



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 5 de septiembre de 2013¹

Asunto C-362/12

**Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation
contra
Commissioners of Inland Revenue,
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Supreme Court of the United Kingdom (Reino Unido)]

«Devolución de impuestos nacionales contrarios al Derecho de la Unión Europea — Plazo para recurrir — Disposiciones legislativas nacionales que reducen el plazo de prescripción con efectos retroactivos y sin previo aviso»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial es la tercera dirigida al Tribunal de Justicia en el marco de un recurso colectivo presentado ante los órganos jurisdiccionales del Reino Unido por los Test Claimants in the FII Group Litigation (en lo sucesivo, «Test Claimants»), compuestos por sociedades del grupo British American Tobacco y del grupo Aegis, relativa al tratamiento fiscal de dividendos pagados a sociedades matrices con domicilio en el Reino Unido por parte de filiales de sus grupos domiciliadas en el extranjero.

2. La primera de las dos peticiones anteriores fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 30 de octubre de 2004 por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido), y versaba sobre la incompatibilidad de dicho tratamiento fiscal de los dividendos con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado FUE.² A raíz de la primera sentencia dictada por el Tribunal de Justicia en ese asunto el 12 de diciembre de 2006, dicho órgano jurisdiccional, mediante resolución de 27 de noviembre de 2008, decidió plantear cuestiones de aclaración sobre la primera sentencia del Tribunal de Justicia en el presente asunto.³

1 — Lengua original: francés.

2 — Véase la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec. p. I-11753).

3 — Véase la sentencia Test Claimants Franked Investment Income Group Litigation contra The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs [2008] EWHC 2893 (Ch), [2009] STC 254.

3. Dicha resolución fue recurrida por los Test Claimants ante la Court of Appeal (England & Wales), la cual, mediante sentencia pronunciada el 23 de febrero de 2010,⁴ confirmó la resolución de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, de plantear una segunda petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Dicha petición fue planteada el 21 de enero de 2011, y el Tribunal de Justicia respondió a la misma mediante sentencia de 13 de noviembre de 2012.⁵

4. Mientras tanto, la sentencia de la Court of Appeal (England & Wales), antes citada, fue recurrida por los Test Claimants ante la Supreme Court of the United Kingdom en relación con la disponibilidad de vías de recurso para los contribuyentes para solicitar la devolución de cantidades abonadas indebidamente en concepto de impuestos declarados incompatibles con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado y, más específicamente, con la modificación retroactiva de los plazos de prescripción aplicables a dichos recursos, operada por el artículo 320 de la Finance Act 2004 (Ley de Presupuestos) y el artículo 107 de la Finance Act 2007. Los Test Claimants censuraban que la Court of Appeal (England & Wales) hubiese declarado la caducidad de las acciones de devolución del impuesto contrario al Derecho de la Unión, que habían pagado indebidamente al fisco británico.

5. En su sentencia de 23 de mayo de 2012, la Supreme Court of the United Kingdom declaró por unanimidad que el artículo 107 de la Finance Act 2007 era incompatible con el Derecho de la Unión, pero se mostró dividida sobre la cuestión de la compatibilidad de la modificación retroactiva y sin previo aviso de los plazos de prescripción operada por el artículo 320 de la Finance Act 2004 con el Derecho de la Unión. Cinco lores (Lord Hope, Lord Walker, Lord Clarke, Lord Dyson y Lord Reed) declararon dicha modificación contraria al Derecho de la Unión, mientras que dos de sus colegas (Lord Brown y Lord Sumption) se pronunciaron a favor de la compatibilidad de dicha modificación.⁶ Por consiguiente, la Supreme Court of the United Kingdom resolvió suspender el procedimiento y plantear la presente petición de decisión prejudicial.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. Con arreglo al artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo:

«Los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión.»

7. En el presente asunto se suscita también la cuestión de la aplicación de los principios de eficacia, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, según resultan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.⁷

4 — Véase la sentencia *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue and another* [2010] EWCA Civ 103.

5 — Véase la sentencia *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11).

6 — Véase la sentencia *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation contra Commissioners of Inland Revenue and another* [2012] UKSC 19 (en lo sucesivo, «*Test Claimants FII* (n° 3)»).

7 — Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Rec. p. I-6325), apartados 34 a 47.

B. Derecho nacional

8. El grupo multinacional Aegis, que opera en el ámbito de los medios de comunicación y la comunicación digital, y cuya sociedad principal está domiciliada en el Reino Unido, presentó el 8 de septiembre de 2003 ante los órganos jurisdiccionales ingleses una demanda de devolución de los impuestos que el Tribunal de Justicia había declarado incompatibles con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado.

9. En su sentencia *Test Claimants FII* (nº 3), una mayoría de magistrados de la Supreme Court of the United Kingdom declaró que en el momento en que la sociedades del grupo Aegis presentaron su recurso, es decir, el 8 de septiembre de 2003, los recurrentes tenían a su disposición dos recursos de *common law* para solicitar la devolución del impuesto de sociedades no conforme al Derecho de la Unión.⁸

10. El primer recurso había sido reconocido en un contexto exclusivamente nacional, mucho antes del presente litigio, por parte de la House of Lords, en su resolución de 20 de julio 1992, en el asunto *Woolwich*⁹ (en lo sucesivo, «recurso *Woolwich*»). Dicho recurso permitía recuperar «todos los importes abonados a una autoridad pública en virtud de una supuesta obligación legal de pagar un impuesto (y con suficiente conexión causal con dicho impuesto) el cual, tanto de hecho como en Derecho, no se adeudaba legalmente».¹⁰

11. En virtud del artículo 5 de la Limitation Act 1980 (Ley de prescripción), el plazo de prescripción para el recurso *Woolwich* es de seis años a contar desde el momento en que se pudo ejercer la acción, normalmente la fecha de pago del impuesto.

