

|

61999J0516

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 30 maggio 2002. - Walter Schmid. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland - Austria. - Nozione di giurisdizione nazionale ai sensi dell'art. 234 CE - Incompetenza della Corte. - Causa C-516/99.

raccolta della giurisprudenza 2002 pagina I-04573

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

Questioni pregiudiziali - Rinvio alla Corte - Organo giurisdizionale nazionale ai sensi dell'art. 234 CE - Nozione - Camera d'appello di una direzione finanziaria regionale in Austria - Esclusione

(Art. 234 CE)

Massima

\$\$Per valutare se l'organo remittente possieda le caratteristiche di un giudice ai sensi dell'art. 234 CE, questione unicamente di diritto comunitario, occorre tener conto di un insieme di elementi quali l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente. Non presenta il requisito dell'indipendenza una camera d'appello di una direzione finanziaria regionale (amministrazione fiscale di seconda istanza) in Austria, che è competente in materia di ricorsi promossi contro le decisioni dell'amministrazione fiscale.

Infatti, la nozione di giurisdizione nazionale ai sensi dell'art. 234 CE può designare solo un'autorità che si trovi in posizione di terzietà rispetto a quella che ha adottato la decisione impugnata, qualità che non può essere riconosciuta ad un'autorità quale la camera d'appello, in quanto essa presenta un rapporto organico e funzionale con la direzione finanziaria regionale da cui emanano le decisioni dinanzi ad essa contestate.

(v. punti 34-38)

Parti

Nel procedimento C-516/99,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dal Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Austria) nella causa promossa da

Walter Schmid,

domanda vertente sull'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE),

LA CORTE

(Quinta Sezione),

composta dai sigg. P. Jann, presidente di sezione, S. von Bahr, D.A.O. Edward, M. Wathelet (relatore) e C.W.A. Timmermans, giudici,

avvocato generale: A. Tizzano

cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per il governo austriaco, dal sig. H. Dossi, in qualità di agente;

- per il governo francese, dalla sig.ra K. Rispal-Bellanger e dal sig. S. Seam, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai sigg. E. Traversa e K. Gross, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 29 gennaio 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 2 dicembre 1999, pervenuta alla Corte il 30 dicembre successivo, il Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (quinta sezione d'appello della direzione regionale delle finanze per Vienna, la Bassa-Austria e il Burgenland) ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, due questioni pregiudiziali relative all'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti artt. 56 CE e 58 CE).

2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di un procedimento d'appello proposto dal sig. Schmid, domiciliato in Austria, avverso l'accertamento dell'imposta sul reddito per l'anno 1997

emesso dal Finanzamt für den 9., 18. e 19. Bezirk in Wien (servizio delle imposte del 9., 18. e 19. circondario di Vienna), al fine di ottenere una riduzione dell'imposta sui dividendi che gli sono stati versati da una società con sede in uno Stato membro diverso dalla Repubblica d'Austria.

Ambito giuridico nazionale

3 Le disposizioni che rilevano nell'ambito della controversia di cui alla causa a qua sono quelle contenute nell'Einkommensteuergesetz 1988 (legge del 1988 relativa all'imposta sul reddito, BGBl. 1988, pag. 400; in prosieguo: l'«EStG»).

4 L'art. 93, nn. 1 e 2, punto 1, lett. a), dell'EStG, come modificato dalla legge federale pubblicata sul BGBl. 1996, pag. 201, dispone, per quanto riguarda i redditi di capitale soggetti a ritenuta d'imposta:

«1) Con riguardo a redditi di capitale nazionali (secondo comma) (...), l'imposta sui redditi viene riscossa mediante ritenuta fiscale applicabile ai redditi di capitale medesimi (Kapitalertragsteuer - ritenuta sui redditi di capitale).

2) I redditi di capitale sono considerati nazionali quando l'erogatore di tali redditi possiede la propria residenza, la propria direzione e la propria sede sul territorio nazionale ovvero quando costituisca una filiale sul territorio nazionale di un istituto di credito e si tratti di uno dei seguenti redditi di capitale:

1. a) partecipazione agli utili (dividendi), interessi ed altri proventi da azioni, quote di società a responsabilità limitata (...).

5 Conformemente all'art. 95, n. 1, dell'EStG, come modificato con legge federale pubblicata sul BGBl. 1996, pag. 201, l'imposta sul reddito di capitale ammonta al 25%.

