

Diana BOTĂU

Cauza Arnaud et alii c. Franța

Curtea Europeană a Drepturilor Omului – Secția a V-a

Arnaud et alii c. Franța

Cererile nr. 36918/11, 36963/11, 36967/11, 36969/11, 36970/11 și 36971/11

Hotărârea din 15 ianuarie 2015

Art. 1 din Protocolul nr. 1 al Convenției – „*Protecția proprietății*”

Art. 14 din Convenție – „*Interzicerea discriminării*”

La originea cauzei se află șase cereri formulate împotriva Franței, la 22 aprilie 2011, de opt resortisanți ai statului francez („petenții”), rezidenți în Monaco.

Circumstanțele cauzei

Convenția fiscală dintre Franța și Monaco, semnată la 18 mai 1963 și modificată printr-un Protocol adițional din 25 iunie 1969, prevedea, în art. 7 din redactarea sa inițială, că persoanele de naționalitate franceză care au reședința în Monaco sunt „supuse, în Franța, impozitării veniturilor persoanelor fizice, în aceleași condiții ca și cum ar avea domiciliul sau reședința în Franța”.

Pe parcursul anului 2001, Franța și Monaco au negociat un amendament al acestei Convenții, iar la 26 mai 2003 au semnat, la Monaco, un Protocol adițional. Potrivit Protocolului, cetățenii francezi care, după 1 ianuarie 1989, și-au mutat domiciliul sau reședința în Monaco, erau supuși impozitării averii începând din 1 ianuarie 2002, în aceleași condiții cu contribuabilii francezi care aveau domiciliul fiscal în Franța; prin urmare, impozitarea se aplica atât bunurilor aflate pe teritoriul Franței, cât și celor situate în străinătate. Această măsură a fost anunțată public la 24 octombrie 2001, cu mențiunea că va intra în vigoare la 1 ianuarie 2002.

Contribuabilii cărora urma să li se aplice măsura au fost notificați, în acest sens, printr-o scrisoare din 5 mai 2002, semnată de ministrul delegat al bugetului și al reformei bugetare, prin care delegații din Monaco în Consiliul Superior al Francezilor din Străinătate au fost informați în legătură cu adoptarea viitoarei legi și cu efectul retroactiv al acesteia. Li s-a indicat faptul că ar fi preferabil să anticipeze intrarea în vigoare a legii și să declare și să achite impozitul respectiv începând cu anul 2002, chiar dacă, la acel moment, lipsea o obligație juridică în acest sens. O notă ministerială publicată în Jurnalul Oficial din 7 aprilie 2005 preciza că nu se vor aplica penalități pentru perioada anterioară ratificării Protocolului adițional la convenția bilaterală și menționa că se vor acorda facilități de plată contribuabililor afectați de această măsură.

Legea nr. 2005-227 din 14 martie 2005 a autorizat aprobarea de către Franța a Protocolului adițional la Convenția fiscală. Decretul nr. 2005-1078 din 23 august 2005 prevedea publicarea Protocolului în Jurnalul Oficial al Republicii franceze.

Petenții au depus declarațiile de impozitare corespunzătoare anilor 2002-2005 și au achitat spontan impozitele aferente, însă ulterior au solicitat autorităților fiscale rambursarea sumelor vărsate. Cererile lor au fost respinse atât de autoritățile fiscale, cât și de instanțele judecătorești, inclusiv de Curtea de Casație.

În drept

Petenții s-au adresat Curții Europene a Drepturilor Omului cu plângeri în care au invocat violarea drepturilor garantate de articolul 1 din Protocolul nr. 1 al Convenției și de art. 14, coroborat cu articolul 1 din Protocolul nr. 1.

În temeiul art. 42 din Regulamentul său, *Curtea a conexas cererile petenților și le-a examinat împreună, într-o singură hotărâre.*

I. Pretinsa violare a art. 1 din Protocolul nr. 1 al Convenției

Petenții au susținut că efectul retroactiv al normei de impozitare a adus atingere dreptului lor la respectarea proprietății, garantat de articolul 1 din Protocolul nr. 1 al Convenției:

Orice persoană fizică sau juridică are dreptul la respectarea bunurilor sale. Nimeni nu poate fi lipsit de proprietatea sa decât pentru cauză de utilitate publică și în condițiile prevăzute de lege și de principiile generale ale dreptului internațional.

