

|

61999J0516

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 30 de mayo de 2002. - Walter Schmid. - Petición de decisión prejudicial: Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland - Austria. - Concepto de órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 234 CE - Incompetencia del Tribunal de Justicia. - Asunto C-516/99.

Recopilación de Jurisprudencia 2002 página I-04573

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Cuestiones prejudiciales Sometimiento al Tribunal de Justicia Órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 234 CE Concepto Sala de Recurso de una Dirección regional tributaria en Austria Exclusión

(Art. 234 CE)

Índice

\$\$Para apreciar si el órgano remitente es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, hay que tener en cuenta un conjunto de elementos, como el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia. No concurre el requisito de independencia en una Sala de Recurso de una Dirección regional de Hacienda (administración tributaria de alzada) en Austria, que es competente para los recursos contra las decisiones de la administración tributaria.

En efecto, el concepto de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE sólo puede designar a una autoridad que tenga la cualidad de tercero en relación con la que adoptó la decisión impugnada, cualidad que puede ser reconocida a una autoridad como la Sala de Recurso, en la medida en que tiene un vínculo orgánico y funcional con la Dirección regional tributaria de la que emanan las resoluciones impugnadas ante ella.

(véanse los apartados 34 a 38)

Partes

En el asunto C-516/99,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por la Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Austria), destinada a obtener, en el procedimiento incoado por

Walter Schmid

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres. P. Jann, Presidente de Sala, y S. von Bahr, D.A.O. Edward, M. Wathelet (Ponente) y C.W.A. Timmermans, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Tizzano;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. H. Dossi, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de enero de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 2 de diciembre de 1999, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de diciembre siguiente, la *Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland* (Sala Quinta de Recurso de la Dirección regional de Hacienda de Viena, Baja Austria y Burgenland) planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 73 B y 73 D del Tratado CE (actualmente artículos 56 CE y 58 CE).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de una reclamación interpuesta por el Sr. Schmid, con domicilio en Austria, contra la liquidación tributaria del impuesto sobre la renta del año 1997 girada por el *Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien* (administración tributaria de los distritos 9º, 18º y 19º de Viena), con objeto de obtener una reducción del impuesto que grava los dividendos que le fueron abonados por una sociedad establecida en un Estado miembro distinto de la República de Austria.

Marco jurídico nacional

3 En el contexto del litigio principal, las disposiciones pertinentes son las de la *Einkommensteuergesetz 1988* (Ley de 1988 del impuesto sobre la renta, BGBl. 1988/400; en lo sucesivo, «EStG»).

4 El artículo 93, apartados 1 y 2, número 1, letra a), de la EStG, en su versión modificada por la Ley federal publicada en el BGBl. 1996/201, relativa a los rendimientos del capital sujetos a retención a cuenta del impuesto, dispone:

«(1) En el caso de rendimientos del capital de origen austriaco (apartado 2) [...] el impuesto sobre la renta se recaudará mediante retención sobre los rendimientos del capital (*Kapitalertragsteuer - Impuesto sobre los rendimientos del capital*).

(2) Se considerarán ingresos de origen austriaco los rendimientos del capital pagados por entidades que tengan su domicilio, su dirección comercial o su sede en Austria o cuando el sujeto pasivo sea una sucursal austriaca de una entidad de crédito, siempre que los rendimientos constituyan:

1.a) Partes de beneficios (dividendos), intereses y otros ingresos procedentes de acciones, participaciones en sociedades de responsabilidad limitada [...].»

5 Con arreglo al artículo 95, apartado 1, de la EStG, en su versión modificada por la Ley federal publicada en el BGBl. 1996/201, el impuesto sobre los rendimientos del capital es del 25 %.

