CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO TIZZANO

presentate il 29 gennaio 2002 [1]

1. Con ordinanza del 21 dicembre 1999, la quinta camera d'appello della Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (nel prosieguo: la «camera d'appello») ha sottoposto alla Corte due quesiti pregiudiziali relativi all'interpretazione degli artt. 73 B e 73 D del Trattato CE (divenuti rispettivamente artt. 56 CE e 58 CE). In buona sostanza, la camera d'appello ha interrogato la Corte sulla compatibilità con il diritto comunitario di una normativa nazionale che disciplina in maniera differente l'imposizione fiscale sui redditi da capitale a seconda che questi siano prodotti da società nazionali o società straniere.

I — Quadro normativo

La normativa comunitaria

2. Le norme comunitarie che rilevano ai presenti fini sono gli artt. 73 B e 73 D del Trattato. Il primo dispone, al n. 1, che «sono vietate tutte le restrizioni ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi». Il secondo precisa tuttavia che:

«1. Le disposizioni dell'articolo 73 B non pregiudicano il diritto degli Stati membri:

a) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza o il luogo di collocamento del loro capitale;

b) di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie, o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, o

1 — Lingua originale: l'italiano.

di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza.

2. (...)

3. Le misure e le procedure di cui ai paragrafi 1 e 2 non devono costituire un mezzo di discriminazione arbitraria, né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali e dei pagamenti di cui all'articolo 73 B».

La normativa nazionale

3. Il sistema tributario austriaco prevede che la tassazione dei redditi delle società di capitali nazionali avvenga a due diversi livelli: a livello di società, mediante l'applicazione di un'imposta sugli utili da queste prodotti ad un tasso fisso del 34%; e a livello dell'azionariato, attraverso la tassazione dei dividendi e degli altri benefici distribuiti dalle società (c.d. redditi da capitale).

4. Con riferimento alla tassazione degli azionisti, che qui più direttamente interessa, la disciplina applicabile differisce a seconda che si tratti di redditi da capitale nazionali o stranieri, avendo presente che «i redditi da capitali sono considerati nazionali quando l'erogatore di tali redditi possieda la propria residenza, la propria direzione o la propria sede sul territorio nazionale ovvero quando costituisca una filiale sul territorio nazionale di un istituto di credito (...)» [2].

a) La tassazione dei redditi da capitale nazionali

5. Per tali redditi la normativa austriaca consente ai contribuenti di scegliere tra due opzioni: l'applicazione di una speciale imposta a carattere liberatorio ad un tasso fisso del 25%; ovvero l'applicazione dell'ordinaria imposta sui redditi con riduzione del 50% dell'aliquota fiscale.

6. Nel primo caso, il contribuente dovrà pagare un'imposta pari al 25% dei redditi da capitale, i quali, in virtù del c.d. carattere liberatorio dell'imposta, non saranno più soggetti all'ordinaria imposta sui redditi. I redditi da capitale non concorreranno quindi a determinare il reddito imponibile ai fini dell'applicazione di quest'ultima imposta; e ciò con la presumibile conseguenza di ridurre l'aliquota fiscale applicabile, il cui valore varia in funzione

2 — Art. 93, n. 2, della legge sulle imposte sui capitali (EStG, BGBl 1988/400), nel testo vigente nel 1997.

del livello dei redditi. L'imposta a carattere liberatorio è riscossa, in linea di principio, mediante ritenuta fiscale alla fonte (i.e. presso le società) [3]; in alcuni casi in cui non può procedersi a detta ritenuta è tuttavia previsto che l'imposta sia riscossa «mediante versamento in autotassazione all'ente erogatore dei dividenti di un importo pari alla ritenuta sui redditi di capitale» [4].

7. Qualora il contribuente decida di non avvalersi della speciale imposta a carattere liberatorio, si applicherà invece l'ordinaria imposta sui redditi con riduzione del 50% dell'aliquota fiscale [5]. In tal caso, i redditi da capitale concorreranno a determinare il reddito complessivo imponibile, con presumibile aumento dell'aliquota applicabile all'insieme dei redditi; in compenso, però, i redditi da capitale beneficeranno della riduzione del 50% dell'aliquota così determinata.

