II

(Atti per i quali la pubblicazione non è una condizione di applicabilità)

COMMISSIONE

RACCOMANDAZIONE DELLA COMMISSIONE

del 21 dicembre 1993

relativa alla tassazione di taluni redditi percepiti in uno Stato membro da soggetti residenti in un altro Stato membro

(94/79/CE)

LA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 155, secondo trattino,

considerando che il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è garantita la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali ;

considerando che la libera circolazione delle persone può essere ostacolata da disposizioni in materia d'imposta sul reddito delle persone fisiche che abbiano per effetto d'imporre un onere fiscale maggiore ai non residenti che si trovano in situazione analoga ;

considerando che è opportuno prendere iniziative per garantire pienamente la libera circolazione delle persone, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno e che è quindi necessario far conoscere agli Stati membri le disposizioni che, secondo il parere della Commissione, sono idonee a garantire che i non residenti beneficino di un trattamento fiscale altrettanto favorevole di quello dei residenti ;

considerando che un'iniziativa di questo genere non impedisce alla Commissione di perseverare in una politica attiva in materia di procedimenti per infrazione, intesa a garantire il rispetto dei principi fondamentali del trattato ;

considerando che in quest'ottica non è giustificata alcuna distinzione tra la tassazione dei redditi da lavoro dipendente e quella dei redditi da lavoro autonomo, come pure dei redditi delle attività agricole e forestali e di quelle industriali e commerciali, dato che i principi della parità di trattamento e di non discriminazione rispetto ai residenti si applicano indistintamente a tutti i soggetti che percepiscono tali redditi ;

considerando che, secondo il principio della parità di trattamento ai sensi dell'articolo 48 e dell'articolo 52 del trattato, i soggetti che percepiscono i redditi in oggetto non debbono essere esclusi dalle agevolazioni e dalle deduzioni fiscali di cui beneficiano i residenti, se la parte preponderante dei loro redditi è prodotta nel paese in cui esercitano la loro attività ;

considerando che si può ragionevolmente considerare che un soggetto produca la parte preponderante dei suoi redditi nel paese in cui esercita l'attività se i redditi ivi ottenuti costituiscono almeno il 75 % del reddito imponibile complessivo ;

considerando che lo Stato membro in cui una persona fisica risiede deve avere la possibilità di non concedere le deduzioni o altre agevolazioni fiscali previste per i residenti se detta persona beneficia di deduzioni o altre agevolazioni identiche o simili nello Stato membro di attività ;

considerando che gli Stati membri conservano la facoltà di mantenere o introdurre disposizioni più favorevoli ai contribuenti di quelle previste dalla presente raccomandazione,

RACCOMANDA :

Campo d'applicazione

Articolo 1

1. Gli Stati membri applicano le disposizioni della presente raccomandazione in uno Stato membro e soggette in altro Stato membro, senza esservi residenti, all'imposta sul reddito per quanto riguarda i seguenti redditi :

— redditi da lavoro dipendente,
— pensioni e altre prestazioni analoghe riscosse a titolo di un rapporto di lavoro precedente nonché pensioni di un regime di sicurezza sociale,
— redditi da lavoro autonomo (libere professioni o altre attività autonome), compresi quelli dei lavoratori dello spettacolo e dello sport,
— redditi da attività agricole e forestali,
— redditi da attività industriali e commerciali.

2. Ai fini dell'attuazione della presente raccomandazione il termine « residente » va inteso secondo le disposizioni delle convenzioni tra Stati membri volte ad evitare la doppia imposizione o, in assenza di questa, del diritto nazionale.

Tassazione dei redditi dei non residenti

Articolo 2

1. Gli Stati membri non assoggettano i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1 ad una imposizione superiore a quella che essi applicherebbero se il contribuente, il coniuge e i loro figli fossero ivi residenti.

2. L'applicazione delle disposizioni del paragrafo 1 è subordinata alla condizione che i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1 imponibili nello Stato membro in cui la persona fisica non è residente costituiscano almeno il 75 % del reddito imponibile complessivo di quest'ultima nel corso dell'esercizio fiscale.

Lo Stato membro che preleva l'imposta può chiedere agli interessati qualsiasi documento giustificativo atto a dimostrare la produzione di almeno il 75 % del loro reddito in tale Stato.