6 El artículo 97 de la EStG, en su versión modificada por la Ley federal publicada en el BGBl. 1996/797, establece:

«(1) Para las personas físicas y para las sociedades, en el caso de que éstas perciban ingresos procedentes de capital mobiliario, el impuesto sobre la renta (o sobre sociedades) correspondiente a aquellos rendimientos de capital, en el sentido del artículo 93, apartado 2, número 3, [...] sujetos al impuesto sobre los rendimientos del capital se considerará satisfecho de forma definitiva con la retención del impuesto. En el caso de personas físicas, asimismo se aplicará la regla anterior a los rendimientos de capital contemplados en el artículo 93, apartado 2, número 1 [...].

(2) Para las personas físicas y para las sociedades, en el caso de que éstas perciban rendimientos del capital, el impuesto sobre la renta de las personas físicas (o sobre sociedades) correspondiente a aquellos rendimientos de capital percibidos en Austria y procedentes de títulos de crédito que no estén sujetos al impuesto sobre los rendimientos del capital, se considerará satisfecho de forma definitiva mediante las cantidades que, por importe del impuesto sobre los

rendimientos del capital, se hubieren abonado con carácter voluntario a la entidad que hizo efectivo el pago de los beneficios. [...]

(3) Cuando el impuesto se considere satisfecho definitivamente conforme a los apartados 1 o 2, los rendimientos del capital no serán incluidos en el importe total de ingresos (artículo 2, apartado 2). Lo anterior será aplicable únicamente en la liquidación del impuesto sobre la renta del sujeto pasivo.

[...]»

7 El artículo 37, apartados 1 y 4, de la EStG, en su versión modificada por la Ley federal publicada en el BGBl. 1996/797, regula la posibilidad de optar por el régimen de un tipo impositivo reducido a la mitad (procedimiento denominado «del tipo reducido a la mitad» - «Halbsatzverfahren»), que se refiere al impuesto sobre la renta adeudado en concepto de participaciones en sociedades, de la siguiente forma:

«(1) El tipo de gravamen se reducirá

- para ingresos procedentes de participaciones (apartado 4),

[...]

a la mitad del tipo impositivo medio aplicable a la totalidad de la renta [...]

[...]

(4) Se entenderá por ingresos procedentes de participaciones

1. los rendimientos de participaciones:

a) Beneficios de cualquier tipo procedentes de acciones o participaciones en sociedades o en cooperativas de producción o de consumidores en forma de participaciones en sociedades o cooperativas [...]

[...]»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

8 El Sr. Schmid tiene su domicilio en Austria. En 1997, una parte de sus rentas estaba constituida por dividendos de acciones en la sociedad MAN AG, con domicilio social en Alemania.

9 Para el ejercicio 1997, la administración tributaria austriaca incluyó en la base imponible del impuesto sobre la renta del Sr. Schmid los dividendos procedentes de acciones de origen extranjero que éste había percibido. El tipo impositivo medio aplicable a los ingresos del Sr. Schmid, calculado sobre la base de la totalidad de los ingresos de origen austriaco, de los rendimientos de su capital y de sus rendimientos procedentes del extranjero, era del 27,17 %. Los rendimientos de acciones de origen extranjero de los que es titular el Sr. Schmid fueron gravados con este tipo impositivo.

10 El impuesto sobre los rendimientos del capital, ya abonado por el Sr. Schmid en la República Federal de Alemania, fue íntegramente imputado a su deuda tributaria en Austria.

11 El 3 de diciembre de 1998, el Sr. Schmid interpuso una reclamación contra la liquidación tributaria correspondiente al impuesto sobre la renta para el ejercicio 1997. Mediante escrito de 3 de junio de 1999, solicitó a la Sala Quinta de Recurso de la Dirección regional de Hacienda para Viena, Baja Austria y Burgenland, que era la administración tributaria de alzada, que se pronunciara sobre su reclamación. Solicitó en particular que los dividendos percibidos por las

acciones de las que es titular en MAN AG fueran gravados a un tipo impositivo equivalente a la mitad del aplicado a sus demás ingresos, pese a que las disposiciones del artículo 37 de la EStG, en relación con las del artículo 97 de la misma Ley, en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, no ofrecen la posibilidad de optar por un tipo impositivo reducido a la mitad al sujeto pasivo que perciba dividendos de sociedades de capital que tienen su domicilio social fuera de Austria. En efecto, para un sujeto pasivo en dicha situación, los rendimientos del capital procedentes de participaciones en sociedades situadas en un Estado miembro que no sea Austria se añaden a sus demás ingresos y están sujetos al tipo medio de impuesto sobre la renta.

