat het EU-recht op zijn hele grondgebied wordt nageleefd en correct wordt uitgevoerd ongeacht hoe de bevoegdheden intern verdeeld zijn
  - Regionale en lokale wetgeving moet het primaire EU-recht respecteren (voor fiscale vbn. zie infra)
  - Omzetting van RL of nemen van uitvoeringsmaatregelen ex Vo. kan gebeuren door regionale of lokale wetgever (C-156/91, *Hansa Fleisch*, C-428/07, *Horvath*)
- Bij niet correcte omzetting EU-recht daar waar reg/lokale overheid bevoegd is, is enkel de LS aansprakelijk (C-358/03, *Comm v. O'rijk*). Cfr. "verklaring over de ondertekening van verdragen door het Koninkrijk B als lidstaat van de EU" dd. 18/11/98
  - De interne bevoegdheidsverdeling is geen verschoningsgrond (cfr. de vele *Comm. v. B*-zaken)
  - "De door B aangevoerde moeilijkheden zijn zuiver intern daar zij het gevolg zijn van de politieke en administratieve organisatie en maken dus geen overmacht uit" (C-236/99)

## Regionale fiscale wetgever moet primair EU-recht respecteren: hangende zaken of in onderzoek

- Regionale fiscale wetgeving
  - Vlaamse en Brusselse successierechten
    - *Geurts-Vogten* (C-464/05): Art. 60 bis (vrijstelling familiale onderneming; tewerkstellingsvereiste in VL) \*
    - *Eckelkamp* (C-11/07): Art. 18 (niet-inwoner belast op bruto waarde VL vastgoed)
    - Gent, 4/11/03 (*Stichting K. Wilhelminafonds*, 8,8% alleen voor legaten aan B verenigingen/VL), Brussel, 9/9/09 (*Trust GOSHCC*, idem Brussel HG) \*
- Lokale fiscale wetgeving
  - Gemeentebelasting
    - *Dijkman* (C-233/09) (gem. opct. enkel op buitenlandse RI die rechtstreeks in het buitenland werden geïnd en worden aangegeven in B aangifte)

\* wetgeving ondertussen aangepast (inclusief WIB voor giften)

## Regionale fiscale wetgever moet primair EU-recht respecteren: hangende zaken of in onderzoek

- Registratierechten Vlaanderen
  - Meeneembaarheid Registratierecht bij aankoop van nieuwe woning in VL (hoofdverblijf) maar enkel als vorige woning in VL was gelegen en verkocht wordt (Art. 61/3) (C-250/08, *Comm. v. B*, hangend)
    - discriminatie van inwoners van andere LS die naar VL emigreren?
- Successierechten Wallonië
  - 7 % voor legaat aan in B of in EU gevestigde verenigingen, maar voor EU-vereniging alleen als decujus woonde/werkte in LS van vestiging van vereniging op ogenblik overlijden of daarvoor (Art. 60 §1) (C-25/10, *Missionswerk Heukelbach*)
    - belemmering kapitaalverkeer? (vgl. *Persche*, C-318/07)

## Regionale fiscale wetgever moet primair EU-recht respecteren: hangende zaken of in onderzoek

- Successierechten Brussel
  - 6,6 % voor legaat aan Brusselse gemeenten en openbare instellingen (Art. 59, 1°)
    - Commissie: niet-gerechtvaardigde uitsluiting van vergelijkbare openbare instellingen in EU en EER strijdig met vrij kapitaalverkeer (IP/10/1403 dd. 28/10/10)
- Successierechten Vlaanderen
  - Naheffingsperiode 10 jaar voor goederen niet vatbaar voor controleschatting. Alleen in B gelegen goederen vatbaar voor controleschatting > naheffingsperiode 2 jaar (Art. 137)
    - Buitenlandse aandelen 10 jaar, schending vrij kapitaalverkeer? (C-132/10, *Halley*)

## Regionale fiscale wetgever moet primair EU-recht respecteren: hangende zaken of in onderzoek

- Inkomstenbelasting Vlaanderen
  - Jobkorting
    - Forfaitaire belastingvermindering van max. 125 € voor wie in Vlaanderen woont én werkt (Decr. 30/6/06)
      - Commissie: de uitsluiting van inwoners andere LS die in VL werken en die er (bijna) al hun BI halen is discriminatie strijdig met Art. 45 en 49 VWEU (IP/10/1403, cfr. C-279/93 *Schumacker*)
      - Maatregel wordt afgeschaft in 2011
  - Winwin-lening
    - Belastingvermindering voor inwoners van VL/nat. personen die in VL wonen en lening toestaan aan KMO waarvan voornaamste exploitatiezetel in VL ligt (wetgeving onlangs verruimd)
      - Commissie: de uitsluiting van in andere LS gevestigde ondernemingen met exploitatiezetel in VL is strijdig met Art. 49 VWEU
  - ARKimedees-fonds?
    - Belastingvermindering voor inwoners VL/nat. personen die aandelen in fonds kopen. Fonds investeert in onderneming die beschikt over exploitatiezetel in VL en die investeert of tewerkstelling in VL creëert

