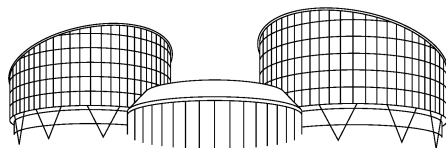


Tradus și revizuit de IER (<http://ier.gov.ro/>)



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

CURTEA EUROPEANĂ A DREPTURILOR OMULUI MAREA CAMERĂ

CAUZA VEGOTEX INTERNATIONAL S.A. ÎMPOTRIVA BELGIEI

(cererea nr. 49812/09)

HOTĂRÂRE

Art. 6 § 1 (latura penală) • Proces echitabil • Obligație fiscală prescrisă ca urmare a efectului retroactiv al unei noi jurisprudențe, dar restabilirea ulterioară a acesteia, în cadrul unei proceduri încă pendinte, printr-o legislație retroactivă, dar previzibilă, prin care s-a reînstituit securitatea juridică • Aplicabilitatea într-o cauză fiscală a unor principii jurisprudențiale referitoare la o legislație retroactivă care influențează deznodământul judiciar al unui litigiu în care statul este parte • Garanțiile prevăzute la art. 6 care nu se aplică în toată rigoarea lor în domeniul fiscal, care nu face parte din nucleul dur al dreptului penal • Criterii de apreciere a caracterului imperativ al motivelor de interes general relevante
Art. 6 § 1 • Substituirea motivelor efectuată de Curtea de Casație fără a aduce atingere dreptului de acces la o instanță, principiului contradictorialității și principiului egalității armelor
Art. 6 § 1 • Durata excesivă a procedurii

STRASBOURG

3 noiembrie 2022

Hotărârea este definitivă. Aceasta poate suferi modificări de formă.

În cauza Vegotex International S.A. împotriva Belgiei,

Curtea Europeană a Drepturilor Omului, reunită în Marea Camera compusă din:

Robert Spano,
Jon Fridrik Kjølbro,
Síofra O’Leary,
Gabriele Kucsko-Stadlmayer,
Ksenija Turković,
Paul Lemmens,
Ganna Yudkivska,
Aleš Pejchal,
Valeriu Grițco,
Yonko Grozev,
Armen Harutyunyan,
Stéphanie Mourou-Vikström,
Lado Chanturia,
Ivana Jelić,
Gilberto Felici,
Arnfinn Bårdsen,
Raffaele Sabato, *judcători*,

și Johan Callewaert, *grețier adjunct al Marii Camere*,

după ce a deliberat în camera de consiliu, la 7 iulie 2021 și 25 mai 2022,
pronunță prezenta hotărâre, adoptată la cea din urmă dată:

INTRODUCERE

1. Cererea are ca obiect o procedură fiscală de recuperare a impozitului și majorarea impozitului la plata căreia a fost obligată societatea reclamantă. Invocând art. 6 § 1 din Convenție, societatea reclamantă se plânge de intervenția legiuitorului în cursul procedurii, de încălcarea dreptului său de acces la o instanță și a principiului contradictorialității, ca urmare a substituirii motivelor efectuată de Curtea de Casație (*Cour de cassation*), precum și de depășirea termenului rezonabil.

PROCEDURA

2. La originea cauzei se află cererea nr. 49812/09 îndreptată împotriva Regatului Belgiei, prin care o societate anonimă de drept belgian, cu sediul în Antwerpen, Vegotex International S.A. („societatea reclamantă”), a sesizat Curtea la 10 septembrie 2009 în temeiul art. 34 din Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale („Convenția”).

3. Societatea reclamantă a fost reprezentată de P. Wouters și D. Van Belle, avocați în Louvain și, respectiv, Antwerpen. Guvernul belgian („Guvernul”)

a fost reprezentat de agentul guvernamental, doamna I. Niedlispacher, din cadrul Serviciului Public Federal de Justiție.

4. Cererea a fost repartizată Secției a treia a Curții (art. 52 § 1 din Regulamentul Curții – „Regulamentul”). La 14 mai 2018, capetele de cerere formulate în temeiul art. 6 § 1 din Convenție au fost comunicate Guvernului, iar cererea a fost declarată inadmisibilă în ceea ce privește celelalte capete de cerere, în conformitate cu art. 54 § 3 din Regulamentul Curții. Părțile au făcut schimb de observații cu privire la admisibilitatea și temeinicia cererii.

5. La 10 noiembrie 2020, o cameră a acestei secții, compusă din Georgios A. Serghides, președinte, Paul Lemmens, Helen Keller, Georges Ravarani, María Elósegui, Darian Pavli, Peeter Roosma, judecători, și Milan Blaško, grefier de secție, a pronunțat hotărârea sa. Aceasta a declarat, în unanimitate, cererea admisibilă și a constatat, în unanimitate, neîncălcarea art. 6 § 1 din Convenție ca urmare a intervenției legiuitorului în cursul procedurii, neîncălcarea art. 6 § 1 ca urmare a substituirii motivelor de către Curtea de Casație și încălcarea art. 6 § 1 din cauza depășirii termenului rezonabil.

6. La 9 februarie 2021, societatea reclamantă a solicitat trimiterea cauzei în fața Marii Camere. La 8 martie 2021, colegiul Marii Camere a admis această cerere.

7. Componența Marii Camere a fost stabilită ulterior, în conformitate cu dispozițiile art. 26 § 4 și § 5 din Convenție și ale art. 24 din Regulament.

8. Atât societatea reclamantă, cât și Guvernul au depus observații scrise suplimentare cu privire la fondul cauzei (art. 59 § 1 din Regulament).

9. La 7 iulie 2021, a avut loc o ședință Palatul Drepturilor Omului din Strasbourg, prin videoconferință, din cauza situației sanitare legate de pandemia de COVID-19 (art. 59 § 3 din Regulament). Înregistrarea ședinței a fost făcută publică în aceeași zi pe site-ul internet al Curții.

S-au înfățișat:

– *pentru Guvern*

doamna I. NIEDLISPACHER,
agent,
domnul R. JAFFERALI, avocat,
consilier,

– *pentru societatea reclamantă*

domnul P. WOUTERS, avocat,
consilier.

Curtea a ascultat declarațiile acestora, precum și răspunsurile acestora la întrebările adresate de judecători.

ÎN FAPT

10. Reclamanta este o societate anonimă de drept belgian, cu sediul în Antwerpen.

I. ETAPA ADMINISTRATIVĂ

11. La 5 octombrie 1995, societatea reclamantă a fost informată cu privire la intenția administrației fiscale de a-i rectifica declarația de impunere pentru anul fiscal 1993, pe motiv că deducerea fiscală pentru anumite costuri aferente unei tranzacții bursiere, solicitată de societatea reclamantă, nu era acceptată întrucât aceste costuri nu îndeplineau condițiile prevăzute de Codul privind impozitul pe venit din 1992 (*le code des impôts sur les revenus*, „CIR 92”). Nici deducerea costurilor de investiții nu putea fi recunoscută. Societatea a primit o notificare potrivit căreia trebuia să plătească o majorare a impozitului de 50%, formulată astfel: „Prima infracțiune săvârșită în scopul sustragerii de la plata impozitului”.

12. La 2 noiembrie 1995, societatea reclamantă și-a exprimat dezacordul.

13. La 11 decembrie 1995, administrația financiară a stabilit în sarcina societății reclamante un impozit pe profit în cuantum de 12 054 089 de franci belgieni („BEF”) [adică 298 813,06 euro („EUR”)], precum și o majorare de întârziere de 50%, corespunzătoare sumei de 6 027 045 BEF (adică 149 405,54 EUR); Decizia de impunere a fost notificată societății reclamante la 15 decembrie 1995.

14. La 22 februarie 1996, societatea reclamantă a formulat o contestație motivată, adresată directorului regional pentru impozite directe din Antwerpen (*directeur régional des contributions directes d’Anvers*), având ca obiect impozitul stabilit în sarcina sa și majorarea de întârziere.

15. La 19 septembrie 2000, contestația a fost respinsă de directorul regional.

16. La 24 octombrie 2000, administrația fiscală i-a comunicat societății reclamante, prin intermediul unui executor judecătoresc, o „somație de plată cu efect întreruptiv al cursului prescripției” (*commandement de payer interruptif de prescription, verjaringstuitend bevel tot betaling*; supra, pct. 38): Documentul preciza faptul că servea doar la întreruperea cursului prescripției și nu avea ca scop executarea plății datoriei fiscale, întrucât aceasta fusese contestată de societatea reclamantă.

II. ETAPA JUDICIARĂ

17. La 14 decembrie 2000, societatea reclamantă a introdus o acțiune în fața tribunal de première instance d’Anvers (Tribunalul de Primă Instanță din Antwerpen), având ca obiect în special anularea majorării de întârziere stabilită în sarcina sa pentru anul fiscal 1993.

18. La 8 martie 2004, tribunalul a declarat acțiunea admisibilă și în mică parte întemeiată. Strict în măsura în care majorarea privea deducerea costurilor de investiții, tribunalul a considerat că din probele de la dosar reieșea că nu exista niciun motiv pentru aplicarea unei majorări de întârziere de 50% din impozit, astfel încât, potrivit legii, majorarea trebuia să fie redusă la 10%. Cererea a fost respinsă în ceea ce privește celelalte capete de cerere. În special, a fost confirmată majorarea de întârziere cu 50% din impozit, legată de costurile aferente tranzacției bursiere.

19. La 15 aprilie 2004, societatea reclamantă a declarat apel. Aceasta a solicitat în special recunoașterea prescripției dreptului statului de a recupera impozitul pentru anul fiscal 1993. Cu privire la acest aspect, a susținut că prescripția datoriilor sale intervenise la cinci ani de la data la care trebuiau plătite. Potrivit societății reclamante, acest termen de prescripție de cinci ani începuse să curgă la 15 februarie 1996, la două luni de la trimiterea deciziei de impunere din 15 decembrie 1995, nu fusese întrerupt și, prin urmare, se împlinise la 15 februarie 2001. Societatea reclamantă a făcut referire la linia jurisprudențială a Curții de Casație, consacrată în 2002, conform căreia notificarea unei somații de plată a unei obligații fiscale contestate nu avea efect întreruptiv asupra cursului prescripției impozitului (infra, pct. 40).

20. La 9 iulie 2004, a fost promulgată o lege-program, care a intrat în vigoare la 25 iulie 2004 (infra, pct. 45).

21. La 6 februarie 2007, cour d'appel d'Anvers (Curtea de Apel din Antwerpen) a confirmat hotărârea atacată. Aceasta a apreciat, în primul rând, că „somația de plată cu efect întreruptiv al cursului prescripției” din 24 octombrie 2000 nu a fost în măsură să întrerupă cursul de prescripție, întrucât aceasta nu constituia o „somație” (*bevel tot betaling*) în sensul articolului 2244 din Codul civil. Într-adevăr, o somație nu ar putea avea un efect întreruptiv decât dacă s-ar baza pe un titlu executoriu. Or, aceasta nu se întemeia pe un astfel de titlu, întrucât decizia de impunere din 11 decembrie 1995 a fost contestată de societatea reclamantă. În continuare, Curtea de Apel a considerat că, întrucât „somația de plată cu efect întreruptiv al cursului prescripției” nu constituia o „somație” în sensul articolului 2244 din Codul civil, dispoziția interpretativă de la articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, care făcea referire doar la „somație” (*commandement, dwangbevel*), nu era aplicabilă. În schimb, Curtea de Apel a apreciat că termenul de prescripție fusese suspendat în temeiul articolului 2251 din Codul civil. Potrivit acestei dispoziții, termenul de prescripție nu curgea împotriva persoanelor care „intrau sub incidența uneia dintre excepțiile prevăzute de o lege” (infra, pct. 51). Or, atât timp cât obligația fiscală era contestată, statul nu putea solicita plata acesteia. Prin urmare, termenul de prescripție a acestei obligații era suspendat până la pronunțarea unei hotărâri definitive cu privire la litigiul fiscal în cauză. Așadar, dreptul de recuperare a impozitului în litigiu nu se prescrisese. În ceea ce privește fondul, Curtea de Apel a respins toate capetele de cerere îndreptate împotriva hotărârii atacate.

22. La 22 august 2007, societatea reclamantă a formulat recurs în casație. Aceasta a invocat un motiv unic referitor la suspendarea termenului de prescripție, reținută de Curtea de Apel în temeiul articolului 2251 din Codul civil.

23. La 19 noiembrie 2007, statul a formulat, de asemenea, recurs în casație. Acesta a invocat un motiv unic referitor la întreruperea cursului prescripției în temeiul articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, care nu fusese reținută de Curtea de Apel.

24. La 17 octombrie 2008, avocatul general de pe lângă Curtea de Casație a formulat concluzii scrise. Acesta a concluzionat că motivul invocat de societatea recurentă în sprijinul recursului său era inadmisibil ca fiind lipsit de interes, întrucât decizia atacată rămânea, în orice caz, justificată din punct de vedere legal în cazul în care Curtea de Casație înlocuia motivul hotărârii atacate cu motivul potrivit căruia termenul de prescripție fusese întrerupt, în conformitate cu articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, prin notificarea somației de plată din 24 octombrie 2000. Avocatul general a făcut referire la jurisprudența Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională) (hotărârile din 7 decembrie 2005 și 1 februarie 2006) și a Curții de Casație (hotărârea din 17 ianuarie 2008) (infra, pct. 47 și, respectiv, 48).

25. Societatea reclamantă menționează că a primit concluziile avocatului general la 5 martie 2009, acest lucru nefiind contestat de Guvern.

26. La 9 martie 2009, societatea reclamantă a depus un memorandum în temeiul articolului 1107 din Codul judiciar (infra, pct. 54). Aceasta a susținut că, în cazul în care Curtea de Casație ar proceda la substituirea motivelor propusă de avocatul general, aceasta ar încălca art. 6 din Convenție, întrucât societatea reclamantă nu ar avea posibilitatea să conteste motivul propus. De asemenea, aceasta a pretins că nu erau îndeplinite condițiile pentru a proceda la substituirea motivelor. A adăugat că instanțele de fond nu au răspuns la o serie de obiecții ridicate în fața lor, în special faptul că aplicarea articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 ar constitui o încălcare a art. 6 din Convenție. Această chestiune ar trebui să fie discutată în fața instanțelor de fond, având în vedere că părțile nu dispuneau de niciun mijloc de a o dezbate în mod admisibil în fața Curții de Casație.

27. Printr-o hotărâre din 13 martie 2009 (F.07.0085.N-F.07.0105.N), care reflecta concluziile avocatului general, Curtea de Casație a considerat că, în temeiul articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, somația de plată întrerupea în mod valabil cursul prescripției, chiar și în lipsa unei „obligații fiscale necontestate”. În continuare, a constatat următoarele:

„11. Articolul 49 din Legea-program nu este [...] o dispoziție legală interpretativă.

Totuși, această nouă dispoziție trebuie să fie aplicată retroactiv de către instanță, în conformitate cu voința legiuitorului. Din lucrările parlamentare referitoare la această dispoziție reiese clar că, atunci când a adoptat o măsură retroactivă, scopul legiuitorului a fost acela de a proteja drepturile Trezoreriei în contextul unei proceduri pendente în

care neîndeplinirea obligației de plată a impozitelor contestate în temeiul poziției exprimate în cadrul jurisprudenței era pe punctul de a se prescrie sau se prescrisese deja.

12. Din toate cele de mai sus rezultă că, având în vedere constatările de fapt ale judecătorilor instanței de apel, somația de plată cu efect întreruptiv al termenului de prescripție, din 24 octombrie 2000, avea un efect întreruptiv, astfel încât nu s-a prescris dreptul de recuperare a majorării de întârziere aferente impozitului pe venit pentru anul fiscal în cauză.

13. Decizia criticată de reclamantă se dovedește a fi justificată din punct de vedere legal în temeiul noului motiv stabilit de Curtea de Casație. Astfel, indiferent de formularea utilizată de [judecătorii instanței de apel], [această decizie] nu încalcă dispozițiile menționate în motivul [de recurs în casație].

Motivul este inadmisibil, fiind lipsit de interes.”

Prin urmare, Curtea de Casație a respins recursul societății recurente și a declarat recursul introdus de stat inadmisibil ca fiind lipsit de interes, acest recurs fiind îndreptat împotriva unei decizii care îi era favorabilă.

CADRUL JURIDIC ȘI PRACTICA RELEVANTE

I. DREPTUL ȘI PRACTICA INTERNE

A. Stabilirea impozitelor și căile de atac

28. Impozitul pe profit se stabilește prin înscrierea sa în registrul fiscal. Pentru recuperarea impozitelor, administrația trebuie să dispună de un titlu de creanță fiscală împotriva contribuabilului, creanță pe care aceasta o stabilește, în mod unilateral, prin înscrierea sa într-un document oficial, și anume registrul fiscal. Impozitul stabilit este înscris în registrul fiscal, în numele contribuabilului, care este apoi înștiințat printr-o „decizie de impunere”, de îndată ce titlul de creanță fiscală înscris în registru devine titlu executoriu.

29. Contribuabilul în cauză poate „să formuleze în scris o contestație, care se depune la directorul Direcției Impozite și Taxe, împotriva impozitului stabilit, inclusiv împotriva tuturor obligațiilor accesorii de plată, a majorărilor și a amenzilor” [articolul 366 din Codul privind impozitul pe venit din 30 iulie 1992 („CIR 92”), care a înlocuit Codul privind impozitul pe venit din 26 februarie 1964].

30. Ulterior, acesta are posibilitatea de a contesta în fața Tribunalului de Primă Instanță decizia adoptată în urma acestei căi administrative de atac (articolul 375 din același cod).

31. De la intrarea în vigoare a Legii din 23 martie 1999 privind organizarea judiciară în materie fiscală, calea de atac în justiție poate fi introdusă și în cazul în care directorul Direcției Impozite și Taxe nu adoptă o decizie în termen de șase luni de la introducerea căii administrative de atac (articolul 1385undecies din Codul judiciar). Totuși, această dispoziție nu este aplicabilă în cazul în care această cale de atac are ca obiect un impozit aferent anului

fiscal 1998 sau unui an fiscal anterior, în cazul impozitului pe venit (articolul 11 din Legea din 23 martie 1999, menționată anterior).

32. Formularea unei contestații sau a unei acțiuni în justiție nu împiedică înființarea popririi menite să garanteze recuperarea integrală a impozitului contestat, inclusiv a creanțelor fiscale principale, a creanțelor fiscale accesorii și a majorărilor, a dobânzilor și a cheltuielilor (articolul 409 din CIR 92).

33. Cu toate acestea, din articolul 410 din CIR 92 rezultă că, în cazul unei contestații sau al unei acțiuni în justiție, impozitul (creanța fiscală principală, creanța fiscală accesorie, plus majorările și dobânzile aferente) este considerat drept o creanță lichidă și certă, care poate fi recuperată printr-o procedură de executare, doar în măsura în care corespunde valorii veniturilor declarate sau, în cazul în care a fost stabilit din oficiu (în lipsa unei declarații), în măsura în care nu depășește ultimul impozit stabilit definitiv în sarcina debitorului pentru un an fiscal anterior.

34. Numai această „obligație fiscală necontestată” – potrivit terminologiei uzuale – poate face obiectul unei proceduri de executare, în așteptarea adoptării deciziei cu privire la contestație sau la acțiunea în justiție. Aceasta înseamnă în special că, în cazul în care un impozit face obiectul unei contestații în cadrul căreia se stabilește că valoarea obligației fiscale necontestate este zero, executarea silită nu este posibilă atât timp cât nu a fost soluționat litigiul.

35. Articolul 444 din CIR 92 prevede că, în cazul nedeunerii declarației sau al depunerii tardive a acesteia, ori în cazul în care declarația este incompletă sau inexactă, impozitului datorat pentru partea de venituri nedeclarete i se aplică o majorare în funcție de natura și gravitatea infracțiunii, conform unei scale variabile stabilite de Rege, care variază între 10% și 200% din impozitul datorat pentru partea de venituri nedeclarete. În cazul în care nu există dovezi de rea-credință se poate renunța la majorarea minimă de 10%. Quantumul total al impozitului datorat pentru partea de venituri nedeclarete și majorarea aferentă impozitului nu pot depăși valoarea veniturilor nedeclarete.

B. Cu privire la termenul de prescripție în materie fiscală

1. Întreruperea termenului de prescripție

36. În conformitate cu articolul 145 din Decretul regal din 27 august 1993 de punere în aplicare a CIR 92, creanțele fiscale se prescriu la cinci ani de la data la care trebuie achitate impozitele. Termenul de prescripție poate fi întrerupt în modul prevăzut la articolul 2244 și următoarele din Codul civil sau prin renunțarea la beneficiul termenului de prescripție deja scurs. În cazul întreruperii termenului de prescripție, începe să curgă un nou termen de prescripție, care poate fi întrerupt în același mod și care se împlinește la cinci ani de la ultimul act întreruptiv al termenului de prescripție anterior, în cazul în care nu a fost introdusă nicio acțiune în justiție.