12 La Sala Quinta de Recurso se pregunta si una normativa como la establecida en los artículos 37, apartados 1 y 4, y 97 de la EStG, en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal, es compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales.

13 En efecto, por una parte, los dividendos procedentes de acciones de origen austriaco están sujetos en Austria al impuesto sobre los rendimientos del capital, que, en principio, se perciben en forma de retención en la fuente por la sociedad que distribuye los dividendos y con carácter liberatorio, de modo que no están incluidos en la base imponible del impuesto sobre la renta. No obstante, el sujeto pasivo puede solicitar que estos dividendos no sean objeto de retención en la fuente en concepto de impuesto sobre los rendimientos del capital, sino que estén incluidos en la base imponible del impuesto sobre la renta, en cuyo caso están sujetos a dicho impuesto con un tipo impositivo equivalente a la mitad del tipo impositivo medio al que están sujetos los demás ingresos.

14 Por otra parte, los dividendos procedentes de acciones de origen extranjero, que no están sujetos en Austria a retención en la fuente con carácter liberatorio en concepto de impuesto sobre los rendimientos del capital, están íntegramente sujetos al impuesto sobre la renta en este Estado y, además, no pueden beneficiarse de la aplicación del tipo impositivo reducido a la mitad.

15 La Sala Quinta de Recurso se pregunta si dicha distinción es contraria al artículo 73 B, apartado 1, del Tratado y si, en su caso, podría estar justificada con arreglo al artículo 73 D, apartado 1, letra a), del Tratado. El hecho de que las sociedades austriacas que distribuyen dividendos ya hayan estado sujetas, por regla general, a un impuesto sobre sociedades del 34 % podría constituir tal justificación. Sin embargo, no está segura de poder deducir de ello una justificación objetiva de las desventajas que sufren los sujetos pasivos cuya situación contiene un elemento de extranjería.

16 En estas circunstancias, la Sala Quinta de Recurso de la Dirección regional de Hacienda para Viena, Baja Austria y Burgenland decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Se opone el artículo 73 B, apartado 1, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3, del Tratado CE [actualmente artículo 56 CE, apartado 1, y artículo 58 CE, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3], a una norma -como el artículo 97 de la Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400, en la versión publicada en el BGBl. 1996/797 [sobre la base del artículo 1, apartado 1, número 1, letra c), de la Endbesteuerungsgesetz, BGBl. 1993/11] según la cual la tributación con efecto liberatorio queda excluida para los dividendos, intereses y demás rendimientos procedentes de acciones de origen extranjero, de modo que el tipo impositivo que grava las acciones de origen austriaco es del 25 %, mientras que el tipo impositivo correspondiente a las acciones de origen extranjero puede ascender al 50 %?

2) ¿Se opone el artículo 73 B, apartado 1, en relación con el artículo 73 D, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3, del Tratado CE [actualmente artículo 56 CE, apartado 1, y artículo 58 CE, apartado 1, letras a) y b), y apartado 3], a una norma -como el artículo 37, apartados 1 y 4, de la Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400)- según la cual los beneficios de cualquier tipo

percibidos por la titularidad de acciones en sociedades de capital de origen austriaco son gravados con un tipo impositivo reducido a la mitad del tipo impositivo medio correspondiente a la totalidad de la renta, mientras que los beneficios de cualquier tipo procedentes de la participación en sociedades con domicilio y centro de dirección comercial en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado tercero no se benefician de dicha reducción?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

17 Con carácter preliminar, es preciso comprobar si la Sala Quinta de Recurso es un órgano jurisdiccional nacional en el sentido del artículo 234 CE.

