II

(Actes dont la publication n'est pas une condition de leur applicabilité)

COMMISSION

RECOMMANDATION DE LA COMMISSION

du 21 décembre 1993

relative à l'imposition de certains revenus obtenus par des non-résidents dans un État membre autre que celui de leur résidence

(94/79/CE)

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne, et notamment son article 155 deuxième tiret,

considérant que le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des personnes, des marchandises, des services et des capitaux est assurée ;

considérant que la libre circulation des personnes peut être entravée par des dispositions en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques ayant pour effet d'imposer une charge fiscale plus lourde aux non-résidents qu'aux résidents se trouvant dans des situations comparables ;

considérant qu'il est indiqué de prendre des initiatives afin que la libre circulation des personnes soit pleinement assurée pour le bon fonctionnement du marché intérieur et qu'il importe de faire connaître aux États membres les dispositions aptes à garantir, de l'avis de la Commission, aux non-résidents le bénéfice d'un traitement fiscal aussi favorable que celui appliqué aux résidents ;

considérant que cette initiative n'affecte pas la poursuite d'une politique active de la Commission en matière de procédures d'infractions afin de garantir que les principes fondamentaux du traité soient respectés ;

considérant qu'il n'y a pas lieu dans cette approche de faire une distinction entre l'imposition du revenu des professions dépendantes et celle des revenus des professions de caractère indépendant, ainsi que des revenus des activités agricoles et forestières et des activités industrielles et commerciales, les règles d'égalité de traitement et de non-discrimination par rapport aux résidents s'appliquant indistinctement aux personnes obtenant ces revenus ;

considérant que le principe de l'égalité de traitement découlant de l'article 48 et de l'article 52 du traité impose de ne pas priver les personnes obtenant les revenus en question des avantages et déductions fiscaux dont bénéficient les résidents, lorsque la partie prépondérante de leurs revenus est obtenue dans le pays d'activité ;

considérant qu'on peut raisonnablement supposer qu'une personne obtient la partie prépondérante de ses revenus dans le pays d'activité si ces revenus constituent au moins 75 % du revenu total imposable ;

considérant que l'État membre de résidence d'une personne physique doit garder la possibilité de ne pas accorder les déductions ou autres avantages fiscaux prévus pour les résidents, si cette personne bénéficie de déductions ou d'autres avantages identiques ou similaires dans l'État membre de l'activité ;

considérant que les États membres gardent la possibilité de maintenir ou d'introduire des dispositions plus favorables aux contribuables que celles prévues par la présente recommandation,

FORMULE LA PRÉSENTE RECOMMANDATION :

Champ d'application

Article premier

1. Les États membres appliquent les dispositions de la présente recommandation aux personnes physiques qui sont résidentes dans un État membre et qui sont imposées au titre de l'impôt sur le revenu dans un autre État membre, sans y être résidentes, sur les revenus suivants :

— revenus des professions dépendantes,
— pensions et autres rémunérations similaires perçues au titre d'un emploi antérieur ainsi que pensions de la sécurité sociale,
— revenus des professions libérales ou d'autres activités à caractère indépendant, y compris celles d'artistes du spectacle et de sportifs,
— revenus des activités agricoles et forestières,
— revenus des activités industrielles et commerciales.

2. En vue de la mise en œuvre de la présente recommandation, le terme « résident » est défini conformément aux dispositions des conventions destinées à éviter la double imposition conclues entre les États membres ou, en l'absence d'une telle convention, selon le droit national.

Imposition des revenus du non-résident

Article 2

1. Les États membres ne soumettent pas les revenus visés à l'article 1er paragraphe 1, dans l'État membre qui les impose, à une imposition supérieure à celle que cet État établirait si le contribuable, son époux et ses enfants étaient résidents dans cet État membre.

2. L'application des dispositions du paragraphe 1 est subordonnée à la condition que les revenus visés à l'article 1er paragraphe 1 qui sont imposables dans l'État membre où la personne physique n'est pas résidente, constituent au moins 75 % du revenu total imposable de celle-ci au cours de l'année fiscale.

