

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 12 de diciembre de 2013 (*)

«Tutela judicial – Principio de efectividad – Principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima – Devolución de cantidades indebidamente percibidas – Vías de recurso – Legislación nacional – Reducción del plazo de prescripción de las vías de recurso disponibles sin previo aviso y con carácter retroactivo»

En el asunto C-362/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Supreme Court of the United Kingdom (Reino Unido), mediante resolución de 25 de julio de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2012, en el procedimiento entre

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

y

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente), A.Ó Caoimh, la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašinas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2013;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, por el Sr. G. Aaronson, QC, asistido por los Sres. P. Freund y P. Farmer, Barristers, designado por el Sr. S. Whitehead, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. H. Walker, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Ewart, QC, y la Sra. K. Bacon, Barristers;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 5 de septiembre de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (en lo sucesivo, «Test Claimants»), por una parte, y los Commissioners of Inland Revenue (en lo sucesivo, «Commissioners»), y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, por otra, en relación con las vías de recurso disponibles para los contribuyentes con objeto de obtener la devolución de cantidades abonadas indebidamente en concepto de impuestos declarados incompatibles con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

Marco jurídico

3 En la fecha de los hechos del litigio principal, el Derecho inglés preveía dos vías de recurso basadas en el «common law» en materia de devolución del impuesto de sociedades percibido con infracción del Derecho de la Unión.

4 La primera vía de recurso, reconocida por la House of Lords en su sentencia de 20 de julio de 1992, Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70; en lo sucesivo, «acción Woolwich»), constituye una acción de devolución del impuesto percibido ilegalmente.

5 Con arreglo al artículo 5 de la Ley de 1980 sobre la prescripción (Limitation Act 1980; en lo sucesivo, «Ley de 1980»), el plazo de prescripción de dicha acción es de seis años a contar desde el momento en que se pudo ejercer la acción.

6 La segunda vía de recurso, reconocida en la sentencia de la House of Lords de 29 de octubre de 1998, Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349; en lo sucesivo, «acción Kleinwort Benson»), permite la devolución de importes abonados a raíz de un error de Derecho.

7 De conformidad con el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Ley de 1980, el plazo de prescripción de este tipo de recursos es de seis años a partir de la fecha en la que el demandante descubrió el error de Derecho o hubiese podido descubrirlo con una diligencia razonable.

8 A partir de finales de los años 90, algunas disposiciones de la legislación relativa a la tributación de sociedades residentes en el Reino Unido fueron impugnadas en relación con su compatibilidad con la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales.

9 Así, se planteó al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial para resolver sobre el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros (C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727). En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que algunos aspectos del régimen de pago a cuenta del impuesto sobre sociedades («advance corporation tax»; en lo sucesivo, «ACT»), aplicado en el Reino Unido durante el período comprendido entre 1973 a 1999, eran incompatibles con las citadas libertades.

10 En el marco de procedimientos posteriores referidos a las mismas disposiciones fiscales la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, en la sentencia de 18 de julio de 2003, *Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners* ([2003] 4 All ER 645), declaró, por primera vez, que podía invocarse la acción *Kleinwort Benson* para obtener la devolución de un impuesto pagado a raíz de un error de Derecho. Hasta esa fecha, no se había admitido tal vía de recurso contra la administración fiscal.

11 En consecuencia, el referido órgano jurisdiccional consideró que el plazo de prescripción aplicable a la citada vía de recurso era el plazo establecido por el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Ley de 1980, a saber, seis años a contar desde la fecha en la que el demandante descubrió el error o lo hubiese podido descubrir con una diligencia razonable.

12 El 8 de septiembre de 2003, el Gobierno del Reino Unido anunció una propuesta legislativa relativa a los recursos para obtener la devolución de impuestos cuando se han realizado pagos a raíz de un error de Derecho. Esta propuesta dio lugar al artículo 320 de la Ley Presupuestaria de 2004, adoptada el 24 de junio de 2004 (*Finance Act 2004*; en lo sucesivo, «artículo 320»).

13 El citado artículo 320 prevé:

«El artículo 32, apartado 1, letra c), [de la Ley de] 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 [...].