La normativa nacional relativa a las Salas de Recurso de las Direcciones regionales de Hacienda

18 El artículo 263, apartado 1, de la Bundesabgabenordnung (Código federal tributario; en lo sucesivo, «BAO») establece la creación, en cada Land, de una comisión de recurso sometida a la dirección del presidente de la Dirección regional de Hacienda. Cada comisión de recurso está formada, por una parte, por los miembros delegados por las asociaciones que, de conformidad con la Ley, defienden intereses profesionales y, por otra parte, por miembros nombrados por el Ministerio Federal de Hacienda (artículo 263, apartado 2, de la BAO) o por el presidente de la Dirección regional de Hacienda. El artículo 267, apartado 1, de la BAO establece que la duración del mandato de los miembros de las comisiones de recurso es de seis años.

19 Según el artículo 270, apartado 1, de la BAO, el presidente de la Dirección regional de Hacienda constituye las Salas de Recurso y designa a sus miembros a partir de las listas de miembros de la comisión de recurso. Con arreglo al apartado 3 del mismo artículo, cada Sala de Recurso está compuesta por cinco miembros: un presidente, que es el presidente de la Dirección regional de Hacienda (o en un funcionario de la administración tributaria nombrado por éste), otro miembro de la administración tributaria y tres miembros elegidos entre los delegados de las asociaciones profesionales de la comisión de recurso. Ninguna disposición regula la duración del mandato de los miembros de las Salas de Recurso.

20 En el ejercicio de sus funciones, los miembros de las Salas de Recurso no están sujetos a instrucción alguna (artículo 271, apartado 1, de la BAO). Prometen por su honor que sus decisiones serán imparciales (artículo 271, apartado 2, de la BAO). En caso de sospecha legítima, deben abstenerse (artículo 283, apartado 3, de la BAO).

21 Los artículos 260, apartado 2, y 261 de la BAO definen los casos en los que la Sala de Recurso tiene competencia. Según el artículo 243 de la BAO, la reclamación ante las Salas de Recurso es la única vía legal prevista para recurrir contra una decisión de la administración tributaria.

22 Si el Presidente de la Sala lo estima necesario, puede celebrarse una vista oral ante la Sala de Recurso cuando la Sala lo decide a solicitud de uno de sus miembros o si una parte lo solicita (artículo 284, apartado 1, de la BAO). La administración tributaria que haya adoptado la decisión impugnada no es parte en el procedimiento ante la Sala de Recurso.

23 La Sala de Recurso está autorizada para modificar en todos sus aspectos la decisión impugnada y a anularla (artículo 289, apartado 2, de la BAO).

24 Del artículo 18, apartado 1, de la Bundes-Verfassungsgesetz (Ley federal constitucional) resulta que la Sala de Recurso no se pronuncia siguiendo los principios de equidad, sino que aplica normas jurídicas.

25 Según consta en autos, es posible interponer un recurso contra una resolución dictada por una Sala de Recurso ante el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal de lo Contencioso-administrativo) o, si

el motivo del recurso es la inconstitucionalidad, ante el *Verfassungsgerichtshof* (Tribunal Constitucional). En particular, el Presidente de la Dirección regional de Hacienda tiene la facultad de interponer ante el Tribunal de lo Contencioso-administrativo un recurso contra la resolución de la Sala de Recurso (artículo 292 de la BAO).

26 Las posibilidades de corregir a posteriori la resolución de la Sala de Recurso están definidas por la Ley: permiten corregir los errores manifiestos [artículo 293, artículo 293, letra a), y artículo 293, letra b), de la BAO], anular o modificar las decisiones relativas a ventajas concedidas en caso de cambio de situación (artículo 294 de la BAO) o adaptar una resolución derivada de la modificación de la certificación de descubierto (artículo 295 de la BAO).

27 El Ministerio de Hacienda sólo puede anular una resolución de la Sala de Recurso por ilegalidad de su contenido, cuando haya sido impugnada mediante recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-administrativo o ante el Tribunal Constitucional (artículo 299 de la BAO).

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

28 En opinión del Gobierno austriaco, de la Comisión y de la propia entidad remitente debe considerarse que un órgano como la Sala Quinta de Recurso es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE.

