

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

12 dicembre 2013 (*)

«Tutela giurisdizionale – Principio di effettività – Principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento – Ripetizione dell'indebito – Mezzi di ricorso – Normativa nazionale – Riduzione, senza preavviso e retroattivamente, del termine di prescrizione dei mezzi di ricorso applicabili»

Nella causa C-362/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'articolo 267 TFUE, dalla Supreme Court of the United Kingdom (Regno Unito), con decisione del 25 luglio 2012, pervenuta in cancelleria il 30 luglio 2012, nel procedimento

Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation

contro

Commissioners of Inland Revenue,

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, C.G. Fernlund (relatore), A. Ó Caoimh, C. Toader e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 26 giugno 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation, da G. Aaronson, QC, assistito da P. Freund e P. Farmer, barristers, incaricato da S. Whitehead, solicitor;
- per il governo del Regno Unito, da H. Walker, in qualità di agente, assistita da D. Ewart QC e da K. Bacon, barristers;
- per il governo spagnolo, da A. Rubio González, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da R. Lyal e W. Mölls, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 settembre 2013,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale concerne l'interpretazione dei principi di effettività, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia in cui Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (in prosieguo: «Test Claimants») si contrappone ai Commissioners of Inland Revenue (in prosieguo: i «Commissioners») e ai Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, in merito ai mezzi di ricorso in materia di ripetizione dell'indebito a disposizione dei contribuenti con riferimento ad imposte dichiarate incompatibili con la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali.

Contesto normativo

3 Alla data dei fatti di cui alla controversia principale il diritto inglese prevedeva due mezzi di ricorso basati sulla «common law» in materia di restituzione di imposte sulle società percepite in violazione del diritto dell'Unione.

4 Il primo mezzo di ricorso, riconosciuto dalla House of Lords nella sua sentenza del 20 luglio 1992, Woolwich Equitable Building Society/Inland Revenue Commissioners ([1993] AC 70; in prosieguo: l'«azione Woolwich»), costituisce un'azione di restituzione dell'imposta illegittimamente percepita.

5 In forza dell'articolo 5 della legge del 1980 sulla prescrizione (Limitation Act 1980; in prosieguo: la «legge del 1980»), il termine di prescrizione di detta azione è di sei anni a decorrere dall'evento generatore della stessa.

6 Il secondo mezzo di ricorso, ammesso nella sentenza della House of Lords del 29 ottobre 1998, Kleinwort Benson/Lincoln City Council ([1999] 2 AC 349; in prosieguo: l'«azione Kleinwort Benson»), consente il rimborso delle somme versate in seguito ad un errore di diritto.

7 In forza dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), della legge del 1980, il termine di prescrizione di questo tipo di ricorso è di sei anni a decorrere dalla data in cui il richiedente ha scoperto l'errore di diritto o avrebbe potuto scoprirlo applicando la normale diligenza.

8 A partire dalla fine degli anni 1990, talune disposizioni della normativa relativa all'imposizione di società aventi sede nel Regno Unito sono state contestate sotto il profilo della loro compatibilità con la libertà di stabilimento e la libera circolazione dei capitali.

9 La Corte è quindi stata adita in via pregiudiziale per statuire sulla controversia sfociata nella sentenza dell'8 marzo 2001, Metallgesellschaft e a. (C-397/98 e C-410/98, Racc. pag. I-1727). In detta sentenza, la Corte ha dichiarato che alcuni aspetti del regime di pagamento anticipato dell'imposta sulle società («advance corporation tax»; in prosieguo: l'«ACT»), applicata nel Regno Unito nel corso del periodo che va dal 1973 al 1999, erano incompatibili con tali libertà.

10 È nel contesto di ulteriori procedimenti collegati alle stesse disposizioni tributarie che la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, nella sentenza del 18 luglio 2003, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners ([2003] 4 All ER 645), ha dichiarato per la prima volta che l'azione Kleinwort Benson poteva essere invocata per ottenere la restituzione dell'imposta pagata in seguito ad un errore di diritto. Siffatto mezzo di ricorso non era stato ammesso, fino a tale data, nei confronti dell'amministrazione tributaria.

11 Quindi, tale giudice ha considerato che il termine di prescrizione applicabile a tale mezzo di ricorso fosse quello previsto dall'articolo 32, paragrafo 1, lettera c) della legge del 1980, ovvero sei anni a partire dalla data alla quale il ricorrente ha scoperto l'errore di diritto o avrebbe potuto

scoprirlo con ragionevole diligenza.