3. Qualora la persona fisica che beneficia del trattamento fiscale di cui al paragrafo 1 percepisca nello Stato membro d'imposizione altri redditi non menzionati nell'articolo 1, paragrafo 1, le disposizioni di detto paragrafo si applicano anche a tali redditi.

4. In deroga alle disposizioni del paragrafo 1, lo Stato membro che assoggetta ad imposizione i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1 può non concedere detrazioni o altre agevolazioni fiscali che siano in relazione con un reddito non imponibile in tale Stato membro.

Doppia concessione di deduzioni o altre agevolazioni fiscali

Articolo 3

Lo Stato membro in cui una persona fisica risiede può non concedere deduzioni o altre agevolazioni fiscali che concede normalmente ai residenti se detta persona beneficia di deduzioni o altre agevolazioni fiscali identiche o simili nello Stato membro in cui sono assoggettati all'imposta i redditi di cui all'articolo 1.

Disposizioni più favorevoli ai contribuenti

Articolo 4

Gli Stati membri hanno facoltà di conservare o introdurre disposizioni più favorevoli ai contribuenti di quelle previste dalla presente raccomandazione.

Disposizioni finali

Articolo 5

Gli Stati sono invitati a comunicare alla Commissione, prima del 31 dicembre 1994, il testo delle principali disposizioni legislative, regolamentari e amministrative da essi adottate in applicazione della presente raccomandazione e ad informare la Commissione di qualsiasi ulteriore modificazione in materia.

Articolo 6

Gli Stati membri sono destinatari della presente raccomandazione.

Fatto a Bruxelles, il 21 dicembre 1993.

Per la Commissione
Christiane SCRIVENER
Membro della Commissione

RELAZIONE

I. Osservazioni generali

1. La libera circolazione delle persone è uno degli obiettivi essenziali della Comunità, iscritto negli articoli 3, 48, 49, 52 e 53 del trattato di Roma, nonché un elemento fondamentale del mercato interno, definito dal trattato come « uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali ».

   La libera circolazione costituisce un diritto fondamentale per i lavoratori e per le loro famiglie. La Comunità attribuisce grande importanza alla promozione della mobilità dei lavoratori, in particolare nelle regioni frontaliere. Nel Libro bianco sulla crescita, la competitività e l'occupazione la Commissione ha sottolineato che il mercato del lavoro deve essere flessibile e, fra i passi da compiere in tal senso, ha annoverato la promozione della mobilità geografica dei lavoratori attraverso la rimozione degli ostacoli che vi si oppongono.

   In effetti la libera circolazione è tuttora ostacolata da talune disposizioni fiscali per effetto delle quali, in molti casi, le persone che si avvalgono del loro diritto di esercitare un'attività lavorativa in uno Stato membro diverso da quello in cui risiedono sono assoggettate all'imposta sui redditi a condizioni meno favorevoli dei residenti in tale Stato.

   Centinaia di migliaia di persone sono quindi spesso vittime di discriminazioni, come testimoniano gli esposti e le denunce che pervengono in gran numero alla Commissione e le petizioni presentate al Parlamento europeo.

   Questo problema va risolto in modo chiaro e rapido : lo impone il principio fondamentale di non discriminazione che costituisce uno dei cardini del trattato stesso.

   Esso riguarda le seguenti categorie di persone :

   — lavoratori frontalieri ;
   — altri lavoratori dipendenti ;
   — percettori di pensioni e di altre prestazioni dovute a titolo di un impiego precedente ;
   — persone che esercitano una libera professione o un'altra attività autonoma, compresi i lavoratori dello spettacolo e gli sportivi ;
   — persone che esercitano attività agricole e forestali ;
   — persone che esercitano attività industriali e commerciali.

2. Queste persone sono, di norma, tassate nel paese in cui esercitano la loro attività. In tal caso la maggior parte degli Stati membri applica loro un regime impositivo diverso da quello applicato ai residenti, ovvero il cosiddetto regime dei non residenti. In generale questo copre solo i redditi prodotti nel paese in cui l'attività viene esercitata e non comporta alcuna delle agevolazioni concesse ai residenti a titolo del loro stato di famiglia né prevede alcuno dei diritti a deduzione di cui i residenti possono fruire, muovendo dall'assunto che questi benefici dovrebbero essere concessi dal paese di residenza. I benefici in questione possono essere raggruppati in diverse categorie e tengono conto della capacità contributiva di ciascun soggetto.