Dispozițiile precedente nu aduc atingere dreptului statelor de a adopta legile pe care le consideră necesare reglementării folosirii bunurilor conform interesului general sau pentru a asigura plata impozitelor ori a altor contribuții, sau a amenziilor.

Curtea a considerat că plângerile petenților sunt admisibile, *prima facie*, și a analizat fondul cauzei.

1.1. Argumentele părților

Petenții au susținut că efectul retroactiv al normei de impozitare constituie o ingerință în dreptul lor la respectarea proprietății. Această ingerință era impredictibilă anterior anului 2005, întrucât nu avea niciun temei în dreptul intern. De asemenea, ea nu era justificată de vreo necesitate de interes general și nu respecta exigența păstrării unui just echilibru între scopul invocat, al luptei împotriva evaziunii fiscale, și necesitatea protejării drepturilor fundamentale ale omului. În plus, impozitul vizează bunuri care ar putea să nu mai facă parte din patrimoniul contribuabilului, în momentul impunerii, ceea ce conferă acestei măsuri un caracter confiscatoriu și disproporționat, așa cum este și obligația impusă contribuabililor, începând cu anul 2005, de a achita o sumă care reprezintă patru ani de impozitare (2002-2005).

Guvernul a reamintit jurisprudența Curții, potrivit căreia aplicarea retroactivă a unei dispoziții fiscale nu constituie, în sine, o violare a art. 1 din Protocolul nr. 1. În cauză, sarcina impusă petenților nu a fost excesivă, astfel încât exigența justului echilibru a fost respectat. În acest sens, Guvernul reclamat a subliniat că Protocolul adițional nu a creat o dublă impozitare, deoarece în Monaco nu se realiza o impozitare a acelorași bunuri. De asemenea, atât impozitarea, cât și efectul retroactiv al măsurii au fost anunțate încă din 24 octombrie 2001, iar modalitățile de plată au fost adaptate tocmai pentru a menaja capacitatea contributivă a celor vizați. Protocolul a fost publicat prin efectul unui decret din 23 august 2005, astfel încât

impozitarea aferentă acestui an nu a avut un caracter retroactiv; pe de altă parte, impozitarea aferentă anilor 2002-2004 nu a fost decât aparent retroactivă, dată fiind notificarea prealabilă a măsurii.

1.2. Aprecierea Curții

a) Principii generale

Curtea reamintește că, de principiu, impozitarea constituie o ingerință în dreptul garantat de primul paragraf al articolului 1 din Protocolul nr. 1, iar această ingerință trebuie justificată potrivit paragrafului 2 al aceluiași articol, care instituie o excepție vizavi de plata impozitelor sau a altor contribuții.

Totuși, o asemenea chestiune nu scapă oricărui control din partea instanței europene: Curtea trebuie să verifice dacă articolul 1 din Protocolul nr. 1 a fost aplicat în mod corect. În acest sens, Curtea reamintește că parag. 2 al art. 1 din Protocolul nr. 1 trebuie citit în lumina principiului consacrat de prima frază a acestui articol. Ca atare, o ingerință trebuie să păstreze un just echilibru între interesul general al comunității și necesitatea protejării drepturilor fundamentale ale omului (*Tre Traktörer AB c. Suedia*, 7 iulie 1989, § 59, seria A, nr. 159). În consecință, obligația financiară legată de colectarea impozitului sau a contribuțiilor poate leza garanția consacrată prin acest text, dacă-i impune contribuabilului o sarcină excesivă sau dacă aduce atingere în mod esențial situației lui financiare (*Di Belmonte c. Italia* (nr. 2) (decizie), nr. 72665/01, 3 iunie 2004). Curtea reamintește că aplicarea retroactivă a unei legi fiscale nu este interzisă, în sine, de art. 1 din Protocolul nr. 1 (*M.A. et alii c. Finlanda* (decizie), nr. 27793/95, 10 iunie 2003, și *Di Belmonte* (nr. 2), *cit. supra*).

