

## Downloaded via the EU tax law app / web

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a treia)

12 decembrie 2013(\*)

„Protecție juridică – 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. Ileși, președinte de cameră, domnii C. G. Fernlund (raportor) și A. Ó Caoimh, doamna C. Toader și domnul E. Jarașișnas, 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, asistat 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,

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 cile de atac în materie de restituire a plătii 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 cile 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 cile 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

rezonabil?, s? o descoperere.

12 La 8 septembrie 2003, guvernul Regatului Unit a anun?at o propunere legislativ? privind ac?iunile în restituirea unor impozite în cazul în care pl?ile au fost efectuate ca urmare a unei erori de drept. Aceast? propunere a condus la introducerea articolului 320 în Legea finan?elor din 2004, adoptat? 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 ac?iuni în caz de eroare) nu se aplic? în privin?a unei erori de drept s?vâr?ite în leg?tur? cu o problem? fiscal? care este de competen?a Commissioners [...].

Aceast? dispozi?ie se aplic? ac?iunilor formulate începând cu data de 8 septembrie 2003.”

14 Prin hot?rârea din 4 februarie 2005, Court of Appeal (England & Wales) a anulat hot?rârea pronun?at? de High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Deutsche Morgan Grenfell/Inland Revenue Commissioners, citat? anterior. Respectiva hot?râre a Court of Appeal a fost la rândul s?u infirmat? de House of Lords la 25 octombrie 2006. Aceasta din urm? a revalidat hot?rârea High Court ?i a confirmat c?, pentru a solicita restituirea impozitului pl?tit f?r? s? fi fost datorat, contribuabilii puteau recurge fie la ac?iunea Woolwich, întemeiat? pe perceperea unui impozit solicitat în mod nelegal ?i supus? unui termen de prescrip?ie de ?ase ani de la data pl?rii impozitului, fie pe ac?iunea Kleinwort Benson, întemeiat? pe o eroare de drept ?i supus? unui termen de prescrip?ie de ?ase ani de la data la care solicitantul a descoperit eroarea de drept sau ar fi putut, cu o diligen?? rezonabil?, s? o descoperere.

15 În urma hot?rârii House of Lords din 25 octombrie 2006, citat? anterior, guvernul Regatului Unit a solicitat Cur?ii s? redeschid? cauza în care s?a pronun?at Hot?rârea din 12 decembrie 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, Rec., p. I?11753), pentru a ob?ine o limitare în timp a efectelor acestei hot?râri. La 6 decembrie 2006, Curtea a respins aceast? cerere.

### **Litigiul principal ?i întreb?rile preliminare**

16 Cererea de decizie preliminar? se înscrie în cadrul unei ac?iuni colective formulate de Test Claimants în fa?a instan?elor din Regatul Unit. Aceasta succed? dou? cereri anterioare care au determinat pronun?area Hot?rârii Test Claimants in the FII Group Litigation, citat? anterior, ?i a Hot?rârii din 13 noiembrie 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11), privind posibila incompatibilitate a tratamentului fiscal al dividendelor pl?tite unor societ??i?mam? stabilite în Regatul Unit de filiale care nu erau stabilite în acest stat membru cu libert??ile fundamentale înscrise în Tratatul FUE, în special cu libertatea de stabilire prev?zut? la articolul 49 TFUE ?i cu libera circula?ie a capitalurilor prev?zut? la articolul 63 TFUE.

17 Cauzele alese de Supreme Court of the United Kingdom drept cauze?pilot în vederea solu?ion?rii prezentei cereri de decizie preliminar? privesc cereri de restituire a ACT?ului, pl?tit f?r? s? fi fost datorat, formulate de membrii grupului de societ??i Aegis (denumit în continuare „Aegis”). Acestea privesc o cerere de restituire a unor pl?i efectuate cu mai mult de ?ase ani înainte ca Aegis s? fi introdus ac?iunea 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 începe 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, lăsa privat de posibilitatea de a formula o acțiune care ar fi fost altfel formulată în mod valabil în termenele stabilite, făcând astfel excesiv de dificil sau chiar imposibil 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 cauze 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 cauze de atac naționale subsidiare pentru a se 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 recunoscut numai (i) recent și (ii) de către o instanță inferioară și nu fusese confirmat în mod definitiv de

c?tre instan?a suprem? dec?at ulterior?”