37. La momentul faptelor, articolul 2244 din Codul civil prevedea că termenul de prescripție putea fi întrerupt atunci când contribuabilului în privința căruia se urmărea împiedicarea prescripției i s-a comunicat o citație de înfățișare în instanță, o somație sau un ordin de poprire.

38. Înainte de intrarea în vigoare a Legii-program din 22 decembrie 2003 (infra, pct. 42), depunerea unei contestații nu întrerupea termenul de prescripție a obligației fiscale. În acest scop, administrația adoptase o practică ce consta în comunicarea unei somații de plată către contribuabilii vizați (aceasta este practica urmată în speță, supra, pct. 16). Printr-o hotărâre din 28 octombrie 1993, Curtea de Casație a hotărât că procedura de executare silită efectuată în urma unei astfel de somații era nulă și neavenită în lipsa unei „obligații fiscale necontestate”. Cu toate acestea, Curtea a lăsat deschisă chestiunea dacă somația care a precedat această executare silită a avut un efect întreruptiv de prescripție, în lipsa unei obligații fiscale necontestate (*Pasicrisie*, 1993, I, n° 433). Ulterior, administrația fiscală și-a clarificat practica în cadrul a două circulare (CI.RH.884/458.433 din 25 august 1994 și CI.R14/469.194 din 29 februarie 1996). Aceste circulare impuneau administrațiilor financiare să menționeze clar în cadrul somațiilor faptul că aceste acte nu făceau decât să întrerupă cursul termenului de prescripție, fără amenințarea executării silite (cu excepția cazurilor în care suma în cauză constituia o obligație fiscală necontestată).

39. Întrucât Curtea de Casație nu a soluționat problema efectului întreruptiv de prescripție, aceasta a continuat să fie ridicată de contribuabili. Astfel, ulterior s-a putut constata că practica administrativă se afla, „de mult timp [*sinds geruime tijd*], la originea a numeroase litigii cu privire la validitatea unei astfel de somații emise pentru o obligație fiscală contestată în privința căreia nicio parte din obligație nu [putea] fi considerată drept lichidă și certă” (expunerea de motive anexată proiectului de lege care a condus la adoptarea Legii-program din 22 decembrie 2003, *Documents parlementaires*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/001 și 51-0474/001, p. 147).

40. Printr-o hotărâre din 10 octombrie 2002 (C.01.0157.F; confirmată prin hotărârea C.01.0287.N din 21 februarie 2003, hotărârea C.02.0024.F din 27 februarie 2004 și hotărârea C.02.0596.F din 12 martie 2004), Curtea de Casație a contestat această practică. În fapt, aceasta a hotărât că somația constituia un „act de urmărire în justiție care presupune[a] existența unui titlu executoriu și premergătoare procedurii de executare silită”, astfel încât, fiind notificată de către stat în absența unei obligații fiscale necontestate, nu putea să producă un „efect întreruptiv”. Această jurisprudență împiedica întreruperea cursului prescripției prin emiterea unei somații de plată, în cazul unei contestații privind un impozit înscris în registrul contribuabililor.

41. Această nouă linie jurisprudențială a generat un răspuns din partea legiuitorului. Acesta a considerat că intervenția sa era indispensabilă „pentru a împiedica situația în care, întrucât administrația nu [putea] să întrerupă în mod valabil termenul de prescripție pentru recuperarea obligațiilor fiscale

contestate, în privința cărora nu exista o cotă certă, lichidă și imediat exigibilă, multe dintre aceste obligații să fie declarate prescrise”, intervenția sa fiind „cu atât mai imperativă pentru examinarea datelor referitoare la arieratele fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit, care indica faptul că obligațiile fiscale contestate [aveau] o pondere de peste 40% din aceste arierate” (expunerea de motive citată anterior, p. 148). Se preciza că, „în conformitate cu principiile referitoare la aplicarea legii în timp, aceste dispoziții erau aplicabile în cazul procedurilor pendinte” (*ibidem*).

42. Prin urmare, legiuitorul a instituit un mecanism de suspendare a termenului de prescripție (a se vedea, cu privire la acest aspect, *infra*, pct. 52), precum și un mecanism de întrerupere a termenului de prescripție. Astfel, cu ocazia adoptării Legii-program din 22 decembrie 2003, acesta a introdus noi dispoziții în CIR 92. Noul articol 443bis a preluat dispozițiile incluse anterior în articolul 145 din Decretul regal din 27 august 1993 de punere în aplicare a CIR 92 (*supra*, pct. 36), în special în ceea ce privește modalitatea de întrerupere a termenului de prescripție.

43. Întrebat de un deputat dacă această lege urma să creeze un vid juridic între data pronunțării hotărârii Curții de Casație din 21 februarie 2003 (*supra*, pct. 40) și data intrării în vigoare a dispozițiilor menționate anterior, ministrul de Finanțe a precizat că prescripția putea să intervină în mai multe cazuri, dar că era practic imposibil să se cuantifice importanța sa în ceea ce privește pierderea de venituri fiscale. A apreciat că această prescripție nu putea afecta decât „un număr relativ limitat de dosare”. Ministrul a precizat, de asemenea, că aceste dispoziții „nu [puteau] fi aplicate cu efect retroactiv întrucât [era] vorba despre o problemă de ordin public, importantă în materie de prescripție și care ar putea avea consecințe semnificative pentru contribuabili” (*Documents parlementaires*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/027, p. 20).

44. În avizul său cu privire la proiectul de articol 443ter din CIR 92, Conseil d’État și-a exprimat îndoielile cu privire la aplicabilitatea acestei dispoziții în cazul impozitelor al căror termen de prescripție se împlinise deja înainte de intrarea în vigoare a proiectului de lege, în conformitate cu jurisprudența Curții de Casație sus-menționată. În această privință, a subliniat că „dacă autorul proiectului preliminar [intenționa] să prevină riscul invocării prescripției de către contribuabili în astfel de cazuri, [era] necesară o dispoziție tranzitorie explicită” (Avizele din 7 și 12 noiembrie 2003, *Documents parlementaires*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0473/001 și 51-0474/001, p. 464).

45. Bazându-se în special pe această observație, legiuitorul a inclus ulterior în Legea-program din 9 iulie 2004 o „dispoziție legală interpretativă, aplicabilă cazurilor la care se face referire în hotărârile Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și din 21 februarie 2003” (justificarea amendamentului nr. 7-al Guvernului, *Documents parlementaires*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-

1138/015, p. 2). Este vorba despre articolul 49 din această lege, care avea următorul cuprins:

„Fără a aduce atingere faptului că somația constituie prima etapă a procedurii judiciare propriu-zise [...], somația trebuie să fie interpretată în sensul că reprezintă, de asemenea, un act întreruptiv de prescripție în sensul articolului 2244 din Codul civil, chiar și în cazul în care obligația fiscală contestată nu are un caracter cert și lichid. ”

46. Mai mulți contribuabili, printre care reclamantele în cauza *Optim & Industerre împotriva Belgiei* [(dec.), nr. 23819/06, 11 septembrie 2012], au introdus în fața Cour d'arbitrage (Curtea de Arbitraj) [în prezent Cour constitutionnelle (Curtea Constituțională)] cereri de anulare a articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004.

47. Printr-o hotărâre din 7 decembrie 2005 (nr. 177/2005; a se vedea și hotărârea nr. 20/2006 din 1 februarie 2006), Curtea Constituțională a respins acțiunile. Aceasta a constatat următoarele:

„B.19.1. [...] dispoziția adoptată a fost justificată prin faptul că termenul de prescripție a impozitelor contestate fusese întotdeauna întrerupt prin comunicarea unei somații de plată, iar validitatea acestei somații fusese recunoscută întotdeauna, până la pronunțarea hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003 [...].

Deși exista o controversă cu privire la natura somației în sensul articolului 2244 din Codul civil, totuși nu exista niciun motiv, înainte de pronunțarea acestor hotărâri [...], care să permită respingerea tezei dublului efect al somației, invocată de administrație, potrivit căreia o somație, deși neregulamentară în calitate de măsură de executare, putea totuși să își păstreze efectele în calitate de act întreruptiv de prescripție.

În fapt, la adoptarea Codului civil, în 1804, somația nu era considerată drept o măsură de executare, ci o măsură pregătitoare, prin care era exprimată voința unui creditor de a obține plata sumelor datorate.

După intrarea în vigoare a Codului judiciar, mai precis a articolului 1494 și următoarele din acesta, a apărut o controversă cu privire la natura somației, unii considerând că aceasta nu mai era o măsură pregătitoare, ci o măsură de executare. Deși somația prevăzută la articolele 148 și 149 din [Decretul regal din 27 august 1993 de punere în aplicare a CIR 92] constituie o măsură de executare a cărei validitate depinde de caracterul lichid și cert al datoriei, efectele somației, în sensul articolului 2244 din Codul civil, nu sunt supuse unor condiții de validitate legal prevăzute.

Cu toate acestea, nici dispozițiile menționate anterior din Codul judiciar și nicio hotărâre a Curții de Casație nu excludeau validitatea somației în calitate de act întreruptiv de prescripție, în cazul în care datoria nu este certă și lichidă.

Dimpotrivă, anumite hotărâri ale instanțelor de fond au recunoscut acest efect întreruptiv de prescripție al unei somații, independent de validitatea acesteia în calitate de măsură de executare.

B.19.2. Această abordare a ghidat practica administrativă în materie de impozite pe venit și a determinat numeroși contribuabili să semneze un document de renunțare la beneficiul termenului de prescripție deja scurs.

B.19.3. În plus, printr-o hotărâre din 28 octombrie 1993, Curtea de Casație a casat o hotărâre a Cour d'appel de Liège (Curtea de Apel din Liège), întrucât aceasta nu răspunsese la concluziile statului belgian potrivit cărora somația avea „în special scopul de a întrerupe cursul prescripției, în conformitate cu articolul 194 din Decretul regal de

HOTĂRÂREA VEGOTEX INTERNATIONAL S.A. ÎMPOTRIVA BELGIEI

punere în aplicare a Codului privind impozitul pe venit [...]” și Cour d’appel de Bruxelles (Curtea de Apel din Bruxelles), instanța de trimitere, a hotărât, printr-o hotărâre din 24 iunie 1997, „că o astfel de somație trebuie considerată drept un act întreruptiv de prescripție, în sensul articolului 2244 din Codul civil, și nu este afectată de nulitatea procedurii de executare silită ulterioară acestui act, efectul întreruptiv al somației fiind independent de efectele titlului executoriu ca atare (Bruxelles, 24 iunie 1997, J.T., 1998, pp. 458-459).

B.19.4. Prin urmare, întrucât a comunicat o somație, statul putea să considere în mod legitim că a întrerupt în mod valabil cursul prescripției, chiar și atunci când obligația fiscală era contestată.

B.19.5. În plus, ministrul de Finanțe a menționat următoarele în ceea ce privește dispoziția adoptată: „[Aceasta] permite evitarea discriminării arbitrare între contribuabilii care au semnat un document de renunțare la beneficiul termenului de prescripție deja scurs și cei care au refuzat să semneze o astfel de renunțare și au așteptat să primească o somație. În cazul în care nu a fost semnată nicio renunțare la beneficiul termenului de prescripție deja scurs, comunicarea unei somații este singura cale prin care administrația financiară poate întrerupe prescripția. Conform jurisprudenței recente a Curții de Casație, ar dispărea și această posibilitate, astfel încât nu ar putea fi evitată prescripția. Întrucât contribuabilii înșiși au contestat impozitele, aceștia nu puteau avea așteptarea legală ca datoria fiscală să se prescrie din acest motiv. Nu pare rezonabil ca un contribuabil să se aștepte să fie scutit de obligațiile sale fiscale prin introducerea unei acțiuni, în timp ce statul nu poate recupera impozitul datorat” (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-1138/015, pp. 2-3).

B.19.6. Deși hotărârile Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și din 21 februarie 2003 au, din punct de vedere juridic, o autoritate relativă de lucru judecat, acestea au, în măsura în care au soluționat problema de drept referitoare la natura și efectele unei somații, o autoritate *de facto* obligatorie pentru toate instanțele, având în vedere că deciziile care se abat de la abordarea Curții de Casație riscă să fie casate pentru încălcarea legii, astfel cum este interpretată de Curtea de Casație. În plus, din jurisprudența invocată de părțile reclamante reiese că instanțele de fond au fost de acord cu soluția reținută în cele două hotărâri ale Curții de Casație menționate anterior.

B.19.7. Prin urmare, hotărârile din 10 octombrie 2002 și din 21 februarie 2003 au avut drept consecință privarea de efectul său, în mod retroactiv, a metodei de întrerupere a termenului de prescripție utilizată în mod obișnuit în privința impozitelor pe venit [...]. Astfel, o categorie de contribuabili a fost eliberată de o obligație pe care au contestat-o, dar care nu poate fi considerată drept nedatorată. La rândul său, legiuitorul a adoptat o dispoziție retroactivă pentru a contracara efectul retroactiv al normei jurisprudențiale stabilite prin hotărârile menționate anterior.

B.19.8. În prezenta cauză, recurgerea la o dispoziție retroactivă poate fi explicată, de asemenea, prin lipsa unei dispoziții care să permită să i se solicite Curții de Casație limitarea în timp a efectelor pozițiilor de principiu adoptate în hotărârile sale, în timp ce atât Curtea de Justiție a Comunităților Europene (articolul 231 al doilea paragraf din Tratatul CE), cât și Curtea de Arbitraj [articolul 8 alineatul (2) din Legea specială din 6 ianuarie 1989 privind Curtea de Arbitraj] și Conseil d’État (articolul 14ter din legile coordonate din 12 ianuarie 1973 privind Conseil d’État) pot menține efectele actelor pe care le anulează.

B.19.9. Răspunsul inițial al legiuitorului la hotărârile sus-menționate ale Curții de Casație, din Legea-program din 22 decembrie 2003, a presupus includerea în [CIR 92] a articolelor 443bis și 443ter, într-un nou capitol IXbis, intitulat „Prescripția drepturilor Trezoreriei”.

Legiuitorul a completat acest răspuns prin dispoziția atacată din Legea-program din 9 iulie 2004.

Având în vedere intervalul scurt de timp dintre datele adoptării lor, trebuie să se considere că aceste dispoziții formează, împreună, răspunsul legiuitorului la hotărârile sus-menționate.

B.19.10. În plus, în cursul lucrărilor pregătitoare, s-a constatat, pe de o parte, că „obligatiile fiscale contestate [aveau] o pondere de peste 40% din [arieratele fiscale aferente impozitului pe venit]” [...] și, pe de altă parte, că anumite dosare care urmau să beneficieze de pe urma poziției adoptate de Curtea de Casație „priveau o evaziune fiscală pe scară largă” [...]. S-a putut considera că măsura în cauză îndeplinea cerințele de interes general în măsura în care, fără a aduce atingere drepturilor contribuabililor, proteja drepturile Trezoreriei în ceea ce privește impozitele contestate.

B.19.11. În sfârșit, efectul retroactiv al dispoziției adoptate nu restrânge în mod disproporționat drepturile contribuabililor care, înainte de pronunțarea hotărârilor Curții de Casație, considerau că somația care le fusese comunicată a întrerupt în mod valabil cursul prescripției. Faptul că aceștia au putut, contrar așteptărilor, să speră că vor beneficia de pe urma jurisprudenței sus-menționate a Curții de Casație, nu poate priva legiuitorul de justificarea intervenției sale.

B.20. Prin urmare, se pare că măsura este justificată de circumstanțe speciale și excepționale și că se bazează pe motive imperative de interes general. ”

48. În două hotărâri din 17 ianuarie 2008 (F.06.0082.N și F.07.0057.N), Curtea de Casație a confirmat că din articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 reieșea că o somație comunicată cu privire la o obligație fiscală contestată constituia un act de întreruptiv de prescripție valabil, chiar dacă nu exista o obligație fiscală necontestată. În cea de-a doua dintre aceste hotărâri, a considerat, de asemenea, că articolul 49 nu constituia o dispoziție interpretativă, dar că trebuia totuși să fie aplicată retroactiv, în conformitate cu voința legiuitorului.

49. Printr-o hotărâre din 21 noiembrie 2013 (F.11.0175.N), pronunțată așadar ulterior hotărârii sale în cauza societății reclamante, Curtea de Casație a considerat că articolul 49, „care trebuie să împiedice anumiți contribuabili să beneficieze de un avantaj neprevăzut de legiuitor și care este conform cu interesul general și necesar pentru a asigura plata impozitelor - normele de stabilire a acestora nefiind modificate de legiuitor - este compatibil cu articolul 1 din Primul Protocol adițional la Convenția pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale”.

50. Printr-o lege din 13 aprilie 2019, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2020, mai multe dispoziții privind procedurile fiscale au fost armonizate și integrate într-un nou Cod privind recuperarea pe cale amiabilă și prin executare silită a creanțelor fiscale și nefiscale (Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, „CRAF”). Dispozițiile articolului 443bis din CIR 92, referitoare la întreruperea cursului prescripției prin acțiuni de recuperare a impozitelor (supra, pct. 41), sunt incluse acum la articolul 24 din CRAF [a se vedea, de asemenea, în ceea ce privește

suspendarea [termenului de prescripție], infra, pct. 53]. În contextul acestei codificări, articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 a fost abrogat.

2. *Suspendarea termenului de prescripție*

51. Articolul 2251 din Codul civil prevede că „termenul de prescripție curge împotriva tuturor persoanelor, cu excepția cazului în care acestea intră sub incidența uneia dintre excepțiile prevăzute de lege”.

52. Cu ocazia adoptării Legii--program din 22 decembrie 2003 (supra, pct. 42), legiuitorul a introdus o nouă dispoziție în CIR 92, și anume 443*ter*. Această dispoziție prevedea că orice cale de atac administrativă sau judiciară referitoare la stabilirea sau recuperarea impozitelor și impozitelor reținute la sursă urma să suspende, pe viitor, cursul prescripției.

53. De la intrarea în vigoare a CRAF (supra, pct. 50), conținutul articolului 443*ter* din CIR 92 este reprodus la articolul 25 din CRAF.

C. Elemente ale procedurii în fața Curții de Casație

54. În temeiul articolului 1107 paragraful al doilea din Codul judiciar, atunci când Ministerul Public formulează observații scrise, părțile pot să depună, cel târziu în cursul ședinței și exclusiv ca răspuns la observațiile Ministerului Public, un memoriu în care nu pot să invoce motive noi. Conform următorului alineat al acestei dispoziții, fiecare parte poate să solicite, în cadrul ședinței, amânarea judecării cauzei pentru a putea răspunde verbal sau în cadrul unui memoriu la concluziile scrise sau orale ale Ministerului Public. Apoi, Curtea de Casație stabilește termenul în care trebuie depus acest memoriu.

II. DREPTUL UNIUNII EUROPENE

55. Chemată să se pronunțe cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii Europene („UE”) a aplicării unei legislații retroactive privind taxa pe valoarea adăugată – materie armonizată la nivelul UE – Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJUE”) a afirmat că, deși principiul securității juridice se opune, ca regulă generală, stabilirii punctului de pornire a efectelor în timp ale unui act al Uniunii înainte de publicarea sa, situația poate fi diferită, în mod excepțional, atunci când un obiectiv de interes general o impune și atunci când încrederea legitimă a persoanelor interesate este respectată în mod corespunzător (Hotărârea Marii Camere din 26 aprilie 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, EU:C:2005:251, punctul 33; a se vedea, de asemenea, în același sens, Hotărârea din 13 februarie 2019, *Human Operator*, C-434/17, EU:C:2019:112, punctul 36, și Hotărârea din 7 octombrie 2019, *Safeway*, C-171/18, EU:C:2019:839, punctul 38). În circumstanțele speței, CJUE a concluzionat că principiile protecției încrederii legitime și securității juridice nu se opuneau ca un stat membru – în mod excepțional și pentru a evita

utilizarea pe scară largă, în cursul procesului legislativ, a unor aranjamente financiare menite să minimizeze sarcina taxei pe valoarea adăugată, pe care o lege de modificare era destinată în mod specific să le combată – să confere acestei legi un efect retroactiv atunci când operatorii economici care efectuează tranzacții economice precum cele prevăzute de lege au fost avertizați cu privire la viitoarea adoptare a acestei legi și la efectul retroactiv avut în vedere, astfel încât aceștia să poată înțelege consecințele modificării legislative planificate asupra tranzacțiilor pe care le efectuau (Hotărârea „Goed Wonen”, citată anterior, punctul 45).

III. ELEMENTE DE DREPT COMPARAT

56. Următoarele elemente rezultă dintr-un studiu comparativ privind legislația a 37 de state membre ale Consiliului Europei.