Autoritățile naționale sunt cele cărora le revine, în primul rând, rolul de a decide cu privire la tipul de impozite sau de contribuții pe care doresc să le colecteze. În acest domeniu, deciziile implică, de regulă, o evaluare a problemelor politice, economice și sociale pe care Convenția le lasă în competența statelor părți, deoarece autoritățile interne pot evalua mai bine decât Curtea aceste probleme. Prin urmare, statele părți dispun de o largă marjă de apreciere, iar Curtea respectă evaluarea făcută de legislator în asemenea materii, cu excepția cazului în care această evaluare ar fi lipsită de un temei rezonabil [*Gasus Dossier și Fördertechnik GmbH c. Olanda*, 23 februarie 1995, §60, seria A, nr. 306-B, *The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society și The Yorkshire Building Society c. Regatul Unit*, 23 octombrie 1997, §80, *Recueil des arrêts et décisions* 1997-VII, și *Imbert de Tremiolles c. Franța* (decizie), nr. 25834/05 și 27815/05, 4 ianuarie 2008].

b) Aplicarea principiilor menționate mai sus în prezenta cauză

În această cauză, ingerința în dreptul garantat de art. 1 din Protocolul nr. 1, creată prin impozitarea invocată de petenți, a fost prevăzută expres de lege: aprobarea Protocolului la Convenția fiscală a fost autorizată de legislator, iar textul lui a fost publicat, prin efectul unui decret. În ceea ce privește scopul ingerinței, Curtea reține că măsura litigioasă urmărea înlăturarea evaziunii fiscale, respectiv instalarea în Monaco pentru a evita impozitarea bunurilor situate în afara Franței.

Curtea apreciază că impozitarea invocată se înscrie în marja de apreciere de care dispune statul în materie fiscală și, în consecință, ea nu poate fi considerată, în sine, ca fiind arbitrară. Este adevărat că norma privind supunerea rezidenților francezi din Monaco la impozitarea bunurilor le-a fost aplicată petenților începând cu 1 ianuarie 2002, iar validarea legislativă a

Protocolului nu a intervenit decât în anul 2005. Cu toate acestea, aplicarea retroactivă a acestei legi în cazul petenților nu constituie, *per se*, o violare a art. 1 din Protocolul nr. 1, întrucât aplicarea retroactivă a unei legi fiscale nu este interzisă, în sine, de acest text al Convenției Europene [*M.A. et alii c. Finlanda*, și *Di Belmonte* (nr. 2), *cit. supra*].

Prin urmare, trebuie analizat dacă, în cauză, aplicarea Protocolului a păstrat un just echilibru între exigențele interesului general și necesitatea protejării drepturilor fundamentale ale petenților, dacă nu le-a impus acestora o sarcină excesivă sau dacă nu a adus atingere, în mod esențial, situației lor financiare.

Sub acest aspect, Curtea reține că Protocolul invocat este o expresie a unei legături vechi și strânse dintre Franța și Monaco, în materia impozitării, mai ales în ceea ce privește normele aplicabile francezilor instalați în Principat. Astfel, Convenția fiscală dintre Franța și Monaco, semnată la 18 mai 1963, prevede impozitarea cetățenilor francezi stabiliți în Monaco, în aceleași condiții ca și cum ei ar avea domiciliul sau reședința în Franța; aceleași prevederi se regăsesc și în noul text, negociat în 2001.

În plus, retroactivitatea măsurii litigioase, raportat la anul 2005, nu prezintă un caracter excepțional, din punct de vedere al dreptului fiscal, de vreme ce autorizarea legislativă pentru aprobarea Protocolului adițional al Convenției dintre Franța și Monaco a intervenit pe parcursul exercițiului financiar aferent anului 2005. De altfel, legea finanțelor, care este votată în Franța la sfârșitul fiecărui an civil, precizează chiar normele impozitare a veniturilor realizate pe parcursul exercițiului financiar încheiat.