12. El segundo recurso de devolución se aplica a los supuestos de impuestos abonados a raíz de un error de Derecho o de hecho del contribuyente. Dicho recurso fue reconocido por primera vez en la sentencia de la House of Lords de 29 de octubre de 1998, en el asunto *Kleinwort Benson*,¹¹ que dejó sin efectos una doctrina tradicional según la cual las cantidades pagadas a raíz de un error de Derecho no podían ser recuperadas (en lo sucesivo, «recurso *Kleinwort Benson*»).

13. En su sentencia de 18 de julio de 2003, relativa al asunto *Deutsche Morgan Grenfell*,¹² el magistrado Park, de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, sostuvo, por primera vez, que el citado recurso *Kleinwort Benson* se podía utilizar para la devolución de un impuesto pagado a causa de un error de Derecho.

14. En consecuencia, el magistrado Park consideró que el plazo de prescripción aplicable a dicho recurso era el plazo de prescripción más favorable, establecido por el artículo 32, apartado 1, letra c) de la Limitation Act 1980, conforme al cual:

«[...] cuando se trate de acciones para las que la presente ley establezca un plazo de prescripción, [y]

[...]

(c) la acción tenga por objeto subsanar las consecuencias de un error

8 — La situación cambió en abril de 2010, cuando la Finance Act 2009 introdujo un nuevo recurso para la recuperación de impuestos indebidamente pagados, con un plazo de prescripción de cuatro años. Dicho nuevo recurso sustituyó a los recursos *Woolwich* y *Kleinwort Benson* en el ámbito de la devolución de impuestos indebidamente pagados.

9 — Véase la sentencia *Woolwich Equitable Building Society contra Inland Revenue Commrs* [1993] AC 70 (HL).

10 — Véase el punto 79 del voto particular de Lord Walker en la sentencia *Test Claimants FII* (nº 3).

11 — Véase la sentencia *Kleinwort Benson Ltd contra Lincoln City Council* [1999] 2 AC 349 (HL).

12 — Véase la sentencia *Deutsche Morgan Grenfell plc contra Inland Revenue Commrs* [2003] EWHC 1779 (Ch), [2003] 4 All ER 645 (en lo sucesivo, «sentencia *DMG*»).

el plazo de prescripción empezará a correr a partir del momento en que el demandante descubrió [...] el error [...] o lo hubiese podido descubrir con una diligencia razonable».

15. El 4 de febrero de 2005, la Court of Appeal (England & Wales) anuló la sentencia del magistrado, pero la House of Lords la ratificó el 25 de octubre de 2006, y confirmó que los contribuyentes tenían a su disposición tanto el recurso Woolwich como el recurso Kleinwort Benson para reclamar la devolución del impuesto indebidamente pagado.

16. Los recursos se diferenciaban, entre otras cosas, por su plazo de prescripción: el plazo de seis años del recurso Woolwich comenzaba a contar a partir del momento del pago del impuesto del que se tratase, mientras que el plazo de seis años del recurso Kleinwort Benson sólo se contaba a partir del momento en que el demandante hubiera descubierto o habría podido descubrir su error.

17. Mientras tanto, el Parlamento había adoptado la Finance Act 2004, cuyo artículo 320, apartado 1, establece lo siguiente:

«El artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980 [...] (ampliación del plazo para ejercer una acción en supuestos de error) no se aplicará a errores de Derecho relativos a materias tributarias que sean competencia de los Commissioners of Inland Revenue.

El presente apartado afectará a los recursos interpuestos a partir del 8 de septiembre de 2003.»

18. En 2007 el Parlamento adoptó la Finance Act 2007, cuyo artículo 107 suprimió con carácter retroactivo el plazo de prescripción ampliado para las acciones fundadas en un error presentadas antes del 8 de septiembre de 2003.

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19. El núcleo del litigio principal iniciado por las sociedades del grupo Aegis ante el órgano jurisdiccional remitente es el pago a cuenta del impuesto de sociedades (advance corporation tax; en lo sucesivo, «ACT»), que estuvo en vigor en el Reino Unido entre 1973 y 1999. Se trataba, en líneas generales, de un impuesto sobre el beneficio de las sociedades, que se devengaba por adelantado cuando la sociedad procedía al pago de dividendos. El Derecho inglés, no obstante, contemplaba una excepción a dicha obligación cuando la sociedad que pagaba el dividendo y la sociedad matriz habían optado por la imposición como grupo de empresas. En tal caso, a efectos del ACT se les consideraba una única sociedad, la filial ya no estaba obligada al pago del ACT, y era la sociedad matriz la que debía abonarlo cuando procediese a su vez a pagar dividendos. Esta excepción sólo se extendía a las sociedades cuya matriz estuviese domiciliada en el Reino Unido.¹³

20. Tras la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Metallgesellschaft y otros,¹⁴ que declaró el sistema del ACT incompatible con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales, y la publicación de la sentencia DMG el 18 de julio de 2003, el grupo Aegis interpuso el 8 de septiembre de 2003, hacia el mediodía, un recurso por el que reclamaba la devolución de los importes del ACT indebidamente pagados. Su acción se refería a los años 1973 a 1999.