57. În funcție de stat, termenele de prescripție sunt considerate norme materiale, procedurale sau mixte. Principiile securității juridice, interpretării stricte și neretroactivității sunt, în general, aplicabile normelor care reglementează termenele de prescripție. De regulă, modificarea unui termen de prescripție este de aplicare imediată.

58. În plus, retroactivitatea legii este abordată în moduri foarte diverse în statele studiate. Unele state interzic adoptarea de legi retroactive în general sau în anumite ramuri ale dreptului, în timp ce în alte state retroactivitatea poate fi admisă sub rezerva unui control jurisdicțional strict. S-a constatat că interdicțiile în acest sens sunt mai răspândite în sfera dreptului penal, în timp ce în dreptul civil și fiscal, abordarea statelor este mai nuanțată. Din studiul comparativ reiese că problema dacă o intervenție a legiuitorului este justificată de considerente de interes general este examinată de la caz la caz.

ÎN DREPT

I. CU PRIVIRE LA APLICABILITATEA ART. 6 DIN CONVENȚIE

59. Guvernul nu contestă aplicabilitatea laturii penale a art. 6 din Convenție în prezenta cauză. Cu toate acestea, aplicabilitatea *ratione materiae* a Convenției definește întinderea competenței Curții. Prin urmare, această chestiune trebuie să fie examinată din oficiu în fiecare etapă a procedurii [*Blečić împotriva Croației* (MC), nr. 59532/00, pct. 67, CEDO 2006-III].

A. Hotărârea Camerei

60. Camera a hotărât, potrivit unei jurisprudențe consacrate și în pofida argumentelor părții reclamante, că latura civilă a art. 6 § 1 nu era aplicabilă recuperării impozitului și majorărilor de întârziere în discuție în prezenta

cauză. În schimb, aplicând „criteriile *Engel*” (*Engel și alții împotriva Țărilor de Jos*, 8 iunie 1976, pct. 82, seria A nr. 22), aceasta a considerat că latura penală a acestei dispoziții era aplicabilă, având în vedere faptul că majorarea de întârziere urmărea atât un scop disuasiv, cât și unul represiv, precum și severitatea sancțiunii aplicate societății reclamante.

B. Observațiile părților

1. Guvernul

61. Guvernul consideră că respectiva creanță pe care statul urmărea să o recupereze în speță era o creanță de natură fiscală, întemeiată pe o legislație fiscală promulgată în mod corespunzător. Prin urmare, litigiul nu intră în sfera „drepturilor și obligațiilor cu caracter civil”.

62. Totuși, Guvernul admite că art. 6 § 1 din Convenție este aplicabil în măsura în care majorarea de întârziere impusă societății reclamante implică existența unei „acuzatii în materie penală”. În opinia sa, criteriile *Engel* sunt îndeplinite în speță.

2. Societatea reclamantă

63. Societatea reclamantă consideră că prezenta cauză are ca obiect o contestație privind „drepturi și obligații cu caracter civil”, în sensul autonom conferit acestei noțiuni în cadrul art. 6 § 1 din Convenție. Aceasta susține că ingerința statului în exercitarea drepturilor sale privea doar termenul de prescripție a acțiunii de recuperare a unei creanțe, de natură fiscală, contestate. Litigiul nu privea dreptul statului de a impune o obligație fiscală unui cetățean. Prin urmare, nu exista niciun motiv pentru a exclude aplicabilitatea aspectului civil al art. 6. Societatea reclamantă precizează că, în Belgia, litigiile fiscale sunt repartizate instanțelor de drept comun, în fața cărora cauzele fiscale urmează aceeași procedură ca orice altă cauză civilă. Aceasta insistă asupra faptului că cele trei capete de cerere ale cererii sale nu au nicio legătură cu natura fiscală a litigiului subiacent și ar fi putut să apară în același mod în orice altă cauză de natură civilă.

64. În plus, societatea reclamantă subliniază că Guvernul nu contestă aplicabilitatea laturii penale a art. 6 din Convenție. Aceasta reamintește că majorarea de întârziere avea un scop atât disuasiv, cât și represiv, ceea ce este suficient pentru a conferi sancțiunii un caracter penal. În plus, subliniază severitatea sancțiunii de care era pasibilă: în temeiul articolului 444 din Codul privind impozitul pe venit („CIR 92”; supra, pct. 35), majorările de întârziere sunt proporționale cu valoarea impozitului eludat și pot ajunge până la 200% din impozit, niciun plafon maxim nefiind prevăzut de lege.

C. Motivarea Curții

1. *Latura civilă*

65. În hotărârea pronunțată de Cameră în prezenta cauză, aceasta a constatat inaplicabilitatea laturii civile a art. 6 din Convenție, bazându-și constatarea pe următorul raționament:

„46. În ceea ce privește latura civilă a art. 6, Curtea a hotărât în repetate rânduri că aceasta nu este aplicabilă în ceea ce privește stabilirea impozitului și majorărilor de întârziere [a se vedea, printre altele, *Ferrazzini împotriva Italiei* (MC), nr. 44759/98, pct. 29, CEDO 2001-VII, *Jussila împotriva Finlandei* (MC), nr.º 73053/01, pct. 29, CEDO 2006-XIV, și, mai recent, *Formela împotriva Poloniei* (dec.), nr. 31651/08, pct. 127, 5 februarie 2019].

47. Curtea a ajuns la aceeași concluzie în hotărârea în cauza *Optim și Industerre împotriva Belgiei* [(dec.), nr. 23819/06, pct. 24-26, 11 septembrie 2012], care, la fel ca prezenta cauză, avea ca obiect o acțiune introdusă de reclamante în fața instanțelor de drept comun pentru a contesta deciziile de impunere de rectificare a impozitului datorat, al căror obiect l-au făcut. Curtea nu are niciun motiv să se îndepărteze de această concluzie în prezenta cauză, întrucât procedura inițiată de reclamantă în fața instanțelor interne urmărea să conteste declarația de impunere. Faptul că, în practică, problema prescrierii obligației fiscale s-a aflat în centrul dezbaterilor judiciare nu influențează această concluzie.

48. Cauza *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society și Yorkshire Building Society împotriva Regatului Unit* (23 octombrie 1997, *Culegere de hotărâri și decizii* 1997-VII)], pe care s-a întemeiat reclamanta, privea o situație diferită de prezenta cauză, în măsura în care procedura în fața instanțelor interne avea ca scop obținerea restituirii unui impozit perceput fără a fi datorat de societățile reclamante, în temeiul unei legi fiscale care a fost anulată ulterior. ”

66. Marea Cameră consideră că nu există niciun motiv pentru a se abate de la această constatare. În fapt, materia fiscală face parte din nucleul dur al prerogativelor de putere publică, caracterul public al relației dintre contribuabil și comunitate rămânând predominant, în pofida efectelor patrimoniale pe care contenciosul fiscal le are în mod necesar asupra situației contribuabililor (*Ferrazzini*, citată anterior, pct. 29). Rezultă că, din perspectiva laturii sale civile, art. 6 § 1 din Convenție nu este aplicabil.

2. *Latura penală*

a) Principiile generale stabilite în jurisprudență

67. Noțiunea de „acuzatie în materie penală”, în sensul art. 6 § 1, are o sferă de aplicare autonomă [*Ramos Nunes de Carvalho e Sá împotriva Portugaliei* (MC), nr. 55391/13 și alte 2 cereri, pct. 122, 6 noiembrie 2018]. Conform jurisprudenței constante a Curții, existența unei „acuzatii în materie penală” trebuie să fie apreciată pe baza a trei criterii, denumite în mod curent „criteriile Engel” [*Engel și alții*, citată anterior, pct. 82, și *Gestur Jónsson și Ragnar Halldór Hall împotriva Islandei* (MC), nr. 68273/14 și 68271/14, pct. 75, 22 decembrie 2020], inclusiv în materie fiscală, astfel cum reiese din

hotărârea *Jussila* [citată anterior, pct. 30-31 și 36; a se vedea, de asemenea, din perspectiva art. 4 din Protocolul nr. 7, *A și B împotriva Norvegiei* (MC), nr. 24130/11 și 29758/11, pct. 107, 15 noiembrie 2016]. Primul criteriu este încadrarea juridică a infracțiunii în dreptul intern, cel de al doilea este însăși natura infracțiunii; iar cel de al treilea este gradul de severitate a sancțiunii de care este pasibilă persoana în cauză. Al doilea și al treilea criteriu sunt alternative și nu neapărat cumulative. Acest lucru nu împiedică adoptarea unei abordări cumulative dacă analiza separată a fiecărui criteriu nu permite să se ajungă la o concluzie clară cu privire la existența unei acuzații în materie penală [a se vedea, printre altele, *Ezeh și Connors împotriva Regatului Unit* (MC), nr. 39665/98 și 40086/98, pct. 82, CEDO 2003-X, *Jussila*, citată anterior, pct. 30-31, și *Gestur Jónsson și Ragnar Halldór Hall* (MC), citată anterior, pct. 77-78]. Faptul că o persoană nu riscă o pedeapsă cu închisoarea nu este, în sine, decisiv în sensul aplicabilității laturii penale a art. 6 din Convenție, întrucât, astfel cum a subliniat Curtea în repetate rânduri, caracterul relativ diminuat al mizei nu poate să anuleze caracterul penal intrinsec al unei infracțiuni [*Ramos Nunes de Carvalho e Sá*, citată anterior, pct. 122, și *Gestur Jónsson și Ragnar Halldór Hall* (MC), citată anterior, pct. 78].

b) Aplicarea acestor principii în speță

68. Prezenta cauză privește o procedură judiciară referitoare la emiterea de către administrația fiscală a unei decizii de impunere de rectificare a impozitului datorat de societatea reclamantă, precum și la majorarea de întârziere reprezentând 50% din impozitul stabilit de administrație în sarcina societății reclamante (supra, pct. 13). În urma acțiunii introduse de societatea reclamantă împotriva deciziei administrative, instanța internă a confirmat majorarea de întârziere cu 50% din impozit, pentru o parte din impozit, și, pentru cealaltă parte, a redus majorarea la 10% din impozitul stabilit în sarcina societății reclamante (supra, pct. 18).

69. Este adevărat că majorarea de întârziere impusă nu intra sub incidența dreptului penal belgian, ci intra în domeniul de aplicare al legislației fiscale. Cu toate acestea, la fel ca în cauza *Jussila* (citată anterior), această majorare a impozitului s-a bazat pe o dispoziție generală aplicabilă tuturor contribuabililor (articolul 444 din CIR 92; supra, pct. 35) și urmarea un scop atât disuasiv, cât și represiv. În plus, sancțiunea de care era pasibilă societatea reclamantă era considerabilă. În fapt, ținând seama de decizia administrativă, societatea reclamantă risca să i se impună o majorare cu până la 50% din impozitul stabilit în sarcina sa, sumă care nu putea fi majorată de instanța internă.

70. Rezultă că latura penală a art. 6 din Convenție este aplicabilă.

c) Consecințele care decurg din aplicabilitatea laturii penale a art. 6 din Convenție în ceea ce privește examinarea prezentei cauze

i. Luarea în considerare a procedurii de recuperare a impozitului

71. Procedura în litigiu privea atât recuperarea impozitului, care nu intră, în sine, sub incidența laturii penale a art. 6 § 1, cât și majorarea de întârziere, care intră în sfera de aplicare a acestei dispoziții. Or, Curtea trebuie, în principiu, să examineze procedura numai în măsura în care are ca obiect o „acuzatie în materie penală” îndreptată împotriva societății reclamante.

72. Totuși, astfel cum a explicat societatea reclamantă (supra, pct. 63), în dreptul belgian, procedura referitoare la aceste două aspecte formează un întreg, atât în etapa administrativă, cât și în cea judiciară. În fapt, în dreptul belgian nu există o distincție, din punct de vedere procedural, între contestarea de către contribuabil a stabilirii impozitului [a deciziei de impunere], pe de o parte, și contestarea majorării de întârziere, pe de altă parte. În speță, în cazul în care instanțele naționale ar fi constatat prescrierea obligației fiscale [impozitului datorat], acest lucru ar fi însemnat în mod necesar că societatea în cauză nu datora nicio majorare de întârziere.

73. Prin urmare, este deosebit de dificil să se facă distincție între aspectele procedurii referitoare la „acuzatia în materie penală” și cele care aveau un alt obiect. În aceste condiții, examinarea procedurii privind majorarea de întârziere va determina în mod inevitabil Curtea să ia în considerare aspectele procedurii referitoare la decizia de impunere de rectificare a impozitului datorat [*Jussila*, citată anterior, pct. 45; a se vedea, de asemenea, în același sens, *Georgiou împotriva Regatului Unit* (dec.), nr. 40042/98, 16 mai 2000, *Janosevic împotriva Suediei*, nr. 34619/97, pct. 79, CEDO 2002-VII, *Sträg Datatjänster AB împotriva Suediei* (dec.), nr. 50664/99, 21 iunie 2005].

74. Așadar, Curtea trebuie să analizeze, ținând seama în mod corespunzător de circumstanțele cauzei, în special de elementele relevante ale cadrului fiscal în care se înscrie aceasta, dacă procedura de rectificare referitoare la majorarea de întârziere aplicată societății reclamante a respectat cerințele art. 6 (*Jussila*, citată anterior, pct. 39).

ii. Domeniul de aplicare al art. 6 în materie fiscală

75. De asemenea, Curtea ține seama de faptul că în speță este în discuție o procedură fiscală. În materie fiscală, spre deosebire de amenzile care țin de materia penală în sens strict, suma datorată cu titlu de penalitate este, într-o oarecare măsură, o extindere a obligației fiscale, întrucât este calculată pe baza acesteia din urmă. În speță, majorarea de întârziere reprezenta, în temeiul legislației aplicabile (supra, pct. 35), un procent din impozitul eludat.

76. În plus, potrivit jurisprudenței Curții, întrucât majorările de întârziere aplicate impozitelor nu fac parte din nucleul dur al dreptului penal, garanțiile oferite de art. 6 nu trebuie să fie aplicate neapărat în toată rigoarea lor [*Jussila*,

citată anterior, pct. 43; a se vedea, de asemenea, în același sens, *Segame SA împotriva Franței*, nr. 4837/06, pct. 56-60, CEDO 2012 (extrase), *Chap Ltd împotriva Armeniei*, nr. 15485/09, pct. 41 și 44, 4 mai 2017, și, din perspectiva art. 4 din Protocolul nr. 7, *A și B împotriva Norvegiei*, citată anterior, pct. 133].

II. CU PRIVIRE LA PRETINSA ÎNCĂLCARE A ART. 6 § 1 DIN CONVENȚIE CA URMARE A INTERVENȚIEI LEGIUITORULUI ÎN CURSUL PROCEDURII

77. Societatea reclamantă se plânge de intervenția statului în cursul procedurii în fața instanțelor naționale, cu încălcarea principiilor preeminenței dreptului și securității juridice, precum și a dreptului la un proces echitabil, astfel cum este garantat la art. 6 § 1 din Convenție. În părțile sale relevante, această dispoziție prevede următoarele:

„Orice persoană are dreptul la judecarea în mod echitabil [...] și într-un termen rezonabil a cauzei sale, de către o instanță [...] care va hotărî [...] asupra temeiniciei oricărei acuzații în materie penală îndreptate împotriva sa. ”

A. Hotărârea Camerei

78. Camera a observat că, atunci când, la 15 aprilie 2004, societatea reclamantă a declarat apel împotriva hotărârii de primă instanță, aceasta se putea aștepta în mod legitim ca obligația sa fiscală să se prescrie în conformitate cu jurisprudența inaugurată prin hotărârea Curții de Casație din 10 octombrie 2002 (supra, pct. 40). Prin urmare, prin reglementarea retroactivă a problemei întreruperii termenului de prescripție, prin articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, legiuitorul a intervenit pentru a influența în favoarea statului deznodământul judiciar al litigiului la care acesta din urmă era parte.

79. Totuși, Camera a considerat că intervenția legiuitorului era dictată de motive imperative de interes general. În fapt, prin adoptarea dispoziției retroactive în litigiu, legiuitorul a intenționat să neutralizeze efectul retroactiv al jurisprudenței Curții de Casație din 2002 și să confirme legalitatea unei practici administrative care fusese urmată până atunci și a cărei legitimitate nu fusese contestată în mod serios. În opinia Camerei, intervenția legiuitorului urmărea astfel să restabilească securitatea juridică subminată de hotărârea Curții de Casație din 2002.

80. În plus, Camera a considerat – având în vedere circumstanțele speței – că societatea reclamantă sperase, în fapt, să poată beneficia, contrar așteptărilor, de jurisprudența în litigiu a Curții de Casație. Prin urmare, aceasta nu putea să fi fost surprinsă de reacția legiuitorului.

81. În cele din urmă, Camera a luat act de faptul că concluzia sa cu privire la existența unor motive imperative de interes general corespundea cu

aprecierea Curții de Casație și a Curții Constituționale. Camera a concluzionat că art. 6 § 1 din Convenție nu a fost încălcat în această privință.

B. Observațiile părților

1. Societatea reclamantă

82. Societatea reclamantă susține că scopul ingerinței reprezentate de aplicarea retroactivă a articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 a fost să influențeze rezultatul procedurii la care statul belgian era parte, cu încălcarea principiilor securității juridice și preeminenței dreptului, precum și a dreptului la un proces echitabil, astfel cum este garantat la art. 6 § 1 din Convenție. Niciun motiv imperativ de interes general nu justifică o astfel de ingerință, al cărei unic scop a fost acela de a permite statului să câștige un litigiu care fusese pierdut de la bun început în lumina jurisprudenței interne.

83. Societatea reclamantă face referire la lucrările parlamentare pentru a demonstra, pe de o parte, că Legea-program din 22 decembrie 2003, adoptată pentru a contracara efectele hotărârilor în litigiu ale Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003 (supra, pct. 40-42) era menită să se aplice doar în cauze viitoare și, pe de altă parte, că, prin adoptarea Legii-program din 9 iulie 2004, legiuitorul a avut intenția vădită de a interveni în administrarea justiției de către puterea judecătorească.

84. În opinia societății reclamante, nu era vorba despre restabilirea securității juridice, astfel cum susține Guvernul. Aceasta nu a fost subminată, întrucât hotărârile Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003 nu constituiau o jurisprudență nouă, ci pur și simplu urmarea logică a unei hotărâri din 28 octombrie 1993 (considerentul B.19.3 din hotărârea Curții Constituționale, supra, pct. 47). De altfel, administrația era pe deplin conștientă de acest lucru, întrucât, în urma hotărârilor respective, a creat, printr-o circulară din 25 august 1994, o „somație de plată cu efect întreruptiv de prescripție” (supra, pct. 38).

85. Voința legiuitorului de a reafirma intenția inițială a administrației nu schimbă faptul că această intenție „nu făcea parte din dreptul pozitiv”. Legea nu făcea decât să confirme o poziție administrativă subiectivă și părtinitoare, fără valoare legală, întrucât se baza doar pe o circulară emisă de înseși autoritățile administrative.

2. Guvernul

86. Guvernul face referire la hotărârea Curții Constituționale nr. 177/2005 (supra, pct. 47), a cărei motivare demonstrează că aplicarea retroactivă a articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 a fost pe deplin justificată de motive imperative de interes general.

87. În special, acesta subliniază că, anterior hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003, jurisprudența și practica

administrativă erau stabilite în sensul că o somație de plată întrerupea în mod valabil termenul de prescripție, chiar și în ceea ce privește obligațiile fiscale în litigiu. Societatea reclamantă face referire în mod eronat la o hotărâre a Curții de Casație din 28 octombrie 1993 care privea doar lipsa motivării unei hotărâri a Curții de Apel. Prin urmare, legiuitorul a trebuit să intervină în mod retroactiv pentru a contracara efectul retroactiv al revirimentului jurisprudențial rezultat din hotărârea din 10 octombrie 2002. Prin urmare, nu existau motive pentru a critica decizia statului de a restabili securitatea juridică prin consolidarea liniei jurisprudențiale predominante anterioare, prin intermediul unei legi retroactive.

88. În plus, Guvernul susține că statul a intervenit rapid, la mai puțin de doi ani de la hotărârea Curții de Casație în litigiu. Astfel, efectul retroactiv al legii nu restrângea în mod disproporționat drepturile societății reclamante, care a considerat, până la pronunțarea hotărârilor în litigiu ale Curții de Casație, că somația de plată care i-a fost comunicată a întrerupt în mod valabil termenul de prescripție. Prin urmare, așteptările inițiale ale societății reclamante nu au fost înșelate.

89. De asemenea, Guvernul susține că efectul retroactiv al Legii-program din 9 iulie 2004 permitea să se evite discriminarea arbitrară între contribuabilii care au semnat un document de renunțare la beneficiul termenului de prescripție deja scurs și cei care au refuzat să semneze o astfel de renunțare.

