



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 decembrie 2013 *

„Protecție jurisdicțională — Principiul efectivității — Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime — Restituirea plății nedatorate — Căi de atac — Legislație națională — Reducerea termenului de prescripție a căilor de atac aplicabile fără preaviz și cu efect retroactiv”

În cauza C-362/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Supreme Court of the United Kingdom (Regatul Unit), prin decizia din 25 iulie 2012, primită de Curte la 30 iulie 2012, în procedura

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

împotriva

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a treia),

compusă din domnul M. Ieșić, președinte de cameră, domnii C.G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarašiūnas, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 26 iunie 2013,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, de G. Aaronson, QC, asistat de P. Freund și de P. Farmer, barristers, mandatat de S. Whitehead, solicitor;
- pentru guvernul Regatului Unit, de H. Walker, în calitate de agent, asistată de D. Ewart, QC, și de K. Bacon, barrister;
- pentru guvernul spaniol, de A. Rubio González, în calitate de agent;
- pentru Comisia Europeană, de R. Lyal și de W. Mölls, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: engleza.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 5 septembrie 2013,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea principiilor efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (denumiți în continuare „Test Claimants”), pe de o parte, și Commissioners of Inland Revenue (denumiți în continuare „Commissioners”) și Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs, pe de altă parte, cu privire la căile de atac în materie de restituire a plății nedatorate, de care beneficiază contribuabilii în privința unor impozite declarate incompatibile cu libertatea de stabilire și cu libera circulație a capitalurilor.

Cadrul juridic

- 3 La data faptelor din litigiul principal, dreptul englez prevedea două căi de atac întemeiate pe „common law” în materie de restituire a impozitului pe profit perceput cu încălcarea dreptului Uniunii.
- 4 Prima cale de atac, recunoscută de House of Lords în hotărârea sa din 20 iulie 1992, Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993], AC 70, denumită în continuare „acțiunea Woolwich”), constituie o acțiune în restituirea impozitului perceput în mod nelegal.
- 5 În temeiul articolului 5 din Legea din 1980 privind prescripția (Limitation Act 1980, denumită în continuare „Legea din 1980”), termenul de prescripție a acțiunii menționate este de șase ani de la fapta generatoare a acesteia.
- 6 A doua cale de atac, recunoscută în hotărârea, pronunțată de House of Lords la 29 octombrie 1998, Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349, denumită în continuare „acțiunea Kleinwort Benson”), permite rambursarea sumelor plătite ca urmare a unei erori de drept.
- 7 În temeiul articolului 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980, termenul de prescripție aplicabil acestui tip de acțiune este de șase ani de la data la care reclamantul a descoperit eroarea de drept sau ar fi putut, cu o diligență rezonabilă, să o descopere.
- 8 De la sfârșitul anilor ’90, anumite dispoziții din legislația privind impozitarea societăților cu sediul în Regatul Unit au fost contestate sub aspectul compatibilității lor cu libertatea de stabilire și cu libera circulație a capitalurilor.
- 9 Curtea a fost astfel sesizată cu titlu preliminar pentru a statua în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 8 martie 2001, Metallgesellschaft și alții (C-397/98 și C-410/98, Rec., p. I-1727). În acea hotărâre, Curtea a decis că anumite aspecte ale sistemului prelevării în amonte a impozitului pe profit („advance corporation tax”, denumit în continuare „ACT”), aplicat în Regatul Unit în perioada cuprinsă între anii 1973 și 1999, erau incompatibile cu libertățile menționate.
- 10 În cadrul unor proceduri ulterioare legate de aceleași dispoziții fiscale, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, a declarat pentru prima dată, în hotărârea din 18 iulie 2003, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645), că acțiunea Kleinwort Benson putea fi invocată pentru a obține restituirea unui impozit plătit ca urmare a unei erori de drept. Până la acea dată, o asemenea cale de atac nu fusese admisă împotriva administrației fiscale.