12 L'8 settembre 2003, il governo del Regno Unito ha annunciato una proposta legislativa relativa ai ricorsi per restituzione di imposte nel caso in cui taluni versamenti siano stati effettuati a seguito di errore di diritto. Detta proposta ha dato luogo all'articolo 320 della legge finanziaria del 2004, adottata il 24 giugno 2004 (Finance Act 2004; in prosieguo: l'«articolo 320»).

13 Detto articolo 320 prevede quanto segue:

«L'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), [della legge del] 1980 (...) (termine di prescrizione prolungato per introdurre un'azione in caso di errore) non si applica nel caso di un errore di diritto in relazione ad una materia tributaria rientrante nella responsabilità e nella gestione dei Commissioners (...).

Questo paragrafo produce effetti sulle azioni introdotte a partire dall'8 settembre 2003 incluso».

14 Con sentenza del 4 febbraio 2005, la Court of Appeal (England & Wales) ha annullato la citata sentenza della High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners. Detta sentenza della Court of Appeal è stata a sua volta invalidata dalla House of Lords il 25 ottobre 2006. Quest'ultima ha ripristinato la sentenza della High Court e ha confermato che, per poter reclamare la restituzione dell'imposta indebitamente pagata, i contribuenti potevano fare ricorso o all'azione Woolwich, basata sulla percezione di un'imposta indebitamente reclamata e soggetta a un termine di prescrizione di sei anni a partire dalla data del pagamento dell'imposta, oppure all'azione Kleinwort Benson, basata su un errore di diritto e soggetta a un termine di prescrizione di sei anni a partire dalla data in cui il richiedente ha scoperto l'errore di diritto o avrebbe potuto scoprirlo applicando la ragionevole diligenza.

15 In seguito alla citata sentenza della House of Lords del 25 ottobre 2006, il governo del Regno Unito ha chiesto alla Corte di riaprire la causa sfociata nella sentenza del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Racc. pag. I-11753), allo scopo di ottenere una limitazione degli effetti di detta sentenza nel tempo. Il 6 dicembre 2006 la Corte ha respinto questa domanda.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

16 La domanda di pronuncia pregiudiziale si iscrive nel contesto di un ricorso collettivo proposto dinanzi ai giudici del Regno Unito da Test Claimants. Essa fa seguito a due precedenti domande sfociate nelle sentenze Test Claimants in the FII Group Litigation, citata, e del 13 novembre 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, non ancora pubblicata nella Raccolta), con riferimento alla possibile incompatibilità del trattamento tributario dei dividendi versati a società controllanti con sede nel Regno Unito da controllate non stabilite in tale Stato membro con le libertà fondamentali sancite dal Trattato FUE, in particolare la libertà di stabilimento prevista all'articolo 49 TFUE e la libera circolazione dei capitali prevista all'articolo 63 TFUE.

17 Le cause scelte dalla Supreme Court of the United Kingdom come cause pilota ai fini della presente domanda di pronuncia pregiudiziale riguardano istanze di restituzione dell'ACT, indebitamente versata, proposte dai membri del gruppo di società Aegis (in prosieguo: l'«Aegis»). Esse riguardano una domanda di restituzione di pagamenti effettuati più di sei anni prima della presentazione del ricorso da parte dell'Aegis.

18 In seguito alla citata sentenza Metallgesellschaft e a. e alla citata sentenza della High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue

Commissioners, l'Aegis ha proposto, l'8 settembre 2003, una domanda di restituzione avvalendosi, allo scopo di reclamare gli importi dell'ACT indebitamente pagati nel corso del periodo che va dal 1973 al 1999, dell'azione Kleinwort Benson.

19 In forza dell'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), della legge del 1980, il termine di prescrizione applicabile a tale ricorso iniziava a decorrere dalla scoperta dell'errore di diritto all'origine del pagamento dell'imposta, cioè, nella fattispecie, la data della pronuncia della citata sentenza Metallgesellschaft e a., vale a dire l'8 marzo 2001.

20 L'articolo 320 ha avuto l'effetto di escludere l'applicazione del termine di prescrizione più lungo previsto all'articolo 32, paragrafo 1, lettera c), della legge del 1980 ai procedimenti diretti al recupero delle somme versate per un errore di diritto, allorché il ricorso riguarda una questione tributaria rientrante nella competenza dei Commissioners. Tale articolo, adottato il 24 giugno 2004, è entrato in vigore retroattivamente l'8 settembre 2003, data corrispondente all'annuncio della proposta della sua adozione nonché alla proposizione del ricorso dell'Aegis.