L'État membre d'imposition peut demander à la personne physique en question toute justification nécessaire pour prouver qu'elle réalise au moins 75 % de son revenu dans cet État membre.

3. Au cas où la personne physique bénéficiant du traitement fiscal visé au paragraphe 1 a, dans l'État membre d'imposition, d'autres revenus que ceux visés à l'article 1er paragraphe 1, les dispositions de ce paragraphe sont également applicables à ces autres revenus.

4. Par dérogation aux dispositions du paragraphe 1, l'État membre qui impose les revenus visés à l'article 1er paragraphe 1, peut ne pas accorder des déductions ou d'autres avantages fiscaux qui sont en relation avec un revenu qui n'est pas imposable dans cet État membre.

Double octroi des déductions ou d'autres avantages fiscaux

Article 3

L'État membre de résidence d'une personne physique peut ne pas accorder des déductions ou d'autres avantages fiscaux qu'il accorde normalement aux résidents si cette personne bénéficie de déductions ou d'autres avantages identiques ou similaires dans l'État membre qui impose ses revenus visés à l'article 1er.

Dispositions plus favorables aux contribuables

Article 4

Les États membres ont la possibilité de maintenir ou d'introduire des dispositions plus favorables aux contribuables que celles prévues par la présente recommandation.

Dispositions finales

Article 5

Les États membres sont invités à communiquer, avant le 31 décembre 1994, le texte des principales dispositions législatives, réglementaires et administratives qu'ils adoptent pour donner suite à la présente recommandation et à signaler à la Commission toute modification ultérieure dans ce domaine.

Article 6

Les États membres sont destinataires de la présente recommandation.

Fait à Bruxelles, le 21 décembre 1993.

Par la Commission
Christiane SCRIVENER
Membre de la Commission

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. Conditions générales

1. La libre circulation des personnes est un des objectifs essentiels de la Communauté, inscrit dans les articles 3, 48, 49, 52 et 53 du traité de Rome, ainsi qu'un élément fondamental du marché intérieur, que le traité définit comme « un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du (présent) traité ».

   La libre circulation constitue pour les travailleurs et leur famille un droit fondamental. La Communauté attache une grande importance à la promotion de la mobilité du travail notamment dans les régions frontalières. Ainsi la Commission vient de souligner dans le livre blanc sur la croissance, la compétitivité et l'emploi, le besoin d'une flexibilité dans le marché de l'emploi et elle note, comme un premier pas dans cette direction, la nécessité d'améliorer la mobilité géographique des travailleurs en éliminant les obstacles s'y opposant.

   En effet, cette libre circulation est encore entravée par certaines dispositions fiscales dont l'application aboutit à ce que, dans beaucoup de cas, les personnes qui font usage de la liberté de circulation pour exercer leur activité dans un État membre autre que celui où elles résident y sont soumises à l'impôt sur le revenu dans des conditions moins favorables que les résidents de cet État.

   Ainsi des discriminations fréquentes frappent aujourd'hui des centaines de milliers de personnes. Les plaintes que la Commission reçoit en grand nombre ainsi que les pétitions adressées au Parlement européen en témoignent.

   Le principe fondamental de la non-discrimination se trouvant à la base même du traité sollicite une solution claire et rapide.

   Le problème concerne les catégories de personnes suivantes :

   — travailleurs frontaliers,
   — autres travailleurs salariés,
   — bénéficiaires de pensions et d'autres rémunérations prévues au titre d'un emploi antérieur,
   — personnes exerçant une profession libérale ou une autre activité de caractère indépendant, y compris les artistes du spectacle et les sportifs,
   — personnes exerçant des activités agricoles et forestières,
   — personnes exerçant des activités industrielles et commerciales.