   — Per quanto riguarda i lavoratori stessi, si tratta in particolare della detrazione di base che assicura la non imponibilità di un reddito minimo, ma altresì delle detrazioni specifiche per spese mediche e oneri straordinari.
   — I contribuenti coniugati sono soggetti ad un regime specifico, in cui la tassazione del reddito familiare può essere mitigata da una tassazione separata, dall'applicazione di un *quoziente coniugale* o da altre agevolazioni secondo lo Stato membro interessato.
   — Esistono spesso detrazioni specifiche per i figli a carico, più consistenti se questi sono portatori di handicap, detrazioni per spese scolastiche, ecc.

   Tuttavia, coloro che sono soggetti al regime dei non residenti molto spesso non possono beneficiare dei vantaggi di cui sopra neppure nel paese di residenza, in quanto non vi hanno alcun reddito imponibile o ne hanno in misura insufficiente.

   Un'eccezione è costituita dal trattamento fiscale dei redditi di taluni lavoratori frontalieri laddove gli Stati membri hanno convenuto, per mezzo di convenzioni bilaterali, che tali redditi siano tassati nel paese di

residenza dei lavoratori interessati (su 26 casi possibili di relazioni bilaterali, si ha tassazione nel paese di residenza in 14 casi e tassazione nel paese di esercizio dell'attività in 12). Solo quando sono tassati esclusivamente nel paese di residenza i frontalieri non subiscono un trattamento discriminatorio, dato che in tal caso sono trattati alla stregua di tutti gli altri residenti.

Invece le persone che esercitano un'attività subordinata o autonoma o attività agricole, forestali, industriali e commerciali in uno Stato membro diverso da quello in cui sono residenti e sono tassate nello Stato in cui esercitano tale attività si trovano ad essere assoggettate, nella maggior parte dei casi, ad imposte più gravose che le persone che esercitano la stessa attività nel paese di residenza.

3. Per rimediare a tale situazione la Commissione aveva presentato nel 1979 una proposta di direttiva per l'armonizzazione delle disposizioni relative alla tassazione sui redditi in relazione alla libera circolazione dei lavoratori all'interno della Comunità. Essa ha inoltre avviato procedure d'infrazione nei confronti di alcuni Stati membri a motivo di disposizioni fiscali che discriminavano i non residenti.

4. Malgrado discussioni protrattesi per anni, il Consiglio non è stato in grado di prendere una decisione in merito a detta proposta in quanto diversi Stati membri si sono opposti, in particolare, al principio della tassazione nel paese di residenza del reddito dei lavoratori frontalieri. Del resto anche alcune associazioni di frontalieri hanno fatto presente che la tassazione nel paese di residenza avrebbe come risultato, in numerosi casi, un onere tributario maggiore di quello esistente nella situazione attuale (per esempio nelle relazioni Belgio-Lussemburgo e Danimarca-Germania).

Infine molti Stati membri si sono detti convinti che il problema della tassazione dei lavoratori non residenti in generale possa essere risolto nel modo migliore attraverso lo strumento delle convenzioni bilaterali.

5. Tenuto conto di questa situazione, nel 1992 la Commissione ha ritirato la proposta di direttiva del 1979 ; essa ritiene che sia ora giunto il momento di assumere nuove iniziative miranti ad indurre gli Stati membri a sopprimere dalle loro legislazioni le disposizioni discriminatorie relative alla tassazione dei non residenti e ad adeguare la loro normativa in materia sulla base di orientamenti comuni.

Ciò risulta tanto più necessario in quanto alcuni Stati membri hanno, di propria iniziativa, già modificato i rispettivi regimi di tassazione ed altri si apprestano a farlo.

La Commissione ritiene quindi che vi sia il rischio che, in mancanza di un indirizzo concordato a livello comunitario, nei diversi Stati membri vengano introdotti nuovi regimi fortemente divergenti.