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

14 Mediante sentencia de 4 de febrero de 2005, la Court of Appeal (England & Wales) anuló la sentencia de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, *Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners*, antes citada. La mencionada sentencia de la Court of Appeal fue anulada, a su vez, por la House of Lords el 25 de octubre de 2006. Esta última repuso la sentencia de la High Court y confirmó que, para reclamar la devolución del impuesto indebidamente pagado, los contribuyentes podían ejercer, bien la acción *Woolwich*, basada en la percepción de un impuesto indebidamente exigido y sometida a un plazo de prescripción de seis años a partir de la fecha de pago del impuesto, bien la acción *Kleinwort Benson*, basada en un error de Derecho y sometida a un plazo de prescripción de seis años a partir de la fecha en que el demandante descubrió el error de Derecho o hubiera podido descubrirlo con una diligencia razonable.

15 Tras la sentencia de la House of Lords de 25 de octubre de 2006, antes citada, el Gobierno del Reino Unido solicitó al Tribunal de Justicia que reabriese el asunto que dio lugar a la sentencia de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?446/04, Rec. p. I?11753), para obtener una limitación de los efectos de dicha sentencia en el tiempo. El 6 de diciembre de 2006, el Tribunal de Justicia desestimó dicha solicitud.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 La petición de decisión prejudicial se inscribe en el marco de un recurso colectivo interpuesto ante los tribunales del Reino Unido por *Test Claimants*. Es posterior a dos demandas precedentes que dieron lugar a las sentencias *Test Claimants in the FII Group Litigation*, antes citada, y de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C?35/11), relativas a la posible incompatibilidad del tratamiento fiscal de los dividendos pagados a las sociedades matrices establecidas en el Reino Unido por filiales que no estaban establecidas en ese Estado miembro, con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado FUE, en

particular, la libertad de establecimiento prevista en el artículo 49 TFUE, y la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 TFUE.

17 Los asuntos elegidos por la Supreme Court of the United Kingdom como asuntos pilotos a efectos de la presente petición de decisión prejudicial se refieren a solicitudes de devolución del ACT, indebidamente pagado, presentadas por los miembros del grupo de sociedades Aegis (en lo sucesivo, «Aegis»). Tienen por objeto una solicitud de devolución de pagos realizados más de seis años antes de que Aegis interpusiera su recurso.

18 Tras la sentencia *Metallgesellschaft y otros*, antes citada, y la sentencia de la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, *Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners*, antes citada, el 8 de septiembre de 2003, Aegis interpuso un recurso para obtener la devolución a través de la acción *Kleinwort Benson* con el que reclamaba los importes del ACT indebidamente pagados durante el período comprendido entre 1973 y 1999.

19 Con arreglo al artículo 32, apartado 1, letra c), de la Ley de 1980, el plazo de prescripción aplicable a este recurso comenzaba a partir del descubrimiento del error de Derecho que provocó el pago del impuesto, en el presente caso, la fecha en que se dictó la sentencia *Metallgesellschaft y otros*, antes citada, a saber, el 8 de marzo de 2001.

20 El artículo 320 excluyó la aplicación del plazo de prescripción más prolongado previsto en el artículo 32, apartado 1, letra c), de la Ley de 1980 a los procedimientos que pretendían la devolución de importes abonados con error de Derecho, cuando el recurso tiene por objeto una cuestión tributaria que sea competencia de los Commissioners. Este artículo, adoptado el 24 de junio de 2004, entró en vigor con efectos retroactivos el 8 de septiembre de 2003, fecha correspondiente al anuncio de la propuesta de adopción del citado artículo así como a la interposición del recurso de Aegis.

21 En su recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, Aegis alegó, en esencia, que de la sentencia de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer (C-62/00, Rec. p. I-6325)*, se desprende que el artículo 320 es contrario a los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima previstos por el Derecho de la Unión.

22 Según Aegis, la violación de estos principios reside en que la exclusión sin previo aviso y con carácter retroactivo de la aplicación del plazo de prescripción de la acción *Kleinwort Benson* a los recursos basados en un error de Derecho relativos a materias tributarias que sean competencia de los Commissioners, establecida por el artículo 320, le ha privado de la posibilidad de interponer un recurso que, de otro modo, se habría interpuesto dentro del plazo establecido, con lo que dificultó en exceso o hizo imposible el ejercicio de los derechos que le confiere el Derecho de la Unión.