## **Cu privire la ?ntreb?rile preliminare**

### *Cu privire la prima ?ntrebare*

25 Prin intermediul primei ?ntreb?ri, instan?a de trimitere solicit?, ?n esen??, s? se stabileasc? dac?, ?ntr?o situa?ie ?n care contribuabilii pot alege, ?n conformitate cu dreptul na?ional, ?ntre dou? c?i de atac posibile ?n materie de restituire a unui impozit perceput cu ?nc?lcarea dreptului Uniunii, dintre care una beneficiaz? de un termen de prescrip?ie mai lung, principiile efectivit??ii, securit??ii juridice ?i protec?iei ?ncrederii legitime se opun ca o legisla?ie na?ional? s? reduc? acest termen de prescrip?ie f?r? preaviz ?i cu efect retroactiv.

26 ?n aceast? privin??, guvernul Regatului Unit apreciaz? c? dreptul Uniunii nu impune conformitatea cu principiul efectivit??ii a c?ilor de atac suplimentare ?n materie de restituire a impozitelor percepute excedentar, prev?zute de dreptul na?ional, considerate izolat. Mai precis, principiile care rezult? din Hot?r?rea Marks & Spencer, citat? anterior, nu ar fi aplicabile ?n cauza principal?. Excluderea aplic?rii termenului de prescrip?ie a ac?iunii Kleinwort Benson ac?iunilor ?ntemeiate pe o eroare de drept legat? de o problem? fiscal? nu ar fi afectat ?n niciun mod termenul de prescrip?ie aplicabil ac?iunii Woolwich, care ar fi ?n sine conform cu principiul efectivit??ii ?i la care Aegis ar fi avut un drept ne?ntrerupt de a recurge pentru a recupera impozite percepute cu ?nc?lcarea dreptului Uniunii.

27 Guvernul Regatului Unit adaug? c? posibilitatea de a recupera impozite percepute ca urmare a unei erori de drept a devenit sigur? numai odat? cu hot?r?rea pronun?at? de House of Lords la 25 octombrie 2006, citat? anterior, respectiv dup? ce Aegis a formulat ac?iunea sa. ?ntr?o astfel de situa?ie, persoanele avizate ?n mod rezonabil nu ar fi putut s? aprecieze c? ar fi recuperat excedentul perceput ?ntemeindu?se pe termenul de prescrip?ie mai lung aplicabil ac?iunii Kleinwort Benson. Principiile securit??ii juridice ?i protec?iei ?ncrederii legitime nu ar fi fost, a?adar, ?nc?lcate.

28 Comisia consider?, ?n schimb, c? exist? o mare asem?nare ?ntre cauza principal? ?i cea care a determinat pronun?area Hot?r?rii Marks & Spencer, citat? anterior. Aceasta apreciaz? c?, de?i ac?iunea Woolwich constituie ?n sine o cale de atac efectiv?, acest lucru nu ?nseamn? c? ac?iunea Kleinwort Benson poate fi eliminat? f?r? preaviz ?i cu efect retroactiv.

29 Potrivit Comisiei, chiar dac?, la data faptelor din cauza principal?, aplicarea ac?iunii Kleinwort Benson ?n domeniul fiscal putea suscita o dezbater?e, era rezonabil pentru contribuabili s? se considere c? sfera acestei ac?iuni ?n caz de eroare de drept era general? ?i, ?n consecin??, era aplicabil? ?i ?n materie fiscal?. Prin urmare, articolul 320 ar fi contrar principiului efectivit??ii, ca de altfel ?i principiilor securit??ii juridice ?i protec?iei ?ncrederii legitime. Pentru a se conforma acestor principii, ar fi trebuit s? se acorde un termen rezonabil ?ntre anun?area propunerii de adoptare a articolului 320 ?i intrarea sa ?n vigoare, astfel ?nc?at s? se permit? eventualilor solicitan?i s? ?i valorifice drepturile.

Cu privire la principiul efectivit??ii

30 Cu titlu introductiv, trebuie amintit c?, potrivit unei jurispruden?e constante, dreptul de a ob?ine rambursarea unor impozite percepute într?un stat membru cu înc?lcarea dreptului Uniunii reprezint? consecin?a ?i completarea drepturilor conferite particularilor de dispozi?iile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte. Prin urmare, statul membru este obligat, în principiu, s? restituie impozitele percepute cu înc?lcarea dreptului Uniunii (a se vedea Hot?rârea din 19 iulie 2012, Littlewoods Retail ?i al?ii, C?591/10, punctul 24 ?i jurispruden?a citat?).