2. Ces personnes sont, en principe, imposées dans le pays où elles exercent leur activité. Dans ce cas, la plupart des États membres appliquent à ces personnes un régime d'imposition différent de celui appliqué aux résidents, à savoir le régime dit des non-résidents. Ce régime implique en général que seuls sont imposés les revenus dont la source est située dans le pays de l'activité et ne prévoit pas l'octroi des avantages fiscaux accordés aux résidents en raison de leur situation familiale, ni des différentes déductions dont bénéficient ceux-ci, partant de l'idée que ces avantages devraient être accordés par le pays de résidence. Les avantages peuvent être groupés en plusieurs catégories et tiennent compte de la capacité contributive de l'assujetti :

   — pour ce qui concerne le travailleur même, il s'agit notamment de l'abattement de base assurant la non-imposition d'un revenu minimal, mais également des déductions spécifiques pour frais médicaux ou charges extraordinaires,
   — du moment qu'il est marié, ce statut ouvre droit à une imposition conjointe des époux, le cas échéant en application d'un *splitting*, à l'application d'un quotient conjugal ou d'autres allègements variant selon l'État membre concerné,
   — pour les enfants, il y a souvent des abattements spéciaux, plus importants encore dans le cas d'enfants handicapés, des déductions de frais scolaires, etc.

   Cependant, très souvent, ces personnes ne peuvent pas non plus bénéficier des avantages respectifs dans leur pays de résidence du fait de l'absence ou de l'insuffisance des revenus imposables dans ce pays.

   Une exception à cette règle est constituée par le traitement fiscal des revenus de certains travailleurs frontaliers dans la mesure où les États membres ont convenu, par voie d'accord bilatéral, que ces revenus sont taxés dans le pays de résidence de ces travailleurs (sur les 26 relations bilatérales possibles, 14

prévoient la taxation dans le pays de la résidence et 12 la taxation dans le pays de l'activité). Ce n'est que lorsque les frontaliers sont imposés exclusivement dans le pays de la résidence qu'ils bénéficient d'un traitement non discriminatoire, parce qu'ils sont alors taxés de la même façon que les autres résidents.

En revanche, les personnes exerçant une activité dépendante, indépendante, des activités agricoles et forestières ainsi que des activités industrielles et commerciales, dans un autre État membre que celui de leur résidence et imposées dans celui-ci sont, dans la plupart des cas, soumis à une imposition supérieure à celles des personnes exerçant les mêmes activités dans leur pays de résidence.

3. Pour remédier à cette situation, la Commission avait présenté en 1979 une proposition de directive concernant l'harmonisation des dispositions relatives à l'imposition des revenus en relation avec la libre circulation des travailleurs à l'intérieur de la Communauté. En outre, la Commission a engagé des procédures d'infraction à l'encontre de certains États membres en raison de dispositions fiscales discriminatoires frappant les non-résidents.

4. Malgré des discussions s'étalant sur des années, le Conseil n'a pas été en mesure de statuer sur cette proposition, un certain nombre d'États membres étant notamment opposés au principe de la taxation du revenu des frontaliers dans le pays de résidence. Par ailleurs, certaines associations de frontaliers ont fait valoir que la taxation dans le pays de résidence aboutirait, dans de nombreux cas, à des impositions plus lourdes que dans la situation actuelle (par exemple dans les relations Belgique-Luxembourg et Danemark-Allemagne).

Enfin, beaucoup d'États membres ont estimé que le problème de l'imposition des travailleurs non-résidents en général peut être réglé de la manière la plus adéquate par la voie des conventions bilatérales.

5. Compte tenu de cette situation, la Commission a retiré en 1992 la proposition de directive de 1979 et elle estime que le moment est venu de prendre de nouvelles initiatives visant à inciter les États membres à éliminer, de leur législation, les dispositions discriminatoires relatives à la taxation des non-résidents et à aménager leur législation en s'inspirant de règles de conduite communes.

Cela s'avère d'autant plus nécessaire que certains États membres ont, de leur propre initiative, déjà modifié leur régime d'imposition dans ce domaine et que d'autres envisagent de le modifier.

La Commission est donc d'avis que, en l'absence de lignes de conduite au niveau communautaire, le risque existe que de nouveaux régimes très divergents soient introduits dans différents États membres.