23 Los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, alegaron, en esencia, que el Derecho de la Unión únicamente exige que exista una vía de recurso efectivo para invocar los derechos derivados del Derecho de la Unión. Dicha exigencia se cumple en virtud de la acción *Woolwich*. Siempre y cuando dicha acción efectiva esté disponible, carece de pertinencia que el artículo 320 suprimiera el plazo de prescripción más amplio de una vía de recurso alternativa nacional con el fin de ajustarlo al plazo de prescripción de la acción *Woolwich*.

24 Al albergar dudas acerca de la compatibilidad del artículo 320 con el Derecho de la Unión, la Supreme Court of the United Kingdom decidió 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

25 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en una situación en la que los contribuyentes, de conformidad con el Derecho nacional, pueden optar entre dos vías de recurso posibles en materia de devolución de un impuesto recaudado con infracción del Derecho de la Unión, y una de ellas goza de un plazo de prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a que una legislación nacional reduzca dicho plazo de prescripción sin previo aviso y con carácter retroactivo.

26 A este respecto, el Gobierno del Reino Unido estima que el Derecho de la Unión no exige que las vías de recurso adicionales en materia de devolución de impuestos recaudados en exceso, previstas por el Derecho nacional, consideradas aisladamente, cumplan el principio de efectividad. En particular, los principios sentados en la sentencia Marks & Spencer, antes citada, no son aplicables al asunto principal. La exclusión de la aplicación del plazo de prescripción de la acción Kleinwort Benson a los recursos basados en un error de Derecho relativo a materias tributarias, no ha afectado en modo alguno al plazo de prescripción aplicable a la acción Woolwich, que en sí cumple el principio de efectividad y que Aegis tuvo un derecho ininterrumpido de ejercitar para recuperar los impuestos recaudados con infracción del Derecho de la Unión.

27 El Gobierno del Reino Unido añade que la posibilidad de recuperar impuestos recaudados sobre la base de un error de Derecho sólo adquirió certeza con la sentencia de la House of Lords de 25 de octubre 2006, antes citada, es decir, después de que Aegis hubiera interpuesto su recurso. En tal situación, las personas razonablemente atentas no podían haber estimado que recuperarían lo recaudado en exceso, basándose en el plazo de prescripción más prolongado aplicable a la acción Kleinwort Benson. Por ello, no se violaron los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

28 La Comisión considera, en cambio, que hay una gran similitud entre el asunto principal y el que dio lugar a la sentencia Marks & Spencer, antes citada. Estima que, aun cuando la acción Woolwich, en sí, constituya una vía de recurso efectiva, eso no significa que la acción Kleinwort Benson pueda suprimirse sin previo aviso y con carácter retroactivo.

29 Según la Comisión, aun cuando, en la fecha de los hechos del litigio principal, la aplicación de la acción Kleinwort Benson al ámbito tributario pudiera ser controvertida, los contribuyentes podían considerar razonablemente que el alcance de dicha acción en caso de error de Derecho era general y, por consiguiente, también aplicable en materia tributaria. Por ello, el artículo 320 es contrario al principio de efectividad así como a los principios de seguridad jurídica y de protección

de la confianza legítima. Para atenerse a estos principios, se debería haber concedido un plazo razonable entre el anuncio de la propuesta de adopción del artículo 320 y su entrada en vigor, para permitir a los eventuales demandantes hacer valer sus derechos.

Sobre el principio de efectividad

30 Con carácter preliminar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos percibidos en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los contribuyentes por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, un Estado miembro está obligado a devolver los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail y otros*, C-591/10, apartado 24 y jurisprudencia citada).

31 Ante la inexistencia de una normativa de la Unión en materia de devolución de impuestos nacionales recaudados indebidamente, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados miembros, en virtud del principio de autonomía procesal de éstos, designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes. No obstante, los Estados miembros tienen la responsabilidad de garantizar, en cada caso, una protección efectiva de estos derechos (véase la sentencia de 27 de junio de 2013, *Agrokonsulting-04*, C-93/12, apartado 35 y jurisprudencia citada).