21 Nella sua impugnazione dinanzi al giudice del rinvio l'Aegis ha sostanzialmente affermato che dalla sentenza dell'11 luglio 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Racc. pag. I-6325), deriva che l'articolo 320 è in contrasto con i principi di effettività, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento previsti dal diritto dell'Unione.

22 Secondo l'Aegis, la violazione di tali principi risiede nel fatto che l'esclusione senza preavviso e in modo retroattivo dell'applicazione del termine di prescrizione previsto dall'azione Kleinwort Benson ai ricorsi basati su un errore di diritto collegato ad una questione tributaria rientrante nella competenza dei Commissioners, introdotta dall'articolo 320, lo ha privato della possibilità di proporre un ricorso che sarebbe, altrimenti, stato proposto nei termini assegnati, rendendo quindi l'esercizio dei diritti che gli derivano dal diritto dell'Unione eccessivamente difficile, se non impossibile.

23 I Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs hanno sostanzialmente affermato che il diritto dell'Unione richiede esclusivamente l'esistenza di un mezzo di ricorso effettivo per invocare i diritti derivanti dall'ordinamento dell'Unione. Tale esigenza sarebbe soddisfatta dall'azione Woolwich. Posto che tale ricorso effettivo continui ad essere disponibile, sarebbe irrilevante che l'articolo 320 abbia eliminato il termine di prescrizione più lungo di un mezzo di ricorso nazionale sussidiario in modo da renderlo coerente con il termine di prescrizione applicabile al ricorso Woolwich.

24 Nutrendo dubbi sulla compatibilità dell'articolo 320 con il diritto dell'Unione, la Supreme Court of the United Kingdom ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nel caso in cui, ai sensi della normativa di uno Stato membro, un contribuente può scegliere tra due azioni alternative al fine di richiedere la restituzione di tributi riscossi in violazione degli articoli 49 TFUE e 63 TFUE ed una di tali azioni beneficia di un termine di prescrizione più lungo, sia compatibile con i principi di effettività, di certezza del diritto e di legittimo affidamento il fatto che tale Stato membro adotti una normativa che abbrevi tale termine di prescrizione più lungo senza preavviso e retroattivamente rispetto alla data di pubblicazione della nuova normativa proposta.

2) Se sia rilevante ai fini della risposta della prima questione il fatto che, nel momento in cui il contribuente ha presentato il proprio ricorso avvalendosi dell'azione che beneficiava del termine di prescrizione più lungo, la possibilità di avvalersi di tale azione secondo il diritto nazionale era stata riconosciuta soltanto (i) recentemente e (ii) da parte di un organo giurisdizionale di grado inferiore,

ed era stata confermata in via definitiva solo in seguito dalla suprema autorità giudiziaria».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

25 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se, in una situazione in cui i contribuenti, in conformità al diritto nazionale, abbiano la scelta tra due mezzi di ricorso possibili in materia di restituzione dell'imposta percepita in violazione del diritto dell'Unione, uno dei quali beneficia di un termine di prescrizione più lungo, i principi di effettività, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento ostino a che una normativa nazionale riduca tale termine di prescrizione senza preavviso e retroattivamente.

26 Al riguardo, il governo del Regno Unito ritiene che il diritto dell'Unione non richieda che i mezzi di ricorso supplementari in materia di restituzione dell'eccesso d'imposta percepito, previsti dal diritto nazionale, considerati isolatamente, soddisfino il principio di effettività. In particolare, i principi derivanti dalla citata sentenza Marks & Spencer non sarebbero applicabili alla controversia principale. L'esclusione dell'applicazione del termine di prescrizione dell'azione Kleinwort Benson ai ricorsi basati su un errore di diritto collegato a una questione tributaria non avrebbe in alcun modo pregiudicato il termine di prescrizione applicabile all'azione Woolwich, la quale di per sé soddisferebbe il principio di effettività e alla quale l'Aegis avrebbe avuto potuto continuare a ricorrere per recuperare imposte percepite in violazione del diritto dell'Unione.