6. En ce qui concerne la jurisprudence, il est à mentionner que la Cour a rendu un arrêt en la matière le 26 janvier 1993 (affaire C-112/91 — Werner contre Finanzamt Aachen).

La Cour a statué que « l'article 52 du traité CEE ne fait pas obstacle à ce qu'un État membre impose plus lourdement ses ressortissants qui exercent leur activité professionnelle sur son territoire et qui ont leur résidence dans un autre État membre ». Cependant, la Cour ne s'est pas prononcée dans cet arrêt sur la possibilité pour un État membre d'adopter la même attitude à l'égard des ressortissants d'autres États membres. Entre-temps, la Cour est saisie d'une nouvelle affaire de décision à titre préjudiciel (affaire C-279/93 — Finanzamt Köln-Altstadt contre Roland Schumaekers), ayant pour objet la question de savoir si l'application du régime fiscal des non-résidents à un ressortissant d'un autre État membre est compatible avec le droit communautaire.

7. La présente recommandation s'inscrit pleinement dans le cadre de l'action que la Commission entend mener activement, afin d'assurer notamment par le biais de procédures d'infraction le plein respect des principes fondamentaux du traité dont doit pouvoir bénéficier le citoyen européen.

8. Pour les raisons évoquées ci-dessus, la Commission formule la présente recommandation, qui définit les principes et les règles qui devraient sous-tendre les dispositions des États membres applicables au traitement fiscal des non-résidents.

9. Il paraît utile de mettre en évidence les éléments essentiels de la recommandation :

— son champ d'application couvre les revenus de l'ensemble des personnes exerçant une profession dépendante, ainsi que les pensions et les autres activités économiques. Par rapport à la proposition de 1979, il est ainsi étendu aux professions indépendantes et aux activités agricoles, forestières, industrielles et commerciales dont les modalités d'imposition des revenus font l'objet de pétitions et de plaintes de plus en plus nombreuses,

— la répartition des droits d'imposition des non-résidents entre l'État de l'activité et l'État de la résidence telle qu'elle est fixée par les conventions visant à prévenir la double imposition conclues entre les États membres concernés est respectée en ce qui concerne les revenus des travailleurs frontaliers. Dès lors, ceux-ci peuvent être imposés soit dans l'État où ils travaillent, soit dans celui où ils résident,

— les règles à suivre pour assurer une imposition non discriminatoire, de la part de l'État de l'activité des non-résidents lorsque ceux-ci se trouvent dans une situation comparable à celle de ses propres résidents, sont définies de façon précise. Une situation comparable est censée exister lorsque le revenu obtenu dans l'État de l'activité constitue au moins 75 % du revenu total imposable du non-résident,

— l'État membre de la résidence garde la possibilité de ne pas accorder à un contribuable le bénéfice de certains avantages ou de certaines déductions si ceux-ci lui ont déjà été accordés par l'État de l'activité. En effet, l'objectif est d'assurer aux personnes visées par la recommandation un traitement non discriminatoire et non pas un traitement plus favorable que celui des autres contribuables.

La Commission estime que ces dispositions sont claires, équilibrées et simples à appliquer, et qu'elles sont de nature à permettre d'apporter une solution équitable à la grande majorité des problèmes que pose l'imposition des non-résidents.

10. La mise en œuvre du dispositif de la recommandation peut nécessiter, de l'avis de la Commission, un échange de renseignements plus intensif entre l'administration fiscale du pays de la résidence et celle du pays d'activité du contribuable. La Commission voudrait souligner dans ce contexte que les dispositions appliquées conformément à la directive 77/799/CEE (1) permettent aux États membres de procéder à tout échange de renseignements nécessaires à cet effet.

Au cas où il s'avérerait que le fonctionnement pratique de cet échange est insuffisant, la Commission est prête à étudier avec les États membres les mesures indispensables pour améliorer ce fonctionnement.