8. Per maggiore chiarezza conviene ancora osservare che non è possibile stabilire a priori quale dei due sistemi di tassazione sopra descritti sia in concreto più vantaggioso per il contribuente. Se è vero, infatti, che il secondo sistema conduce ad un'imposizione sui redditi da capitale inferiore o al massimo uguale a quella a carattere liberatorio (dato che l'aliquota di tassazione massima in Austria non può superare il 50%), è anche vero che tale sistema può comportare un aumento dell'aliquota applicabile agli altri redditi del contribuente. Ciò in quanto, come si è detto, a differenza di quanto avviene nel caso della tassazione a carattere liberatorio, il secondo sistema comporta che i redditi da capitale concorrano a determinare il reddito complessivo imponibile, con probabile aumento dell'aliquota applicabile sull'insieme dei redditi.

b) La tassazione dei redditi da capitale stranieri

9. La disciplina appena descritta si applica, come si è detto, ai soli redditi da capitale nazionali, mentre i redditi derivanti dalla partecipazione a società straniere sono soggetti all'ordinaria imposta sui redditi. Ciò significa che essi concorrono a determinare il reddito complessivo imponibile, con presumibile aumento dell'aliquota applicabile, e sono regolarmente sottoposti all'imposta sui redditi (che, come accennato, in Austria può arrivare fino al 50%) senza beneficiare di alcuna riduzione. Non solo, dunque, a tali redditi non si applica la speciale imposizione a tasso fisso del 25% con effetto liberatorio, ma essi non beneficiano neppure della riduzione del 50% dell'aliquota applicabile.

II — Fatti e procedura

10. Il sig. Schmid risiede in Austria. Nel 1997 il suo reddito è derivato essenzial-

3 — Art. 93, primo comma, legge cit.
4 — Art. 97, secondo comma, legge cit.
5 — Art. 37, legge cit.

mente da dividendi maturati da società aventi sede in Germania, ed in particolare dai dividendi maturati dalla MAN AG.

11. L'aliquota fiscale applicabile ai redditi del sig. Schmid in tale anno è stata calcolata dall'amministrazione finanziaria sulla base dell'insieme dei redditi di origine austriaca, dei redditi da capitale e dei redditi provenienti dall'estero. Operate le deduzioni previste, l'aliquota applicabile è stata fissata al 27,17% ed anche i redditi provenienti dalle azioni tedesche sono stati interamente assoggettati a tale tasso.

12. Il 3 dicembre 1998 il sig. Schmid ha proposto ricorso alla camera d'appello contro l'avviso d'imposta relativo all'anno 1997, sostenendo in particolare che i dividendi maturati dalle azioni ordinarie della MAN AG avrebbero dovuto essere assoggettati ad un'aliquota fiscale ridotta del 50%.

13. Nell'esame di tale ricorso, la camera d'appello ha ritenuto che sussistessero seri dubbi sulla compatibilità della normativa nazionale con quella comunitaria, rilevando che il diverso trattamento riservato ai redditi da capitale nazionali rispetto a quelli stranieri potrebbe costituire un ostacolo alla libera circolazione dei capitali garantita dal Trattato. Con ordinanza del 21 dicembre 1999 essa ha pertanto sospeso il giudizio ed ha sottoposto alla Corte di giustizia i seguenti quesiti pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni di cui all'art. 73b, primo comma, nel combinato disposto con le disposizioni di cui all'art. 73d, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, del Trattato CE [ora art. 56, primo comma, 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, EStG 1988 (legge in materia di imposte sui redditi), BGBl 1988/400, nel testo pubblicato in BGBl 1996/797, 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 1993/11] 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. 73b, primo comma, del combinato disposto con le disposizioni di cui all'art. 73d, n. 1, lett. a) e b), e n. 3, del Trattato CE [ora art. 56, primo comma, 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 nel paragrafo 37, primo e quarto comma, EStG 1988, in BGBl 1988/400, 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 ridotta dalla metà rispetto all'aliquota media applicata sull'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».