31 În lipsa unei reglement?ri a Uniunii în materie de restituire a unor impozite na?ionale percepute f?r? s? fi fost datorate, revine ordinii juridice interne a fiec?rui stat membru, în temeiul principiului autonomiei procedurale a acestora, atribu?ia de a desemna instan?ele competente ?i de a stabili modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor în justi?ie destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite contribuabililor de dreptul Uniunii. Statele membre au îns? responsabilitatea de a asigura, în fiecare caz, o protec?ie efectiv? a acestor drepturi (a se vedea Hot?rârea din 27 iunie 2013, Agroconsulting?04, C?93/12, punctul 35 ?i jurispruden?a citat?).

32 Modalit??ile procedurale aplicabile ac?iunilor destinate s? asigure protec?ia drepturilor conferite contribuabililor de dreptul Uniunii nu trebuie s? fie mai pu?in favorabile decât cele care privesc ac?iuni similare din dreptul intern (principiul echivalen?ei) ?i nici nu trebuie s? fie concepute într?un asemenea mod încât s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridic? a Uniunii (principiul efectivit??ii) (a se vedea în special Hot?rârea din 18 martie 2010, Alassini ?i al?ii, C?317/08-C?320/08, Rep., p. I?2213, punctul 48 ?i jurispruden?a citat?, precum ?i Hot?rârea Agroconsulting?04, citat? anterior, punctul 36).

33 În privin?a acestui din urm? principiu, Curtea a recunoscut compatibilitatea cu dreptul Uniunii a stabilirii unor termene rezonabile de introducere a ac?iunilor, sub sanc?iunea dec?derii, în vederea asigur?rii securit??ii juridice, stabilire care protejeaz? în acela?i timp ?i contribuabilul respectiv, ?i administra?ia vizat?. Astfel, asemenea termene nu sunt de natur? s? fac? practic imposibil? sau excesiv de dificil? exercitarea drepturilor conferite de dreptul Uniunii. Cu toate acestea, pentru a îndeplini func?ia de garantare a securit??ii juridice, un termen de prescrip?ie trebuie stabilit în avans (Hot?rârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctele 35 ?i 39, precum ?i jurispruden?a citat?).

34 În materie de restituire a unor impozite na?ionale percepute f?r? s? fi fost datorate, Curtea a statuat deja c? un termen na?ional de dec?dere de trei ani care curge de la data pl??ii contestate este rezonabil (a se vedea Hot?rârea din 17 noiembrie 1998, Aprile, C?228/96, Rec., p. I?7141, punctul 19, ?i Hot?rârea din 24 septembrie 2002, Grundig Italiana, C?255/00, Rec., p. I?8003, punctul 34). Astfel, un termen de prescrip?ie de ?ase ani, precum cel aplicat ac?iunii Woolwich, care curge de la data pl??ii unor impozite nedatorate rezult? a fi, în sine, rezonabil.

35 Principiul efectivit??ii nu interzice nici, în mod absolut, o aplicare retroactiv? a unui nou termen de introducere a ac?iunii mai scurt ?i, dac? este cazul, mai restrictiv pentru contribuabili decât termenul aplicabil anterior, în m?sura în care o astfel de aplicare prive?te ac?iunile în restituirea unor impozite na?ionale contrare dreptului Uniunii neintroduse înc? la momentul intr?rii în vigoare a noului termen, dar care privesc sume pl?tite când era aplicabil vechiul termen (Hot?rârea Grundig Italiana, citat? anterior, punctul 35).

36 Prin urmare, întrucât modalitățile de restituire a impozitelor naționale percepute făr s? fi fost datorate într? în sfera dreptului național, aspectul referitor la posibilitatea unei aplicări retroactive a unor astfel de modalități într? de asemenea în sfera de aplicare a acestui drept atât timp cât această aplicare retroactiv? nu compromite respectarea principiului efectivității (Hotărârea Grundig Italiana, citat? anterior, punctul 36).

37 Cu toate acestea, astfel cum Curtea a statuat la punctul 38 din Hotărârea Marks & Spencer, citat? anterior, deși principiul efectivității nu se opune ca o legislație național? s? reduc? termenul în care se poate solicita rambursarea unor sume plătite cu înc?lcarea dreptului Uniunii, acest lucru se întâmpl? nu numai cu condiția ca noul termen stabilit s? prezinte caracter rezonabil, ci și ca această nou? legislație s? cuprind? un regim tranzitoriu care s? permit? justiabililor s? dispun?, dup? adoptarea acesteia, de un termen suficient pentru a putea formula cereri de rambursare pe care aveau dreptul s? le prezinte sub imperiul vechii legislații. Un astfel de regim tranzitoriu este necesar întrucât aplicarea imediat? la aceste cereri a unui termen de prescripție mai scurt decât cel în vigoare anterior ar avea ca efect privarea anumitor justiabili cu efect retroactiv de dreptul la rambursare sau le?ar l?sa numai un termen prea scurt pentru a?i valorifica acest drept.