21. Gracias a que, en virtud del artículo 32, apartado 1, la letra c), de la Limitation Act 1980, el plazo de prescripción del recurso Kleinwort Benson sólo se contaba a partir del momento en que se descubriese el error que había provocado el pago del impuesto indebido, en el presente asunto, cuando se dictó la sentencia Metallgesellschaft y otros, antes citada, es decir, el 8 de marzo de 2001,

13 — Véanse, en este sentido, los puntos 28 a 33 del voto particular de Lord Walker en la sentencia Test Claimants FII (n° 3). Véase también la sentencia Deutsche Morgan Grenfell plc contra Inland Revenue Commrs [2006] UKHL 49, [2007] 1 AC 558, 564.

14 — Véase la sentencia de 8 de marzo de 2001 (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727).

el grupo Aegis estaba facultado para reclamar la totalidad del ACT indebidamente ingresado desde 1973, año de la adhesión del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte a la Comunidad Económica Europea. Dicha posibilidad no existía en relación con el recurso Woolwich, cuyo plazo de prescripción se contaba desde el día del pago del impuesto indebidamente recaudado.

22. Con el fin de limitar su obligación de devolver el ACT indebidamente recaudado, la Inland Revenue anunció mediante un comunicado de prensa publicado la tarde del 8 de septiembre de 2003 su intención de proponer al Parlamento la adopción de una disposición legislativa que excluyese la aplicación del plazo de prescripción ampliado del artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980 a todos los recursos Kleinwort Benson presentados a partir de dicho día. La Finance Act 2004, que recogía dicha disposición en su artículo 320, obtuvo la sanción real el 22 de junio de 2004, y el citado artículo entró en vigor con carácter retroactivo el 8 de septiembre de 2003, con lo resultaba de aplicación al recurso interpuesto por Aegis.

23. Tras la sentencia DMG, que resultó desfavorable a los intereses del fisco británico, el Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que reabriese el procedimiento en relación con la primera petición de decisión prejudicial en el asunto C-446/04, antes citado, para obtener una limitación temporal de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia en relación con dicha primera petición.

24. El Tribunal de Justicia desestimó dicha solicitud el 6 de diciembre de 2006 y ese mismo día los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs anunciaron su decisión de proponer al Parlamento la supresión, con efectos retroactivos, con algunas excepciones, del plazo de prescripción aplicable a los recursos Kleinwort Benson, incluidos los presentados antes del 8 de septiembre de 2003. Así ocurrió. La Finance Act 2007, que obtuvo la sanción real y entró en vigor el 19 de julio de 2007, establece en su artículo 107 que el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980 no se aplicará a las acciones para la recuperación de impuestos pagados a raíz de un error de Derecho. Las excepciones contenidas en dicho artículo 107 carecen de relevancia respecto al litigio principal.

25. Por tanto, la norma contenida en dicho artículo era aplicable al recurso presentado por los Test Claimants que no formaban parte del grupo Aegis, sino del grupo de British American Tobacco.

26. La Comisión Europea requirió formalmente al Reino Unido el 30 de septiembre de 2010 para que modificara el artículo 107 de la Finance Act 2007, para dar cumplimiento al Derecho de la Unión, pero dicho Estado miembro se negó a hacerlo. El 26 de enero de 2012 la Comisión anunció su intención de iniciar al respecto un procedimiento por incumplimiento contra el Reino Unido, pero no lo hizo a la espera de que la Supreme Court of the United Kingdom dictase sentencia sobre esta cuestión.¹⁵

27. En su sentencia de 23 de mayo de 2012, origen de la presente petición de decisión prejudicial, dicho órgano jurisdiccional declaró unánimemente que el artículo 107 era incompatible con el Derecho de la Unión, por lo que la presente petición de decisión prejudicial no se refiere a dicho artículo y al efecto del mismo sobre los recursos presentados por las sociedades del grupo British American Tobacco, sino únicamente al artículo 320 de la Finance Act 2004, que únicamente afectaba al recurso del grupo Aegis.¹⁶

15 — Véase, en este sentido, el comunicado de prensa de la Comisión de 26 de enero de 2012 (IP/12/64).

16 — Durante la vista la Comisión indicó que no había iniciado recurso por incumplimiento alguno tras la sentencia de 23 de mayo de 2012, y que, según tenía entendido, el Reino Unido no había modificado el artículo 107 de la Finance Act 2007.

28. Dado que la Supreme Court of the United Kingdom se mostraba dividida sobre la cuestión de la compatibilidad del artículo 320 de la Finance Act 2004 con el Derecho de la Unión, acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) Si la legislación de un Estado miembro permite a los contribuyentes optar entre dos acciones alternativas para reclamar la devolución de impuestos recaudados vulnerando los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, y una de dichas acciones goza de un plazo de prescripción más prolongado, ¿es compatible con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que dicho Estado miembro promulgue disposiciones legislativas que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado, sin previo aviso y con carácter retroactivo hasta la fecha de publicación de la correspondiente propuesta legislativa?
- 2) ¿Es pertinente para la respuesta a la primera cuestión que cuando el contribuyente interpuso su recurso ejercitando la acción que gozaba del plazo de prescripción más prolongado, la disponibilidad de dicha acción con arreglo al Derecho interno sólo había sido reconocida i) recientemente y ii) por un órgano jurisdiccional inferior y sólo más tarde fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

29. La petición de decisión prejudicial fue presentada ante el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2012. Las sociedades del grupo Aegis, el Gobierno del Reino Unido, el Gobierno español y la Comisión presentaron observaciones escritas, y también formularon observaciones orales en la vista de 26 de junio de 2013.

V. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

30. Mediante su primera cuestión jurisdiccional el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si la reducción con carácter retroactivo y sin previo aviso del plazo de prescripción aplicable al recurso Kleinwort Benson para la devolución de impuestos pagados indebidamente es compatible con los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

31. Aunque el órgano jurisdiccional remitente menciona los tres principios por separado, comparto la opinión de la Comisión en el sentido de que la incompatibilidad con uno sólo de dichos principios basta para que el artículo 320 de la Finance Act 2004 sea incompatible con el Derecho de la Unión. Si bien tomaré en consideración en mi análisis los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, pienso que en el presente asunto la norma más directamente aplicable es la del principio de efectividad.¹⁷

17 — Únicamente el Gobierno español opina que en el presente asunto se suscita una cuestión de aplicabilidad del principio de equivalencia y no del principio de efectividad. En mi opinión no es así. De la resolución de remisión se desprende claramente que las normas relativas al recurso Woolwich y las aplicables al recurso Kleinwort Benson son aplicables a la devolución de todos los impuestos indebidamente pagados, ya sean contrarios al Derecho interno o al Derecho de la Unión. Por consiguiente no se plantea cuestión alguna de equivalencia.

1. Sobre el principio de efectividad

32. En el asunto que dio lugar a la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, la High Court of Justice planteó, entre otras cuestiones, la de si las acciones ejercitadas por los Test Claimants se debían calificar como «solicitud para la devolución de cantidades indebidamente recaudadas» o de «ventajas indebidamente denegadas» o, en cambio, de «reclamación de indemnización de daños y perjuicios».

33. El Tribunal de Justicia declaró que «corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los justiciables, incluida la calificación de las demandas presentadas ante los órganos jurisdiccionales nacionales por quienes hayan sido perjudicados. No obstante, dichos órganos están obligados a garantizar que los justiciables disponen de un *cauce procesal efectivo* que les permita obtener la devolución del impuesto indebidamente recaudado y de las cantidades pagadas a dicho Estado miembro o retenidas por éste en relación directa con tal impuesto».¹⁸

34. El Tratado de Lisboa, en su artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, codificó la obligación de los Estados miembros de establecer las vías de recurso necesarias para garantizar la «tutela judicial efectiva».¹⁹

35. El Tribunal de Justicia deberá declarar en este contexto jurídico si las sociedades del grupo Aegis han disfrutado de una «tutela judicial efectiva» en el marco de su demanda de devolución del ACT con el que fueron gravadas en contra de lo dispuesto por el Derecho de la Unión.

36. Según Lord Walker, que emitió el voto al que se sumó la mayoría de la Supreme Court of the United Kingdom en el presente asunto, éste está comprendido en la jurisprudencia *Marks & Spencer*, antes citada, asunto en el que el Tribunal de Justicia, en relación con una disposición equivalente a la del litigio principal, declaró que «el principio de efectividad no se opone a que una normativa nacional reduzca el plazo en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas cuando se ha infringido el Derecho [de la Unión], a condición, no solamente de que el nuevo plazo establecido presente un carácter razonable, sino también de que esa nueva normativa contenga un régimen transitorio que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las solicitudes de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa. Un régimen transitorio de esta índole es necesario, puesto que la aplicación inmediata a dichas demandas de un plazo de prescripción más corto que el que estaba en vigor con anterioridad produciría el efecto de privar retroactivamente a algunos justiciables de su derecho a la devolución o de dejarles únicamente un plazo demasiado corto para ejercitar ese derecho».²⁰

37. De lo anterior Lord Walker concluyó que la falta de un régimen transitorio, en combinación con el carácter retroactivo del artículo 320 de la Finance Act 2004, vulneraba el principio de efectividad.²¹

18 — Véase la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 220. El subrayado es mío.

19 — Dicha obligación ya se derivaba de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Véase, en este sentido, la sentencia de 25 de julio de 2002, *Unión de Pequeños Agricultores/Consejo* (C-50/00 P, Rec. p. I-6677), apartados 39 y 41.

20 — Sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 38.

21 — Véanse los puntos 111 a 115 del voto particular de Lord Walker en la sentencia *Test Claimants FII* (nº 3).

38. Por el contrario, según Lord Sumption, que emitió el voto al que se sumó la minoría de la Supreme Court of the United Kingdom, durante todo el procedimiento las sociedades del grupo Aegis tuvieron a su disposición una vía de recurso efectiva para recuperar los impuestos pagados indebidamente, a saber, el recurso Woolwich, que satisfacía plenamente las obligaciones que incumben al Reino Unido con arreglo al Tratado FUE, aun cuando estuviese sujeto a un plazo de prescripción distinto, en la medida en que corría desde la fecha del pago del impuesto indebidamente pagado.²²