6 L'art. 97 dell'EStG, come modificato con legge federale pubblicata sul BGBl. 1996, pag. 797, prevede:

«1) Per le persone fisiche e le persone giuridiche che percepiscono redditi di capitale, l'imposta sui redditi delle persone fisiche (imposte sui redditi delle persone giuridiche) relative ai redditi di capitale, soggetti alla tassazione prevista dall'art. 93, n. 2, punto 3, (...) si intende assolta con l'applicazione della ritenuta fiscale. Per le persone fisiche tale principio si applica anche ai redditi di capitale ai sensi dell'art. 93, n. 2, punto 1 (...).

2) Per le persone fisiche e le persone giuridiche che percepiscono redditi di capitale, l'imposta sui redditi (imposte sui redditi delle persone giuridiche) relativi a redditi di capitale nazionali conseguiti da titoli di credito non soggetti alla ritenuta sui redditi di capitale si intende assolta mediante versamento in autotassazione all'ente erogatore dei dividendi di un importo pari alla ritenuta sui redditi di capitale (...).

3) In caso di assolvimento dell'imposta ai sensi dei precedenti primo o secondo comma, i redditi di capitale non vengono più presi in considerazione né ai fini della determinazione complessiva dei ricavi né dei redditi (art. 2, n. 2). Tale principio si applica unicamente ai fini della determinazione dell'imposta sui redditi del contribuente.

(...).

7 L'art. 37, nn. 1 e 4, dell'ESTG, come modificato con legge federale pubblicata sul BGBl. 1996, pag. 797, disciplina la possibilità di optare per il regime a tasso ridotto della metà (procedimento detto «di tasso ridotto della metà» - «Halbsatzverfahren»), la quale riguarda l'imposta sui redditi dovuti a titolo di partecipazione in società:

«1) L'aliquota fiscale si riduce, per quanto riguarda

- i proventi da partecipazioni (quarto comma),

(...)

al 50% dell'aliquota fiscale media applicabile al reddito complessivo (...).

(...)

4) Costituiscono proventi da partecipazioni

1. i redditi da partecipazioni:

a) le partecipazioni agli utili di qualsiasi genere derivanti da partecipazioni a società di capitali nazionali ovvero da quote in cooperative commerciali o di lavoro e di consumo nazionali sotto forma di quote di società o di cooperative (...)

(...)».

Controversia di cui alla causa a qua e questioni pregiudiziali

8 Il sig. Schmid è domiciliato in Austria. Nel 1997, una parte dei suoi redditi era costituita da dividendi di azioni detenute nella società MAN AG, con sede in Germania.

9 Per il 1997, l'amministrazione fiscale austriaca ha incluso nella base imponibile sul reddito del sig. Schmid i dividendi provenienti da azioni di origine straniera da lui percepiti. L'aliquota di imposta media applicabile ai redditi del sig. Schmid, calcolata sulla base dell'insieme dei redditi di origine austriaca, dei redditi dei suoi capitali e dei suoi redditi di provenienza estera era del 27,17%. I redditi delle azioni di origine straniera detenute dal sig. Schmid sono stati tassati a tale aliquota.

10 L'imposta sul reddito dei capitali, già pagata dal sig. Schmid nella Repubblica federale di Germania, è stata integralmente imputata sul suo debito fiscale in Austria.

11 Il 3 dicembre 1998, il sig. Schmid interponeva appello avverso il suo accertamento d'imposta relativo al reddito del 1997. Con lettera 3 giugno 1999, chiedeva alla quinta sezione d'appello della direzione regionale delle finanze per Vienna, la Bassa-Austria e il Burgenland, che era l'amministrazione fiscale di secondo grado, di decidere sul suo ricorso. Chiedeva, in particolare, che i dividendi percepiti a titolo di azioni detenute nella MAN AG fossero assoggettati ad un'aliquota d'imposta pari alla metà di quella applicata ai suoi altri redditi, mentre il combinato disposto degli artt. 37 e 97 dell'ESTG, nella versione in vigore all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, non offrono al contribuente che percepisce dividendi da società di capitali con sede al di fuori dell'Austria la possibilità di optare per un'imposta ad aliquota ridotta della metà. Infatti, per un contribuente trovantesi in una siffatta situazione, i redditi di capitale risultanti dalla partecipazione in società situate in uno Stato diverso dalla Repubblica d'Austria vengono aggiunti ai suoi altri redditi soggetti all'imposta sul reddito all'aliquota di imposta media che ne consegue.