27 Il governo del Regno Unito aggiunge che la possibilità di recuperare imposte percepite in base a un errore di diritto è divenuta certa soltanto con la citata sentenza della House of Lords del 25 ottobre 2006, ovvero dopo che la Aegis aveva proposto il suo ricorso. In tale situazione, le persone ragionevolmente accorte non possono aver considerato che avrebbero recuperato l'indebito percepito basandosi sul termine di prescrizione più lungo applicabile all'azione Kleinwort Benson. I principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento non sarebbero pertanto stati violati.

28 La Commissione considera, per contro, che sussiste una grande somiglianza tra la controversia principale e quella sfociata nella citata sentenza Marks & Spencer. Essa ritiene che, anche se l'azione Woolwich, di per sé, costituisce un mezzo di ricorso effettivo, ciò non significa che l'azione Kleinwort Benson possa essere soppressa senza preavviso e retroattivamente.

29 Secondo la Commissione, anche se, alla data dei fatti di cui alla controversia principale, l'applicazione dell'azione Kleinwort Benson al settore tributario poteva essere fonte di dibattito, era ragionevole, per i contribuenti, ritenere che la portata di tale azione in caso di errore di diritto fosse generale e, di conseguenza, anche applicabile in ambito tributario. Pertanto, l'articolo 320 sarebbe in contrasto con il principio di effettività nonché con i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento. Al fine di conformarsi a tali principi, sarebbe stato necessario concedere un termine ragionevole tra l'annuncio della proposta di adozione dell'articolo 320 e la sua entrata in vigore, in modo da consentire agli eventuali richiedenti di far valere i loro diritti.

Sul principio di effettività

30 Si deve ricordare preliminarmente che, secondo costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte rimosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministratori dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (v. sentenza del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, non ancora pubblicata nella

Raccolta, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

31 In mancanza di una disciplina dell'Unione in materia di ripetizione di imposte nazionali indebitamente percepite, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro, in virtù del principio dell'autonomia procedurale, designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione, fermo restando che, tuttavia, gli Stati membri sono tenuti a garantire in ogni caso la tutela effettiva di tali diritti (v. sentenza del 27 giugno 2013, *Agrokonsulting*⁰⁴, C^{93/12}, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

32 Le modalità procedurali dei ricorsi intesi a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza), né devono rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività) (v., in particolare, sentenza del 18 marzo 2010, *Alassini e a.*, da C^{317/08} a C^{320/08}, Racc. pag. I²²¹³, punto 48 e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza *Agrokonsulting*⁰⁴, cit., punto 36).

33 Per quanto concerne quest'ultimo principio, la Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza nell'interesse della certezza del diritto a tutela sia del contribuente sia dell'amministrazione interessata. Infatti, termini del genere non sono tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione. Tuttavia, per adempiere la sua funzione di garantire la certezza del diritto, il termine di prescrizione deve essere fissato anticipatamente (sentenza *Marks & Spencer*, cit., punti 35 e 39 nonché giurisprudenza ivi citata).

34 In materia di rimborso di imposte nazionali indebitamente percepite, la Corte ha già giudicato che un termine nazionale di decadenza triennale, che decorre dalla data del pagamento contestato, appare ragionevole (v. sentenze del 17 novembre 1998, *Aprile*, C^{228/96}, Racc. pag. I⁷¹⁴¹, punto 19, e del 24 settembre 2002, *Grundig Italiana*, C^{255/00}, Racc. pag. I⁸⁰⁰³, punto 34). Quindi, un termine di prescrizione di sei anni, come quello applicato all'azione *Woolwich*, che decorre dalla data del pagamento di imposte indebite risulta, di per sé, ragionevole.

35 Il principio di effettività non vieta nemmeno in assoluto un'applicazione retroattiva di un nuovo termine di ricorso più breve e, eventualmente, più restrittivo per il contribuente del termine precedentemente applicabile, là dove una siffatta applicazione riguardi le azioni di ripetizione di imposte nazionali incompatibili con il diritto dell'Unione non ancora proposte al momento dell'entrata in vigore del nuovo termine, ma vertenti su importi versati quando vigeva il vecchio termine (sentenza *Grundig Italiana*, cit., punto 35).

36 Infatti, dato che le modalità di restituzione delle imposte nazionali indebitamente riscosse sono di competenza del diritto nazionale, la questione relativa a una possibile applicazione retroattiva di siffatte modalità compete parimenti a tale diritto a condizione che questa eventuale applicazione retroattiva non comprometta il rispetto del principio di effettività (sentenza *Grundig Italiana*, cit., punto 36).