6. Per quanto riguarda la giurisprudenza, va osservato che la Corte di giustizia si è espressa sul tema della tassazione dei non residenti in una sentenza resa il 26 gennaio 1993 (causa C 112/91 — Werner c/ Finanzamt Aachen).

La Corte ha dichiarato che « l'articolo 52 del trattato CEE non osta a che uno Stato membro imponga ai suoi cittadini che esercitano la loro attività professionale nel suo territorio ... un carico fiscale più elevato qualora essi non risiedano in tale Stato ». Tuttavia in detta sentenza la Corte non si è pronunciata sulla facoltà di uno Stato membro di regolarsi nello stesso modo per quanto riguarda i cittadini di altri Stati membri. Nel frattempo alla Corte è stata sottoposta una nuova domanda di pronuncia pregiudiziale (causa C 279/93 Finanzamt Köln-Altstadt c/Roland Schumaekers) sulla compatibilità con il diritto comunitario dell'applicazione a un cittadino di un altro Stato membro del regime fiscale dei non residenti.

7. La presente raccomandazione si iscrive pienamente nel quadro delle iniziative che la Commissione intende assumere per garantire, in particolare avviando procedimenti per infrazione, il pieno rispetto dei principi fondamentali del trattato, che i cittadini europei hanno diritto di veder applicati.

8. Per i motivi suesposti la Commissione ha deciso di formulare la presente raccomandazione, che definisce i principi e le regole alle quali dovrebbero attenersi le disposizioni degli Stati membri in materia di trattamento fiscale dei non residenti.

9. Sembra utile evidenziare gli elementi essenziali della raccomandazione.

— Nel campo d'applicazione rientrano i redditi di tutti i lavoratori dipendenti, comprese le loro pensioni, nonché di tutti coloro che esercitano un'altra attività economica. Rispetto alla proposta del 1979 l'ambito della proposta è quindi esteso alle libere professioni e alle attività agricole, forestali, industriali e commerciali : le modalità di tassazione dei redditi di questi tipi di attività sono infatti oggetto di petizioni e di denunce sempre più numerose.

— Per quanto riguarda i redditi dei lavoratori frontalieri, l'attribuzione del diritto di prelevare imposte sui non residenti rimane suddivisa tra Stato di esercizio dell'attività e Stato di residenza come stabilito dalle convenzioni intese ad evitare la doppia imposizione concluse tra gli Stati membri di volta in volta interessati. I redditi dei lavoratori frontalieri possono essere assoggettati ad imposta o nello Stato membro in cui essi lavorano o in quello in cui risiedono.

— Le regole da seguire per garantire che lo Stato in cui i non residenti esercitano la loro attività non li discrimini, sotto il profilo fiscale, rispetto ai propri residenti che si trovano in una situazione comparabile sono definite con precisione. Si considera che esista una situazione comparabile allorché il reddito prodotto nello Stato membro di attività costituisce almeno il 75 % del reddito imponibile complessivo del non residente.

— Lo Stato membro di residenza mantiene la facoltà di non concedere ad un contribuente determinate agevolazioni o determinate detrazioni qualora questi ne benefici già nello Stato in cui esercita la sua attività. Infatti l'obiettivo è di assicurare alle persone oggetto della raccomandazione un trattamento non discriminatorio e non un trattamento più favorevole rispetto agli altri contribuenti.

La Commissione ritiene che tali disposizioni siano chiare, equilibrate e di semplice applicazione ed atte a consentire una soluzione equa della maggior parte dei problemi relativi alla tassazione dei non residenti.

10. La messa in pratica del dispositivo della raccomandazione può richiedere, a parere della Commissione, un più intenso scambio di informazioni tra le amministrazioni tributarie del paese di residenza e del paese di attività del contribuente. In tale contesto va sottolineato che le disposizioni prese in conformità della direttiva 77/799/CEE [1] consentono agli Stati membri di procedere a tutti gli scambi di informazioni necessari a tal fine.

Se si dovesse riscontrare che, in pratica, tale sistema di scambio di informazioni non è sufficiente, la Commissione è pronta a studiare con gli Stati membri le misure da prendere per migliorarne il funzionamento.