- 11 Astfel, această instanță a considerat că termenul de prescripție aplicabil respectivei căi de atac era cel prevăzut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980, și anume termenul de șase ani de la data la care reclamantul a descoperit eroarea de drept sau ar fi putut, cu o diligență rezonabilă, să o descopere.
- 12 La 8 septembrie 2003, guvernul Regatului Unit a anunțat o propunere legislativă privind acțiunile în restituirea unor impozite în cazul în care plățile au fost efectuate ca urmare a unei erori de drept. Această propunere a condus la introducerea articolului 320 în Legea finanțelor din 2004, adoptată la 24 iunie 2004 (Finance Act 2004, denumit în continuare „articolul 320”).
- 13 Respectivul articol 320 prevede:
- „Articolul 32 alineatul 1 litera c) [din Legea din] 1980 [...] (termenul [mai lung] pentru formularea unei acțiuni în caz de eroare) nu se aplică în privința unei erori de drept săvârșite în legătură cu o problemă fiscală care este de competența Commissioners [...].
- Această dispoziție se aplică acțiunilor formulate începând cu data de 8 septembrie 2003.”
- 14 Prin hotărârea din 4 februarie 2005, Court of Appeal (England & Wales) a anulat hotărârea pronunțată de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, citată anterior. Respectiva hotărâre a Court of Appeal a fost la rândul său infirmată de House of Lords la 25 octombrie 2006. Aceasta din urmă a revalidat hotărârea High Court și a confirmat că, pentru a solicita restituirea impozitului plătit fără să fi fost datorat, contribuabilii puteau recurge fie la acțiunea Woolwich, întemeiată pe perceperea unui impozit solicitat în mod nelegal și supusă unui termen de prescripție de șase ani de la data plății impozitului, fie pe acțiunea Kleinwort Benson, întemeiată pe o eroare de drept și supusă unui termen de prescripție de șase ani de la data la care solicitantul a descoperit eroarea de drept sau ar fi putut, cu o diligență rezonabilă, să o descopere.
- 15 În urma hotărârii House of Lords din 25 octombrie 2006, citată anterior, guvernul Regatului Unit a solicitat Curții să redeschidă cauza în care s-a pronunțat Hotărârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Rec., p. I-11753), pentru a obține o limitare în timp a efectelor acestei hotărâri. La 6 decembrie 2006, Curtea a respins această cerere.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 16 Cererea de decizie preliminară se înscrie în cadrul unei acțiuni colective formulate de Test Claimants în fața instanțelor din Regatul Unit. Aceasta succedă două cereri anterioare care au determinat pronunțarea Hotărârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citată anterior, și a Hotărârii din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11), privind posibila incompatibilitate a tratamentului fiscal al dividendelor plătite unor societăți-mamă stabilite în Regatul Unit de filiale care nu erau stabilite în acest stat membru cu libertățile fundamentale înscrise în Tratatul FUE, în special cu libertatea de stabilire prevăzută la articolul 49 TFUE și cu libera circulație a capitalurilor prevăzută la articolul 63 TFUE.
- 17 Cauzele alese de Supreme Court of the United Kingdom drept cauze-pilot în vederea soluționării prezentei cereri de decizie preliminară privesc cereri de restituire a ACT-ului, plătit fără să fi fost datorat, formulate de membrii grupului de societăți Aegis (denumit în continuare „Aegis”). Acestea privesc o cerere de restituire a unor plăți efectuate cu mai mult de șase ani înainte ca Aegis să fi introdus acțiunea sa.