29 Afirman que dicho órgano cumple los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular en su sentencia de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult* (C-54/96, Rec. p. I-4961), apartado 23 y jurisprudencia citada, a saber el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia.

30 Por lo que respecta más en particular al requisito de la independencia, la Sala Quinta de Recurso expone que, conforme al artículo 271, apartado 1, de la BAO, los miembros de las Salas de Recurso no están sujetos a ninguna instrucción en el ejercicio de sus funciones.

31 Según el Gobierno austriaco, la independencia de un órgano como una Sala de Recurso no deriva exclusivamente del hecho de que no esté obligado a seguir instrucciones. En efecto, subraya que en la doctrina nacional se han formulado críticas acerca de la doble función del presidente de la Dirección regional de Hacienda que, por una parte, dirige dicha administración tributaria y, por otra parte, interviene en la composición de las Salas de Recurso, y acerca de la doble función del funcionario de la Dirección general de Hacienda que también es miembro de la Sala de Recurso, quien, por un lado, está vinculado por instrucciones en el marco de su servicio y, por otro lado, no está sujeto a instrucción alguna en su condición de miembro de la Sala de Recurso.

32 El Gobierno austriaco estima que dichas objeciones carecen de fundamento a la vista de la práctica que, por lo que se refiere a los dos miembros de la Sala de Recurso que pertenecen a la administración tributaria, garantiza la existencia de una separación funcional entre la Sala de Recurso, que debe pronunciarse sobre las reclamaciones presentadas contra las resoluciones adoptadas por la administración regional de Hacienda, y los servicios de dicha administración cuyas resoluciones se impugnan. De este modo, en la práctica, el presidente de una Dirección regional de Hacienda no ejerce por sí mismo la función de presidente de la Sala de Recurso y designa a un funcionario de la administración tributaria para ejercer dicha función. Por otra parte, el segundo miembro de la Sala de Recurso que procede de la administración tributaria solamente interviene, en su condición de miembro de la Sala de Recurso, fuera de los ámbitos y procedimientos de los que se ocupa normalmente como funcionario de dicha administración.

33 La Comisión destaca que, como órganos de alzada de la administración tributaria (artículo 260, apartado 2, de la BAO), las Salas de Recurso se integran en dicha administración, por lo menos

en el plano organizativo. Sin embargo, estima que diversos elementos pueden garantizar la independencia de las Salas de Recurso con respecto a dicha administración: en primer lugar, la composición de las Salas de Recurso, cuyos miembros, en su mayor parte, no proceden de la administración tributaria sino que son nombrados por las asociaciones profesionales (artículo 270, apartado 3, de la BAO); en segundo lugar, la garantía expresa de la falta de cualquier instrucción dada a los miembros de las Salas de Recurso (artículo 271, apartado 1, de la BAO) y la obligación de éstos de abstenerse en caso de sospecha legítima (artículo 283 de la BAO) y, por último, la facultad del presidente de la Dirección regional de Hacienda de interponer un recurso ante el Tribunal de lo Contencioso-administrativo contra la decisión de la Sala de Recurso (artículo 292 de la BAO), lo que indica que las Salas de Recurso pueden dictar resoluciones desfavorables a la administración tributaria.

Apreciación del Tribunal de Justicia

34 Según jurisprudencia reiterada, para apreciar si el órgano remitente es un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, cuestión que pertenece únicamente al ámbito del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de elementos, como el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia (véanse, en particular, las sentencias *Dorsch Consult*, antes citada, apartado 23, y jurisprudencia citada, y de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa* y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 33).

35 Sin que sea necesario examinar si las Salas de Recurso cumplen los demás requisitos que permiten calificar a una entidad de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, procede comprobar que no se cumple el requisito de independencia.

36 A este respecto, hay que recordar que el concepto de órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE sólo puede designar a una autoridad que tenga la cualidad de tercero en relación con la que adoptó la decisión impugnada (sentencia de 30 de marzo de 1993, *Corbiau*, C-24/92, Rec. p. I-1277, apartado 15).