În ceea ce privește sumele vărsate cu titlu de impozit aferent anilor 2002-2004, Curtea reține faptul că petenții se plâng de caracterul excesiv al sarcinii impozitului la care au fost supuși francezii din străinătate în anul 2005 și care corespunde unei perioade de impozitare de patru ani. Or, în cauză, chiar și cererile cu care a fost sesizată Curtea precizează că persoanele vizate au fost informate în legătură cu adoptarea viitoare a măsurii și cu efectul retroactiv al acesteia. Ele au fost invitate să anticipeze intrarea în vigoare a textului normativ și, în acest sens, să-și declare veniturile și să-și achite impozitele încă din anul 2002, în ciuda absenței, la acea dată, a unei obligații juridice. Unii contribuabili au ales să urmeze această recomandare și au achitat impozitul în fiecare an, începând din 2002. Alții au preferat să aștepte intrarea în vigoare a măsurii, în 2005, pentru a-și întocmi declarațiile și a efectua spontan plățile aferente. În cazul celor din urmă, administrația fiscală a anunțat că nu va aplica nici o penalitate pentru perioada anterioară ratificării Protocolului. De asemenea, petenții nu au fost privați de dreptul de a contesta, în fața instanțelor judecătorești legalitatea impozitelor pe care le-au achitat în mod spontan.

Prin urmare, Curtea constată că, în ciuda caracterului retroactiv al măsurii invocate, autoritățile au oferit contribuabililor o informare prealabilă care le-a permis să anticipeze efectele acestei măsurii și să aleagă între varianta achitării anuale a impozitului și opțiunea de a se pregăti pentru o plată globală a impozitului aferent anilor 2002-2005, după intrarea în vigoare a noilor texte. Prin urmare, s-a urmărit atenuarea acestei sarcini, astfel încât nu se poate considera că petenților le-a fost impusă o povară excesivă sau că măsura litigioasă le-a afectat în mod esențial situația financiară.

Ținând cont de aceste elemente, Curtea apreciază că impozitarea prevăzută în Protocolul adițional din 26 mai 2003, la Convenția dintre Franța și Monaco din 25 iunie 1969, și în legea din 14 martie 2005 care autoriza aprobarea acestui Protocol, nu a afectat justul echilibru care

trebuie să existe între exigențele interesului general și necesitatea protejării drepturilor fundamentale ale omului. Ca atare, *nu s-a produs o violare a art. 1 din Protocolul nr. 1.*

II. Pretinsa violare a articolului 1 din Protocolul nr. 1, coroborat cu articolul 14 al Convenției

Petenții au susținut că efectul retroactiv al impozitării a creat o discriminare ilicită, raportat la art. 1 din Protocolul nr. 1, coroborat cu art. 14 din Convenție, potrivit căruia:

Exercitarea drepturilor și libertăților recunoscute de prezenta Convenție trebuie să fie asigurată fără nicio deosebire bazată, în special, pe sex, rasă, culoare, limbă, religie, opinii politice sau orice alte opinii, origine națională sau socială, apartenență la o minoritate națională, avere, naștere sau orice altă situație.

2.1. Argumentele părților

Petenții au considerat că impozitarea retroactivă a averii lor creează o discriminare ilicită, întemeiată pe reședință și naționalitate, raportat la dreptul cetățenilor francezi stabiliți în Monaco la respectarea proprietății. În opinia lor, această discriminare nu a fost justificată de motive de interes general și pare lipsită de proporționalitate. Cetățenii francezi care au reședința în alte state nu sunt supuși măsurilor de impozitare decât în limita bunurilor situate în Franța, iar cazul statului Monaco nu prezintă nici o particularitate, în comparație cu alte teritorii străine din apropierea frontierelor naționale ale Franței.