37 Tuttavia, come la Corte ha giudicato al punto 38 della citata sentenza *Marks & Spencer*, anche se il principio di effettività non osta a che una normativa nazionale riduca il termine entro il quale può essere chiesto il rimborso di somme versate in violazione del diritto dell'Unione, ciò è nondimeno subordinato non soltanto alla condizione che il nuovo termine fissato appaia ragionevole, ma anche che tale nuova normativa rechi un regime transitorio che consenta agli interessati di disporre di un termine sufficiente, dopo l'adozione della normativa medesima, per poter presentare le domande di rimborso che essi erano legittimati a proporre durante la vigenza

della disciplina precedente. Un regime transitorio siffatto è indispensabile, posto che l'applicazione immediata a tali domande di un termine di decadenza più breve di quello precedentemente in vigore avrebbe l'effetto di privare retroattivamente taluni interessati del loro diritto al rimborso ovvero di lasciare loro soltanto un termine troppo breve per far valere tale diritto.

38 Ne consegue che il principio di effettività osta a una normativa nazionale che riduca, con effetto retroattivo e senza regime transitorio, il termine nel quale poteva essere richiesto il rimborso di somme versate in violazione del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza Marks & Spencer, cit., punto 47).

39 Il fatto che nella citata causa sfociata nella sentenza Marks & Spencer il contribuente disponeva di un solo mezzo di ricorso, mentre nel procedimento principale il contribuente dispone di due rimedi giurisdizionali, non può, in circostanze come quelle dedotte dinanzi al giudice del rinvio, condurre ad un diverso risultato.

40 Nella fattispecie, occorre esaminare i diritti conferiti ai contribuenti in forza del loro diritto nazionale anteriormente all'adozione della modifica normativa di cui trattasi e le conseguenze di siffatta modifica sull'esercizio del diritto di ripetizione ad essi conferito dal diritto dell'Unione.

41 Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che, fino all'adozione dell'articolo 320, i contribuenti avevano la possibilità di proporre ricorsi basati su un errore di diritto, nella forma di un'azione Kleinwort Benson, al fine di richiedere la restituzione di imposte indebitamente versate, per un periodo di sei anni a decorrere dalla scoperta dell'errore all'origine del pagamento di tale imposta. L'adozione di detto articolo ha avuto la conseguenza di privarli di tale possibilità, retroattivamente e senza regime transitorio, poiché tale articolo prevede che il termine più lungo per proporre ricorso in caso di errore di diritto non si applichi con riferimento ad un errore di diritto legato ad una questione tributaria rientrante nella competenza dei Commissioners. La domanda di restituzione dell'indebito da essi presentata poteva, pertanto, ormai solo riguardare il periodo dal 1997 al 1999.

42 Orbene, anche se il principio di effettività non osta a che una normativa nazionale riduca il termine nel corso del quale può essere richiesta la restituzione dell'indebito e il termine di prescrizione di sei anni che decorre dalla data del pagamento di imposte indebite, come risulta dal punto 34 della presente sentenza, appare di per sé ragionevole, occorre del pari, in conformità alla giurisprudenza ricordata al punto 37 della presente sentenza, che la nuova normativa preveda un regime transitorio che consenta ai contribuenti di disporre di un termine sufficiente, dopo l'adozione della stessa, per poter proporre domande che avevano diritto a presentare nella vigenza della precedente normativa.

43 Una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la quale abbia l'effetto di ridurre il periodo nel corso del quale possono essere proposti ricorsi intesi a richiedere la restituzione dell'indebito, da sei anni a partire dalla scoperta dell'errore all'origine del pagamento dell'imposta indebita a sei anni a decorrere dal giorno del suo pagamento, prevedendo che tale effetto si applichi immediatamente a tutte le domande proposte successivamente alla data di adozione di tale normativa nonché alle domande proposte tra quest'ultima data e una data anteriore, corrispondente nella fattispecie alla data in cui la proposta di adozione di tale normativa è stata annunciata, che costituisce la data di entrata in vigore di detta normativa, non soddisfa il requisito del regime transitorio. Siffatta normativa rende impossibile in pratica l'esercizio del diritto alla ripetizione di imposte indebitamente versate, del quale i contribuenti precedentemente fruivano. Ne consegue che una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale deve essere considerata incompatibile con il principio di effettività.