39. Lord Sumption distinguía el asunto que dio lugar a la sentencia Marks & Spencer, antes citada, del presente asunto, en la medida en que Marks & Spencer plc sólo disponía de una vía de recurso efectiva para reclamar la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») indebidamente pagado cuyo plazo de prescripción fue posteriormente reducido, mientras que, en el caso de autos, las sociedades del grupo Aegis dispusieron en todo momento de otra vía de recurso efectiva, cuyo plazo de prescripción no se vio afectado por el artículo 320 de la Finance Act 2004, a saber, el recurso Woolwich.²³ Por dicho motivo Lord Sumption consideró que la existencia y disponibilidad del recurso Woolwich eran suficientes para garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Reino Unido con arreglo al Derecho de la Unión.²⁴

40. Esta diferencia de opinión entre la mayoría y la minoría de los magistrados de la Supreme Court of the United Kingdom condujo a la presente petición de decisión prejudicial sobre la compatibilidad del artículo 320 de la Finance Act 2004 con el Derecho de la Unión. Por consiguiente, incumbe al Tribunal de Justicia decidir si la jurisprudencia Marks & Spencer, antes citada, es aplicable a los casos en los que, como en el litigio principal, el demandante dispone de dos vías de recurso distintas y la legislación nacional reduce, con carácter retroactivo y sin establecer régimen transitorio alguno, el plazo de prescripción de la vía de recurso por la que optó el demandante.

41. Para el Gobierno del Reino Unido el recurso Woolwich representa para las sociedades del grupo Aegis una vía de recurso plenamente efectiva para recuperar los impuestos exigidos o recaudados en contra de lo dispuesto por el Derecho de la Unión, pues la modificación del plazo de prescripción introducida por el artículo 320 de la Finance Act 2004 no afectó en modo alguno al plazo de prescripción aplicable a dicho recurso.

42. Por su parte, las sociedades del grupo Aegis consideran que la postura del Gobierno del Reino Unido se basa en una interpretación incorrecta de la sentencia Marks & Spencer, antes citada. Alegan que en dicha sentencia la vulneración del principio de efectividad no residía en el hecho de no conceder una vía de recurso efectiva para la devolución del IVA pagado ilegalmente, ni tampoco en el hecho de no contemplar un plazo razonable, sino en el hecho de se había reducido con carácter retroactivo y sin previo aviso el plazo de interposición del recurso del Derecho nacional para la recuperación del IVA recaudado ilegalmente, tomando por sorpresa a los contribuyentes e impidiéndoles presentar a tiempo recursos relativos a ciertos períodos anteriores.

22 — Véase el punto 142 del voto particular de Lord Sumption en la sentencia Test Claimants FII (nº 3).

23 — *Ibidem*, punto 197. En la vista, el Gobierno del Reino Unido insistió sobre dicha distinción, mientras que las sociedades del grupo Aegis, por el contrario, alegaron que en el asunto Marks & Spencer, antes citado, el demandante también disponía de dos vías de recurso distintas: una para la recuperación del IVA indebidamente recaudado por el fisco, y otra para la recuperación del IVA pagado por el contribuyente a raíz de un error de Derecho.

24 — *Ibidem*, punto 199.

43. La Comisión, por su parte, si bien se suma a la postura mantenida por la Hacienda británica, conforme a la cual el recurso Woolwich representa una vía de recurso efectiva, entiende que ello no implica que se pueda suprimir la otra vía de recurso sin previo aviso mediante la modificación del plazo de prescripción.²⁵ En este sentido la Comisión señala que es particularmente evidente la analogía con el asunto Marks & Spencer, antes citado, y no ve razón alguna que justifique una conclusión distinta a la alcanzada en dicho asunto, a saber, que el artículo 320 de la Finance Act 2004 vulnera el principio de efectividad.

44. En mi opinión, a la luz de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, tanto las sociedades del grupo Aegis como la Comisión tienen razón al afirmar que el artículo 320 de la Finance Act 2004 es contrario al principio de efectividad.

45. Es cierto que el principio de efectividad no exige que los Estados miembros deban prever más de una vía de recurso para la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables.

46. En efecto, el artículo 19 TUE, apartado 1, párrafo segundo, dispone simplemente que los Estados miembros establecerán «las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión». Dicha obligación confiere a los Estados miembros un cierto margen de discrecionalidad para el ejercicio de su autonomía procesal, y les permite configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables.²⁶

47. Ahora bien, si, en aplicación del principio de autonomía procesal un Estado miembro pone diversas vías de recurso a disposición de los justiciables, el artículo 19 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, impone que cada una de dichas vías garantice una tutela judicial efectiva, y una vía de recurso sólo podrá ofrecer una tutela «efectiva» si se conocen por adelantado las condiciones para su utilización y buen fin.

48. En efecto, desde el momento en que los contribuyentes optan por una de las vías de recurso que les ofrece el Derecho nacional (en el presente asunto el recurso Kleinwort Benson) o utilizan la única vía de recurso nacional disponible, deben beneficiarse de la protección de los principios generales del Derecho de la Unión.

49. La modificación del plazo de prescripción de la vía de recurso por la que hayan optado los justiciables, operada con carácter retroactivo y sin contemplar régimen transitorio alguno por la Finance Act 2004, hace imposible el ejercicio de los derechos que les confiere el Derecho de la Unión.