32 La regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los contribuyentes no debe así ser menos favorable que la referente a acciones semejantes de Derecho interno (principio de equivalencia) ni estar formulada de manera que haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en particular, la sentencia de 18 de marzo de 2010, *Alassini y otros*, C-317/08 a C-320/08, Rec. p. I-2213, apartado 48 y jurisprudencia citada, y la sentencia *Agrokonsulting-04*, antes citada, apartado 36).

33 Por lo que respecta a este último principio, el Tribunal de Justicia ha reconocido la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la fijación de plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la administración. En efecto, unos plazos de este tipo no son de una naturaleza tal que hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. Sin embargo, para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica, los plazos de prescripción deben fijarse por anticipado (sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, apartados 35 y 39 y jurisprudencia citada).

34 En materia de devolución de impuestos nacionales indebidamente percibidos, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo nacional de caducidad de tres años que corre a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable (véanse las sentencias de 17 de noviembre de 1998, *Aprile*, C-228/96, Rec. p. I-7141, apartado 19, y de 24 de septiembre de 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Rec. p. I-8003, apartado 34). Así pues, un plazo de prescripción de seis años, como el aplicado a la acción *Woolwich*, que corre a partir de la fecha del pago de los impuestos indebidos parece, en sí, razonable.

35 El principio de efectividad tampoco prohíbe de forma absoluta una aplicación retroactiva de un nuevo plazo más breve para ejercitar la acción y, en su caso, más restrictivo para el contribuyente que el plazo anteriormente aplicable, en la medida en que dicha aplicación afecta a las acciones de devolución de impuestos nacionales contrarios al Derecho de la Unión aún no

entabladas en el momento de la entrada en vigor del nuevo plazo, pero que se refieren a cantidades pagadas cuando el antiguo plazo era aplicable (sentencia Grundig Italiana, antes citada, apartado 35).

36 En efecto, puesto que las modalidades de restitución de los impuestos nacionales percibidos indebidamente están reguladas por el Derecho nacional, la cuestión de la posibilidad de una aplicación retroactiva de dichas modalidades está regulada asimismo por ese Derecho, siempre que esta posible aplicación retroactiva no comprometa el respeto del principio de efectividad (sentencia Grundig Italiana, antes citada, apartado 36).

37 Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 38 de la sentencia Marks & Spencer, antes citada, 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 vigente 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.

38 De ello se deduce que el principio de efectividad se opone a una normativa nacional que reduce con efecto retroactivo y sin régimen transitorio, el plazo para solicitar la devolución de las cantidades pagadas infringiendo el Derecho de la Unión (véase en este sentido la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 47).

39 El hecho de que, en el asunto que dio lugar a la sentencia Marks & Spencer, antes citada, el contribuyente sólo dispusiera de una vía de recurso, mientras que en el asunto principal, el contribuyente disponga de dos vías de recurso, en circunstancias como las que concurren en el asunto de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, no puede conducir a un resultado diferente.

40 En el presente caso, deben examinarse los derechos conferidos a los contribuyentes en virtud de su Derecho nacional antes de la adopción de la modificación legislativa en cuestión y las consecuencias de tal modificación en el ejercicio del derecho de devolución que les confiere el Derecho de la Unión.

41 De los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que, hasta la adopción del artículo 320, los contribuyentes tenían la posibilidad de interponer recursos basados en un error de Derecho, bajo la forma de una acción Kleinwort Benson, para obtener la devolución de los impuestos pagados indebidamente, durante un período de seis años a partir del descubrimiento del error que provocó el pago del citado impuesto. La adopción de dicho artículo les privó de esta posibilidad, de manera retroactiva y sin régimen transitorio, dado que este artículo establece que el plazo más prolongado para interponer un recurso en caso de error de Derecho no se aplique a un error de Derecho relativo a materias tributarias que sean competencia de los Commissioners. Por lo tanto, su solicitud para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente sólo podía referirse al período de 1997 a 1999.

42 Pues bien, si bien 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 indebidamente, y un plazo de prescripción de seis años a partir de la fecha del pago de los impuestos indebidos, como resulta del apartado 34 de la presente sentencia, parece, en sí,

razonable, es necesario también, de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 37 de la presente sentencia, que la nueva normativa establezca un régimen transitorio que permita a los contribuyentes disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta, para poder presentar las demandas que podían presentar al amparo de la anterior normativa.