7

## Verschillende behandeling door een LS van haar eigen onderdanen

- Interne toestanden
  - Vaste HvJ rechtspraak: “(...) de verdragsbepalingen inz. het vrij verkeer van personen kunnen niet worden toegepast op activiteiten die geen enkel aanknopingspunt hebben met een van de situaties die het gemeenschapsrecht in aanmerking neemt en waarvan alle relevante elementen geheel in de interne sfeer van één enkele LS liggen” (C-20/87, *Gauchard*). Wanneer LS onderscheid maakt tussen eigen inwoners kan dit alleen beoordeeld worden o.g.v. grondwettelijke regels van bewuste LS
  - “de uitlegging van bepalingen van EU-recht kan ook voor de uitlegging van zuiver interne situaties nuttig zijn voor de nationale rechter, vooral wanneer volgens het recht van de betrokken LS aan de eigen staatsburgers dezelfde rechten toekomen als staatsburgers van een andere LS in een aan het EU-recht vergelijkbare situatie” (C-250/03, *Mauri*)

8

## Verschillende behandeling door een LS van haar eigen onderdanen

- Correcties door HvJ
  - Vrij verkeer van goederen
    - *Carbonati Apuana*, C-72/03
      - Gemeentetaks op goederen die geëxporteerd worden uit het grondgebied van de gemeente ongeacht of de goederen het grondgebied van de LS verlaten = heffing van gelijke werking als een douanerecht verboden door Art. 30 VWEU. “*Interne markt*” (Art. 14 §2 EGV: “*een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitalen is gewaarborgd*”) maakt geen onderscheid tussen grenzen tussen LS en grenzen binnen één LS
    - *Jersey Produce*, C-293/02
      - Zelfde redenering wordt toegepast op de beweging van goederen tussen twee regio's binnen éénzelfde LS (Jersey > UK)

## Verschillende behandeling door een LS van haar eigen onderdanen

- Correcties door HvJ
  - Vrij verkeer van personen (*Vlaamse Zorgverzekering*, C-212/06)
    - Grondige feitelijke analyse om “*interne toestand*” te beperken tot personen die voorheen nooit gebruik hebben gemaakt van grondvrijheden
    - Geen “*interne toestand*” en dus door VWEU beschermd:
      - Burgers van andere LS die in VL werken en wonen in F of D taalgebied van België
      - Belgen die gebruik hebben gemaakt van EU-vrijheid (vb. om in andere LS te werken en evt. vestigen) en zich nadien weer in F of D taalgebied in België vestigen maar werken in VL en daar een SZ-voordeel worden ontzegd (“*remigranten*”)
    - Verschil in behandeling > verboden discriminatie, tenzij objectieve rechtvaardiging

## Verschillende behandeling door een LS van haar eigen onderdanen

- Rechtspraak Grondwettelijk Hof
  - Arrest 47/88 *Waals Water-heffing*
    - “Belgisch staatsbestel berust op een economische en monetaire unie die wordt gekenmerkt door een geïntegreerde markt en een eenheid van munt”
  - Vervolgens ingeschreven in Art. 6 §1, VI, lid 3 Wet 8/8/1980: “in economische aangelegenheden oefenen de gewesten hun bevoegdheden uit met inachtneming van de beginselen van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitalen en van de vrijheid van handel en nijverheid, alsook met inachtneming van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid zoals vastgesteld door of krachtens de wet en door of krachtens de internationale verdragen”

## Verschillende behandeling door een LS van haar eigen onderdanen

- Rechtspraak Grondwettelijk Hof
  - Uitgebreid naar vrij verkeer van personen en recent toegepast in een zaak van VL successierechten
    - Zaak 83/2010 (*Geurts-Vogten bis*): GWH past HVJ Geurts-Vogten-arrest toe in geval waar vrijstelling wordt geweigerd omdat de decujus de tewerkstellingsvoorwaarde slechts kon naleven in ondernemingen in Wallonië en Brussel
  - Wat is het effect van deze rechtspraak op bijv. VL meeneemrecht en de VL Jobkorting?