50. Carece de relevancia, en este sentido, el hecho de que hubieran podido optar por otra vía de recurso totalmente conforme a los principios de equivalencia y efectividad. Por lo demás, si se aprueba la postura del Gobierno del Reino Unido, un Estado miembro tendrá en todo caso la posibilidad de permitir a los demandantes optar por la acción que más les convenga, para luego modificar, sin previo aviso y sin establecer régimen transitorio alguno, los requisitos para que dicha acción, ya ejercitada, pueda prosperar. Dicho resultado privaría al principio de efectividad de su contenido y, por tanto, no puede ser aceptado.

25 — La Comisión indicó en la vista que, si bien el Gobierno del Reino Unido tenía derecho a reducir el plazo de prescripción del recurso Kleinwort Benson, con el objeto de limitar su obligación de devolver el ACT indebidamente recaudado, también estaba obligado a conceder un período de gracia a los contribuyentes para que pudiesen presentar sus recursos. Según la Comisión, en el contexto del presente asunto un período de dos meses hubiese sido suficiente para cumplir dicha obligación.

26 — Véase el punto 22 de mis conclusiones presentadas en el asunto Irimie (sentencia de 18 de abril de 2013, C-565/11).

51. Como subraya por lo demás Lord Walker, el hecho de que las sociedades del grupo Aegis no podrían haberse quejado si el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980 no hubiese existido nunca no es decisivo en relación con el respeto del principio de efectividad.²⁷ Lo mismo valdría si el recurso Kleinwort Benson no hubiese existido nunca.

52. Procede señalar que no se reprocha al Reino Unido haber reducido el plazo de prescripción del recurso Kleinwort Benson, sino, como subrayan las sociedades del grupo Aegis, de haberlo hecho con efecto retroactivo, lo que afectó a los recursos ya presentados, y sin prever un régimen transitorio como el exigido por el Tribunal de Justicia en la sentencia Marks & Spencer, antes citada. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, «con posterioridad a una sentencia del Tribunal de Justicia, de la que resulte que una legislación determinada es incompatible con el Tratado, el legislador nacional no puede adoptar ninguna norma de procedimiento que reduzca especialmente las posibilidades de reclamar la devolución de los tributos indebidamente percibidos en virtud de dicha legislación».²⁸

53. Por lo demás, la existencia de una o dos vías de recurso en el asunto Marks & Spencer, antes citado, carece de consecuencia alguna en el presente asunto, dado que las garantías del principio de efectividad se aplican a cada vía de recurso puesta a disposición de los demandantes por el Derecho nacional para la devolución de impuestos contrarios al Derecho de la Unión.

54. A esa misma conclusión ha llegado el Tribunal de Justicia en otros asuntos análogos de que ha tenido conocimiento, en los que en relación con un sistema impositivo que restringía la libertad de circulación de capitales, declaró que «la existencia de una opción que permita en su caso hacer que una situación sea compatible con el Derecho de la Unión no tiene, en consecuencia, por efecto, paliar, por sí sola, el carácter ilegal de un sistema, como el previsto en la normativa controvertida, que contiene un mecanismo de tributación no compatible con ese Derecho».²⁹ Por consiguiente, la coexistencia de una vía de recurso contraria al principio de efectividad y de otra que no lo es, no puede excluir, por sí misma, la incompatibilidad de la primera vía de recurso con el Derecho de la Unión.

55. Por dichos motivos comparto la postura de la mayoría de los magistrados de la Supreme Court of the United Kingdom, en el sentido de que el artículo 320 de la Finance Act 2004 es contrario al principio de efectividad.

56. Si bien dicha conclusión basta para considerar que el Derecho de la Unión se opone a una disposición legislativa como el artículo 320 de la Finance Act 2004, procederé, no obstante, a examinar dicha cuestión desde el punto de vista de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima. Ello reforzará mi primera conclusión.

2. Los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima

57. Como señala la Comisión, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se solapan en gran medida.

58. El Tribunal de Justicia ha reconocido que los Estados miembros pueden fijar plazos razonables de carácter preclusivo para recurrir, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración interesados.³⁰

27 — Véase el punto 114 del voto particular de Lord Walker en la sentencia Test Claimants FII (nº 3).

28 — Sentencia de 29 de junio de 1988, Deville (240/87, Rec. p. 3513), apartado 13. Véase también, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 36.

29 — Sentencias de 28 de febrero de 2013, Beker (C-168/11), apartado 62. Véanse asimismo las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, antes citada, apartado 462, y de 18 de marzo de 2010, Gielen (C-440/08, Rec. p. I-2323), apartado 53.

30 — Véase la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile (C-228/96, Rec. p. I-7141), apartado 19 y jurisprudencia citada. Véase asimismo la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 35.

59. En un mismo contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, según reiterada jurisprudencia, «el principio de protección de la confianza legítima es parte del ordenamiento jurídico comunitario y debe ser respetado por los Estados miembros cuando aplican las normativas [de la Unión]»³¹ y que «el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido [por el Derecho de la Unión]».³²

60. Según Lord Sumption, cuya opinión comparte el Gobierno del Reino Unido, el artículo 320 de la Finance Act 2004 es conforme al principio de la protección de la confianza legítima.³³ Lord Sumption considera que, a causa de las circunstancias específicas en que la sentencia DMG declaró la existencia del recurso Kleinwort Benson, las sociedades del grupo Aegis no podían tener una confianza legítima en que se mantuviera el plazo de prescripción previsto en el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980.