- 18 În urma Hotărârii Metallgesellschaft și alții, citată anterior, și a hotărârii pronunțate de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, citată anterior, Aegis a introdus, la 8 septembrie 2003, o acțiune în restituire prin intermediul acțiunii Kleinwort Benson pentru a solicita sumele corespunzătoare ACT-ului plătit fără să fi fost datorat în perioada cuprinsă între anii 1973 și 1999.
- 19 În temeiul articolului 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980, termenul de prescripție aplicabil acestei acțiuni începea să curgă de la descoperirea erorii de drept care se afla la originea plății impozitului, în speță de la data pronunțării Hotărârii Metallgesellschaft și alții, citată anterior, și anume de la 8 martie 2001.
- 20 Articolul 320 a avut ca efect excluderea aplicării termenului de prescripție mai lung prevăzut la articolul 32 alineatul 1 litera c) din Legea din 1980 procedurilor având ca obiect recuperarea sumelor plătite ca urmare a unei erori de drept în cazul în care acțiunea privește o problemă fiscală care este de competența Commissioners. Acest articol, adoptat la 24 iunie 2004, a intrat în vigoare cu efect retroactiv de la 8 septembrie 2003, dată ce corespunde anunțării propunerii de adoptare a articolului respectiv, precum și introducerii de către Aegis a acțiunii.
- 21 În cadrul recursului la instanța de trimitere, Aegis a arătat, în esență, că din Hotărârea din 11 iulie 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Rec., p. I-6325), reiese că articolul 320 este contrar principiilor efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime prevăzute de dreptul Uniunii.
- 22 Potrivit Aegis, încălcarea acestor principii constă în faptul că excluderea fără preaviz și cu efect retroactiv a aplicării termenului de prescripție a acțiunii Kleinwort Benson acțiunilor întemeiate pe o eroare de drept legată de o problemă fiscală care este de competența Commissioners, formulată în temeiul articolului 320, l-a privat de posibilitatea de a formula o acțiune care ar fi fost altfel formulată în mod valabil în termenele stabilite, făcând astfel excesiv de dificilă sau chiar imposibilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii.
- 23 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs au arătat, în esență, că dreptul Uniunii impune numai existența unei căi de atac efective în scopul de a invoca drepturile întemeiate pe dreptul Uniunii. Această cerință ar fi îndeplinită de acțiunea Woolwich. Cu condiția ca o astfel de acțiune să rămână accesibilă, nu prezintă importanță faptul că articolul 320 a eliminat termenul de prescripție mai lung aplicabil unei căi de atac naționale subsidiare pentru a-l alinia cu termenul de prescripție aplicat acțiunii Woolwich.
- 24 Având îndoieli în ceea ce privește compatibilitatea articolului 320 cu dreptul Uniunii, Supreme Court of the United Kingdom a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În cazul în care, potrivit legislației unui stat membru, un contribuabil poate alege între două cauze alternative ale acțiunii pentru a solicita restituirea taxelor percepute contrar articolelor 49 TFUE și 63 TFUE, iar una dintre aceste cauze ale acțiunii beneficiază de un termen de prescripție mai lung, este compatibil cu principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime ca acest stat membru să adopte reglementări care reduc acest termen de prescripție mai lung fără preaviz și în mod retroactiv la data publicării noii reglementări propuse?
- 2) Răspunsul la prima întrebare ar fi diferit în cazul în care, în momentul în care contribuabilul a formulat acțiunea invocând cauza care beneficia de termenul de prescripție mai lung, posibilitatea de a utiliza această cauză a acțiunii în temeiul dreptului național fusese recunoscută numai (i) recent și (ii) de către o instanță inferioară și nu fusese confirmată în mod definitiv de către instanța supremă decât ulterior?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

- 25 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă, într-o situație în care contribuabilii pot alege, în conformitate cu dreptul național, între două căi de atac posibile în materie de restituire a unui impozit perceput cu încălcarea dreptului Uniunii, dintre care una beneficiază de un termen de prescripție mai lung, principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime se opun ca o legislație națională să reducă acest termen de prescripție fără preaviz și cu efect retroactiv.
- 26 În această privință, guvernul Regatului Unit apreciază că dreptul Uniunii nu impune conformitatea cu principiul efectivității a căilor de atac suplimentare în materie de restituire a impozitelor percepute excedentar, prevăzute de dreptul național, considerate izolat. Mai precis, principiile care rezultă din Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, nu ar fi aplicabile în cauza principală. Excluderea aplicării termenului de prescripție a acțiunii Kleinwort Benson acțiunilor întemeiate pe o eroare de drept legată de o problemă fiscală nu ar fi afectat în niciun mod termenul de prescripție aplicabil acțiunii Woolwich, care ar fi în sine conform cu principiul efectivității și la care Aegis ar fi avut un drept neîntrerupt de a recurge pentru a recupera impozite percepute cu încălcarea dreptului Uniunii.
- 27 Guvernul Regatului Unit adaugă că posibilitatea de a recupera impozite percepute ca urmare a unei erori de drept a devenit sigură numai odată cu hotărârea pronunțată de House of Lords la 25 octombrie 2006, citată anterior, respectiv după ce Aegis a formulat acțiunea sa. Într-o astfel de situație, persoanele avizate în mod rezonabil nu ar fi putut să aprecieze că ar fi recuperat excedentul perceput întemeindu-se pe termenul de prescripție mai lung aplicabil acțiunii Kleinwort Benson. Principiile securității juridice și protecției încrederii legitime nu ar fi fost, așadar, încălcate.
- 28 Comisia consideră, în schimb, că există o mare asemănare între cauza principală și cea care a determinat pronunțarea Hotărârii Marks & Spencer, citată anterior. Aceasta apreciază că, deși acțiunea Woolwich constituie în sine o cale de atac efectivă, acest lucru nu înseamnă că acțiunea Kleinwort Benson poate fi eliminată fără preaviz și cu efect retroactiv.
- 29 Potrivit Comisiei, chiar dacă, la data faptelor din cauza principală, aplicarea acțiunii Kleinwort Benson în domeniul fiscal putea suscita o dezbatere, era rezonabil pentru contribuabili să se considere că sfera acestei acțiuni în caz de eroare de drept era generală și, în consecință, era aplicabilă și în materie fiscală. Prin urmare, articolul 320 ar fi contrar principiului efectivității, ca de altfel și principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime. Pentru a se conforma acestor principii, ar fi trebuit să se acorde un termen rezonabil între anunțarea propunerii de adoptare a articolului 320 și intrarea sa în vigoare, astfel încât să se permită eventualilor solicitanți să își valorifice drepturile.