11. Vista l'importanza dell'obiettivo della piena realizzazione della libera circolazione delle persone, che rappresenta un elemento costitutivo essenziale del mercato interno, la Commissione raccomanda agli Stati membri di mettere in atto le misure necessarie con la massima sollecitudine.

La Commissione procederà ad una valutazione dei provvedimenti che gli Stati membri avranno preso per l'applicazione della raccomandazione e deciderà allora se assumere altre iniziative, tenendo conto fra l'altro dello sviluppo della giurisprudenza della Corte.

II. Commento agli articoli

Articolo 1

12. Questo articolo definisce in primo luogo le categorie di persone cui si applica la raccomandazione. Si tratta delle persone fisiche residenti in uno Stato membro e soggette al pagamento dell'imposta sul reddito in un altro Stato membro senza esservi residenti.

Il paragrafo 1 definisce inoltre le categorie di redditi che ricadono nel campo di applicazione della raccomandazione. Le prime due categorie (redditi di lavoro dipendente e pensioni) erano già contemplate nella proposta di direttiva del 1979. Ad esse sono stati aggiunti i redditi di lavoro autonomo (libere professioni o altre attività autonome), come pure i redditi delle attività agricole e forestali e di quelle industriali e commerciali, per garantire alle persone esercitanti queste professioni o attività lo stesso trattamento dei lavoratori dipendenti e dei beneficiari di pensioni.

Per definire le suddette categorie di reddito si è fatto ampiamente ricorso ai criteri utilizzati nella convenzione modello dell'OCSE.

[1] GU n. L 336 del 27. 12. 1977, pag. 15.

13. Il paragrafo 2 di questo articolo precisa i criteri secondo i quali deve essere stabilita la località di residenza di una persona.

A tal fine occorre fare riferimento in primo luogo alle corrispondenti disposizioni delle convenzioni concluse tra gli Stati membri per evitare la doppia imposizione, che stabiliscono chiaramente il luogo di residenza di una persona avente legami fiscali con due Stati membri.

Il riferimento alle disposizioni nazionali relative alla residenza fiscale porrebbe, secondo la Commissione, maggiori problemi, perché le disposizioni possono essere divergenti. Vi si dovrebbe perciò riccorere solo quando tra due Stati membri non esistono convenzioni (1).

Articolo 2

14. Il paragrafo 1 di questo articolo stabilisce che le persone e i redditi di cui all'articolo 1 debbano essere soggetti in uno Stato membro ad un'imposizione superiore a quella che lo stesso Stato stabilirebbe per le persone in esso residenti.

In applicazione di questo principio le persone in questione beneficiano, nel paese in cui esercitano l'attività, delle stesse detrazioni specifiche ai fini dell'accertamento del reddito imponibile e delle stesse detrazioni o altre agevolazioni fiscali generali che sono accordate ai residenti.

Se lo Stato membro in cui l'attività è esercitata applica un regime speciale alla tassazione delle famiglie (per esempio sistema di tassazione separata del reddito, quoziente familiare) è evidente che le stesse agevolazioni devono essere applicate anche per i redditi di cui all'articolo 1, paragrafo 1 ivi percepiti dal non residente. Questi regimi speciali comportano generalmente una tassazione comune degli interessati (coniugi ed eventualmente figli): in tal caso, lo Stato membro di esercizio dell'attività ha facoltà di tener conto del reddito delle altre persone nel determinare l'aliquota applicabile ai redditi che ha il diritto di tassare.

15. Il paragrafo 2 dell'articolo stabilisce che detto principio si applica unicamente nel caso in cui i redditi che gli interessati percepiscono nel paese in cui esercitano l'attività costituiscano almeno il 75 % del loro reddito imponibile complessivo.

La Commissione ritiene che un trattamento identico a quello dei residenti sia giustificato solo nel caso in cui i non residenti si trovino in una situazione comparabile a quella dei residenti. Si presume che tale condizione sia soddisfatta quando il non residente realizza la parte preponderante dei propri redditi, cioè almeno il 75 %, nel paese in cui esercita l'attività. In tal caso infatti l'importo del reddito imponibile nel paese di residenza rischierebbe di essere insufficiente per il calcolo delle detrazioni e delle altre agevolazioni previste dalla legislazione di tale paese.