12 La quinta sezione d'appello vuole sapere se una normativa come quella prevista dagli artt. 37, nn. 1 e 4, e 97 dell'ESTG, nella versione in vigore all'epoca dei fatti di cui alla causa principale, sia

compatibile con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali.

13 Infatti, da un lato, i dividendi provenienti da azioni di origine austriaca sono soggetti in Austria all'imposta sui redditi di capitale, che assume in linea di principio la forma di una ritenuta alla fonte presso la società distributrice di dividendi e ha un carattere liberatorio, con la conseguenza che essi non sono inclusi nella base imponibile sul reddito. Il contribuente può tuttavia chiedere che tali dividendi non vengano soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo dell'imposta sul reddito di capitali, ma siano inclusi nella base di imponibile dell'imposta sul reddito, nel qual caso essi sono soggetti a tale imposta ad un'aliquota pari alla metà dell'aliquota di imposta media alla quale sono soggetti gli altri suoi redditi.

14 Dall'altro, i dividendi provenienti da azioni di origine straniera, che non sono soggetti in Austria alla ritenuta alla fonte a carattere liberatorio a titolo di imposta sul reddito di capitale, sono ivi, di conseguenza, integralmente soggetti all'imposta sul reddito e non possono del resto beneficiare dell'applicazione dell'aliquota di imposta ridotta della metà.

15 La quinta sezione d'appello vuole sapere se tale distinzione sia in contrasto con l'art. 73 B, n. 1, del Trattato e se, eventualmente, essa potrebbe essere giustificata ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. a), del Trattato. Il fatto che le società austriache distributrici di dividendi siano già state soggette in linea generale ad un'imposta sulle società del 34% potrebbe costituire una siffatta giustificazione. Essa non è tuttavia sicura di poterne dedurre una giustificazione obiettiva degli svantaggi che subiscono i contribuenti la cui situazione implica un elemento di estraneità.

16 Ciò considerato, la quinta sezione d'appello della direzione regionale delle finanze per Vienna, la Bassa-Austria ed il Burgenland ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni di cui all'art. 73 B, primo comma, nel combinato disposto con le disposizioni di cui all'art. 73 D, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, del Trattato CE [divenuto art. 56, primo comma, CE nel combinato disposto all'art. 58, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, CE] ostino ad una disciplina, del genere di quella contenuta nell'art. 97 dell'ESTG 1988 (legge in materia di imposte sui redditi), BGBl. 1988, pag. 400, nel testo pubblicato in BGBl. 1996, pag. 797, ai sensi della quale [in base al disposto di cui al paragrafo 1, primo comma, n. 1, lett. c), dell'Endbesteuerungsgesetzes (legge sulla tassazione complessiva; BGBl. 1993, pag. 11)], la tassazione complessiva dei dividendi, interessi ed altri redditi derivanti da azioni estere è esclusa, ove l'aliquota della ritenuta fiscale applicabile alle azioni nazionali ammonta al 25% e quella applicabile alle azioni estere può ammontare sino al 50%.

2) Se le disposizioni di cui all'art. 73 B, primo comma, in combinato disposto con le disposizioni di cui all'art. 73 D, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, del Trattato CE [divenuto art. 56, primo comma, CE in combinato disposto con l'art. 58, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, CE] ostino ad una disciplina, del genere di quella contenuta nell'art. 37, primo e quarto comma, dell'ESTG 1988 (in BGBl. 1988, pag. 400), a termini della quale gli utili di qualsiasi genere derivanti da partecipazioni a società di capitali nazionali costituite da quote societarie beneficiano di un'agevolazione consistente nell'applicazione di un'aliquota fiscale media applicata sulla metà dell'intero reddito, mentre gli utili di qualsiasi genere derivanti da una partecipazione a società di capitali con sede e direzione in un altro Stato membro ovvero in uno Stato terzo non godono di tale beneficio».