61. Más específicamente, Lord Sumption entiende que aunque los órganos jurisdiccionales ingleses pueden crear nuevas acciones, corresponde al Parlamento fijar los plazos de prescripción correspondientes. Considera que, dada la brevedad del intervalo transcurrido entre el momento en que se pronunció la sentencia DMG, el 18 de julio de 2003, y el anuncio de la adopción del artículo 320 de la Finance Act 2004, el 8 de septiembre de 2003, la certeza de que las autoridades tributarias presentarían un recurso de apelación contra la sentencia DMG y la incertidumbre en torno al resultado de dicho recurso, la sociedades del grupo Aegis no podían tener confianza legítima alguna en que el recurso Kleinwort Benson siguiese estando disponible.

62. Según Lord Sumption y el Gobierno del Reino Unido, el Parlamento del Reino Unido, al adoptar el artículo 320 de la Finance Act 2004, hizo uso legítimo de su prerrogativa para fijar un plazo de prescripción para lo que era, en aquel entonces, una nueva vía de recurso para recuperar impuestos abonados a raíz de un error de Derecho, recién reconocida por la sentencia DMG. Sobre la base de lo anterior, en la vista el Gobierno del Reino Unido intentó diferenciar una vez más el presente asunto y el asunto *Marks & Spencer*, antes citado, el cual se refería, a su entender, a una vía de recurso ya existente en Derecho inglés.

63. Por otro lado, y también apoyado en este punto por el Gobierno del Reino Unido, Lord Sumption se opone a la tesis mantenida por la mayoría de los magistrados de la Supreme Court of the United Kingdom, según la cual las sociedades del grupo Aegis podían optar entre los recursos Woolwich y Kleinwort Benson en razón del efecto declarativo de las sentencias, el cual implica que una sentencia declara la situación jurídica tal como es desde un principio, con independencia de la incertidumbre de los justiciables antes de que esta se pronuncie.

64. Por su parte, la Comisión considera carente de relevancia el argumento según el cual antes de la sentencia Kleinwort Benson de la House of Lords, nadie podía haber tenido confianza legítima en que se abría una vía de recurso para recuperar un impuesto abonado a raíz de un error de Derecho. En cambio, se plantea la cuestión de lo que podían esperar los contribuyentes tras dicha sentencia y en el período inmediatamente anterior a la introducción del artículo 320 de la Finance Act 2004. Según la Comisión, mientras la Court of Appeal (England & Wales) y la House of Lords no habían decidido algo distinto, los contribuyentes podían legítimamente considerar que la vía de recurso controvertida seguía disponible.

31 — Sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 44. Véanse, asimismo, las sentencias de 26 de abril de 1988, *Krücken* (316/86, Rec. p. 2213), apartado 22; de 1 de abril de 1993, *Lageder y otros* (C-31/91 a C-44/91, Rec. p. I-1761), apartado 33; de 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex* (C-381/97, Rec. p. I-8153), apartado 26, y de 8 de junio de 2000, *Schloßstrasse* (C-396/98, Rec. p. I-4279), apartado 44.

32 — Sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 45. Véase también la sentencia *Schloßstrasse*, antes citada, apartado 47.

33 — Véanse los puntos 200 a 202 del voto particular de Lord Sumption en la sentencia *Test Claimants FII* (nº 3).

65. En mi opinión, la postura de Lord Sumption y del Gobierno del Reino Unido se funda en una interpretación incorrecta de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

66. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no corresponde a éste pronunciarse sobre la interpretación y aplicabilidad de disposiciones nacionales ni determinar los hechos pertinentes para la resolución del litigio principal. En efecto, en el marco del reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales comunitarios y nacionales, incumbe al Tribunal de Justicia tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inserta la cuestión prejudicial, tal como lo define la resolución de remisión.³⁴

67. Por consiguiente, no corresponde al Tribunal de Justicia determinar la situación del Derecho inglés ni resolver si se debe aplicar la teoría del efecto declaratorio de las sentencias, aceptada por la mayoría de magistrados de la Supreme Court of the United Kingdom. Mi análisis parte de la base de que, como acepta la mayoría de magistrados de dicho órgano jurisdiccional, hasta la entrada en vigor del artículo 320 de la Finance Act 2004 las sociedades del grupo Aegis podían elegir entre los recursos Woolwich y Kleinwort Benson para reclamar la devolución del ACT indebidamente pagado.

68. El Derecho inglés, al menos desde el momento en que se dictó la sentencia *DMG*, el 18 de julio de 2003, reconocía la disponibilidad del recurso Kleinwort Benson para reclamar la devolución de impuestos pagados indebidamente, con el plazo de prescripción previsto en el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Limitation Act 1980.

69. En la vista, el Gobierno del Reino Unido insistió en el hecho de que, cuando fue pronunciada la sentencia *DMG* no existía la certeza de que sería confirmada en apelación y que, por consiguiente, las sociedades del grupo Aegis no podían contar en aquel momento con el éxito de su recurso Kleinwort Benson.

70. Para las sociedades del grupo Aegis no es esa la cuestión clave. Alegan que cuando presentaron su recurso, el 8 de septiembre de 2003, podían esperar legítimamente que los órganos jurisdiccionales ingleses lo resolvieran sobre la base del Derecho vigente en la fecha en que presentaron dicho recurso.