90. Guvernul insistă asupra faptului că, în lipsa unei dispoziții retroactive, ar fi fost imposibil ca statul belgian să întrerupă termenul de prescripție în privința contribuabililor care au contestat obligația fiscală. Aceștia ar fi fost scutiți de datorie prin simpla introducere a unei acțiuni, având în vedere arieratele fiscale aferente impozitului pe venit. În plus, anumite dosare care urmau să beneficieze de pe urma poziției adoptate de Curtea de Casație în hotărârile sale din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003 priveau o evaziune fiscală pe scară largă.

91. În sfârșit, Guvernul susține că, întrucât majorarea de întârziere nu face parte din nucleul dur al dreptului penal, garanțiile prevăzute la art. 6 din Convenție ar trebui să fie aplicate într-un mod mai flexibil.

C. Motivarea Curții

1. Principiile generale stabilite în jurisprudența Curții

92. În contextul unor litigii civile, Curtea a hotărât în repetate rânduri că, deși, în principiu, legiuitorul are posibilitatea să reglementeze, prin noi dispoziții cu caracter retroactiv, drepturi care decurg din legile în vigoare, principiul preeminenței dreptului și noțiunea de proces echitabil, consacrate de art. 6, se opun, în lipsa unor motive imperative de interes general, ingerinței puterii legislative în administrarea justiției în scopul de a influența deznodământul judiciar al litigiului [*Raffineries grecques Stran și Stratis*

Andreadis împotriva Greciei, 9 decembrie 1994, pct. 49, seria A nr. 301-B, *Zielinski și Pradal și Gonzalez și alții împotriva Franței* (MC), nr. 24846/94 și alte 9 cereri, pct. 57, CEDO 1999-VII, *Scordino împotriva Italiei (nr. 1)* (MC), nr. 36813/97, pct. 126, CEDO 2006-V, și, mai recent, *Dimopoulos împotriva Turciei*, nr. 37766/05, pct. 45, 2 aprilie 2019, și *Hussein și alții împotriva Belgiei*, nr. 45187/12, pct. 60, 16 martie 2021].

93. În fapt, utilizarea unei legi retroactive, care are efectul de a influența deznodământului judiciar al unui litigiu în care statul este parte, prezintă riscuri inerente, în special atunci când efectul este de a face ca litigiul să nu poată fi câștigat de către reclamant (*National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society și Yorkshire Building Society împotriva Regatului-Unit*, 23 octombrie 1997, pct. 112, Culegere de hotărâri și decizii 1997-VII, denumită în continuare „*Building Societies*”). Principiul preeminenței dreptului și noțiunea de proces echitabil impun așadar ca motivele invocate pentru a justifica astfel de măsuri să fie tratate cu maximă prudență (*ibidem*, și *Maggio și alții împotriva Italiei*, nr. 46286/09 și alte 4 cereri, pct. 45, 31 mai 2011).

94. Curtea a considerat că aceste principii, care constituie elemente esențiale ale noțiunilor de securitate juridică și de protecție a încrederii legitime a justițiabililor, se aplică și în materie penală [*Scoppola împotriva Italiei (nr. 2)* (MC), nr. 10249/03, pct. 132, 17 septembrie 2009, și, în același sens, *Biagioli împotriva San Marino* (dec.), nr. 8162/13, pct. 92-94, 8 iulie 2014, și *Chim și Przywieczerski împotriva Poloniei*, nr. 36661/07 și 38433/07, pct. 199-207, 12 aprilie 2018]. Curtea apreciază că acest lucru este valabil și pentru o cauză fiscală, precum prezenta speță, în care numai partea aferentă majorării de întârziere aplicate impozitului intră sub incidența laturii penale a art. 6 din Convenție.

2. Aplicarea acestor principii în speță

95. Se ridică problema dacă intervenția legiuitorului, prin articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, a adus atingere caracterului echitabil al procedurii inițiate de societatea reclamantă, influențând, în cursul procedurii, rezultatul litigiului dintre reclamantă și stat.

96. În primul rând, Curtea observă că părțile nu contestă faptul că, la momentul notificării către societatea reclamantă a somației de plată, în octombrie 2000, precum și la momentul sesizării Tribunalului de Primă Instanță, în decembrie 2000, termenul de prescripție fusese întrerupt în conformitate cu practica belgiană, astfel cum era aplicabilă la momentul respectiv. Înainte ca Tribunalul de Primă Instanță să se pronunțe, în martie 2004, societatea reclamantă, în temeiul noii jurisprudențe a Curții de Casație, inaugurată prin hotărârea din 10 octombrie 2002 (*supra*, pct. 40), ar fi putut susține că termenul de prescripție se împlinise, dar nu a făcut acest lucru. Societatea reclamantă a ridicat problema prescripției și a invocat această hotărâre a Curții de Casație abia atunci când a declarat apel împotriva

hotărârii de primă instanță din 15 aprilie 2004. La acea dată, societatea reclamantă s-ar fi putut aștepta, într-adevăr, ca, în lumina acestei noi jurisprudențe, Curtea de Apel să considere că termenul de prescripție referitor la obligația sa fiscală nu fusese întrerupt.

97. Cu toate acestea, încă din 2003 și înainte de hotărârea pronunțată în primă instanță și de declararea apelului de către societatea reclamantă, legiuitorul începuse să examineze posibilitatea de a atenua efectele noii jurisprudențe a Curții de Casație. După intrarea în vigoare a Legii-program din 22 decembrie 2003 și în urma avizului emis de Conseil d'État cu privire la necesitatea unei dispoziții tranzitorii explicite (supra, pct. 42-44), a fost adoptat articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004. Această dispoziție a intrat în vigoare în timp ce cauza societății reclamante se afla pe rolul Curții de Apel și a soluționat problema întreruperii termenului de prescripție în cursul procedurilor fiscale, inclusiv în cursul procedurii inițiate de societatea reclamantă.

98. În această privință, Curtea observă că această dispoziție a soluționat doar problema întreruperii termenului de prescripție, nu și pe cea a eventualei suspendări a acestuia. În fapt, în speță, Curtea de Apel a considerat că termenul de prescripție fusese suspendat în conformitate cu articolul 2251 din Codul civil, astfel cum era aplicabil la momentul faptelor (supra, pct. 51) și că, prin urmare, acesta nu se împlinise (supra, pct. 21). Cu toate acestea, Curtea de Casație a înlocuit acest motiv cu un alt motiv întemeiat pe întreruperea termenului de prescripție în conformitate cu articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 (supra, pct. 27).

99. Prin urmare, rezultă că, în speță, aplicarea de către Curtea de Casație a articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 obligă Marea Cameră să își continue raționamentul pornind doar de la premisa că, dacă jurisprudența inaugurată de Curtea de Casație la 10 octombrie 2002 ar fi fost aplicată cauzei reclamantei, datoria fiscală în cauză, constituită din impozitul datorat de reclamantă și majorarea aferentă, ar fi trebuit considerată ca fiind stinsă prin prescripție.

100. De altfel, din lucrările parlamentare și din hotărârea pronunțată de Curtea de Casație în cauza societății reclamante reiese că „scopul [legiuitorului] a fost acela de a proteja drepturile Trezoreriei în contextul unei proceduri pendinte în care [impozitele] contestate în temeiul poziției exprimate în cadrul jurisprudenței [Curții de Casație din 10 octombrie 2002] [...] se presciseseră deja” (supra, pct. 27). La rândul său, Curtea Constituțională a arătat, în hotărârea sa din 7 decembrie 2005, că hotărârile în litigiu ale Curții de Casație din 2002 și 2003 au avut drept consecință privarea de efectul său, în mod retroactiv, a metodei de întrerupere a termenului de prescripție, utilizată în mod obișnuit în privința impozitelor pe venit. Curtea Constituțională a precizat că, în lipsa unei dispoziții care să permită Curții de Casație să limiteze în timp efectele pozițiilor de principiu adoptate în hotărârile sale, legiuitorul a adoptat o dispoziție retroactivă pentru

a neutraliza efectul retroactiv al normei jurisprudențiale stabilite prin hotărârile menționate anterior [considerentele B.19.7 și B.19.8 din hotărârea Curții Constituționale, reproduse la punctul 47 de mai sus].

101. Prin urmare, Curtea trebuie să examineze dacă, în circumstanțele speței, intervenția legislativă în litigiu se întemeia pe motive imperative de interes general.

102. În fapt, Curtea reamintește că numai motive imperative de interes general pot justifica ingerința puterii legislative în administrarea justiției în scopul de a influența deznodământul judiciar al unui litigiu (supra, pct. 92-94).

103. În ceea ce privește, în primul rând, protejarea drepturilor Trezoreriei, invocată de Guvern, Curtea a hotărât în mai multe rânduri că simplul interes financiar al statului nu permite, în principiu, justificarea unei intervenții retroactive a legiuitorului [a se vedea, de exemplu, *Zielinski și Pradal și Gonzalez și alții*, citată anterior, pct. 59, *Scordino*, citată anterior, pct. 132, *Lilly France împotriva Franței* (nr. 2), nr. 20429/07, pct. 51, 25 noiembrie 2010, și *Maggio și alții*, citată anterior, pct. 47]. Guvernul nu a susținut nici că impactul jurisprudenței în litigiu a Curții de Casație avea o asemenea amploare încât ar fi putut pune în pericol echilibrul financiar al statului (a se vedea și a se compara cu *Cabourdin împotriva Franței*, nr. 60796/00, pct. 37, 11 aprilie 2006, și *Arnolin și alții împotriva Franței*, nr. 20127/03 și alte 24 de cereri, pct. 76, 9 ianuarie 2007). Dimpotrivă, din lucrările parlamentare reiese că ministrul de Finanțe a precizat că termenul de prescripție se împlinise, în temeiul jurisprudenței în litigiu a Curții de Casație, numai „într-un număr relativ limitat de dosare” (supra, pct. 43).

104. În continuare, în ceea ce privește combaterea evaziunii fiscale pe scară largă, un alt obiectiv invocat de Guvern, Curtea consideră că acesta constituie un motiv de interes general relevant (a se vedea, *mutatis mutandis*, în ceea ce privește combaterea fraudei fiscale în calitate de scop legitim de utilitate publică, în cadrul unei cauze examinate de Curte din perspectiva art. 1 din Protocolul nr. 1, *Hentrich împotriva Franței*, 22 septembrie 1994, pct. 39, seria A nr. 296-A, și, în același sens, *S.C. Service Benz Com S.R.L. împotriva României*, nr. 58045/11, pct. 32-33, 4 iulie 2017). Acest lucru rămâne valabil chiar dacă Guvernul nu a susținut că prezenta cauză avea ca obiect evaziunea fiscală pe scară largă și că niciun element din dosar nu sugerează că aceasta era situația (a se vedea, cu privire la acest aspect, punctele 11 și 18 de mai sus). Astfel, prin însăși natura sa, o inițiativă legislativă reglementează situații într-un mod general și abstract, astfel încât motivele legiuitorului nu își pierd legitimitatea doar din cauza faptului că este posibil ca acestea să nu se dovedească în mod necesar relevante pentru fiecare dintre justițiabilii potențial afectați.

105. Curtea apreciază, de asemenea, că scopul invocat de Guvern, de a nu genera o discriminare arbitrară între contribuabilii care au renunțat de bună voie la beneficiul termenului de prescripție deja scurs, prin achitarea

obligăției fiscale, și cei care nu au făcut acest lucru (a se vedea, în această privință, considerentul B.19.5 din hotărârea Curții Constituționale, citat la punctul 47 de mai sus).

106. În sfârșit, Guvernul susține că adoptarea articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 era necesară pentru a corecta jurisprudența Curții de Casație și pentru a asigura, astfel, securitatea juridică.

107. Într-adevăr, Curtea a admis că, în circumstanțe excepționale, o intervenție retroactivă a legiuitorului poate fi justificată, în special în vederea interpretării sau clarificării unei dispoziții legislative mai vechi (a se vedea, de exemplu, *Hôpital local Saint-Pierre d'Oléron și alții împotriva Franței*, nr. 18096/12 și alte 20 de cereri, 8 noiembrie 2018), pentru a umple un vid juridic (a se vedea, de exemplu, *OGIS-Institut Stanislas, OGE Saint-Pie X și Blanche de Castille și alții împotriva Franței*, nr. 42219/98 și 54563/00, 27 mai 2004) sau pentru a neutraliza efectele unei jurisprudențe noi (a se vedea, de exemplu, cauza *Building Societies*, citată anterior, în care Curtea a acceptat intervenția retroactivă a legiuitorului care a avut ca scop să limiteze efectele jurisprudenței House of Lords (Camera Lorzilor), care scosese în evidență un viciu al legislației, pe care legiuitorul dorea să îl corecteze).

108. Curtea va aprecia caracterul imperativ al motivelor relevante susmenționate în ansamblul lor și în lumina următoarelor elemente: dacă revirimentul jurisprudențial realizat prin intervenția legislativă în litigiu era constant sau nu (infra, pct. 109-112), metoda și calendarul adoptării legislației în cauză (infra, pct. 113-114), previzibilitatea intervenției legislative (infra, pct. 115-119), precum și domeniul de aplicare al legislației în cauză și efectul produs de aceasta (infra, pct. 120-122).

109. Curtea constată, în primul rând, că, înainte de hotărârea pronunțată de Curtea de Casație la 10 octombrie 2002, practica administrativă în vigoare consta în transmiterea unei „somații de plată cu efect întreruptiv al cursului prescripției” contribuabililor în cauză (supra, pct. 38). Această practică a fost clarificată prin două circulare din 1994 și 1996 ale administrației fiscale (*ibidem*).

110. Părțile nu sunt de acord cu privire la existența sau nu a unei jurisprudențe constante a instanțelor naționale în ceea ce privește efectul întreruptiv al unei astfel de somații. Nu este de competența Curții să interpreteze dreptul intern și evoluția jurisprudenței instanțelor naționale cu privire la acest aspect. Este suficient să constate că din hotărârea Curții Constituționale reiese că termenul de prescripție a impozitelor contestate fusese întrerupt întotdeauna prin transmiterea unei somații și că validitatea acestora din urmă fusese recunoscută întotdeauna până la momentul pronunțării de către Curtea de Casație a hotărârilor din 10 octombrie 2002 și din 21 februarie 2003. Deși exista o controversă cu privire la natura somației, nici dispozițiile Codului judiciar și nici vreo hotărâre a Curții de Casație nu au exclus validitatea somației în calitate de act întreruptiv de prescripție. Dimpotrivă, anumite decizii ale instanțelor de fond au atribuit acest efect

întreruptiv de prescripție unei somații, indiferent de validitatea acesteia în calitate de măsură de executare [considerentul B.19.1. din hotărârea Curții Constituționale, citat la punctul 47 de mai sus]. Acest lucru reiese, de asemenea, din exemplele de hotărâri ale instanțelor de fond furnizate de părți.

111. Prin urmare, părțile nu contestă faptul că, în hotărârea sa din 10 octombrie 2002, Curtea de Casație s-a pronunțat pentru prima dată cu privire la problema specifică a validității efectului întreruptiv de prescripție al somației de plată, în lipsa unei obligații fiscale necontestate. În fapt, în hotărârea din 28 octombrie 1993, la care se referă societatea reclamantă, Curtea de Casație nu s-a pronunțat cu privire la validitatea unei astfel de somații (supra, pct. 84). Prin urmare, se putea considera că hotărârea din 10 octombrie 2002 este conformă cu rolul unei instanțe supreme de soluționare a eventualelor contradicții sau incertitudini care decurg din hotărâri ce conțin interpretări divergente [*Parohia Greco-Catolică Lupeni și alții împotriva României* (MC), nr. 76943/11, pct. 123, 29 noiembrie 2016, și jurisprudența citată].

112. Cu toate acestea, interpretarea dată de Curtea de Casație nu corespundea practicii administrative urmate până atunci și, prin urmare, avea efecte semnificative asupra cauzelor precum cea în discuție, în care decizia de impunere prin care a fost stabilit impozitul a fost contestată de contribuabil în fața instanțelor competente. Astfel cum a precizat Curtea Constituțională (supra, pct. 47; considerentul B.19.8.), spre deosebire de alte instanțe supreme, Curtea de Casație belgiană nu are competența de a limita efectele hotărârilor sale în timp, pronunțându-se doar cu privire la viitor, acesta fiind, de asemenea, unul dintre motivele intervenției retroactive a legiuitorului (a se vedea și a se compara cu *Petko Petkov împotriva Bulgariei*, nr. 2834/06, 19 februarie 2013, o cauză în care instanța supremă avea competența, pe care însă nu și-a exercitat-o, de a nu aplica o nouă interpretare a unei dispoziții legislative unor cauze în curs de judecare). Prin urmare, legiuitorul a considerat că era necesar să intervină din cauza efectului retroactiv al hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002 asupra tuturor procedurilor pendinte referitoare la aceste aspecte.

113. În această privință, Curtea acordă importanță faptului că, la scurt timp de la pronunțarea hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002, legiuitorul și-a exprimat în mod clar intenția de a nu permite ca efectele acestei hotărâri să persiste în timp. Astfel, acesta a adoptat, într-un interval de timp relativ scurt pentru un parlament, mai întâi Legea-program din 22 decembrie 2003 (supra, pct. 41-42), iar apoi, la puțin peste un an și jumătate de la pronunțarea hotărârii în litigiu a Curții de Casație, Legea-program din 9 iulie 2004 (supra, pct. 45).

114. Curtea este conștientă de faptul că, prin intervenția sa, legiuitorul s-a îndepărtat în mod explicit de interpretarea dată de Curtea de Casație fostului articol 2244 din Codul civil. Cu toate acestea, autoritatea hotărârii din 10 octombrie 2002 și a hotărârilor ulterioare similare nu putea avea forță

obligatorie asupra legiuitorului. În fapt, într-un stat de drept, legiuitorul poate modifica legea pentru a corecta o interpretare a legislației dată de puterea judecătorească, dar sub rezerva respectării normelor și principiilor de drept care sunt obligatorii chiar și pentru legiuitor, în special cele care au fost reamintite mai sus (pct. 92-94) și care vor fi dezvoltate la punctele următoare.

115. În ceea ce privește principiul securității juridice, invocat atât de societatea reclamantă, cât și de Guvern, în susținerea argumentelor opuse ale acestora (pct. 82 și, respectiv, 88), Curtea reamintește că acest principiu, inherent tuturor articolelor Convenției, se manifestă în diferite forme și contexte, de exemplu prin obligația ca legea să fie clar definită și previzibilă în aplicarea sa sau prin cerința ca soluționarea definitivă a oricărui litigiu de către instanțe să nu mai fie repusă în discuție [*Guðmundur Andri Ástráðsson împotriva Islandei* (MC), nr. 26374/18, pct. 238, 1 decembrie 2020, și jurisprudența citată]. Principiul neretroactivității legii, în special a legii penale, are ca scop, de asemenea, asigurarea securității juridice.

116. În acest context, trebuie reamintit faptul că termenele de prescripție au mai multe scopuri importante, și anume să garanteze securitatea juridică, prin stabilirea unui termen pentru introducerea acțiunilor în justiție, să protejeze potențialii pârâți de plângeri care, din cauza tardivității lor, se pot dovedi dificil de contestat, și să îi protejeze pe justițiabili de erorile judiciare care ar putea apărea dacă instanțele ar fi sesizate să se pronunțe asupra unor evenimente care au avut loc cu mult timp înainte de examinarea lor și pe baza unor mijloace de probă care este posibil să nu mai prezinte încredere și să fie incomplete din cauza trecerii timpului [*Oleksandr Volkov împotriva Ucrainei*, nr. 21722/11, pct. 137, CEDO 2013, și *Avizul consultativ privind aplicabilitatea termenului de prescripție în cazul urmăririi penale, condamnării și pedepsirii infracțiunilor care constituie, în esență, acte de tortură* (MC), cererea nr. P16-2021-001, Curtea de Casație a Armeniei, pct. 72, 26 aprilie 2022 („*Aviz consultativ P16-2021-001*”)].

117. Or, în speță, nu se poate considera că securitatea juridică și, prin urmare, încrederea legitimă a justițiabililor, invocate de părți, au fost subminate de intervenția legiuitorului (a se vedea și a se compara cu *Pressos Compania Naviera S.A. și alții împotriva Belgiei*, 20 noiembrie 1995, seria A nr. 332, precum și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene citată la punctul 52 de mai sus). Dimpotrivă, legiuitorul a urmărit, având în vedere evoluția neașteptată a jurisprudenței Curții de Casație, să restabilească securitatea juridică, prin reinstituirea practicii administrative urmate până la acel moment și care era în vigoare la data la care societatea reclamantă a sesizat instanțele interne. Era vorba despre o practică constantă care se pare că a fost contestată abia cu puțin timp înainte de pronunțarea hotărârii Curții de Casație din 28 octombrie 1993 (pct. 38 și 47, considerentul B.19.1 de mai sus). În plus, exemplele furnizate de părți par să indice faptul că, în pofida contestării practicii în cauză, aceasta a fost confirmată de majoritatea instanțelor de fond.