37 No puede considerarse que el órgano ante el que se interpone un recurso contra una resolución adoptada por los servicios de una administración sea un tercero en relación con estos servicios ni, por consiguiente, que sea un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE, cuando presente un vínculo orgánico con dicha administración (véase, en este sentido, la sentencia *Corbiau*, antes citada, apartado 16), salvo que el contexto jurídico nacional pueda garantizar la separación funcional entre, por una parte, los servicios de la administración cuyas resoluciones se impugnan y, por otra parte, la autoridad que resuelve las reclamaciones presentadas contra las resoluciones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la administración de cuyos servicios dependen (véase, en este sentido, la sentencia *Gabalfrisa* y otros, antes citada, apartado 39).

38 Pues bien, procede hacer constar que una Sala de Recurso tiene un vínculo orgánico y funcional con la Dirección regional tributaria de la que emanan las resoluciones impugnadas ante ella, que se opone a que se le reconozca la cualidad de tercero en relación con dicha administración.

39 En primer lugar, por lo que respecta a la existencia de un vínculo orgánico, consta que dos de los cinco miembros de la Sala de Recurso pertenecen a la administración tributaria. A este respecto, es significativo que el presidente de la Dirección regional de Hacienda sea legalmente miembro de la Sala de Recurso, en la que ejerce las funciones de presidente, al menos según la Ley.

40 En segundo lugar, por lo que respecta a la existencia de un vínculo funcional, procede recordar ante todo que, el funcionario de la Dirección regional de Hacienda que es el segundo miembro de la Sala de Recurso procedente de la administración tributaria continúa ejerciendo sus actividades en el seno de dicha administración y, por lo tanto, está sujeto a las instrucciones de sus superiores jerárquicos.

41 En tercer lugar, del artículo 270, apartado 1, de la BAO resulta que el presidente de la Dirección regional de Hacienda tiene la facultad de designar a los miembros de las Salas de Recurso a partir de las listas de los miembros de la comisión de recurso. Ninguna disposición legal le impide modificar discrecionalmente la composición de una Sala de Recurso para la instrucción de cada reclamación, incluso en el curso de la instrucción de una reclamación. A falta de disposición legal expresa que determine la duración del mandato de los miembros de las Salas de Recurso y que precise los casos de revocación, no puede considerarse que estos últimos dispongan de garantías suficientes contra intervenciones o presiones indebidas por parte del poder ejecutivo (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de febrero de 1999, Köllensperger y Atzwanger, C-103/97, Rec. p. I-551, apartado 21).

42 Por último y sobre todo, el presidente de la Dirección regional de Hacienda -al estar sujeto a posibles instrucciones del Ministro de Hacienda- puede recurrir contra una resolución de una Sala de Recurso (artículo 292 de la BAO) y defender en ese momento un punto de vista diferente del de la Sala que él preside.

43 En tales circunstancias, ni la prohibición establecida por el artículo 271, apartado 1, de la BAO de recibir instrucciones en el ejercicio de las funciones de miembro de una Sala de Recurso, ni la circunstancia de que, en la práctica, el presidente de la Dirección regional de Hacienda renuncie a ejercer él mismo las funciones de presidente de la Sala de Recurso que se le atribuye legalmente y designe para ello a otro miembro de la administración tributaria, ni el hecho de que el segundo miembro de la Sala procedente de la administración tributaria no intervenga en las cuestiones y en los procedimientos de los que se ocupa normalmente en el seno de dicha administración, bastan para garantizar la independencia de una Sala de Recurso.

44 De las consideraciones que anteceden resulta que una Sala de Recurso no constituye un órgano jurisdiccional en el sentido del artículo 234 CE y que, por consiguiente, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones remitidas por la Sala Quinta de Recurso.

Decisión sobre las costas

Costas

45 Los gastos efectuados por los Gobiernos austriaco y francés y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta)

declara:

El Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones planteadas por la Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mediante resolución de 2 de diciembre de 1999.