Cu privire la principiul efectivității

- 30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de a obține rambursarea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea dreptului Uniunii reprezintă consecința și completarea drepturilor conferite particularilor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, să restituie impozitele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea Hotărârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail și alții, C-591/10, punctul 24 și jurisprudența citată).
- 31 În lipsa unei reglementări a Uniunii în materie de restituire a unor impozite naționale percepute fără să fi fost datorate, revine ordinii juridice interne a fiecărui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a acestora, atribuția de a desemna instanțele competente și de a stabili modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor în justiție destinate să asigure protecția drepturilor

conferite contribuabililor de dreptul Uniunii. Statele membre au însă responsabilitatea de a asigura, în fiecare caz, o protecție efectivă a acestor drepturi (a se vedea Hotărârea din 27 iunie 2013, *Agrokonsulting-04*, C-93/12, punctul 35 și jurisprudența citată).

- 32 Modalitățile procedurale aplicabile acțiunilor destinate să asigure protecția drepturilor conferite contribuabililor de dreptul Uniunii nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele care privesc acțiuni similare din dreptul intern (principiul echivalenței) și nici nu trebuie să fie concepute într-un asemenea mod încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității) (a se vedea în special Hotărârea din 18 martie 2010, *Alassini și alții*, C-317/08-C-320/08, Rep., p. I-2213, punctul 48 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea *Agrokonsulting-04*, citată anterior, punctul 36).
- 33 În privința acestui din urmă principiu, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, sub sancțiunea decăderii, în vederea asigurării securității juridice, stabilire care protejează în același timp și contribuabilul respectiv, și administrația vizată. Astfel, asemenea termene nu sunt de natură să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii. Cu toate acestea, pentru a îndeplini funcția de garantare a securității juridice, un termen de prescripție trebuie stabilit în avans (*Hotărârea Marks & Spencer*, citată anterior, punctele 35 și 39, precum și jurisprudența citată).
- 34 În materie de restituire a unor impozite naționale percepute fără să fi fost datorate, Curtea a statuat deja că un termen național de decădere de trei ani care curge de la data plății contestate este rezonabil (a se vedea Hotărârea din 17 noiembrie 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec., p. I-7141, punctul 19, și Hotărârea din 24 septembrie 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec., p. I-8003, punctul 34). Astfel, un termen de prescripție de șase ani, precum cel aplicat acțiunii *Woolwich*, care curge de la data plății unor impozite nedatorate rezultă a fi, în sine, rezonabil.
- 35 Principiul efectivității nu interzice nici, în mod absolut, o aplicare retroactivă a unui nou termen de introducere a acțiunii mai scurt și, dacă este cazul, mai restrictiv pentru contribuabili decât termenul aplicabil anterior, în măsura în care o astfel de aplicare privește acțiunile în restituirea unor impozite naționale contrare dreptului Uniunii neintroduse încă la momentul intrării în vigoare a noului termen, dar care privesc sume plătite când era aplicabil vechiul termen (*Hotărârea Grundig Italiana*, citată anterior, punctul 35).
- 36 Prin urmare, întrucât modalitățile de restituire a impozitelor naționale percepute fără să fi fost datorate intră în sfera dreptului național, aspectul referitor la posibilitatea unei aplicări retroactive a unor astfel de modalități intră de asemenea în sfera de aplicare a acestui drept atât timp cât această eventuală aplicare retroactivă nu compromite respectarea principiului efectivității (*Hotărârea Grundig Italiana*, citată anterior, punctul 36).
- 37 Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat la punctul 38 din Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior, deși principiul efectivității nu se opune ca o legislație națională să reducă termenul în care se poate solicita rambursarea unor sume plătite cu încălcarea dreptului Uniunii, acest lucru se întâmplă nu numai cu condiția ca noul termen stabilit să prezinte caracter rezonabil, ci și ca această nouă legislație să cuprindă un regim tranzitoriu care să permită justițiabililor să dispună, după adoptarea acesteia, de un termen suficient pentru a putea formula cereri de rambursare pe care aveau dreptul să le prezinte sub imperiul vechii legislații. Un astfel de regim tranzitoriu este necesar întrucât aplicarea imediată la aceste cereri a unui termen de prescripție mai scurt decât cel în vigoare anterior ar avea ca efect privarea anumitor justițiabili cu efect retroactiv de dreptul la rambursare sau le-ar lăsa numai un termen prea scurt pentru a-și valorifica acest drept.
- 38 În consecință, principiul efectivității se opune unei legislații naționale care reduce, cu efect retroactiv și fără regim tranzitoriu, termenul în care se putea solicita rambursarea sumelor plătite cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea *Marks & Spencer*, citată anterior, punctul 47).