118. Astfel, atunci când a introdus acțiunea sa în justiție, la 14 decembrie 2000, societatea reclamantă nu se putea aștepta – și nici nu putea spera – că obligația sa fiscală și majorarea aferentă acesteia vor fi declarate prescrise. Dimpotrivă, societatea reclamantă a ridicat problema prescripției abia în cursul procedurii în fața Curții de Apel, după ce a fost pronunțată hotărârea Curții de Casație din 10 octombrie 2002 (supra, pct. 19).

119. Astfel, se pare că societatea reclamantă a sperat că va putea să beneficieze, contrar așteptărilor, de efectul neprevăzut al noii jurisprudențe a Curții de Casație, inaugurată prin hotărârea din 10 octombrie 2002 (considerentul B.19.11 din hotărârea Curții Constituționale, citat la punctul 47 de mai sus). Deși nu i se poate imputa reclamantei faptul că s-a prevalat, în cadrul epuizării căilor de atac prevăzute de dreptul intern, de o linie jurisprudențială nouă, care îi era favorabilă (a se vedea și a se compara cu *Legrand împotriva Franței*, nr. 23228/08, pct. 36-40, 26 mai 2011), nu se poate considera că intervenția legiuitorului, prin adoptarea Legii-program din 9 iulie 2004, a afectat așteptarea legitimă a societății reclamante, care exista la momentul introducerii acțiunii sale în justiție.

120. În ceea ce privește efectele legislației în litigiu, Curtea observă că, în speță, intervenția legiuitorului a permis continuarea „urmăririi” în pofida faptului că, în conformitate cu jurisprudența Curții de Casație, inaugurată prin hotărârea din 10 octombrie 2002, se putea considera că termenul de prescripție se împlinise (supra, pct. 99). O astfel de intervenție necesită, fără îndoială, justificări mai solide decât în cazul prelungirii unui termen de prescripție într-o cauză în care termenul de prescripție nu s-a împlinit încă [a se vedea și a se compara, din perspectiva art. 7 din Convenție, cu *Coëme și alții împotriva Belgiei*, nr. 32492/96 și alte 4 cereri, pct. 149, CEDO 2000-VII, *Previti împotriva Italiei* (dec.), nr. 1845/08, pct. 80, 12 februarie 2013, și *Borcea împotriva României* (dec.), nr. 55959/14, pct. 64, 22 septembrie 2015]. Cu privire la acest aspect și într-un alt context, Curtea a considerat recent că restabilirea răspunderii penale după expirarea termenului de prescripție este incompatibilă cu principiile fundamentale ale legalității și previzibilității, consacrate la art. 7 din Convenție (*Avizul consultativ P16-2021-001*, pct. 77; a se vedea, de asemenea, în ceea ce privește o cauză în care reclamantii au fost condamnați pentru o infracțiune prescrisă, *Antia și Khupenia împotriva Georgiei*, nr. 7523/10, 18 iunie 2020).

121. Cu toate acestea, prezenta cauză diferă de situația descrisă în *Avizul consultativ P16-2021-001*. În fapt, deși termenul de prescripție nu a fost întrerupt și, prin urmare, s-ar fi putut considera că s-a împlinit, ca urmare a hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002, acest lucru nu a fost stabilit încă printr-o hotărâre judecătorească și, *a fortiori*, nu a făcut obiectul unei constatări care a dobândit autoritate de lucru judecat. În plus, spre deosebire de cauza *Antia și Khupenia* (citată anterior), termenul de prescripție nu s-a împlinit nici la momentul la care societății reclamante i-a fost aplicată

majorarea de întârziere prin decizia de impunere de rectificare a impozitului datorat, nici la momentul la care aceasta a contestat majorarea, în cadrul unei acțiuni în fața Tribunalului de Primă Instanță. Societatea reclamantă a susținut că termenul de prescripție nu fusese întrerupt în mod valabil și că, în consecință, acesta se împlinise (supra, pct. 118-119) abia în cadrul procedurii în fața Curții de Apel și, în special, ca urmare a evoluției neașteptate a jurisprudenței Curții de Casație.

122. În cele din urmă, Curtea reamintește că în prezenta cauză se află în joc art. 6 și nu art. 7 din Convenție, și că, întrucât majorările de întârziere intră, în esență, sub incidența dreptului fiscal și nu a nucleului dur al dreptului penal, garanțiile oferite de art. 6 nu trebuie neapărat să fie aplicate în toată rigoarea lor (supra, pct. 76).

123. Având în vedere circumstanțele specifice ale cauzei, Curtea concluzionează că, întrucât era menită să combată evaziunea fiscală pe scară largă, să evite discriminarea arbitrară între contribuabili și să neutralizeze efectele hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002, pentru a restabili securitatea juridică, prin reinstituirea practicii administrative consacrate, care, în plus, era reflectată în jurisprudența majoritară în materie la nivelul instanțelor inferioare, intervenția previzibilă a legiuitorului era justificată de motive imperative de interes general.

124. Prin urmare, art. 6 § 1 din Convenție nu a fost încălcat în această privință.

III. CU PRIVIRE LA PRETINSA ÎNCĂLCARE A ART. 6 § 1 DIN CONVENȚIE CA URMARE A SUBSTITUIRII MOTIVELOR

125. Societatea reclamantă se plânge, în temeiul art. 6 § 1 din Convenție de substituirea motivelor efectuată de Curtea de Casație. Susține că aceasta a încălcat dreptul de acces la o instanță și principiile egalității armelor și contradictorialității.

A. Hotărârea Camerei

126. După ce a constatat că nu exista nicio problemă în ceea ce privește principiul egalității armelor, Camera a apreciat că nici dreptul la o procedură contradictorie, nici dreptul de acces la o instanță nu au fost încălcate în speță.

127. Potrivit Camerei, doar faptul că părțile nu au fost informate de Curtea de Casație cu privire la intenția acesteia de a reține din oficiu motivul în litigiu putea să ridice o problemă în raport cu Convenția. Or, în această privință, Camera a constatat că nu se putea considera că societatea reclamantă fusese luată prin surprindere. În fapt, pe de o parte, obiectul recursului în casație formulat de stat privea în mod specific decizia Curții de Apel referitoare la articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004. Pe de altă parte, părțile au primit o copie a concluziilor scrise formulate de avocatul general de pe lângă

Curtea de Casație, în care acesta a solicitat Curții de Casație să procedeze la substituirea motivelor în litigiu. Or, societatea reclamantă avea dreptul, în temeiul articolului 1107 din Codul judiciar, de a depune un memoriu în răspuns la concluziile avocatului general și de a solicita amânarea ședinței pentru a putea să răspundă la aceste concluzii verbal sau în cadrul unui memoriu.

B. Observațiile părților

1. Societatea reclamantă

128. Societatea reclamantă consideră că nu erau îndeplinite condițiile pentru substituirea motivelor și că problema privind întreruperea termenului de prescripție nu a fost ridicată în mod valabil în fața Curții de Casație. Aceasta susține că, respingând recursul său în casație, prin aplicarea unei bariere imprevizibile, artificiale și nelegale, Curtea de Casație a împiedicat societatea reclamantă să își susțină capetele de cerere, în special să își prezinte argumentele referitoare la problema esențială soluționată din oficiu de Curtea de Casație, referitoare la compatibilitatea cu art. 6 § 1 din Convenție a articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004. Prin urmare, aceasta consideră că a fost privată de accesul la o instanță.

129. În plus, societatea reclamantă susține că nu au fost respectate nici principiile egalității armelor și contradictorialității. În fapt, motivul de recurs în casație invocat de aceasta cu privire la aplicarea de către Curtea de Apel a articolului 2251 din Codul civil nu a fost examinat de Curtea de Casație. De asemenea, societatea reclamantă susține că a primit concluziile scrise ale avocatului general abia la 5 martie 2009, cu doar câteva zile înainte de ședința din 13 martie 2009, ceea ce a constituit un termen extrem de scurt pentru a răspunde la aceste concluzii. Într-un termen atât de scurt ar fi fost inutil și imposibil să prezinte argumente solide cu privire la fondul unei chestiuni atât de complexe precum cea a efectelor articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004. Așadar, răspunsul societății reclamante s-a concentrat pe aspectele procedurale, susținând lipsa de competență a Curții de Casație de a soluționa această chestiune, care ținea de puterea suverană de apreciere a instanței de fond, căreia ar fi trebuit să i se trimită cauza spre rejudecare, în cazul casării hotărârii atacate.

2. Guvernul

130. Guvernul consideră că substituirea motivelor de către Curtea de Casație nu este criticabilă. În primul rând, nu există niciun motiv pentru a presupune că normele procedurale belgiene, referitoare la condițiile în care este permisă substituirea motivelor, au fost încălcate de Curtea de Casație, cu atât mai mult cu cât, în speță, substituirea motivelor efectuată de Curtea de

Casație nu a implicat nicio modificare a deciziei Curții de Apel potrivit căreia termenul de prescripție nu se împlinise.

131. În continuare, în ceea ce privește dreptul la o procedură contradictorie, Guvernul susține că substituirea motivelor a avut loc după ce societății reclamante i s-a oferit posibilitatea de a face cunoscute probele necesare pentru soluționarea cu succes a pretențiilor sale, precum și de a cunoaște și de a discuta orice probă sau observație prezentată instanței, în conformitate cu jurisprudența Curții. Guvernul afirmă că problema aplicabilității articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 a constituit obiectul recursului în casație formulat de stat, că avocatul general de pe lângă Curtea de Casație a formulat concluzii scrise care au fost trimise societății reclamante și că, în memoriul său întocmit în temeiul articolului 1107 din Codul judiciar, societatea reclamantă nu a făcut referire la niciun fel de dificultate în ceea ce privește timpul de care dispunea pentru a răspunde la concluziile avocatului general. În plus, societatea reclamantă putea, în conformitate cu articolul 1107 paragraful al treilea din Codul judiciar, să solicite prelungirea termenului pentru depunerea unui memoriu în răspuns la concluziile avocatului general.

132. În cele din urmă, în ceea ce privește dreptul de acces la o instanță, Guvernul nu contestă faptul că substituirea motivelor constituie o limitare a acestui drept. Totuși, consideră că aceasta nu este criticabilă, întrucât urmărește un scop legitim – asigurarea economiei procedurale și, prin urmare, a bunei administrări a justiției –, și este proporțională în sensul că tehnica substituiri motivelor este reglementată cu strictețe și oferă garanții procedurale. În plus, Guvernul consideră că respectarea art. 6 § 1 din Convenție trebuie să fie apreciată într-un mod mai puțin strict, deoarece majorările de întârziere aferente impozitelor nu fac parte din nucleul dur al dreptului penal. Prin urmare, nu a fost afectată însăși substanța dreptului de acces la o instanță.

C. Motivarea Curții

1. Principiile generale stabilite în jurisprudența Curții

133. Dreptul la o instanță, consacrat la art. 6 din Convenție - dreptul de acces fiind unul dintre aspectele acestuia (*Golder împotriva Regatului Unit*, 21 februarie 1975, pct. 36, seria A nr. 18) - nu este absolut și se pretează unor limitări admise în mod implicit, în special în ceea ce privește condițiile de admisibilitate ale unui recurs. Totuși, aceste limitări nu pot restrânge exercitarea dreptului respectiv într-o asemenea măsură sau până în punctul în care să fie afectată însăși substanța sa. Ele trebuie să aibă un scop legitim și este necesar să existe un raport rezonabil de proporționalitate între mijloacele folosite și scopul urmărit [*Guérin împotriva Franței*, 29 iulie 1998, pct. 37, *Culegere* 1998-V; a se vedea, de asemenea, în materie civilă, *Zubac împotriva Croației* (MC), nr. 40160/12, pct. 76-78, 5 aprilie 2018, și *Nicolae*

Virgiliu Tănase împotriva României (MC), nr. 41720/13, pct. 192 și 195, 25 iunie 2019].

134. Noțiunea de proces echitabil, prevăzută la art. 6 din Convenție, include și dreptul la o procedură contradictorie, care implică dreptul părților de a face cunoscute probele necesare pentru soluționarea cu succes a pretențiilor lor, dar și de a cunoaște și de a discuta orice probă sau observație prezentată instanței în vederea influențării deciziei sale (*Lobo Machado împotriva Portugaliei*, 20 februarie 1996, pct. 31, *Culegere* 1996-I, și *Vermeulen împotriva Belgiei*, 20 februarie 1996, pct. 33, *Culegere* 1996-I).

135. Însăși instanța trebuie să respecte principiul contradictorialității, în special atunci când respinge un recurs sau soluționează un litigiu pe baza unui motiv reținut din oficiu (*Skondrianos împotriva Greciei*, nr. 63000/00 și alte 2 cereri, pct. 29-30, 18 decembrie 2003, *Clinique des Acacias și alții împotriva Franței*, nr. 65399/01 și alte 3 cereri, pct. 38, 13 octombrie 2005, *Čepek împotriva Republicii Cehe*, nr. 9815/10, pct. 45, 5 septembrie 2013, *Les Authentiks și Supras Auteuil 91 împotriva Franței*, nr. 4696/11 și 4703/11, pct. 50, 27 octombrie 2016, și *Rivera Vazquez și Calleja Delsordo împotriva Elveției*, nr. 65048/13, pct. 41, 22 ianuarie 2019). Elementul determinant îl reprezintă așadar necesitatea de a clarifica dacă o parte a fost „luată prin surprindere” de faptul că instanța și-a întemeiat decizia pe un motiv invocat din oficiu [*Villnow împotriva Belgiei* (dec.), nr. 1638/05, 29 ianuarie 2008, *Clinique des Acacias și alții*, citată anterior, pct. 43, *Čepek*, citată anterior, pct. 48, *Les Authentiks și Supras Auteuil 91*, citată anterior, pct. 50, și *Rivera Vazquez și Calleja Delsordo*, citată anterior, pct. 41].

136. Instanța trebuie să dea dovadă de diligență deosebită atunci când litigiul cunoaște o turnură neașteptată, cu atât mai mult cu cât este vorba de o chestiune lăsată la latitudinea instanței. Principiul contradictorialității impune ca instanțele să nu își întemeieze deciziile pe elemente de fapt sau de drept care nu au fost discutate în cadrul procedurii și care conferă litigiului o turnură pe care nu ar fi putut să o anticipeze nici chiar o parte care manifestă diligență [*Čepek*, citată anterior, pct. 48, *Les Authentiks și Supras Auteuil 91*, citată anterior, pct. 50, și *Rivera Vazquez și Calleja Delsordo*, citată anterior, pct. 41].

2. Aplicarea acestor principii în speță

137. Se ridică problema dacă substituirea motivelor efectuată de Curtea de Casație (supra, pct. 27) a încălcat dreptul de acces la o instanță și principiile egalității armelor și contradictorialității.

138. În această privință, Curtea observă că substituirea motivelor este o tehnică pretoriană prin care Curtea de Casație examinează motivul de recurs în casație care i-a fost prezentat, îl confruntă cu dispozitivul deciziei atacate, a cărei nelegalitate este invocată, și înlocuiește motivele contestate, pe care s-a întemeiat dispozitivul deciziei instanței de fond, cu propriile motive apte să demonstreze legalitatea deciziei în cauză.

139. În primul rând, Curtea apreciază că nu există nicio problemă legată de principiul egalității armelor, invocat de societatea reclamantă. În fapt, acest principiu impune obligația de a oferi fiecăreia dintre părțile la un proces posibilitatea rezonabilă de a-și prezenta cauza în condiții care să nu o plaseze într-o situație de net dezavantaj în raport cu partea adversă [a se vedea, printre altele, *Nideröst-Huber împotriva Elveției*, 18 februarie 1997, pct. 23, *Culegere* 1997-I, și *Regner împotriva Republicii Cehe* (MC), nr. 35289/11, pct. 146, 19 septembrie 2017]. Or, nici din probele de la dosar, nici din argumentele părților nu reiese că societatea reclamantă și statul belgian au fost plasate în situații diferite în ceea ce privește concluziile scrise ale avocatului general sau substituirea motivelor efectuată de Curtea de Casație (în același sens, *Clinique des Acacias și alții*, citată anterior, pct. 39). În fapt, aceste etape procedurale s-au desfășurat în același mod în privința ambelor părți. Așadar, principiul egalității armelor nu intră în discuție în prezenta cauză.

140. În continuare, în ceea ce privește principiul contradictorialității, Camera a luat în considerare, în hotărârea pronunțată de aceasta în prezenta cauză, următoarele elemente:

„89. În speță, Curtea de Casație și-a exercitat competența de a soluționa cauza pe baza unui motiv invocat din oficiu (în același sens, *Clinique des Acacias și alții*, citată anterior, pct. 39). Curtea nu intenționează să se pronunțe cu privire la tehnica substituirii motivelor ca atare, ci numai cu privire la problema stabilirii dacă recurgerea de către Curtea de Casație la această tehnică a adus atingere dreptului societății reclamante la o procedură contradictorie (*Les Authentiks și Supras Auteuil* 91, citată anterior, pct. 51).

90. În fapt, nu este de competența Curții să examineze dacă, în speță, erau îndeplinite condițiile stabilite în jurisprudența Curții de Casație pentru a proceda la substituirea motivelor, întrucât nu îi revine sarcina de a se pronunța cu privire la erorile de fapt sau de drept despre care se pretinde că au fost comise de o instanță internă decât dacă și în măsura în care aceste erori ar fi putut aduce atingere drepturilor și libertăților garantate de Convenție [*García Ruiz împotriva Spaniei* (MC), nr. 30544/96, pct. 28, CEDO 1999-I, și *López Ribalda și alții împotriva Spaniei* (MC), nr. 1874/13 și 8567/13, pct. 149, 17 octombrie 2019].

91. Prin urmare, doar posibila neinformare a părților de către Curtea de Casație cu privire la intenția acesteia de a reține din oficiu motivul în litigiu ar putea să ridice o problemă în raport cu Convenția (în același sens, *Cimolino împotriva Italiei*, nr. 12532/05, pct. 45, 22 septembrie 2009).

92. În speță, Curtea constată că problema aplicării articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 nu a fost ridicată de reclamantă în cadrul recursului său în casație. În fapt, Curtea de Apel din Antwerpen a apreciat că această dispoziție nu era aplicabilă [...]. Prin urmare, reclamanta nu avea niciun interes să discute acest aspect în recursul său în casație.

93. Totuși, în speță nu se poate considera că reclamanta a fost „luată prin surprindere” (a se vedea *a contrario*, printre altele, *Clinique des Acacias și alții*, citată anterior, pct. 43, și *Liga Portuguesa de Futebol Profissional împotriva Portugaliei*, nr. 4687/11, pct. 61-62, 17 mai 2016).

94. În fapt, pe de o parte, Curtea constată că decizia Curții de Apel privind articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 a făcut obiectul recursului în casație formulat de stat [...]. Prin urmare, nu se poate considera că problema aplicabilității acestei dispoziții nu făcea parte din dezbateri (a se vedea, în același sens, *Les Authentiks și Supras Auteuil* 91, citată anterior, pct. 52, și *Ndayegamiye-Mporamazina împotriva Elveției*, nr. 16874/12, pct. 39, 5 februarie 2019, și, *a contrario*, *Prikyan și Angelova împotriva Bulgariei*, nr. 44624/98, pct. 46, 16 februarie 2006), chiar dacă, în acea etapă, cele două recursuri nu fuseseră conexeate încă în mod oficial.

95. Pe de altă parte și, mai important, părțile au primit o copie a concluziilor scrise ale avocatului general de pe lângă Curtea de Casație, în care acesta solicita Curții de Casație să procedeze la substituirea motivelor în litigiu [...]. Chiar dacă Guvernul nu a contestat faptul că reclamanta a primit concluziile avocatului general cu doar câteva zile înainte de ședința prevăzută a Curții de Casație [...], nu este mai puțin adevărat că reclamanta avea dreptul, în temeiul articolului 1107 din Codul judiciar, să depună un memoriu în răspuns la concluziile avocatului general și să solicite amânarea ședinței pentru a răspunde la aceste concluzii verbal sau în cadrul unui memoriu [...]

141. Marea Cameră este de acord cu acest raționament și consideră că observațiile prezentate de părți în fața Marii Camere nu conțin niciun element care să o determine să se abată de la acesta. Prin urmare, Curtea consideră că substituirea motivelor efectuată de Curtea de Casație nu a încălcat dreptul la o procedură contradictorie.

142. În sfârșit, în ceea ce privește dreptul de acces la o instanță, Curtea admite că, astfel cum afirmă Guvernul, posibila limitare a dreptului de acces la o instanță, ca urmare a substituirii motivelor, a urmărit un scop legitim, și anume economia procedurală și, prin urmare, buna administrare a justiției. Aceasta consideră, de asemenea, că tehnica în cauză nu a adus atingere, în speță, înseși substanței acestui drept, în măsura în care, astfel cum s-a explicat mai sus (supra, pct. 140), societatea reclamantă nu a fost privată de dreptul său la judecarea cauzei sale de către o instanță, întrucât a dispus de posibilitatea de prezenta argumentele sale referitoare la motivul invocat din oficiu de Curtea de Casație.