Sulla competenza della Corte

17 In limine, occorre verificare se la quinta sezione d'appello sia giudice nazionale ai sensi dell'art. 234 CE.

La normativa nazionale relativa alle sezioni di appello delle direzioni regionali delle finanze

18 L'art. 263, n. 1, della Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte; in prosieguo: la «BAO») prevede la creazione, per ciascun Land, di una commissione d'appello, le cui cause sono poste sotto la direzione del presidente della direzione regionale delle finanze. Ciascuna commissione di appello è composta, da un lato, da membri nominati dalle organizzazioni di categoria istituite per legge e, dall'altro, da membri nominati dal Ministro federale delle Finanze o dal presidente della direzione regionale dell'amministrazione finanziaria (art. 263, n. 2, della BAO) o dal presidente della direzione regionale delle Finanze. L'art. 267, n. 1, della BAO prevede che il mandato dei membri delle commissioni di appello è di una durata di sei anni.

19 Ai sensi dell'art. 270, n. 1, della BAO, il presidente della direzione regionale delle finanze forma le sezioni di appello e ne designa i membri a partire dagli elenchi dei membri della commissione di appello. In applicazione del n. 3 del detto articolo, ciascuna camera di appello è composta da cinque membri: un presidente, la cui funzione spetta al presidente della direzione regionale delle finanze (o a un funzionario dell'amministrazione delle finanze da lui nominato), un altro membro dell'amministrazione fiscale, nonché tre membri scelti tra i delegati delle organizzazioni professionali di categoria presso la commissione d'appello. Nessuna disposizione disciplina la questione della durata del mandato dei membri delle sezioni d'appello.

20 I membri delle sezioni di appello non sono soggetti, nell'esercizio delle loro funzioni, ad alcuna istruzione (art. 271, n. 1, della BAO). Essi prestano giuramento sull'onore di adottare decisioni imparziali (art. 271, n. 2, della BAO). In caso di legittima suspicione, essi debbono ricusarsi (art. 283, n. 3, della BAO).

21 Gli artt. 260, n. 2, e 261 della BAO definiscono i casi nei quali la sezione d'appello è competente a statuire. A tenore dell'art. 243 della BAO, l'appello è il solo mezzo legale previsto per ricorrere avverso una decisione dell'amministrazione tributaria.

22 Un procedimento orale dinanzi alla sezione d'appello si tiene se il presidente della sezione lo ritiene necessario, se la sezione lo decide su richiesta di uno dei suoi assessori o se una delle parti ne fa richiesta (art. 284, n. 1, della BAO). L'amministrazione fiscale che ha adottato la decisione impugnata non è essa stessa parte del procedimento dinanzi alla sezione d'appello.

23 La sezione di appello è abilitata a modificare sotto tutti gli aspetti la decisione impugnata nonché ad annullarla (art. 289, n. 2, della BAO).

24 Dall'art. 18, n. 1, del Bundes-Verfassungsgesetz (legge federale costituzionale), risulta che la sezione di appello non statuisce secondo equità, ma mette in opera norme di legge.

25 Stando ai documenti versati agli atti presentati alla Corte, è possibile proporre un ricorso avverso la decisione pronunciata da una sezione d'appello dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (tribunale amministrativo) o, se il motivo del ricorso è l'incostituzionalità, dinanzi al Verfassungsgerichtshof (corte costituzionale). In particolare, il presidente della direzione regionale delle finanze ha la facoltà di proporre presso la Corte amministrativa un ricorso avverso la decisione della sezione d'appello (art. 292 della BAO).

26 Le possibilità di correggere a posteriori la decisione della sezione d'appello sono definite dalla legge: esse consentono di correggere errori manifesti [art. 293, lett. a) e b), della BAO], annullare o modificare decisioni relative a vantaggi concessi in caso di mutamento di situazione (art. 294 della BAO) o di adattare una decisione derivata alla modifica dell'avviso di pagamento (art. 295 della BAO).

27 Una decisione della sezione di appello può essere annullata dal Ministero delle Finanze solo a motivo della illegittimità del suo contenuto, allorquando essa viene impugnata mediante ricorso presso la Corte amministrativa o la Corte costituzionale (art. 299 della BAO).

Osservazioni sottoposte alla Corte

28 A parere del governo austriaco, della Commissione e dello stesso ente che ha operato il rinvio, un'autorità come la quinta sezione d'appello deve essere considerata come una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE.