- 39 Faptul că în cauza în care s-a pronunțat Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, contribuabilul dispunea numai de o cale de atac, în timp ce, în cauza principală, contribuabilul dispune de două căi de atac nu poate, în împrejurări precum cele prezentate în fața instanței de trimitere, să conducă la un rezultat diferit.
- 40 În speță, trebuie analizate drepturile conferite contribuabililor în temeiul dreptului lor național înainte de adoptarea modificării legislative în cauză și consecințele unei astfel de modificări asupra exercitării dreptului de restituire care le este conferit de dreptul Uniunii.
- 41 Din dosarul prezentat Curții reiese că, până la adoptarea articolului 320, contribuabilii aveau posibilitatea de a formula acțiuni întemeiate pe o eroare de drept sub forma unei acțiuni Kleinwort Benson, în scopul de a solicita restituirea unor impozite plătite fără să fi fost datorate, timp de șase ani de la descoperirea erorii care se afla la originea plății impozitului respectiv. Adoptarea articolului menționat a avut drept consecință privarea lor de această posibilitate cu efect retroactiv și fără regim tranzitoriu, întrucât articolul respectiv prevede că termenul mai lung pentru a formula o acțiune în caz de eroare de drept nu se aplică în ceea ce privește o eroare de drept legată de o problemă fiscală care este de competența Commissioners. Cererea lor de restituire a plății nedatorate nu mai putea privi, așadar, perioada cuprinsă între anii 1997 și 1999.
- 42 Or, deși principiul efectivității nu se opune ca o legislație națională să reducă termenul în care poate fi solicitată restituirea plății nedatorate și ca un termen de prescripție de șase ani care curge de la data plății unor impozite nedatorate, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 34 din prezenta hotărâre, să fie în sine rezonabil, este de asemenea necesar, conform jurisprudenței amintite la punctul 37 din prezenta hotărâre, ca noua legislație să prevadă un regim tranzitoriu care să permită contribuabililor să dispună, după adoptarea acesteia, de un termen suficient pentru a putea formula cererile pe care aveau dreptul să le prezinte sub imperiul vechii legislații.
- 43 O legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal, care are ca efect reducerea perioadei în care pot fi formulate acțiuni în scopul de a solicita restituirea plății nedatorate de la șase ani de la descoperirea erorii care se afla la originea plății impozitului nedatorat la șase ani începând din ziua plății acestuia, prevăzându-se că un astfel de efect se aplică imediat tuturor cererilor formulate după data adoptării legislației menționate, precum și cererilor formulate între această din urmă dată și o dată anterioară, care corespunde în speță datei la care propunerea de adoptare a acestei legislații a fost anunțată, care constituie data intrării în vigoare a legislației respective, nu respectă cerința privind regimul tranzitoriu. O astfel de legislație face practic imposibilă exercitarea dreptului la rambursarea impozitelor plătite fără să fi fost datorate de care contribuabilii dispuneau anterior. Rezultă că o legislație națională precum cea în discuție în litigiul principal trebuie considerată incompatibilă cu principiul efectivității.