143. Prin urmare, art. 6 § 1 din Convenție nu a fost încălcat în această privință.

IV. CU PRIVIRE LA PRETINSA ÎNCĂLCARE A ART. 6 § 1 DIN CONVENȚIE CA URMARE A DEPĂȘIRII TERMENULUI REZONABIL

144. Invocând art. 6 § 1 din Convenție, societatea reclamantă se plânge, de asemenea, de depășirea termenului rezonabil.

A. Hotărârea Camerei

145. Camera a considerat, în conformitate cu criteriile stabilite în jurisprudență și ținând seama de circumstanțele speței, că procedura internă,

considerată în ansamblul său, a fost nerezonabil de lungă. A constatat încălcarea art. 6 § 1 din Convenție în această privință.

B. Observațiile părților

1. Societatea reclamantă

146. Societatea reclamantă consideră că punctul de plecare pentru calcularea termenului rezonabil este notificarea, la 5 octombrie 1995, a deciziei de impunere prin care a fost rectificată declarația sa de impunere pentru anul fiscal 1993. Doar etapa administrativă în fața directorului regional a durat patru ani și șapte luni, ceea ce reprezintă mult mai mult decât termenul „normal” în care ar trebui să fie emisă o decizie administrativă. Nu există nicio circumstanță care să justifice o astfel de întârziere, pentru care statul este singurul responsabil. Apoi, etapa judiciară a durat aproape nouă ani pentru trei grade de jurisdicție, termen care, de asemenea, nu poate fi considerat rezonabil.

147. Contrar celor susținute de Guvern (infra, pct. 148), societatea reclamantă afirmă că a trebuit să aștepte decizia administrativă înainte de a putea iniția procedura judiciară. Articolul 11 din Legea din 23 martie 1999 privind organizarea judiciară în materie fiscală, care prevede că posibilitatea de a introduce o acțiune în termen de șase luni de la data introducerii căii administrative de atac, în cazul în care această cale de atac nu a făcut obiectul unei decizii, nu este aplicabilă atunci când această acțiune are ca obiect, precum în speță, impozitul aferent anului fiscal 1998 sau unui an fiscal anterior (supra, pct. 31).

2. Guvernul

148. Guvernul admite că perioada care trebuie luată în considerare a început la 5 octombrie 1995 și s-a încheiat la 13 martie 2009. Totuși, din această perioadă ar trebui să se deducă perioada cuprinsă între 6 aprilie 1999 și 14 decembrie 2000, adică un an și nouă luni, în cursul căreia societatea reclamantă avea, în temeiul Legii din 23 martie 1999 privind organizarea judiciară în materie fiscală, posibilitatea de a sesiza instanțele interne fără să aștepte rezultatul procedurii administrative, dar nu a procedat astfel. Așadar, perioada care trebuie luată în considerare este de 11 ani și nouă luni. În opinia Guvernului, o astfel de perioadă de timp pare rezonabilă, având în vedere complexitatea cauzei și miza litigiului. De asemenea, acesta afirmă că respectarea art. 6 § 1 din Convenție trebuie apreciată într-un mod mai puțin strict, deoarece majorările de întârziere aferente impozitelor nu fac parte din nucleul dur al dreptului penal.

149. În special, Guvernul susține că, în etapa apelului, societatea reclamantă a depus numeroase înscrisuri, inclusiv un al treilea set de concluzii suplimentare și o sinteză de 54 de pagini, ceea ce demonstrează complexitatea

litigiului și faptul că societatea reclamantă era parțial responsabilă pentru perioada de timp care a fost necesară pregătirii cauzei. Hotărârea Curții de Apel, care conține o analiză detaliată a doctrinei și a jurisprudenței cu privire la problema efectului întreruptiv al somației de plată, demonstrează, de asemenea, complexitatea cauzei.

C. Motivarea Curții

1. *Principiile generale stabilite în jurisprudența Curții*

150. În materie penală, „termenul rezonabil” prevăzut la art. 6 § 1 începe să curgă de îndată ce persoana este „acuzată”. Există o „acuzăție în materie penală” din momentul în care o persoană este inculpată oficial de autoritățile competente sau în care actele efectuate de autorități ca urmare a suspiciunilor existente la adresa acestora au repercusiuni importante asupra situației sale [*Deweer împotriva Belgiei*, 27 februarie 1980, pct. 46, seria A nr. 35, *Eckle împotriva Germaniei*, 15 iulie 1982, pct. 73, seria A nr. 51, și *Simeonovi împotriva Bulgariei* (MC), nr. 21980/04, pct. 110, 12 mai 2017]. Perioada în privința căreia se aplică art. 6 acoperă întreaga procedură în cauză, inclusiv judecata în apel (*König împotriva Germaniei*, 28 iunie 1978, pct. 98, seria A nr. 27).

151. Caracterul rezonabil al duratei unei proceduri se apreciază în funcție de circumstanțele cauzei și ținând seama de criteriile consacrate de jurisprudența Curții, în special complexitatea cauzei, comportamentul reclamantului și cel al autorităților competente [a se vedea, printre multe altele, *Pélissier și Sassi împotriva Franței* (MC), nr. 25444/94, pct. 67, CEDO 1999-II].

152. Numai întârzierile imputabile statului pot conduce la concluzia nerespectării termenului rezonabil [*Idalov împotriva Rusiei* (MC), nr. 5826/03, pct. 186, 22 mai 2012].

2. *Aplicarea acestor principii în speță*

153. Părțile nu contestă că punctul de plecare pentru calcularea termenului rezonabil este 5 octombrie 1995, data la care societatea reclamantă a fost informată cu privire la intenția administrației fiscale de a rectifica declarația sa de impunere și de a-i aplica o majorare de întârziere (a se vedea, în același sens, *Janosevic*, citată anterior, pct. 92). Procedura s-a încheiat prin hotărârea Curții de Casație din 13 martie 2009.

154. Contrar celor susținute de Guvern (supra, pct. 148), din articolul 11 din Legea din 23 martie 1999 privind organizarea judiciară în materie fiscală reiese că societatea reclamantă nu avea posibilitatea de a sesiza Tribunalul de Primă Instanță înainte de soluționarea contestației sale administrative (supra, pct. 31). Prin urmare, perioada cuprinsă între 6 aprilie 1999 și 14 decembrie 2000 nu trebuie să fie dedusă din perioada care trebuie luată în considerare.

155. Procedura inițiată de societatea reclamantă a durat așadar peste 13 ani și șase luni: etapa administrativă a durat patru ani și șapte luni pentru un singur nivel decizional, apoi etapa judiciară a durat aproape nouă ani pentru trei grade de jurisdicție.

156. Pentru a explica durata procedurii, Guvernul susține complexitatea cauzei și importanța mizei litigiului. Acesta critică în special atitudinea societății reclamante în fața Curții de Apel. Cu toate acestea, nu explică în niciun fel durata procedurii administrative (patru ani și șapte luni) și nici faptul că au trecut mai mult de trei ani și trei luni de la sesizarea instanței de drept comun și până la pronunțarea hotărârii în primă instanță. Or, problema eventualei prescripții a impozitului și a majorării de întârziere aferente a fost ridicată de societatea reclamantă abia în etapa apelului. Complexitatea acestei probleme nu privește, așadar, nici etapa administrativă, nici procedura în fața Tribunalului de Primă Instanță, a cărei durată deosebit de lungă nu a fost justificată de Guvern, care recunoaște, de altfel, existența unor arierate fiscale aferente impozitului pe venit (supra, pct. 90).

157. Curtea admite că, având în vedere complexitatea prezentei cauze fiscale, poate fi justificată o durată mai lungă a procedurii decât în cazul altor tipuri de cauze, în special cele care, datorită obiectului lor, impun o celeritate deosebită. Acest lucru este cu atât mai adevărat cu cât recuperarea diligentă a impozitelor este mai mult în interesul statului decât al contribuabilului. Totuși, chiar presupunând că garanția termenului rezonabil nu ar trebui să fie aplicată în toată rigoarea sa (supra, pct. 76), Curtea consideră că, în ansamblul său, procedura inițiată de societatea reclamantă a depășit, în circumstanțele speței, termenul rezonabil.

158. În consecință, a fost încălcat art. 6 § 1 din Convenție în această privință.

V. CU PRIVIRE LA APLICAREA ART. 41 DIN CONVENȚIE

159. În temeiul art. 41 din Convenție,

„Dacă Curtea declară că a avut loc o încălcare a Convenției sau a protocoalelor sale și dacă dreptul intern al înaltei părți contractante nu permite decât o înlăturare incompletă a consecințelor acestei încălcări, Curtea acordă părții lezate, dacă este cazul, o reparație echitabilă.”

A. Prejudiciu

160. Societatea reclamantă solicită repararea prejudiciului său material constând în impozitele plătite, cheltuielile de judecată și dobânzi pentru întârziere în valoare totală de 606 712,94 de euro (EUR), majorate cu dobânzi moratorii începând cu 1 martie 1997, data medie de efectuare a plăților. Aceasta solicită, de asemenea, cu titlu de despăgubire pentru prejudiciul moral, 1 EUR pentru fiecare încălcare constatată, plus dobânzi moratorii

începând cu 15 februarie 2001, dată la care susține că s-a împlinit termenul de prescripție.

161. Guvernul susține că prejudiciul material pretins nu are nicio legătură de cauzalitate cu capetele de cerere întemeiate pe depășirea termenului rezonabil și substituirea motivelor efectuată de către Curtea de Casație. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la intervenția legiuitorului în cursul procedurii, Guvernul consideră că o despăgubire echivalentă cu valoarea impozitelor plătite nu poate corespunde definiției noțiunii de „reparație echitabilă”. Nu se poate considera echitabilă scutirea totală a societății reclamante de la plata impozitului.

162. Curtea a constatat că nu a existat nicio încălcare în ceea ce privește capetele de cerere referitoare la intervenția legiuitorului și la substituirea motivelor. Prin urmare, nu poate fi acordată o reparație echitabilă cu acest titlu.

163. În prezenta hotărâre s-a constatat doar o încălcare a art. 6 § 1 din Convenție din cauza depășirii termenului rezonabil. Prin urmare, numai în această privință poate fi acordată o eventuală reparație echitabilă. În acest sens, Curtea nu observă nicio legătură de cauzalitate între încălcarea constatată și prejudiciul material pretins. Prin urmare, respinge cererea formulată cu acest titlu.

164. În ceea ce privește prejudiciul moral, ținând seama de suma solicitată de societatea reclamantă și de circumstanțele specifice ale speței, Curtea consideră că simpla constatare a încălcării oferă în sine o reparație echitabilă suficientă pentru orice prejudiciu moral suferit de societatea reclamantă.

B. Cheltuieli de judecată

165. Societatea reclamantă solicită 31 973,07 EUR pentru cheltuielile de judecată efectuate în fața Tribunalului de Primă Instanță și a Curții de Apel, precum și 10 250 EUR pentru cele efectuate în fața Curții de Casație. Aceasta solicită, de asemenea, 19 875 EUR pentru cheltuielile de judecată efectuate în fața Curții, precum și un euro cu titlu de daune interese intermediare pentru procedura în fața Marii Camere. Societatea reclamantă solicită, în plus, ca aceste sume să fie majorate cu dobânzi începând de la data plății. Aceasta dorește ca orice sumă acordată cu acest titlu să fie plătită direct în contul bancar al reprezentantului său, domnul Van Belle.

166. Guvernul lasă la aprecierea Curții caracterul rezonabil al cheltuielilor de judecată solicitate în privința procedurii în fața Curții. În ceea ce privește cheltuielile efectuate în fața Tribunalului de Primă Instanță și a Curții de Apel, observă că acestea nu au nicio legătură de cauzalitate cu capetele de cerere formulate de societatea reclamantă și că aceasta ar fi trebuit, în orice caz, să le suporte. Același lucru este valabil în ceea ce privește cheltuielile și onorariile aferente elaborării unei opinii privind șansele de succes ale unui

recurs în casație, precum și cele referitoare la memoriul în răspuns la recursul în casație formulat de statul belgian.

167. Conform jurisprudenței Curții, un reclamant nu poate obține rambursarea cheltuielilor de judecată decât în măsura în care se stabilește caracterul real, necesar și rezonabil al acestora. Acestea includ doar cheltuielile de judecată efectuate în cursul procedurii interne pentru prevenirea sau corectarea de către instanțele interne a încălcării Convenției constatate de Curte [în acest sens, în special, *Nada împotriva Elveției* (MC), nr. 10593/08, pct. 243, CEDO 2012]. Cu toate acestea, având în vedere unica încălcare constatată, acesta nu este cazul în privința procedurii interne. Prin urmare, Curtea respinge cererea formulată cu privire la cheltuielile de judecată efectuate în cursul procedurii interne.

168. În ceea ce privește procedura desfășurată în fața sa, Curtea reamintește că cheltuielile de judecată nu sunt recuperabile decât în măsura în care au legătură cu încălcarea constatată [*Murray împotriva Țărilor de Jos* (MC), nr. 10511/10, pct. 134, 26 aprilie 2016, *Denisov împotriva Ucrainei* (MC), nr. 76639/11, pct. 146, 25 septembrie 2018, și trimerile citate]. În această privință, Curtea subliniază că societatea reclamantă a formulat capete de cerere care au fost admise doar într-o măsură limitată și că o mare parte din observațiile acesteia au fost consacrate unor aspecte ale cererii în privința cărora s-a constatat neîncălcarea Convenției. Astfel, ținând seama de documentele aflate în posesia sa și de criteriile menționate anterior, Curtea consideră rezonabil să acorde societății reclamante suma de 5 000 EUR pentru procedura desfășurată în fața sa.

169. Această sumă trebuie plătită direct în contul bancar al domnului Van Belle, reprezentantul societății reclamante.

C. Dobânzi moratorii

170. Curtea consideră necesar ca rata dobânzilor moratorii să se întemeieze pe rata dobânzii facilității de împrumut marginal practică de Banca Centrală Europeană, majorată cu trei puncte procentuale.

PENTRU ACESTE MOTIVE, CURTEA,

1. *declară*, în unanimitate, cererea admisibilă;
2. *hotărăște*, cu zece voturi la șapte, că nu a fost încălcat art. 6 § 1 din Convenție ca urmare a intervenției legiuitorului în cursul procedurii;
3. *declară*, în unanimitate, că nu a fost încălcat art. 6 § 1 din Convenție din cauza substituirii motivelor;

4. *declară*, în unanimitate, că a fost încălcat art. 6 § 1 din Convenție din cauza depășirii termenului rezonabil;
5. *declară*, în unanimitate, că o constatare a unei încălcări constituie în sine o reparație echitabilă pentru orice prejudiciu moral eventual suferit de societatea reclamantă;
6. *hotărăște*, în unanimitate,
 - a) că statul pârât trebuie să plătească societății reclamante, în termen de trei luni, 5 000 EUR (cinci mii de euro), plus orice sumă ce poate fi datorată de societatea reclamantă cu titlu de impozit, pentru cheltuielile de judecată, sumă care trebuie să fie plătită în contul bancar al reprezentantului societății reclamante;
 - b) că, de la expirarea termenului menționat și până la efectuarea plății, această sumă trebuie majorată cu o dobândă simplă, la o rată egală cu rata dobânzii facilității de împrumut marginal practică de Banca Centrală Europeană, aplicabilă pe parcursul acestei perioade și majorată cu trei puncte procentuale;
7. *respinge*, cu unsprezece voturi la șase, cererea de acordare a unei reparații echitabile pentru celelalte capete de cerere.

Redactată în limbile franceză și engleză, apoi pronunțată în ședință publică la Palatul Drepturilor Omului din Strasbourg, la 3 noiembrie 2022, în temeiul art. 77 § 2 și § 3 din Regulament.

Johan Callewaert
Grefier adjunt

Robert Spano
Președinte

La prezenta hotărâre sunt anexate, în conformitate cu art. 45 § 2 din Convenție și art. 74 § 2 din Regulament, următoarele opinii separate:

- opinia concordantă a judecătorului Lemmens;
- opinia parțial separată comună a judecătorilor Spano, Kjølbros, Turković, Yudkivska, Pejchal, Mourou-Vikström și Felici.

R.S.
J.C.

OPINIA CONCORDANTĂ A JUDECĂTORULUI LEMMENS

1. Am votat la fel ca majoritatea în ceea ce privește constatarea neîncălării art. 6 § 1 din Convenție ca urmare a intervenției legiuitorului în cursul procedurii.

De asemenea, sunt de acord cu raționamentul care a determinat majoritatea să ajungă la această concluzie. Cu toate acestea, aș dori să adaug o scurtă notă de subsol „națională” la hotărâre, pentru a evidenția un aspect crucial care nu a fost abordat, [„elefantul din cameră” (*the elephant in the room*) cum se spune în engleză], și pentru a clarifica astfel sfera reală de aplicare a litigiului cu care a fost sesizată Curtea.

2. Hotărârea are ca obiect *întreruperea* termenului de prescripție. Când prescripția este întreruptă, cursul prescripției încetează să curgă, reîncepând să curgă (de la zero) de la data la care dispare cauza întreruperii. Pentru a-și proteja creanța, un creditor poate crea o situație care întrerupe termenul de prescripție. În speță, s-a considerat că termenul de prescripție a fost întrerupt de comunicarea unei somații de plată, la solicitarea administrației fiscale.

Majoritatea a considerat că era obligată să examineze cauza din punctul de vedere al întreruperii prescripției, întrucât doar acest motiv a fost reținut de Curtea de Casație, în hotărârea sa din 13 martie 2009, pentru a constata că termenul de prescripție nu se împlinise (punctele 98-99 din hotărâre).

„Elefantul din cameră” la care am făcut aluzie este *suspendarea* termenului de prescripție. Aceasta este rezultatul unui obstacol din cauza căruia continuarea curgerii prescripției este împiedicată; odată ce obstacolul a dispărut, termenul de prescripție își reia cursul, până la împlinirea sa. Un astfel de obstacol poate fi consecința unei acțiuni a debitorului. Acest lucru rezultă în special din articolul 2251 din Codul civil, conform căruia prescripția încetează să curgă atât timp cât creditorul se află în imposibilitatea (în special din cauza debitorului) de a-și recupera creanța (punctul 51 din hotărâre).

Dintr-un motiv care nu îmi este cunoscut, problema suspendării nu a fost ridicată de părți, nici în fața Camerei, nici în fața Marii Camere. Or, nu era de competența Curții să ridice această problemă din oficiu.

3. Totuși, problema suspendării a fost invocată în fața instanțelor naționale. În fapt, Curtea de Apel din Antwerpen a apreciat, în hotărârea sa din 6 februarie 2007, că prescripția era suspendată până la soluționarea definitivă a litigiului dintre societatea reclamantă și administrația fiscală (punctul 21 din hotărâre). Or, această decizie și acest raționament sunt cele care au fost contestate de societatea reclamantă în fața Curții de Casație (punctul 22 din hotărâre).

În hotărârea sa din 13 martie 2009, Curtea de Casație nu s-a pronunțat cu privire la suspendarea prescripției. Aceasta ar fi putut face acest lucru,

pronunțându-se astfel asupra legalității deciziei Curții de Apel cu privire la acest aspect, însă nu a procedat așa, preferând să își întemeieze decizia pe un motiv care fusese respins de Curtea de Apel, și anume efectul întreruptiv al somației de plată, în temeiul articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 (punctul 27 din prezenta hotărâre). Consecința acestei substituirii a motivului reținut de Curtea de Apel cu un alt motiv a fost aceea că motivul de recurs în casație invocat de societatea reclamantă – în care a fost criticată recunoașterea faptului că litigiul dintre aceasta din urmă și administrația fiscală avea un efect suspensiv asupra prescripției – a fost declarat inadmisibil ca fiind lipsit de interes (*ibidem*).

Pur și simplu „lipsit de interes”. Curtea de Casație nu a arătat că, spre deosebire de Curtea de Apel, considera că prescripția nu fusese suspendată. Aceasta s-a limitat să constate că, având în vedere efectul întreruptiv al somației de plată, dreptul administrației fiscale de a-și recupera creanța *nu s-a prescris*, ajungând astfel, pe baza unui alt motiv, la aceeași concluzie precum cea la care ajunsese Curtea de Apel.

Chiar presupunând că recunoașterea întreruperii prescripției trebuie să fie considerată drept o încălcare a Convenției, această constatare nu ar duce în mod automat la concluzia că termenul de prescripție s-a împlinit. Rămâne de examinat problema eventualei suspendări a prescripției.

4. Desigur, ca urmare a substituirii motivelor efectuată de Curtea de Casație și a respingerii recursului în casație formulat de societatea reclamantă, care a rezultat din aceasta, nu mai era posibil ca această din urmă chestiune să fie ridicată în speță în fața instanțelor interne.