# Index

- I. Introduction
- II. L'application des libertés de circulation en Belgique
- III. Autonomie fiscale régionale et directives européennes d'harmonisation
- IV. Autonomie fiscale régionale et contrôle des aides d'état
- V. Régionalisation fiscale et prévention de la double imposition

# Le fédéralisme fiscal en Belgique

- Primauté du niveau fédéral
- Compétence fiscale limitée des Régions
  - Autres arrangements constitutionnels permettant le financement des entités fédérées (dotations)
- Limitations internes à l'autonomie fiscale régionale
  - Coordination fédérale
  - Union économique et monétaire
  - Proportionnalité

## Autonomie fiscale régionale et directives européennes d'harmonisation

- Principalement impôts indirects
- Différents degrés d'harmonisation

- Ø TVA : harmonisation très forte
- Ø accises: harmonisation partielle
- Ø Impôts sur les rassemblements de capitaux : interdiction



## Quelle autonomie fiscale en matière d'impôts harmonisés?

- Contradiction avec les objectifs du Marché intérieur
- Peut impliquer la modification des directives existantes
- Contraintes procédurales : Commission (initiative) - Conseil (unanimité)





- Une TVA régionale?

- Ø régimes territoriaux spécifiques dans la Directive 2006/112/CE (exclusions)
- Ø obligation d'un seul taux normal par Etat membres (et de deux taux réduits)
- Ø Impossibilité dans le cadre normatif actuel (>< partage des recettes)

- Des accises régionales?

- Exceptions régionales dans les directives
- Certains Etats membres connaissent des accises régionales (mais pas de compétences normative pour les accises harmonisées)
- Jurisprudence de la CJUE concernant des accises régionales et locales : EKW (C-437/97) – Hermann (C-491/03)
- Contrôle de la Commission (raisons de politique spécifique) :
  - Ø Décision positive pour la T.I.P.P. française (2005/767/CE)
  - Ø Décisions négatives, par exemple COM (2006) 795 (Italie)

- Interdiction générale : y compris pour les mesures fiscales, même dans les domaines non harmonisés
- Compatibilité des aides fiscales régionales (Commission)
  - Ø Nombre limité de « régions »
  - Ø Généralement limitées aux aides à l'investissement (>< aides au fonctionnement)

Ø Compatibilité des incitants fiscaux régionaux avec le droit européen?

- Pas seulement ISOC mais aussi IPP (CJUE, 19 Septembre 2000, Comm. c. Allemagne, C-156/98)
- Sélectivité des aides sur le plan matériel et territorial
- Critères établis par la Cour de justice pour déterminer le cadre territorial de référence
- Obligations de notification

## Compatibilité des incitants fiscaux régionaux avec le droit européen?

- Trois hypothèses
- Impôts uniquement nationaux
  - Sélectivité territoriale
  - Seulement pour certaines régions (sous le contrôle de la Commission)
- Impôts uniquement régionaux
  - Pas de sélectivité territoriale
  - Eventuellement sélectivité matérielle  
(ex. CJUE, 17 Novembre 2009, C-169/08 –taxe de la Sardaigne sur les escales touristiques exclusivement perçue auprès des non résidents)

21

- Impôts partiellement régionaux

Le cadre territorial de référence pourrait être la région ayant adopté l'incitant fiscal (et non l'Etat membre dans son ensemble) si trois critères sont remplis:

- Autonomie institutionnelle (statut constitutionnel propre)
- Autonomie procédurale (indépendance du gouvernement central)
- Autonomie économique et financière (absence de compensation de l'Etat fédéral ou des autres régions)

(CJUE, 6 Septembre 2006, C-88/03, Açores et 11 Septembre 2008, C-428/06 to C-434/06, UGT La Rioja)

22

- Les Régions doivent toutefois respecter :
- L'interdiction des aides matériellement (et personnellement) sélectives
- Le Code de conduite en matière de fiscalité directe des entreprises
  - Soft law mais néanmoins effectif
  - Démantèlement des régimes existants dans certaines régions (ex. Pays Basque)
  - S'applique pour le futur
- Les libertés de circulation

## Régionalisation fiscale et prévention de la double imposition

- Dans le contexte international
  - CPDI come accords mixtes?
    - Peut-être pour les droits de successions
    - Pas pour l'impôt sur les revenus
    - Pas pour les accords portant sur l'échange d'information entre administrations fiscales
  - Quel traitement fiscal pour les non résidents?
- Dans le contexte national
  - Interdiction de la double imposition comme principe découlant de l'UEM? Inscription dans la loi spéciale de financement.

## Conclusions

- Les contraintes de nature constitutionnelle et européenne limitent les options possibles pour renforcer l'autonomie fiscale des régions
- De nouvelles situations de discriminations interne vont apparaître : comment vont réagir nos cours et tribunaux?
- Des réformes substantielles de l'impôt sur les revenus seront-elles encore possible à l'avenir?