Se invece il lavoratore realizza una parte consistente dei suoi redditi nel paese di residenza, non vi è motivo di obbligare lo Stato membro in cui esercita l'attività ad accordargli il beneficio delle detrazioni. Del resto la soglia del 75 % offre anche il vantaggio di consentire allo Stato membro di esercizio dell'attività di astenersi eventualmente dal prendere in considerazione i redditi ottenuti al di fuori del suo territorio (applicando una progressività), facilitando così notevolmente il compito dell'amministrazione tributaria.

La Commissione pensa che tale concezione risolverebbe la grande maggioranza dei problemi che i non residenti devono affrontare quando i loro redditi sono tassati nel paese in cui esercitano l'attività.

In linea di massima va notato che allo stato attuale non si può garantire un trattamento assolutamente equo e neutro di tutte le situazioni che si presentano in questo settore. Ciò sarebbe possibile solo se le disposizioni in materia d'imposta sul reddito fossero completamente armonizzate nella Comunità.

(1) Mancano convenzioni bilaterali in materia fra i seguenti Stati membri (situazioni al 1° gennaio 1993):

Grecia-Portogallo	Portogallo-Irlanda
Grecia-Spagna	Spagna-Irlanda
Grecia-Irlanda	Portogallo-Lussemburgo
Grecia-Lussemburgo	Portogallo-Paesi Bassi

16. Allo stesso paragrafo 2, secondo comma, è previsto inoltre che lo Stato membro possa chiedere al contribuente non residente di addurre la prova che realizza almeno il 75 % del proprio reddito sul suo territorio. Tale prova può essere costituita da documenti quali una copia della dichiarazione dei redditi, un attestato del datore di lavoro, una copia del bilancio, ecc.

17. Ai sensi dell'articolo 1 il trattamento fiscale previsto dalla raccomandazione si applica solo ai redditi di lavoro dipendente e autonomo e alle pensioni nonché ai redditi derivanti dalle altre attività economiche ivi citate.

Accade tuttavia che una persona che percepisce redditi di questo tipo in uno Stato membro diverso da quello in cui risiede abbia anche altri redditi nello stesso Stato membro, per esempio redditi immobiliari. L'articolo 2, paragrafo 3 è inteso a garantire l'applicazione dello stesso trattamento fiscale a questi altri tipi di reddito.

18. L'articolo 2, paragrafo 4 consente allo Stato membro in cui è esercitata l'attività di non concedere detrazioni o altre agevolazioni fiscali che siano connesse con un reddito non imponibile nello stesso Stato membro. Non sarebbe infatti giustificato concedere talune detrazioni in stretta connessione con redditi che non sono imponibili nello stesso Stato membro. Un caso tipico è lo sgravio per l'acquisto di taluni titoli, dato che i redditi di capitale sono generalmente imponibili nel paese di residenza.

Articolo 3

19. Obiettivo della presente raccomandazione è garantire alle persone che percepiscono taluni redditi in uno Stato membro in cui non risiedono una tassazione equa e non discriminatoria.

Occorre invece evitare che i non residenti beneficino di un trattamento fiscale più vantaggioso degli altri contribuenti; per esempio della possibilità di usufruire nello Stato membro di residenza delle stesse detrazioni o altre agevolazioni fiscali già ottenute nello Stato membro in cui esercitano l'attività.

Questo articolo prevede perciò la possibilità per lo Stato membro di residenza di rifiutare in questi casi le detrazioni o altre agevolazioni fiscali in questione.

Tuttavia la Commissione è del parere che in pratica si dovrebbe limitare il ricorso a questa possibilità. Si è infatti constatato che, qualora gli Stati membri di residenza applichino i metodi di imputazione ordinari per tener conto dei redditi percepiti in altri Stati — come fa la maggior parte degli Stati membri — non dovrebbero essere possibili in linea di massima doppie detrazioni.

Articolo 4

20. La presente raccomandazione stabilisce condizioni minime che garantiscono ai non residenti una tassazione non discriminatoria nel paese in cui esercitano l'attività lavorativa.

Essa non vieta agli Stati membri di mantenere o introdurre regimi più favorevoli per i contribuenti.