Totuși, această problemă a fost ridicată în alte cauze, examinate ulterior celei a societății reclamante. În plus, unii autori au subliniat în mod expres că trebuie să se facă distincție între problema suspendării și cea a întreruperii și că aceasta rămâne să fie soluționată, în special în cazul în care, într-o zi, instanțele interne sau Curtea ar decide că articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004 ar fi incompatibil cu dispozițiile Convenției¹.

În două hotărâri din 22 septembrie 2011, Curtea de Casație a considerat că, în măsura în care din articolul 410 din Codul privind impozitul pe venit 1992 (punctul 33 din prezenta hotărâre) reieșea că depunerea unei contestații împiedica obținerea achitării obligației fiscale, din această dispoziție legală, coroborată cu articolul 2251 din Codul civil, trebuia să se deducă faptul că termenul de prescripție pentru recuperarea creanței era, într-adevăr, suspendat (F.10.0015.N și F.10.0052.N). Aceasta s-a pronunțat în același sens într-o hotărâre din 15 februarie 2013 (F.11.0128.N). Într-o hotărâre din 2 martie

¹ A se vedea, în special, B. Vanermen, „De verjaring van betwiste directe belastingen: het Hof van Cassatie beantwoordt een aantal van de resterende vragen” (traducere: „Prescripția obligațiilor fiscale directe contestate: Curtea de Casație răspunde la unele dintre întrebările rămase nesoluționate”, observații formulate cu privire la hotărârea Curții de Casație din 17 ianuarie 2008, Tijdschrift voor Fiscaal Recht („Revista de drept fiscal”), 2008, (786), 790.

2017, aceasta a precizat, de asemenea, că suspendarea dura până la pronunțarea unei decizii definitive cu privire la acțiunea formulată de contribuabil împotriva impozitului stabilit în sarcina sa (F.12.0056.F).

Aceste hotărâri au făcut inutilă întreaga discuție cu privire la validitatea articolului 49 din Legea-program din 9 iulie 2004. Doctrina a adoptat această interpretare imediat².

5. Astfel, având în vedere ceea ce știm din jurisprudența *post factum* a Curții de Casație, am putea considera că, în cazul în care Curtea de Casație s-ar fi pronunțat cu privire la temeinicia motivului de recurs al societății reclamante, fără să procedeze la o substituție a motivelor și, prin urmare, fără să aplice retroactiv articolul 49 din Legea-program din 9 iulie 2004, este foarte probabil ca recursul societății reclamante să fi fost respins oricum.

Desigur, nu pot afirma că există vreo certitudine în această privință. Cu toate acestea, jurisprudența citată anterior a Curții de Casație demonstrează, în orice caz, că eventuala invalidare a articolului 49 din Legea din 9 iulie 2004 nu ar fi dus la soluționarea problemei în dreptul intern.

Privind retrospectiv, mi se pare că întreaga poveste țesută în jurul intervenției legiuitorului, și anume adoptarea legii în cauză, a fost, de fapt, doar o furtună într-un pahar cu apă. În ceea ce mă privește, consider că, în cazul în care Curtea ar fi fost în măsură să țină seama de motivul întemeiat pe suspendarea prescripției, acest motiv s-ar fi adăugat la „circumstanțele specifice ale cauzei”, la care se face referire la punctul 123 din hotărâre.

² A se vedea, de exemplu, J. Van Besien, „Artikel 443ter, § 1, 2de lid WIB 1992 versus beginsel van artikel 2251 B.W. Conclusie achteraf, was het allemaal niet nodig geweest?” [traducere: „Articolul 443ter alineatul (1) paragraful al doilea din CIR 1992 și principiul de la articolul 2251 din Codul civil : Concluzie: retrospectiv, toate acestea nu erau așadar necesare?”], observații ale Curții de Apel din Gent, 12 octombrie 2010, Tijdschrift voor Fiscaal Recht („Revista de drept fiscal”), 2011, 645.

OPINIA PARȚIAL DISIDENTĂ COMUNĂ A
JUDECĂTORILOR SPANO, KJØLBRO, TURKOVIĆ,
YUDKIVSKA, PEJCHAL, MOUROU-VIKSTRÖM ȘI FELICI

(Traducere)

1. Nu putem subscrie nici la raționamentul Curții, nici la constatarea acesteia potrivit căreia „nu a fost încălcat art. 6 § 1 din Convenție ca urmare a intervenției legiuitorului în cursul procedurii” (punctul 2 din dispozitiv).

2. Pentru motivele expuse mai jos, considerăm că jurisprudența existentă, care era relevantă în speță, nu a fost aplicată de Curte și, în măsura în care aceasta trebuie privită ca o dezvoltare sau o clarificare a jurisprudenței sale, ridicăm o obiecție de principiu cu privire la raționamentul urmat de Curte în această parte a hotărârii, raționament care, în opinia noastră, creează confuzie în ceea ce privește aplicarea unor principii consacrate ale Curții.

3. În opinia noastră, Curtea nu a ținut suficient seama de însuși fondul plângerii cu care a fost sesizată, de jurisprudența existentă referitoare la art. 7 din Convenție, de legătura care există între art. 6 și 7, de necesitatea de a interpreta în mod armonios drepturile consacrate la aceste două articole și de consecințele negative pe care prezenta hotărâre le-ar putea avea asupra jurisprudenței Curții.

Fondul plângerii formulate în fața Curții în speță

4. În 1995, administrația fiscală a prezentat societății reclamante o creanță aferentă anului fiscal 1993, care corespundea în special unei regularizări a obligațiilor fiscale (impozitul datorat), precum și unei majorări de întârziere aferente impozitului (sanțiunea aplicată).

5. Societatea reclamantă a contestat creanța, iar instanțele interne au fost sesizate cu litigiul. Contestația s-a întemeiat, în esență, pe afirmația potrivit căreia creanța în cauză se prescrisese. Mai precis, societatea reclamantă a susținut că somația de plată pe care administrația fiscală i-a transmis-o la 24 octombrie 2000 nici nu a întrerupt și nici nu a suspendat termenul de prescripție de cinci ani și că, în consecință, creanța în cauză s-a prescris.

6. În timp ce litigiul era pendinte în fața instanțelor interne, Legea-program a fost adoptată la 9 iulie 2004 și a intrat în vigoare la 25 iulie 2004.

7. La 6 februarie 2007, Curtea de Apel din Antwerpen s-a pronunțat împotriva reclamantei și în favoarea administrației fiscale, fără a-și întemeia decizia pe articolul 49 din Legea-program. Hotărârea a fost atacată și, în fața Curții de Casație, administrația fiscală a invocat exclusiv articolul 49 din Legea-program (punctul 23 din hotărâre).

8. Curtea de Casație a invocat articolul 49 din Legea-program și s-a pronunțat împotriva societății reclamante și în favoarea administrației fiscale. Prin aplicarea retroactivă a dispoziției în cauză, aceasta a ajuns la concluzia

că somația de plată care a fost notificată societății reclamante la 24 octombrie 2000 a întrerupt termenul de prescripție și că, prin urmare, dreptul de recuperare a creanței rezultate în urma deciziei de impunere de rectificare a impozitului și a majorării de întârziere aplicate impozitului nu s-a prescris (punctul 27 din hotărâre).

9. Considerăm că nu există nicio îndoială că, fără adoptarea și aplicarea retroactivă a articolului 49 din Legea-program, decizia de impunere de rectificare a impozitului și majorarea de întârziere ar fi fost declarate prescrise în cazul reclamantei. O astfel de decizie ar fi fost conformă cu hotărârile Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003.

10. Acest lucru rezultă clar din raționamentul Curții de Casație (punctul 27 din hotărâre), potrivit căruia articolul 49 din Legea-program „trebuie să fie [aplicat] retroactiv de către instanță, în conformitate cu voința legiuitorului” și „atunci când a adoptat o măsură retroactivă, scopul legiuitorului a fost acela de a proteja drepturile Trezoreriei în contextul unei proceduri pendinte în care obligațiile fiscale contestate în temeiul poziției exprimate în cadrul jurisprudenței erau pe punctul de a se prescrie sau se prescriseseră deja”.

11. Această interpretare a dreptului și a practicii interne este confirmată și de raționamentul adoptat de Curtea Constituțională în hotărârea sa din 7 decembrie 2005 (punctul 47 din hotărâre), conform căruia, prin dispoziția atacată, legiuitorul a intenționat să neutralizeze efectul retroactiv al hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003, iar această intervenție legislativă era justificată de circumstanțe excepționale.

12. Acest lucru este confirmat și de Guvern în observațiile sale scrise prezentate în fața Marii Camere: acesta nu contestă aplicarea retroactivă a articolului 49 din Legea-program în cazul societății reclamante și explică faptul că legiuitorul a adoptat legea în cauză pentru a neutraliza modificarea efectuată în jurisprudența Curții de Casație, în hotărârile sale din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003. În fapt, Guvernul aduce numeroase argumente în susținerea faptului că dispoziția retroactivă în litigiu, adoptată de legiuitor, era justificată de circumstanțe excepționale și urmărea să restabilească securitatea juridică.

13. De asemenea, această interpretare a dreptului și practicii interne a stat la baza hotărârii Camerei în speță. Astfel, Camera a observat că societatea reclamantă „se putea aștepta în mod legitim ca obligația sa fiscală să se prescrie în conformitate cu jurisprudența [...] Curții de Casație” inaugurată prin hotărârile din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003. Apoi, aceasta a adăugat că articolul 49 din Legea-program a soluționat „definitiv și (în mod) retroactiv problema întreruperii prescripției în cadrul procedurii fiscale în curs”. Mai precis, aceasta a afirmat că obligația fiscală corespunzătoare majorării de întârziere „s-a prescris”, că „doar ca urmare a aplicării retroactive a dispoziției în litigiu” creanța fiscală a societății reclamante nu

fusesse declarată stinsă și că această creanță fiscală „era [deja] prescrisă” (punctele 63, 64, 65 și 67 din hotărârea Camerei).

14. Majoritatea pare, de asemenea, să adopte această interpretare a dreptului și practicii interne (punctul 99 din hotărâre).

15. Am ajuns la următoarea concluzie: fără adoptarea de către legiutor a articolului 49 din Legea-program, creanța administrației fiscale, corespunzătoare regularizării obligațiilor fiscale și majorării de întârziere aferente acestora, s-ar fi prescris, întrucât, având în vedere hotărârile Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003, somația de plată din 24 octombrie 2000 nu a avut un efect întreruptiv sau suspensiv asupra prescripției impozitului. Mai precis, scopul adoptării legii în litigiu era chiar acela de a preveni o astfel de situație, iar aceasta fost aplicată retroactiv unor cauze în curs de judecare.

16. Este important ca întrebarea care trebuie să fie soluționată de Curte în prezenta cauză să fie formulată făcându-se distincție între regularizarea obligațiilor fiscale și majorarea de întârziere aplicată acestor obligații fiscale.

17. Astfel cum a concluzionat Curtea în mod întemeiat – de altfel, acest aspect nu a fost contestat de Guvern – art. 6 din Convenție nu este aplicabil în ceea ce privește regularizarea obligațiilor fiscale (punctele 66 și 71 din hotărâre), dar se aplică în ceea ce privește majorarea de întârziere aferentă impozitului, care constituie o acuzație în materie penală, în sensul jurisprudenței Curții (punctele 70 și 71 din hotărâre). Pe de o parte, jurisprudența Curții este clară cu privire la acest aspect și, pe de altă parte, dreptul intern prevede că impozitelor datorate „li se aplică o majorare în funcție de natura și gravitatea infracțiunii” (punctul 35 din hotărâre). Cu alte cuvinte, majorarea de întârziere se stabilește în funcție de „natura și gravitatea infracțiunii”.

18. Din aceste elemente putem deduce că nimic nu ar fi împiedicat legiutorul să adopte articolul 49 din Legea-program și să îl aplice retroactiv creanțelor rezultate în urma unei regularizări a obligațiilor fiscale, întrucât acestea nu intră sub incidența art. 6 din Convenție, nici sub aspect civil, nici sub aspect penal. În plus, în speță, este posibil să fi existat circumstanțe excepționale care să justifice o astfel de intervenție legislativă, în scopul protejării interesului general. Cu toate acestea, Curtea nu a fost chemată să se pronunțe cu privire la această chestiune.

19. Dimpotrivă, Curtea trebuia să se pronunțe cu privire la următoarea problemă. Adoptarea articolului 49 din Legea-program și aplicarea retroactivă a acestuia în cazul societății reclamante – în urma căreia societății în cauză i s-a aplicat o sancțiune penală (majorarea de întârziere aplicată impozitului), deși creanța se prescrisese ca urmare a hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003, – constituie o încălcare a drepturilor societății reclamante garantate de art. 6 din Convenție? Cu alte cuvinte, intervenția legiutorului, care a avut ca efect restabilirea răspunderii penale a societății reclamante pentru majorarea de întârziere aferentă

impozitului, deși infracțiunea era prescrisă, constituie o încălcare a drepturilor societății reclamante prevăzute de art. 6 din Convenție?

Jurisprudența existentă referitoare la art. 7 din Convenție

20. În opinia noastră, răspunsul la întrebarea juridică formulată anterior cu privire la restabilirea răspunderii penale pentru o infracțiune deja prescrisă ar fi clar și evident dacă această întrebare ar fi examinată din perspectiva art. 7 din Convenție.

21. În conformitate cu jurisprudența existentă, restabilirea răspunderii penale pentru o infracțiune prescrisă constituie o încălcare a art. 7 din Convenție, indiferent dacă răspunderea penală este restabilită de legiuitor, așa cum este cazul în speță, sau ca urmare a evoluției jurisprudenței.

22. Potrivit sistemului juridic intern în cauză, termenele de prescripție pot fi considerate norme materiale sau procedurale. În unele sisteme juridice, atunci când o infracțiune s-a prescris, inculpatul nu mai poate fi considerat responsabil penal și este achitat. În altele, inculpatul nu poate fi urmărit penal pentru infracțiunea în cauză, ceea ce conduce la încheierea procedurii. Indiferent dacă termenele de prescripție sunt considerate drept norme materiale sau norme procedurale, în practică, rezultatul este același pentru inculpat: acesta nu poate fi tras la răspundere din punct de vedere penal pentru infracțiunea în cauză.

23. Curtea a hotărât că modificarea normelor privind prescripția și prelungirea termenului de prescripție în privința unei infracțiuni nu constituie o încălcare a art. 7 din Convenție, chiar și în cazurile în care intervenția legislativă în cauză se aplică retroactiv, întrucât infracțiunea în cauză nu se prescrisese încă la momentul adoptării noii legislații.

24. În hotărârea *Coëme și alții împotriva Belgiei* (nr. 32492/96 și alte 4 cereri, pct. 149, CEDO 2000-VII), Curtea a declarat că aplicarea cu efect imediat a unor norme noi referitoare la prescripție, prin care s-a prelungit termenul de prescripție pentru o anumită infracțiune, nu constituie o încălcare a art. 7 din Convenție. Pentru a ajunge la această concluzie, Comisia a urmat următorul raționament:

„Prelungirea termenului de prescripție instituită prin Legea din 24 decembrie 1993 și aplicarea imediată a acesteia de către Curtea de Casație au avut, într-adevăr, ca efect prelungirea termenului în care faptele puteau fi urmărite penal și, prin urmare, erau în defavoarea reclamantilor, în special prin înșelarea așteptărilor acestora. Totuși, o astfel de situație nu determină încălcarea drepturilor garantate la art. 7, întrucât această dispoziție nu poate fi interpretată în sensul că împiedică, prin efectul aplicării imediate a unui legi procedurale, o prelungire a termenelor de prescripție în cazul în care faptele imputate nu s-au prescris niciodată” (sublinierea noastră).

25. În hotărârea *Kononov împotriva Letoniei* [(MC), nr. 36376/04, pct. 232 și 233, CEDO 2010], Curtea a trebuit să examineze dacă respectiva condamnare penală a reclamantului pentru o infracțiune imprescriptibilă

constitua o prelungire *ex post facto* a termenului de prescripție care ar fi fost aplicabil, la nivel național, la momentul săvârșirii infracțiunii și, prin urmare, dacă urmărirea penală îndreptată împotriva reclamantului trebuia să fie considerată drept o aplicare retroactivă a dreptului penal. În cadrul examinării sale, Curtea a formulat următoarea întrebare: „Problema esențială care trebuie soluționată de Curte este așadar dacă, în orice moment înainte de începerea urmăririi penale împotriva reclamantului, o astfel de urmărire trebuia să fie considerată prescrisă [...]”. Pentru a ajunge la constatarea sa privind neîncălcarea art. 7 din Convenție, acesta a declarat următoarele: „[În] concluzie, Curtea consideră, în primul rând, că niciuna dintre dispozițiile dreptului intern referitoare la prescripție nu era aplicabilă [...] și, în al doilea rând, că *acuzările îndreptate împotriva reclamantului nu s-au prescris niciodată în temeiul dreptului internațional* [...]. Prin urmare, aceasta concluzionează că urmărirea penală îndreptată împotriva reclamantului *nu s-a prescris*” (sublinierea noastră).

26. În opinia noastră, reiese deja clar din cauzele citate că un stat poate să adopte o lege prin care sunt prelungite anumite termene de prescripție și să o aplice retroactiv în cazul în care infracțiunea în cauză nu era deja prescrisă la momentul adoptării legii în cauză. În fapt, aplicarea retroactivă a unei astfel de legi în asemenea cazuri ar avea drept consecință reinstituirea sau restabilirea răspunderii penale pentru o infracțiune deja prescrisă, ceea ce ar conduce la încălcarea art. 7 din Convenție.

27. În cazul în care mai existau îndoieli cu privire la jurisprudența Curții referitoare la acest aspect, acestea au fost eliminate în urma lecturării *Avizului consultativ privind aplicabilitatea termenului de prescripție în cazul urmăririi penale, condamnării și pedepsirii infracțiunilor care constituie, în esență, acte de tortură* [(MC), cererea nr. P16-2021-001, Curtea de Casație a Armeniei, 26 aprilie 2022], în care Curtea a declarat următoarele:

„72. Curtea reamintește, de asemenea, că, astfel cum a afirmat în mai multe rânduri, prescripția poate fi definită ca fiind dreptul acordat prin lege autorului unei infracțiuni de a nu mai fi urmărit penal sau judecat după trecerea unei anumite perioade de timp de la momentul săvârșirii faptelor. Termenele de prescripție, care constituie o trăsătură comună a sistemelor juridice ale statelor contractante, au mai multe scopuri, printre care garantarea securității juridice, prin stabilirea unui termen al acțiunilor, și prevenirea unei încălcări a dreptului la apărare, care ar putea fi compromis în cazul în care instanțele ar fi sesizate să se pronunțe pe baza unor mijloace de probă care ar fi incomplete din cauza trecerii timpului (*Coëme și alții*, citată anterior, pct. 146).

73. În cauza menționată anterior, Curtea a fost chemată să se pronunțe cu privire la problema dacă o modificare legislativă, prin care s-a prelungit un termen de prescripție care nu se împlinise încă, ridică o întrebare în temeiul art. 7. Aceasta a admis că prelungirea acestui termen a avut ca efect extinderea perioadei în care faptele puteau fi urmărite penal și a fost în defavoarea reclamanților, în special prin înșelarea așteptărilor acestora. Cu toate acestea, Curtea a concluzionat că o astfel de situație *nu a determinat încălcarea drepturilor garantate la art. 7, întrucât această dispoziție nu putea fi interpretată în sensul că împiedică, prin efectul aplicării imediate a unui legi procedurale, o prelungire a termenelor de prescripție în cazul în care faptele imputate*

nu s-au prescris niciodată [...]. Pentru a ajunge la această concluzie, Curtea a acordat importanță faptului că instanțele interne s-au întemeiat pe principiul *tempus regit actum*, general recunoscut, potrivit căruia, cu excepția cazului în care există dispoziții contrare exprese, legile procedurale se aplică imediat procedurilor în curs [...].

[...]

75. Astfel cum reiese din hotărârile rezumate mai sus, în cadrul jurisprudenței s-a constatat că reformele legislative *prin care a fost prelungit un termen de prescripție care nu se împlinise încă* nu încalcă art. 7 din Convenție.

76. Cu toate acestea, spre deosebire de concluziile la care a ajuns în aceste cauze, Curtea a constatat încălcarea art. 7 într-o cauză recentă, în care reclamanții au fost condamnați pentru o infracțiune prescrisă (*Antia și Khupenia împotriva Georgiei*, nr. 7523/10, pct. 38-43, 18 iunie 2020). Pentru a se pronunța astfel, Curtea, reiterând definiția și scopul termenelor de prescripție menționate la punctul 72 de mai sus, a observat că, în acest context, principala întrebare cu care a fost sesizată în exercitarea competenței sale de control, care îi este conferită de art. 7, era dacă, având în vedere expirarea termenului de prescripție aplicabil infracțiunii în cauză, condamnarea reclamanților s-a bazat pe un temei juridic valabil.