Sui principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento

44 Occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, il principio della certezza del diritto, che ha per corollario quello della tutela del legittimo affidamento, esige che una normativa che comporta conseguenze svantaggiose per i privati sia chiara e precisa e che la sua applicazione sia prevedibile per gli amministratori (v., in particolare, sentenza del 7 giugno 2005, VEMW e a., C-17/03, Racc. pag. I-4983, punto 80). Come si è ricordato al punto 33 della presente sentenza, il termine di prescrizione deve essere fissato anticipatamente per adempiere la sua funzione di garantire la certezza del diritto.

45 La Corte ha del pari giudicato che il principio di tutela del legittimo affidamento osta a che una modifica della normativa nazionale privi il contribuente, con effetto retroattivo, del diritto di cui fruiva anteriormente a tale modifica, consistente nell'ottenere il rimborso di imposte percepite in violazione del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza Marks & Spencer, cit., punto 46).

46 Nella fattispecie, come risulta dal punto 41 della presente sentenza, anteriormente all'adozione dell'articolo 320, i contribuenti, per chiedere il rimborso di imposte indebitamente versate, avevano il diritto di avvalersi dell'azione Kleinwort Benson dinanzi ai giudici nazionali e potevano attendersi che la questione se i loro ricorsi fossero legittimi o meno fosse decisa da tali giudici.

47 Orbene, l'adozione dell'articolo 320 ha avuto la conseguenza di privarli di tale diritto retroattivamente e senza regime transitorio. Detta disciplina ha quindi introdotto un cambiamento che ha pregiudicato la loro situazione senza che essi abbiano potuto prepararsi.

48 Ne consegue che siffatta modifica normativa pregiudica i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

49 Alla luce dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione presentata dichiarando che, in una situazione in cui i contribuenti, in conformità al diritto nazionale, hanno la scelta tra due mezzi di ricorso possibili in materia di ripetizione di un'imposta percepita in violazione del diritto dell'Unione, uno dei quali beneficia di un termine di prescrizione più lungo, i principi di effettività, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento ostano a che una normativa nazionale riduca tale termine di prescrizione senza preavviso e in modo retroattivo.

Sulla seconda questione pregiudiziale

50 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la circostanza che, nel momento in cui il contribuente ha presentato il suo ricorso, la possibilità di avvalersi del mezzo di ricorso che conferisce il termine di prescrizione più lungo sia stata riconosciuta soltanto recentemente da un organo giurisdizionale di grado inferiore e sia stata definitivamente confermata soltanto in un secondo momento dall'autorità giurisdizionale suprema espliciti una qualsivoglia incidenza sulla risposta fornita alla prima questione.

51 Si deve osservare che tali circostanze non sono pertinenti. Ciò che importa è che, come il giudice del rinvio ha indicato, alla data dei fatti di cui al procedimento principale, i contribuenti disponessero, in forza del diritto nazionale, del diritto di proporre un'azione di ripetizione dell'indebito basandosi su siffatto mezzo di ricorso.

52 Occorre, di conseguenza, rispondere alla seconda questione dichiarando che la circostanza che, nel momento in cui il contribuente ha presentato il suo ricorso, la possibilità di avvalersi del mezzo di ricorso che offre il termine di prescrizione più lungo sia stata riconosciuta soltanto

recentemente da un organo giurisdizionale di grado inferiore e sia stata definitivamente confermata soltanto in un secondo momento dall'autorità giurisdizionale suprema non esplica alcuna incidenza sulla risposta fornita alla prima questione.

Sulle spese

53 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

- 1) In una situazione in cui i contribuenti, in conformità al diritto nazionale, hanno la scelta tra due mezzi di ricorso possibili in materia di ripetizione di un'imposta percepita in violazione del diritto dell'Unione, uno dei quali beneficia di un termine di prescrizione più lungo, i principi di effettività, di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento ostano a che una normativa nazionale riduca tale termine di prescrizione senza preavviso e in modo retroattivo.**
- 2) La circostanza che, nel momento in cui il contribuente ha presentato il suo ricorso, la possibilità di avvalersi del mezzo di ricorso che offre il termine di prescrizione più lungo sia stata riconosciuta soltanto recentemente da un organo giurisdizionale di grado inferiore e sia stata definitivamente confermata soltanto in un secondo momento dall'autorità giurisdizionale suprema non esplica alcuna incidenza sulla risposta fornita alla prima questione.**

Firme

* Lingua processuale: l'inglese.