29 A loro avviso, una siffatta autorità soddisfa le condizioni poste dalla giurisprudenza della Corte, in particolare nella sentenza 17 settembre 1997, causa C-54/96, Dorsch Consult (Racc. pag. I-4961, punto 23 e giurisprudenza ivi citata), e cioè l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche, nonché la sua indipendenza.

30 Per quanto riguarda più precisamente il requisito dell'indipendenza, la quinta sezione d'appello sostiene che, conformemente all'art. 271, n. 1, della BAO, i membri delle sezioni di appello non sono, nell'esercizio delle loro funzioni, soggetti ad alcuna istruzione.

31 Per il governo austriaco l'indipendenza di un organo come una sezione d'appello non deriva esclusivamente dall'assenza di obblighi di eseguire istruzioni. Sottolinea infatti che critiche sono state sollevate nella dottrina nazionale circa il doppio ruolo del presidente della direzione regionale delle finanze, il quale, da un lato, è il capo di tale amministrazione finanziaria e, dall'altro, interviene nella composizione delle sezioni di appello e, circa la doppia funzione del funzionario della direzione regionale delle finanze che è altresì membro della sezione d'appello, il quale, da un lato, è legato da istruzioni nell'ambito del suo servizio e, dall'altro lato, non è soggetto ad alcuna istruzione in quanto membro della sezione di appello.

32 Il governo austriaco ritiene che tali obiezioni possano essere accantonate alla luce della prassi, la quale garantirebbe, per quanto riguarda i due membri della sezione d'appello appartenenti all'amministrazione finanziaria, l'esistenza di una separazione funzionale tra la sezione d'appello, chiamata a statuire sui reclami proposti contro le decisioni adottate dall'amministrazione regionale delle finanze, e i servizi di tale amministrazione le cui decisioni vengono contestate. Così, nei fatti, il presidente di una direzione regionale delle finanze non eserciterebbe egli stesso la funzione di presidente della sezione d'appello, e designerebbe un funzionario dell'amministrazione fiscale per esercitare tale funzione. Del resto, il secondo membro della sezione d'appello che proviene dall'amministrazione fiscale interverrebbe, nella sua qualifica di membro della sezione d'appello, solo al di fuori dei settori e dei procedimenti ai quali egli è normalmente preposto nella sua qualità di funzionario della detta amministrazione.

33 La Commissione rileva che, in quanto organi dell'amministrazione tributaria di secondo grado (art. 260, n. 2, della BAO), le sezioni d'appello sono integrate in questa amministrazione, quanto meno sul piano organizzativo. Essa ritiene tuttavia che vari elementi sono idonei a garantire l'indipendenza delle sezioni d'appello rispetto alla detta amministrazione: in primo luogo, la composizione delle sezioni d'appello, la cui maggioranza dei membri non proviene dall'amministrazione fiscale ma è delegata da organizzazioni professionali di categoria (art. 270, n. 3, della BAO); inoltre, la garanzia espressa dell'assenza di qualsiasi istruzione data ai membri delle sezioni di appello (art. 271, n. 1, della BAO) e l'obbligo, per questi ultimi, di ricusarsi in caso di legittima suspicione (art. 283 della BAO); infine, la facoltà per il presidente della direzione regionale delle finanze di introdurre presso la Corte amministrativa un ricorso avverso la decisione della sezione di appello (art. 292 della BAO), la quale parrebbe indicare che le sezioni di appello possono adottare una decisione sfavorevole all'amministrazione tributaria.

Giudizio della Corte

34 Secondo la costante giurisprudenza, per valutare se l'organo remittente possiede le caratteristiche di un giudice ai sensi dell'art. 234 CE, questione unicamente di diritto comunitario, la Corte tiene conto di un insieme di elementi quale l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente (v., in particolare, sentenze Dorsch Consult, già citata, punto 23 e giurisprudenza ivi citata, e 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 33).

35 Senza che occorra esaminare se le sezioni di appello soddisfino le altre condizioni che consentono di qualificare un'autorità come giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE, si deve constatare che non sembra che la condizioni dell'indipendenza sia soddisfatta.

36 Si deve ricordare a questo proposito che la nozione di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE può designare solo un'autorità che si trovi in posizione di terzietà rispetto a quella che ha adottato la decisione che costituisce oggetto del ricorso (sentenza 30 marzo 1993, causa C-24/92, Corbiau, Racc. pag. I-1277, punto 15).