77. Cu alte cuvinte, astfel cum se poate deduce din concluziile Curții reamintite mai sus, *restabilirea răspunderii penale după expirarea termenului de prescripție ar fi considerată incompatibilă cu principiile fundamentale ale legalității* (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) și previzibilității, consacrate la art. 7 [...]. Rezultă că, în cazul în care o infracțiune este prescriptibilă în temeiul dreptului intern și *termenul de prescripție se împlinește, astfel încât răspunderea penală este exclusă, art. 7 se opune, în lipsa unui temei juridic valabil, reînceperii ulterioare a urmăririi penale în privința acestei infracțiuni*. În caz contrar, ar însemna să se accepte „aplicarea retroactivă a dreptului penal în defavoarea inculpatului” [...].

78. În speță, Curtea nu este sesizată să examineze o prelungire prin lege a unui termen de prescripție care nu a expirat încă, într-o cauză nesoluționată încă, ci o situație în care instanța care a formulat cererea trebuie să stabilească dacă este necesar să se aplice un termen de prescripție de zece ani, în conformitate cu articolul 75 alineatul (1) punctul 3 din Codul penal și cu articolul 35 alineatul 1 punctul 6 din Codul de procedură penală, sau o dispoziție a articolului 75 alineatul (6) din Codul penal, care prevede deja o excepție ce exclude aplicarea termenului de prescripție în circumstanțele descrise de aceasta. [...] [I]nstanței naționale îi revine în primul rând sarcina de a stabili, în contextul normelor sale constituționale și penale interne, dacă normele de drept internațional cu valoare normativă în ordinea juridică internă – în speță în temeiul articolului 5 alineatul (3) din Constituție [...] – pot constitui un temei juridic suficient de clar și previzibil în sensul art. 7 din Convenție pentru a permite să se concluzioneze că infracțiunea în cauză este imprescriptibilă. (sublinierea noastră).

28. Curtea a formulat următoarea opinie:

„În cazul în care o infracțiune este prescriptibilă în temeiul dreptului intern și termenul de prescripție expiră, art. 7 din Convenție se opune reînceperii ulterioare a urmăririi penale în privința acestei infracțiuni. Instanței naționale îi revine în primul rând sarcina de a stabili dacă normele de drept internațional cu valoare normativă în ordinea juridică internă pot constitui un temei juridic suficient de clar și de previzibil în sensul art. 7 din Convenție pentru a permite să se concluzioneze că infracțiunea în cauză este imprescriptibilă.” (sublinierea noastră).

29. Jurisprudența sus-menționată ne conduce la următoarea concluzie: în cazul în care o infracțiune este prescriptibilă în dreptul intern și s-a prescris deja, art. 7 din Convenție se opune reînceperii urmăririi penale în privința acestei infracțiuni.

Legătura dintre art. 6 și art. 7 din Convenție

30. S-ar putea spune că jurisprudența sus-menționată privea capete de cerere întemeiate pe art. 7 din Convenție și că soluționarea acestor cauze ar fi putut fi diferită dacă respectivele capete de cerere ar fi fost examinate de Curte în temeiul art. 6 din Convenție.

31. Desigur, există o diferență între art. 7 din Convenție, care oferă garanții materiale în materie penală, și art. 6, care oferă garanții procedurale în materie penală.

32. Cu toate acestea, potrivit unei jurisprudențe constante, Convenția trebuie citită ca un întreg și interpretată astfel încât să se promoveze coerența sa internă și armonia dintre diferitele sale dispoziții [a se vedea, de exemplu, *Austin și alții împotriva Regatului Unit* (MC), nr. 39692/09 și alte 2 cereri, pct. 54, CEDO 2012, *Catan și alții împotriva Republicii Moldova și Rusiei* (MC), nr. 43370/04 și alte 2 cereri, pct. 136, CEDO 2012 (extrase), *Marguš împotriva Croației* (MC), nr. 4455/10, pct. 128, CEDO 2014 (extrase), și *Merabishvili împotriva Georgiei* (MC), nr. 72508/13, pct. 293, 28 noiembrie 2017].

33. În plus, în numeroase cauze, Curtea a insistat asupra legăturii care există între art. 6 și art. 7, în cauzele penale, în special în ceea ce privește noțiunea de „acuzare în materie penală”. Cu titlu de exemplu, vom cita cauza *Gestur Jónsson și Ragnar Halldór Hall împotriva Islandei* [(MC), nr. 68273/14 și 68271/14, pct. 112, 22 decembrie 2020], în care Curtea s-a exprimat după cum urmează:

„Curtea a constatat deja că procedura în cauză nu privea temeinicia unei «acuzări în materie penală», în sensul art. 6 din Convenție, și că aspectul penal al acestei dispoziții nu se aplica acestei proceduri. În aceste circumstanțe și pentru a asigura coerența interpretării Convenției în ansamblul său, Curtea consideră că amenzile contestate în temeiul art. 7 nu pot fi calificate drept «pedeapsă» în sensul acestei dispoziții [...], care nu este așadar aplicabilă.”

34. Mai important, într-o cauză în care a trebuit să examineze, din perspectiva art. 6 din Convenție, un capăt de cerere referitor la aplicarea retroactivă a unei intervenții legislative prin care a fost prelungit un termen de prescripție, Curtea s-a întemeiat pe jurisprudența sa referitoare la art. 7 din Convenție. Astfel, în hotărârea *Chim și Przywieczerski împotriva Poloniei* (nr. 36661/07 și 38433/07, pct. 205 și 206, 12 aprilie 2018), Curtea a concluzionat că adoptarea unei legi care a prelungit termenul de prescripție în cursul unei proceduri penale îndreptate împotriva reclamantului nu

constituia o încălcare a art. 6 din Convenție. În motivarea sa, aceasta a reamintit jurisprudența sa anterioară și a expus următoarele:

„În această privință, Curtea reamintește că, în hotărârea *Coëme și alții împotriva Belgiei*, aceasta a examinat, din perspectiva art. 7 din Convenție, un capăt de cerere referitor la aplicarea cu efect imediat a unei legi de prelungire a termenelor de prescripție, și că a concluzionat că o astfel de situație nu a determinat încălcarea drepturilor garantate la art. 7 *«întrucât această dispoziție nu putea fi interpretată în sensul că împiedică, prin efectul aplicării imediate a unui legi procedurale, o prelungire a termenelor de prescripție în cazul în care faptele imputate nu s-au prescris niciodată»* [...] ” (sublinierea noastră).

În cazul reclamanților din cauza respectivă, infracțiunile nu se prescriseseră la momentul intrării în vigoare a noii legi, iar Curtea a ajuns la următoarea concluzie:

„Având în vedere aceste constatări, care se pot aplica în privința capătului de cerere formulat de cel de al doilea reclamant în temeiul art. 6 § 1 și, respectiv, în lipsa arbitrarului, Curtea consideră că aplicarea, în privința celui de al doilea reclamant, a modificării din 2005 care a prelungit termenele de prescripție nu poate fi interpretată ca fiind o încălcare a dreptului la un proces echitabil. ” (sublinierea noastră).

35. Fără ezitare, din aceste elemente tragem concluzia că art. 6 din Convenție nu poate fi interpretat într-un mod care să permită instituirea, cu efect retroactiv, a unor legi noi care prorogă termenele de prescripție în privința unor infracțiuni deja prescrise în temeiul dreptului intern. În fapt, o astfel de măsură ar avea ca efect reinstituirea sau restabilirea răspunderii penale, ceea ce ar conduce la o încălcare a art. 7 din Convenție și ar face măsura în cauză incompatibilă cu această dispoziție.

Raționamentul majorității și consecințele negative pe care le-ar putea avea acesta asupra jurisprudenței Curții

36. Pentru a ajunge la concluzia că art. 6 din Convenție nu a fost încălcat, Curtea se întemeiază pe mai multe argumente. Totuși, apreciem că aceste argumente, considerate separat sau împreună, nu pot să justifice o astfel de constatare a unei neîncălări.

37. Curtea se bazează pe o linie jurisprudențială conform căreia majorările de întârziere aferente impozitelor nu intră sub incidența nucleului dur al dreptului penal și, prin urmare, garanțiile oferite de art. 6 din Convenție nu trebuie neapărat să fie aplicate în toată rigoarea lor (punctele 76 și 122 din hotărâre).

38. Nu contestăm această jurisprudență, dar apreciem că nu este relevantă în speță. În toate cauzele citate de Curte, capătul de cerere întemeiat pe art. 6 privea garanții procedurale, iar nu intervenții legislative care au avut ca efect restabilirea răspunderii penale pentru infracțiuni prescrise. Astfel, cauza *Jussila împotriva Finlandei* [(MC), nr. 73053/01, CEDO 2006-XIV] are ca obiect dreptul la o ședință publică, cauza *Segame SA împotriva Franței*

[nr. 4837/06, CEDO 2012 (extrase)], accesul la o instanță și domeniul de aplicare al controlului, și cauza *Chap Ltd împotriva Armeniei* (nr. 15485/09, 4 mai 2017), audierea martorilor. Nu este surprinzător faptul că aplicarea art. 6 poate fi mai flexibilă în cauzele care intră sub incidența dreptului penal în sensul autonom al acestei dispoziții, dar care, în același timp, nu intră sub incidența „nucleului dur al dreptului penal”, în special în ceea ce privește modul în care sunt abordate astfel de cauze și garanțiile procedurale aplicabile. Cu toate acestea, este altceva să se considere că natura acuzațiilor în materie penală ar putea justifica restabilirea răspunderii penale pentru infracțiuni deja prescrise.

39. Curtea se întemeiază, de asemenea, pe jurisprudența referitoare la ingerințele puterii legislative care au efect retroactiv asupra procedurilor în curs și pe criteriul „motivelor imperative” (punctele 92-94 din hotărâre).

40. Din nou, nu contestăm jurisprudența pe care se întemeiază Curtea, dar considerăm că această jurisprudență nu justifică respectivele constatări formulate de majoritate, din mai multe motive. În primul rând, jurisprudența în cauză privește în principal litigii civile, dar, în unele cazuri, a fost aplicată unor cauze penale.

41. Cauzele *Biagioli împotriva San Marino* [(dec.), nr. 8162/13, 8 iulie 2014] și *Chim și Przwieczerski* (hotărâre citată anterior) prezintă o relevanță redusă pentru prezenta cauză. În fapt, acestea privesc o ingerință a legiuitorului care a avut ca efect prelungirea termenelor de prescripție în cazurile în care, spre deosebire de prezenta cauză, infracțiunea în cauză nu se prescrisese încă.

42. Nici hotărârea în cauza *Scoppola împotriva Italiei* (nr. 2) [(MC), nr. 10249/03, 17 septembrie 2009] nu poate susține constatarea Curții în speță. În această cauză, reclamantul a ales să fie judecat în cadrul unei proceduri simplificate, într-o cauză penală, pentru a obține anumite avantaje, inclusiv reducerea pedepsei. Ca urmare a acestei decizii, el a renunțat la anumite garanții procedurale care, altfel, ar fi fost aplicate, inclusiv dreptul la o ședință publică, la audierea martorilor și la prezentarea de probe. Cu toate acestea, avantajele în cauză au fost revocate ca urmare a aplicării retroactive a unei legi unor cauze în care inculpatul optase deja pentru o procedură simplificată. În această cauză, nu a fost surprinzătoare constatarea de către Curte a încălcării art. 6 din Convenție, aceasta insistând asupra faptului că intervenția legiuitorului înșelase așteptările legitime ale reclamantului. Curtea a arătat, printre altele, următoarele:

„139. [...] Faptul că un stat poate să reducă unilateral beneficiile care decurg din renunțarea la anumite drepturi inerente noțiunii de proces echitabil este contrar principiului securității juridice și protecției încrederii legitime a justițiabililor. Întrucât această renunțare se face în schimbul avantajelor în cauză, nu se poate considera echitabil ca, odată ce autoritățile naționale competente au acceptat să adopte o procedură simplificată, un element crucial al acordului dintre stat și inculpat să fie modificat în detrimentul inculpatului, fără consimțământul acestuia. În această privință, Curtea observă că, deși este adevărat că statele contractante nu sunt obligate de

Convenție să prevadă proceduri simplificate [...], este la fel de adevărat că, atunci când astfel de proceduri există și sunt adoptate, principiile unui proces echitabil impun ca acuzatul să nu fie privat în mod arbitrar de avantajele asociate acestei proceduri. ”

43. În al doilea rând, în cadrul analizei problemei dacă Guvernul a demonstrat suficient că motivele invocate pentru a justifica ingerința legiuitorului într-o procedură judiciară în curs au atins pragul de gravitate foarte ridicat, necesar pentru a justifica existența unor „motive imperative”, în sensul art. 6 din Convenție, considerăm că este evident că un motiv invocat în susținerea unei măsuri care aduce în mod direct atingere art. 7 nu poate fi considerat „imperativ” în acest scop. Abordarea majorității creează, în fapt, un conflict direct între garanțiile oferite de fiecare dintre cele două articole.

17144. În speță, aplicând criteriul „motivele imperative” (punctele 101, 102 și 123 din hotărâre), Curtea identifică „motivele relevante” și apreciază „caracterul imperativ” al acestora (punctul 108 din hotărâre). Aceasta apreciază că trei motive sunt relevante: 1) combaterea evaziunii fiscale pe scară largă (punctul 104 din hotărâre), 2) dorința de a nu genera o discriminare arbitrară între contribuabili (punctul 105 din hotărâre) și 3) restabilirea securității juridice (punctele 106 și 107 din hotărâre).

45. Am explicat deja mai sus motivele pentru care considerăm problematică aplicarea acestei jurisprudențe în cazul problemei juridice specifice care se ridică în prezenta cauză. De asemenea, dorim să reamintim că, în toate cauzele menționate de Curte (punctul 107 din hotărâre), procedurile pendinte vizate de intervențiile legislative în cauză intrau sub incidența dreptului civil, și nu a dreptului penal, și că, prin urmare, aceste cauze nu sunt direct relevante pentru prezenta cauză.

46. Curtea se întemeiază pe efectele retroactive ale hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003 asupra practicii administrative și a jurisprudenței referitoare la întreruperea termenului de prescripție și insistă asupra faptului că aceasta a fost prima dată când Curtea de Casație s-a pronunțat asupra acestei chestiuni (punctele 109-112 din hotărâre). Nu putem înțelege relevanța acestui argument. Instanțele interne au fost chemate să stabilească dacă somația de plată din 24 octombrie 2000 a avut un efect suspensiv sau întreruptiv asupra prescripției. Răspunsul la această întrebare depindea de interpretarea dreptului intern. În hotărârile în cauză, Curtea de Casație a luat poziție cu privire la interpretarea corectă a dreptului intern și a ajuns la concluzia că o somație de plată nu întrerupea cursul prescripției. Odată ce interpretarea dreptului intern a fost confirmată definitiv de Curtea de Casație, societatea reclamantă putea spera în mod legitim că această jurisprudență urma să se aplice în cazul său. Cu alte cuvinte, societatea reclamantă putea spera în mod legitim că respectiva creanță a administrației fiscale era prescrisă și urma să fie declarată ca atare (a se vedea, de asemenea, punctul 99 din hotărâre).

47. Curtea reține, de asemenea, momentul adoptării legislației în cauză, subliniind în această privință că respectiva legislație a fost adoptată într-un

interval de timp relativ scurt de la pronunțarea hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002 (punctul 113 din hotărâre). Din nou, nu înțelegem relevanța acestui argument. Aspectul decisiv nu este faptul că legiuitorul a intervenit la scurt timp după ce a fost pronunțată hotărârea din 10 octombrie 2002, ci mai degrabă aspectul dacă răspunderea penală a societății reclamante pentru majorarea de întârziere era prescrisă la momentul adoptării legii-program.

48. Curtea se întemeiază, de asemenea, pe argumentul potrivit căruia legiuitorul nu era ținut de hotărârea Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și că putea să modifice legea (punctul 114 din hotărâre). În mod evident, suntem de acord cu constatarea potrivit căreia puterea legislativă nu era ținută de hotărârea Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și că aceasta putea să modifice legea privind termenele de prescripție și întreruperea cursului acestora. Cu toate acestea, prezenta cauză privește majorările de întârziere aferente impozitelor care fac obiectul unei acuzații în materie penală, în sensul art. 6 din Convenție. Prin urmare, considerăm că legiuitorul nu putea interveni decât în cauze referitoare la creanțe care nu erau încă prescrise.

49. În plus, Curtea susține că securitatea juridică nu a fost subminată, că intervenția legislativă a restabilit securitatea juridică, că hotărârile din 2002 și din 2003 au marcat o evoluție neașteptată în jurisprudența Curții de Casație și că legea-program a restabilit practica administrativă urmată până la acel moment (punctul 117 din hotărâre). Aceasta adaugă că societatea reclamantă nu se putea aștepta ca obligația sa fiscală și, prin urmare, majorarea aferentă acesteia să fie prescrise (punctul 118 din hotărâre). Cu tot respectul față de stimații noștri colegi, cum se poate afirma în mod rezonabil că o hotărâre prin care Curtea de Casație, instanța supremă a țării, adoptă pentru prima dată o poziție clară cu privire la o chestiune de drept este, în sine, o sursă de incertitudine juridică? Dimpotrivă, situația juridică a fost clar stabilită în urma hotărârii Curții de Casație din 10 octombrie 2002, nu invers. În prezenta cauză, societatea reclamantă a susținut că respectiva creanță a administrației fiscale era prescrisă, în special pe motiv că somația de plată din 24 octombrie 2000 nu avusese ca efect întreruperea termenului de prescripție, poziție confirmată de Curtea de Casație în hotărârile sale din 2002 și 2003. În fapt, principiul securității juridice impune ca, odată ce interpretarea corectă a dreptului intern a fost confirmată definitiv de instanța supremă a țării, această decizie definitivă să fie respectată și aplicată, deși acest lucru nu împiedică legiuitorul să intervină, chiar și retroactiv, cu condiția ca o astfel de intervenție să nu restabilească sau să nu reinstituească răspunderea penală pentru infracțiuni deja prescrise.

50. Curtea subliniază, de asemenea, că expirarea termenului de prescripție nu a fost stabilită printr-o hotărâre judecătorească și, a *fortiori*, nu a făcut obiectul unei constatări care a dobândit autoritate de lucru judecat (punctul 121 din hotărâre). Insistăm din nou asupra faptului că expirarea termenului de prescripție aferent unei acuzații în materie penală, care conduce la

prescrierea infracțiunii, poate avea loc în diferite etape ale procedurii. Prescrierea unei infracțiuni înainte de inițierea procedurii ar avea, în mod normal, efectul de a împiedica deschiderea unei proceduri. Prescrierea în cursul procedurii ar conduce, în mod normal, la încheierea acesteia sau la achitarea acuzatului. Nu înțelegem cum protecția oferită în temeiul principiului prescripției ar putea fi condiționată de existența unei hotărâri judecătorești definitive în această privință. Dacă ar fi așa, această protecție ar fi redusă foarte mult. În plus, niciun element din avizul consultativ la care face referire Curtea (punctul 121 din hotărâre) nu susține ideea potrivit căreia problema de a stabili dacă expirarea sau nu a termenului de prescripție a fost constatată printr-o hotărâre judecătorească este decisivă sau importantă.

51. În sfârșit, Curtea observă că, în prezenta cauză, se află în joc art. 6 și nu art. 7 din Convenție, și majorările de întârziere aferente impozitelor nu intră sub incidența nucleului dur al dreptului penal (punctul 122 din hotărâre). Am abordat deja acest argument mai sus.

Observații finale

52. Pentru motivele expuse mai sus, considerăm că adoptarea articolului 49 din legea-program și aplicarea sa retroactivă în cazul societății reclamante, care au condus la aplicarea unei sancțiuni penale (majorare de întârziere aferentă impozitului), deși creanța era prescrisă ca urmare a hotărârilor Curții de Casație din 10 octombrie 2002 și 21 februarie 2003, constituie o încălcare a drepturilor societății reclamante garantate de art. 6 din Convenție.

53. Jurisprudența existentă referitoare la art. 6 și art. 7 susține în mod clar această concluzie. Decizia Curții de a reține criteriul „motivelor imperative” și argumentul potrivit căruia majorările de întârziere aferente impozitelor nu fac parte din „nucleul dur al dreptului penal”, pentru a justifica constatarea neîncălării art. 6, are drept consecință nefericită faptul că s-a permis ca o intervenție retroactivă a legiuitorului, având ca efect restabilirea răspunderii penale pentru infracțiuni prescrise – ceea ce ar constitui o încălcare a art. 7 din Convenție – să poată fi, totuși, considerată conformă cu art. 6 din Convenție. Prin urmare, în acest caz, art. 6 este interpretat într-un mod care îl face incompatibil cu art. 7 din Convenție.