Cu privire la principiile securității juridice și protecției încrederii legitime

- 44 Trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, principiul securității juridice, care îl are drept corolar pe cel al protecției încrederii legitime, impune ca o legislație care generează consecințe defavorabile pentru particulari să fie clară și precisă și ca aplicarea sa să fie previzibilă pentru justițiabili (a se vedea în special Hotărârea din 7 iunie 2005, VEMW și alții, C-17/03, Rec., p. I-4983, punctul 80). Astfel cum s-a amintit la punctul 33 din prezenta hotărâre, termenul de prescripție trebuie stabilit în avans pentru a-și îndeplini funcția de garantare a securității juridice.
- 45 Curtea a statuat de asemenea că principiul protecției încrederii legitime se opune ca o modificare a legislației naționale să îl priveze pe contribuabil, cu efect retroactiv, de dreptul de care dispunea înaintea respectivei modificări de a obține rambursarea unor impozite percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citată anterior, punctul 46).

- 46 În speță, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 41 din prezenta hotărâre, înainte de adoptarea articolului 320, contribuabilii aveau dreptul, în scopul de a solicita rambursarea unor impozite plătite fără să fi fost datorate, să recurgă la acțiunea Kleinwort Benson în fața instanțelor naționale și se puteau aștepta ca problema dacă acțiunile lor erau fondate sau nefondate să fie soluționată de aceste instanțe.
- 47 Or, adoptarea articolului 320 a avut drept consecință privarea acestora cu efect retroactiv și fără regim tranzitoriu de dreptul menționat. Legislația respectivă a introdus astfel o modificare ce le-a afectat negativ situația fără să fi putut să se pregătească pentru aceasta.
- 48 Rezultă că o astfel de modificare legislativă aduce atingere principiilor securității juridice și protecției încrederii legitime.
- 49 Având în vedere ansamblul considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că, într-o situație în care, în conformitate cu dreptul național, contribuabilii pot alege între două căi de atac posibile în materie de restituire a unui impozit perceput cu încălcarea dreptului Uniunii, dintre care una beneficiază de un termen de prescripție mai lung, principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime se opun ca o legislație națională să reducă acest termen de prescripție fără preaviz și cu efect retroactiv.

Cu privire la a doua întrebare preliminară

- 50 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă împrejurarea că, în momentul în care contribuabilul a formulat acțiunea, posibilitatea de a utiliza calea de atac ce oferă termenul de prescripție cel mai lung nu fusese recunoscută decât recent de o instanță inferioară și nu a fost confirmată definitiv de instanța supremă decât ulterior are vreo influență asupra răspunsului dat la prima întrebare.
- 51 Este necesar să se arate că astfel de împrejurări nu sunt pertinente. Ceea ce contează este că, astfel cum a arătat instanța de trimitere, la data faptelor din litigiul principal, contribuabilii dispuneau, în temeiul dreptului național, de dreptul de a formula o acțiune în restituirea plății nedatorate având ca temei o astfel de cale de atac.
- 52 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că împrejurarea că, în momentul în care contribuabilul a formulat acțiunea, posibilitatea de a utiliza calea de atac ce oferă termenul de prescripție cel mai lung nu fusese recunoscută decât recent de o instanță inferioară și nu a fost confirmată definitiv de instanța supremă decât ulterior nu are nicio influență asupra răspunsului dat la prima întrebare.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 53 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declară:

- 1) **Într-o situație în care, în conformitate cu dreptul național, contribuabilii pot alege între două căi de atac posibile în materie de restituire a unui impozit perceput cu încălcarea dreptului Uniunii, dintre care una beneficiază de un termen de prescripție mai lung, principiile efectivității, securității juridice și protecției încrederii legitime se opun ca o legislație națională să reducă acest termen de prescripție fără preaviz și cu efect retroactiv.**
- 2) **Împrejurarea că, în momentul în care contribuabilul a formulat acțiunea, posibilitatea de a utiliza calea de atac ce oferă termenul de prescripție cel mai lung nu fusese recunoscută decât recent de o instanță inferioară și nu a fost confirmată definitiv de instanța supremă decât ulterior nu are nicio influență asupra răspunsului dat la prima întrebare.**

Semnături