71. En este punto comparto la opinión de Lord Hope y de Lord Reed, según la cual las sociedades del grupo Aegis tenían derecho a esperar, con arreglo a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, no verse privados de dicho derecho por una ley que, varios meses después de la interposición del recurso, modificó su plazo de prescripción, sin previo aviso y con efecto retroactivo.³⁵

72. En su solicitud de celebración de vista el Gobierno del Reino Unido aludió a las cantidades en juego en el presente asunto. Estima que la reclamación de devolución de las sociedades del grupo Aegis asciende al menos a dos mil millones de libras esterlinas, y que las consecuencias financieras para el fisco británico, en relación con otros demandantes, ascenderían a varios miles de millones de libras esterlinas. Por tanto, para dicho Gobierno se plantea la cuestión de la protección del interés general en evitar una interrupción del funcionamiento de las finanzas públicas.

73. A riesgo de tratar de modo distinto la devolución de impuestos pagados indebidamente en función de la importancia de la cantidad en juego, no se puede acoger este argumento, dado que, al declarar que los impuestos controvertidos eran incompatibles con el Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no estableció un límite temporal para los efectos de su jurisprudencia.

34 — Véanse las sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Neri* (C-153/02, Rec. p. I-13555), apartados 34 y 35, y de 29 de abril de 2004, *Orfanopoulos y Oliveri* (C-482/01 y C-493/01, Rec. p. I-5257), apartado 42.

35 — Véase el punto 19 del voto particular de Lord Hope y el punto 243 del voto particular de Lord Reed en la sentencia *Test Claimants FII* (n° 3).

74. Con arreglo a reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados por un Estado miembro en contra de las disposiciones del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos que reconocen a los particulares las disposiciones de la Unión que prohíben dichos impuestos.³⁶ Existe una única excepción a dicha obligación, a saber, cuando se haya repercutido sobre un tercero la totalidad de la carga impositiva, y su devolución pueda producir un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo.³⁷ No es así en el presente litigio.

75. Además, en las recientes sentencias *Irimie* y *Littlewoods Retail* y otros, antes citadas, el Tribunal de Justicia, basándose en las citadas sentencias *Metallgesellschaft* y otros y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, declaró que los Estados miembros están obligados a reembolsar con intereses las cuotas de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión.³⁸

76. Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que si la legislación de un Estado miembro permite a los contribuyentes optar entre dos acciones alternativas para reclamar la devolución de impuestos recaudados vulnerando los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, y una de dichas acciones goza de un plazo de prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a disposiciones legislativas de dicho Estado miembro, adoptadas con posterioridad a la interposición de dicho recurso, que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado, sin previo aviso y con carácter retroactivo.

B. *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

77. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el hecho de que, cuando las sociedades del grupo *Aegis* interpusieron su recurso *Kleinwort Benson*, es decir, el 8 de septiembre de 2003, la disponibilidad de dicha vía de recurso hubiera sido reconocida poco tiempo antes (en el caso de autos, por la sentencia *DMG*) y por un órgano jurisdiccional inferior (en el caso de autos, la *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*), y sólo más tarde fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo (en el caso de autos, el 25 de octubre de 2006, por la *House of Lords*) es pertinente para la respuesta a la primera cuestión prejudicial.

78. Es evidente que la segunda cuestión prejudicial está vinculada con la postura adoptada por Lord Sumption y Lord Brown, según la cual el principio aplicable en el presente asunto es el de la protección de la confianza legítima. En efecto, las observaciones sobre la proximidad entre la fecha de entrada en vigor del artículo 320 de la *Finance Act 2004* y la fecha en que fue pronunciada la sentencia *DMG*, así como la incertidumbre que rodeaba la eventual confirmación de dicha sentencia por la *House of Lords* están relacionadas con la cuestión de si las sociedades del grupo *Aegis*, en el marco jurídico nacional existente el 8 de septiembre de 2003, podían esperar legítimamente que su recurso *Kleinwort Benson* no se vería afectado por dicho artículo 320.

79. Habida cuenta de las consideraciones que he dedicado a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima (ver los puntos 65 a 70 de las presentes conclusiones), opino que procede dar una respuesta negativa a la segunda cuestión prejudicial.

36 — Véanse las sentencias de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; *Metallgesellschaft* y otros, antes citada, apartado 84, y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, apartado 202.

37 — Véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, *Just* (68/79, Rec. p. 501), apartado 26; de 21 de septiembre de 2000, *Michailidis* (C-441/98 y C-442/98, Rec. p. I-7145), apartado 33, y 2 de octubre de 2003, *Weber's Wine World* y otros (C-147/01, Rec. p. I-11365), apartados 94 y 102.

38 — Sentencias *Irimie*, antes citada, apartados 21 y 22, y de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail* (C-591/10), apartados 25 y 26.

VI. Conclusión

80. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Supreme Court of the United Kingdom:

- «1) Si la legislación de un Estado miembro permite a los contribuyentes optar entre dos acciones alternativas para reclamar la devolución de impuestos recaudados vulnerando los artículos 49 TFUE y 63 TFUE, y una de dichas acciones goza de un plazo de prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a disposiciones legislativas promulgadas por dicho Estado miembro con posterioridad a la interposición de dicho recurso, que reduzcan dicho plazo de prescripción más prolongado sin previo aviso y con carácter retroactivo.
- 2) El hecho de que, cuando las sociedades del grupo Aegis interpusieron su recurso ejercitando la vía de recurso con un plazo de prescripción más prolongado, la disponibilidad de dicha acción hubiera sido reconocida i) poco tiempo antes, ii) por un órgano jurisdiccional inferior y sólo más tarde fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo, no es pertinente para la respuesta a la primera cuestión.»