37 L'autorità dinanzi alla quale viene proposto un ricorso avverso una decisione adottata dai servizi di un'amministrazione non può essere considerata in posizione di terzietà rispetto a tali servizi, e pertanto come una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE, quando presenta un rapporto organico con la detta amministrazione (v., in questo senso, la citata sentenza Corbiau, punto 16), a meno che il contesto giuridico nazionale sia idoneo a garantire una separazione funzionale tra, da un lato, i servizi dell'amministrazione di cui vengono impugnate le decisioni e, dall'altro, l'autorità che decide sui reclami proposti avverso le decisioni dei detti servizi senza ricevere alcuna istruzione dalle amministrazioni da cui tali servizi dipendono (v., in questo senso, citata sentenza Gabalfrisa e a., punto 39).

38 Orbene, si deve constatare che una sezione di appello presenta, con la direzione regionale delle finanze da cui promanano le decisioni contestate dinanzi ad essa, un rapporto organico e funzionale che si oppone a che sia ad essa riconosciuta la qualifica di terzi rispetto a tale amministrazione.

39 Infatti, per quanto riguarda, in primo luogo, l'esistenza di un rapporto organico, è pacifico che due dei cinque membri della sezione di appello appartengono all'amministrazione tributaria. E' degno di rilievo a questo proposito che il presidente della direzione regionale delle finanze sia membro di diritto della sezione d'appello, di cui egli esercita le funzioni di presidente, quanto meno secondo la formulazione della legge.

40 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'esistenza di un rapporto funzionale, si deve ricordare, innanzi tutto, che il funzionario della direzione regionale delle finanze che è il secondo membro della sezione d'appello proveniente dall'amministrazione tributaria continua, del resto, ad esercitare la sua attività in seno a tale amministrazione e, a tale titolo, è soggetto alle istruzioni dei suoi superiori gerarchici.

41 Infine, dall'art. 270, n. 1, della BAO risulta che il presidente della direzione regionale delle finanze ha il potere di designare i membri delle sezioni d'appello sulla base degli elenchi dei membri della commissione di appello. Nessuna disposizione di legge impedisce di modificare discrezionalmente la composizione di una sezione di appello per l'istruzione di ciascun reclamo, anche in corso di istruzione di un reclamo. In assenza di espressa disposizione legislativa che stabilisca la durata del mandato dei membri delle sezioni di appello e precisi i casi di revoca, questi ultimi non possono essere considerati poter fornire garanzie contro indebiti interventi o pressioni da parte del potere esecutivo (v., in questo senso, sentenza 4 febbraio 1999, causa C-103/97, Köllensperger e Atzwanger, Racc. pag. I-551, punto 21).

42 Infine, e soprattutto, il presidente della direzione regionale delle finanze può - essendo del resto soggetto alle eventuali istruzioni del Ministero delle Finanze - proporre un ricorso avverso una decisione di una sezione di appello (art. 292 della BAO) e difendere in tale situazione un punto di vista diverso da quello accolto dalla sezione da esso presieduta.

43 Ciò considerato, né il divieto sancito dall'art. 271, n. 1, della BAO di ricevere istruzioni nell'esercizio delle funzioni di membro di una sezione di appello, né la circostanza che, nella pratica, il presidente della direzione regionale delle finanze rinuncerebbe ad esercitare egli stesso le funzioni di presidente della sezione di appello che gli spettano di diritto e a tal fine designerebbe un altro membro dell'amministrazione tributaria, né il fatto che il secondo membro della sezione appartenente all'amministrazione tributaria non interverrebbe sulle questioni e nei procedimenti per i quali è normalmente incaricato in seno a tale amministrazione, sono sufficienti a garantire l'indipendenza di una sezione di appello.

44 Dalle considerazioni che precedono consegue che una sezione di appello non costituisce una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE e che, di conseguenza, la Corte non è competente a risolvere le questioni sottopostele dalla quinta sezione di appello.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

45 Le spese sostenute dai governi austriaco e francese, come pure dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE

(Quinta Sezione)

dichiara e statuisce:

La Corte di giustizia delle Comunità europee non è competente a risolvere le questioni sottoposte dal Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland con ordinanza 2 dicembre 1999.