43 Una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que reduce el período durante el que pueden interponerse recursos para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, de seis años a partir del descubrimiento del error que provocó el pago del impuesto indebido a seis años a partir del día del pago de éste, estableciendo que el plazo reducido se aplique inmediatamente a todas las demandas presentadas tras la fecha de adopción de esta normativa así como a las demandas presentadas entre esta última fecha y una fecha anterior, correspondiente en el caso de autos a la fecha en que se anunció la propuesta de adopción de esta normativa, que constituye a su vez la fecha de entrada en vigor de la citada normativa, no se ajusta a la exigencia de un régimen transitorio. Una normativa de este tipo hace imposible en la práctica el ejercicio de un derecho a la devolución de los impuestos pagados indebidamente del que disponían los contribuyentes anteriormente. De ello se deduce que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal debe considerarse incompatible con el principio de efectividad.

Sobre los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima

44 Debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el principio de seguridad jurídica, que tiene como corolario el principio de protección de la confianza legítima, exige que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser clara y precisa y su aplicación previsible para los justiciables (véase, en particular, la sentencia de 7 de junio de 2005, VEMW y otros, C?17/03, Rec. p. I?4983, apartado 80). Como se recordó en el apartado 33 de la presente sentencia, un plazo de prescripción debe fijarse por anticipado para cumplir su función de garantizar la seguridad jurídica.

45 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al contribuyente, con efecto retroactivo, del derecho que le asistía con anterioridad a dicha modificación a obtener la devolución de los impuestos en cuya recaudación se ha infringido el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 46).

46 En el caso de autos, como resulta del apartado 41 de la presente sentencia, antes de la adopción del artículo 320, para obtener la devolución de los impuestos pagados indebidamente, los contribuyentes tenían derecho a ejercitar la acción Kleinwort Benson ante los tribunales nacionales y podían esperar que estos tribunales resolviesen la cuestión de si sus recursos estaban justificados o no.

47 Ahora bien, la adopción del artículo 320 les privó de este derecho de manera retroactiva y sin régimen transitorio. Esta normativa introdujo así un cambio que afectó negativamente a su situación sin que hubieran podido prepararse para ésta.

48 De ello se deduce que tal modificación legislativa vulnera los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

49 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que en una situación en la que los contribuyentes, de conformidad con el Derecho nacional, pueden optar entre dos vías de recurso posibles en materia de devolución de un impuesto recaudado con infracción del Derecho de la Unión, y una de ellas goza de un plazo de

prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a que una legislación nacional reduzca dicho plazo de prescripción sin previo aviso y con carácter retroactivo.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

50 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si es pertinente para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que, cuando el contribuyente interpuso su recurso, la disponibilidad del recurso que ofrecía el plazo de prescripción más prolongado sólo había sido reconocida recientemente por un órgano jurisdiccional inferior y sólo fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo con posterioridad.

51 Debe señalarse que tales circunstancias no son pertinentes. Lo relevante es que, como indicó el órgano jurisdiccional remitente, en la fecha de los hechos del litigio principal, los contribuyentes disponían, con arreglo al Derecho nacional, del derecho a ejercitar una acción para obtener la devolución de las cantidades pagadas indebidamente basándose en la referida vía de recurso.

52 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que la circunstancia de que, cuando el contribuyente interpuso su recurso, la disponibilidad de la vía de recurso que ofrecía el plazo de prescripción más prolongado sólo había sido reconocida recientemente por un órgano jurisdiccional inferior y sólo fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo con posterioridad no influye en la respuesta dada a la primera cuestión.

Costas

53 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1) **En una situación en la que los contribuyentes, de conformidad con el Derecho nacional, pueden optar entre dos vías de recurso posibles en materia de devolución de un impuesto recaudado con infracción del Derecho de la Unión, y una de ellas goza de un plazo de prescripción más prolongado, los principios de efectividad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a que una legislación nacional reduzca dicho plazo de prescripción sin previo aviso y con carácter retroactivo.**

2) **La circunstancia de que, cuando el contribuyente interpuso su recurso, la disponibilidad de la vía de recurso que ofrecía el plazo de prescripción más prolongado sólo había sido reconocida recientemente por un órgano jurisdiccional inferior y sólo fuera confirmada definitivamente por el órgano jurisdiccional supremo con posterioridad no influye en la respuesta dada a la primera cuestión.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.