38 În consecință, principiul efectivității se opune unei legislații naționale care reduce, cu efect retroactiv și făr regim tranzitoriu, termenul în care se putea solicita rambursarea sumelor plătite cu înc?lcarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea Marks & Spencer, citat? anterior, punctul 47).

39 Faptul c? în cauza în care s?a pronun?at Hotărârea Marks & Spencer, citat? anterior, contribuabilul dispunea numai de o cale de atac, în timp ce, în cauza principal?, contribuabilul dispune de două c?i de atac nu poate, în împrejurări precum cele prezentate în fa?a instanței de trimitere, s? conduc? la un rezultat diferit.

40 În speță, trebuie analizate drepturile conferite contribuabililor în temeiul dreptului lor național înainte de adoptarea modificării legislative în cauz? și consecințele unei astfel de modificări asupra exercitării dreptului de restituire care le este conferit de dreptul Uniunii.

41 Din dosarul prezentat Curții reiese c?, pân? 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 făr s? 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 făr regim tranzitoriu, întrucât articolul respectiv prevede c? termenul mai lung pentru a formula o acțiune în caz de eroare de drept nu se aplic? în ceea ce privește o eroare de drept legat? de o problem? fiscal? care este de competen?a Commissioners. Cererea lor de restituire a plății nedatorate nu mai putea privi, a?adar, perioada cuprins? între anii 1997 și 1999.

42 Or, deși principiul efectivității nu se opune ca o legislație național? s? reduc? termenul în care poate fi solicitat? 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, s? fie în sine rezonabil, este de asemenea necesar, conform jurisprudenței amintite la punctul 37 din prezenta hotărâre, ca noua legislație s? prevad? un regim tranzitoriu care s? permit? contribuabililor s? dispun?, dup? adoptarea acesteia, de un termen suficient pentru a putea formula cererile pe care aveau dreptul s? le prezinte sub imperiul vechii legislații.

43 O legislație național? 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 nedatată 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 care lăsa 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 recunoscut decât recent de o instanță inferioară și nu a fost confirmat definitiv de instanța supremă decât ulterior are vreo influență asupra răspunsului dat la prima întrebare.



51 Este necesar s? se arate c? astfel de împrejur?ri nu sunt pertinente. Ceea ce conteaz? este c?, astfel cum a ar?tat instan?a de trimitere, la data faptelor din litigiul principal, contribuabilii dispuneau, în temeiul dreptului na?ional, de dreptul de a formula o ac?iune în restituirea pl??ii nedatorate având ca temei o astfel de cale de atac.

52 În consecin??, trebuie s? se r?spund? la a doua întrebare c? împrejurarea c?, în momentul în care contribuabilul a formulat ac?iunea, posibilitatea de a utiliza calea de atac ce ofer? termenul de prescrip?ie cel mai lung nu fusese recunoscut? decât recent de o instan?? inferioar? ?i nu a fost confirmat? definitiv de instan?a suprem? decât ulterior nu are nicio influen?? asupra r?spunsului dat la prima întrebare.

### **Cu privire la cheltuielile de judecat?**

53 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a treia) declar?:

1) **Într?o situa?ie în care, în conformitate cu dreptul na?ional, contribuabilii pot alege între dou? c?i de atac posibile în materie de restituire a unui impozit perceput cu înc?lcarea dreptului Uniunii, dintre care una beneficiaz? de un termen de prescrip?ie mai lung, principiile efectivit??ii, securit??ii juridice ?i protec?iei încrederii legitime se opun ca o legisla?ie na?ional? s? reduc? acest termen de prescrip?ie f?r? preaviz ?i cu efect retroactiv.**

2) **Împrejurarea c?, în momentul în care contribuabilul a formulat ac?iunea, posibilitatea de a utiliza calea de atac ce ofer? termenul de prescrip?ie cel mai lung nu fusese recunoscut? decât recent de o instan?? inferioar? ?i nu a fost confirmat? definitiv de instan?a suprem? decât ulterior nu are nicio influen?? asupra r?spunsului dat la prima întrebare.**

Semn?turi

\* Limba de procedur?: engleza.