Guvernul a susținut că situația rezidenților din Monaco nu este analogă celei a altor francezi stabiliți în străinătate, dat fiind caracterul de enclavă al statului Monaco. Convențiile fiscale dintre Franța și alte state prezintă diferențe care nu depind în mod necesar de autoritățile franceze, întrucât sunt rezultatul negocierilor dintre state. În fine, măsura contestată urmărește atingerea unui scop legitim, lupta împotriva evaziunii fiscale și, raportat la acest scop, ea are un caracter proporțional.

2.2. Aprecierea Curții

a) Principii generale

Curtea reamintește că, potrivit jurisprudenței sale constante, art. 14 completează alte prevederi ale Convenției și ale Protoalelor sale. El nu are o existență independentă, ci este relevant doar raportat la drepturile și la libertățile garantate de Convenție. Desigur, el poate intra în joc chiar și în absența unei violări a acestor drepturi și, în acest sens, are un caracter autonom, însă nu se va putea aplica dacă faptele în litigiu nu intră în sfera de aplicare a uneia sau a mai multor dispoziții ale Convenției (*Inze c. Austria*, 28 octombrie 1987, § 36, seria A, nr. 126, și *Thlimmenos c. Grecia* [MC], nr. 34369/97, § 40, CEDH 2000-IV).

Curtea apreciază că această condiție este îndeplinită în cauză: faptele invocate de petenți pot fi raportate la art. 1 din Protocolul nr. 1, chiar dacă s-a constatat că nu s-a produs o violare a acestui articol.

În ceea ce privește respectarea art. 14 din Convenție, coroborat cu art. 1 din Protocolul nr. 1, Curtea reamintește că nu orice diferență de tratament implică, automat, o violare a acestui articol. O asemenea concluzie pretinde, pe de o parte, ca persoanele aflate în situații

analoge sau comparabile să se bucure de un tratament preferențial, iar această diferență să nu aibă o justificare obiectivă și rezonabilă (*The National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society și The Yorkshire Building Society, cit. supra*, § 88) și, pe de altă parte, să nu existe un scop legitim și un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele folosite și scopul urmărit (*Alujer Fernández și Caballero Garcia c. Spania* (decizie), nr. 53072/99, CEDH 2001-VI). Statele contractante se bucură de o anumită marjă de apreciere pentru a stabili dacă și în ce măsură deosebirile dintre situații analoge justifică diferențe de tratament (*Karlheinz Schmidt c. Germania*, 18 iulie 1994, § 24, seria A, nr. 291-B). Întinderea acestei marje de apreciere variază în funcție de împrejurări, de domeniu și de context (*Petrovic c. Austria*, 27 martie 1998, § 38, Recueil 1998-II, și *Stec et alii c. Regatul Unit* [MC], nr. 65731/01 și 65900/01, § 52, CEDH 2006-VI).

b) Aplicarea principiilor sus-menționate la prezenta cauză

În cauză Curtea reține că impozitarea prevăzută de Protocolul adițional din 26 mai 2003 la Convenția dintre Franța și Monaco, din 25 iunie 1969, și de legea din 14 martie 2005 care autorizează aprobarea Protocolului, se aplică într-o manieră uniformă persoanelor vizate de aceste texte, aflate în situații analoge, și anume francezii care și-au mutat reședința sau domiciliul în Monaco, începând din 1 ianuarie 1989. Curtea nu împărtășește punctul de vedere al petenților, potrivit căruia aceste persoane se află într-o situație analogă altor francezi din străinătate. În materie de convenții fiscale internaționale bilaterale, regulile definite de state sunt rezultatul unei negocieri care depinde de relațiile diplomatice dintre ele și de regimurile naționale de impunere. În această privință, francezii din străinătate nu pot fi considerați o categorie uniformă, ai cărei membri se află într-o situație analogă. Dimpotrivă, Curtea apreciază că este bine să se distingă în funcție de țara în care ei și-au ales domiciliul.

Ținând cont de aceste elemente, Curtea consideră că nu este nevoie să examineze caracterul obiectiv și rezonabil al motivelor avansate de Guvern pentru a justifica măsura litigioasă.

Pentru toate aceste motive, Curtea conchide că nu s-a produs o violare a art. 1 din Protocolul nr. 1, coroborat cu art. 14 al Convenției.