11. Étant donné l'importance de l'objectif de réaliser pleinement la libre circulation des personnes, qui constitue un élément constitutif essentiel du marché intérieur, la Commission recommande aux États membres de mettre en œuvre les mesures fiscales nécessaires le plus rapidement possible.

La Commission procédera à une évaluation des mesures que les États membres auront prises pour mettre en œuvre la présente recommandation et décidera, si nécessaire, d'engager d'autres actions en tenant compte entre autres du développement de la jurisprudence de la Cour dans le domaine en question.

II. Commentaire de certaines articles

Article premier

12. Cet article définit dans son paragraphe 1 le champ d'application de la recommandation quant aux catégories de personnes. Sont couvertes les personnes physiques qui sont résidentes dans un État membre et qui sont imposées au titre de l'impôt sur le revenu dans un autre État membre sans y être résidentes.

Le paragraphe 1 énumère par ailleurs les catégories de revenus tombant dans le champ d'application de la recommandation. Les deux premières catégories de revenus (revenus des professions dépendantes et pensions) étaient déjà incluses dans la proposition de directive de 1979. On y a ajouté les revenus des professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant, les revenus des activités agricoles et forestières, ainsi que les revenus des activités industrielles et commerciales, pour garantir aux personnes exerçant ces professions ou activités le même traitement qu'aux salariés et aux bénéficiaires de pensions.

En ce qui concerne les définitions utilisées pour ces catégories de revenus, il a été largement fait recours à celles utilisées dans la convention modèle de l'Organisation de coopération et de développement économiques.

(1) JO n° L 336 du 27. 12. 1977, p. 15.

13. Le paragraphe 2 de cet article précise les critères en fonction desquels la qualité de résident d'une personne doit être établie.

À cet effet, il convient de se référer en premier lieu aux dispositions correspondantes des conventions destinées à éviter la double imposition conclues entre les États membres, étant donné que les dispositions de ces conventions établissent clairement le lieu de résidence d'une personne ayant des liens fiscaux avec deux États membres.

La référence aux dispositions nationales relatives à la résidence fiscale poserait, de l'avis de la Commission, plus de problèmes, étant donné que ces dispositions peuvent être divergentes. Il ne devrait y être fait recours qu'en l'absence de conventions entre deux États membres concernés (1).

Article 2

14. Le paragraphe 1 de cet article établit le principe que les personnes et les revenus visés à l'article 1er ne sont pas soumis à une imposition supérieure à celle que cet État établirait pour ses résidents.

En application de ce principe, les personnes en question bénéficient, dans le pays de l'activité, des mêmes déductions particulières pour l'obtention des revenus imposables ainsi que des déductions ou autres avantages fiscaux de caractère général qui sont accordés aux résidents.

Dans le cas où l'État membre de l'activité pratique un système spécial d'imposition familiale (par exemple système de *splitting*, quotient familial), il est entendu que cet avantage devrait également être appliqué aux revenus mentionnés à l'article 1er paragraphe 1 obtenus par le non-résident dans cet État. Ces systèmes spéciaux sont généralement liés à une imposition commune des personnes concernées (époux et éventuellement enfants) et, dans ce cas, l'État membre de l'activité a la possibilité de tenir compte des revenus de ces personnes pour déterminer le taux d'imposition applicable aux revenus pour lesquels il a le droit d'imposition.

15. Le paragraphe 2 de cet article établit que ce principe ne s'applique que dans le cas où les revenus des personnes en question obtenus dans le pays de l'activité constituent au moins 75 % du revenu total imposable de ces personnes.

La Commission estime qu'un traitement identique à celui des résidents n'est justifié que dans les cas où les non-résidents se trouvent dans une situation comparable à celle des résidents. Cette situation est censée exister si le non-résident réalise la partie prépondérante de ses revenus, c'est-à-dire au moins 75 % du revenu total imposable, dans le pays de l'activité. En effet, dans ce cas, le montant de ses revenus imposables dans le pays de résidence risquerait d'être insuffisant pour permettre la prise en compte des déductions et autres avantages prévus par la législation de ce pays.

Par contre, si le non-résident réalise une partie importante de ses revenus dans le pays de résidence, il ne semble pas justifié d'obliger l'État membre de l'activité à lui accorder le bénéfice des déductions. D'ailleurs le seuil de 75 % offre également l'avantage que l'État membre de l'activité pourrait éventuellement s'abstenir de prendre en compte le revenu obtenu en dehors de cet État (en appliquant une progressivité) et la tâche de l'administration fiscale en serait nettement facilitée.

La Commission est d'avis que cette approche résoudrait la quasi-totalité des problèmes auxquels les non-résidents sont confrontés lorsque leurs revenus sont imposés dans le pays de l'activité.

D'une façon générale, il est à remarquer qu'un traitement entièrement équitable et neutre de toutes les situations se présentant dans ce domaine n'est pas possible dans l'état actuel des choses. Il n'en serait ainsi que si les dispositions en matière d'impôt sur le revenu étaient complètement harmonisées dans la Communauté.

(1) Les relations entre États membres non couvertes par une convention bilatérale sont les suivantes (état au 1. 1. 1993) :

Grèce-Portugal	Portugal-Irlande
Grèce-Espagne	Espagne-Irlande
Grèce-Irlande	Portugal-Luxembourg
Grèce-Luxembourg	Portugal-Pays-Bas

16. Dans le même paragraphe 2 alinéa 2, il est aussi établi que l'État membre peut demander au non-résident d'apporter la preuve qu'il réalise au moins 75 % de son revenu sur son territoire. Cette preuve peut être fournie, à l'avis de la Commission, au moyen de documents tels qu'une copie du bulletin d'imposition, une attestation de l'employeur, une copie du bilan, etc.

17. Aux termes de l'article 1er, le traitement fiscal prévu par la recommandation ne s'applique qu'aux revenus de professions dépendantes et indépendantes ainsi qu'aux pensions et aux autres activités économiques mentionnées.

Il arrive cependant qu'une personne obtenant de tels revenus dans un État membre autre que celui de sa résidence puisse avoir également d'autres revenus dans cet État membre, par exemple des revenus immobiliers. L'article 2 paragraphe 3 a pour objet d'assurer que le même traitement fiscal est appliqué à ces autres revenus.

18. L'article 2 paragraphe 4 permet aux États membres de ne pas accorder des déductions ou d'autres avantages fiscaux qui sont en relation avec un revenu qui n'est pas imposable dans l'État membre de l'activité. En effet, il ne semble pas justifié d'accorder certaines déductions qui sont en liaison étroite avec des revenus non imposables dans cet État membre. Un exemple en est la déduction pour l'achat de certains titres, étant donné que les revenus du capital sont généralement imposables dans le pays de la résidence.

Article 3

19. L'objectif de la présente recommandation est d'assurer aux personnes obtenant certains revenus dans un État membre dans lequel elles ne résident pas une imposition non discriminatoire et équitable.

En revanche, il convient d'éviter que les non-résidents bénéficient d'un traitement fiscal plus avantageux que les autres contribuables. Cela pourrait se produire s'ils bénéficiaient dans l'État membre de leur résidence des mêmes déductions ou autres avantages fiscaux que ceux qu'ils ont déjà obtenus dans l'État membre de l'activité.

Cet article prévoit en conséquence la possibilité pour l'État membre de la résidence de refuser dans ces cas les déductions ou autres avantages fiscaux en question.

Cependant la Commission est d'avis que l'application de cette possibilité devrait être en pratique limitée. Ainsi il a été constaté que si l'État membre de résidence applique la méthode d'imputation ordinaire pour tenir compte des revenus obtenus dans d'autres États — cette méthode est d'ailleurs appliquée par la majorité des États membres —, il ne devrait pas y avoir en principe de doubles déductions.

Article 4

20. La présente recommandation établit des conditions minimales garantissant aux non-résidents une imposition non discriminatoire dans le pays de l'activité.

Elle n'empêche pas les États membres de maintenir ou d'introduire des régimes plus favorables aux contribuables.