III — Analisi giuridica

Sulla ricevibilità

Argomenti delle parti

14. Nel procedimento che si è successivamente svolto dinanzi alla Corte di giustizia, oltre alla Repubblica austriaca, hanno presentato osservazioni la Repubblica francese e la Commissione. Le prime due hanno concluso nel senso della compatibilità della normativa nazionale con le pertinenti norme comunitarie; di avviso opposto è invece la Commissione, secondo la quale tale normativa contrasta con le disposizioni del Trattato in materia di libera circolazione dei capitali.

15. Per ottenere alcuni chiarimenti e precisazioni in merito alla complessa normativa nazionale sulla tassazione dei redditi da capitale, con lettera del 5 giugno 2001 la Corte ha posto alcune domande alla camera d'appello ai sensi dell'art. 104, n. 5, del suo regolamento di procedura. Con lettera del 27 giugno 2001 la camera d'appello ha risposto alle domande della Corte, fornendo ampi e dettagliati chiarimenti che hanno consentito di ricostruire con maggiore precisione il quadro normativo sopra sinteticamente descritto.

16. Prima di esaminare nel merito i riferiti quesiti pregiudiziali occorre valutare se la camera d'appello sia una giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE e se dunque la Corte sia competente a pronunciarsi su detti quesiti. Sia la Commissione che il governo austriaco hanno infatti manifestato qualche dubbio al riguardo, pur concludendo in definitiva entrambi nel senso della natura giurisdizionale di quell'organo. Ma della questione è sembrata consapevole la stessa camera d'appello, dato che nell'ordinanza di rinvio essa si è premurata di indicare le ragioni per le quali, a suo giudizio, deve esserle riconosciuta natura di giurisdizione ai sensi dell'art. 234.

17. Osservo peraltro che i dubbi non riguardano tutti gli elementi che generalmente la Corte prende in considerazione a questo fine. Com'è noto, infatti, «secondo una giurisprudenza costante, per valutare se l'organo remittente possegga le caratteristiche di un giudice ai sensi dell'art. 177 del Trattato, questione unicamente di diritto comunitario, la Corte tiene conto di un insieme di elementi quali l'origine legale dell'organo, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizio-

ne, la natura contraddittoria del procedimento, il fatto che l'organo applichi norme giuridiche e che sia indipendente» [6]. Orbene, le perplessità sorte nel caso di specie attengono unicamente alla «terzietà» della camera d'appello (requisito che nella giurisprudenza della Corte sembra essere assorbito in quello dell'indipendenza dell'organo) ed alla natura contraddittoria del relativo procedimento. Sono invece fuor di dubbio la sua origine legale, il suo carattere permanente, l'obbligatorietà della sua giurisdizione ed il fatto che essa applichi norme giuridiche. Qui di seguito mi limiterò quindi ad accertare se la camera d'appello possegga anche i primi due requisiti.

18. Con riferimento alla «terzietà» delle camere d'appello, i dubbi manifestati nella specie nascono dal fatto che, come notano la Commissione e il governo austriaco, dette camere sono chiamate a giudicare le decisioni dell'amministrazione finanziaria cui esse stesse appartengono. Come emerge infatti anche dall'ordinanza di rinvio, le camere d'appello sono organi delle direzioni regionali dell'amministrazione finanziaria, i cui presidenti assumono in principio anche la loro presidenza, a meno che non decidano di nominare in loro vece un funzionario dell'amministrazione. Più in particolare, in seno alle direzioni regionali dell'amministrazione finanziaria sono istituite delle commissioni d'appello, i cui componenti sono in parte delegati da organizzazioni professionali ed in parte nominati dal ministro federale delle finanze o dai presidenti delle direzioni regionali; nell'ambito di tali commissioni, i presidenti delle direzioni regionali formano poi diverse camere d'appello composte da cinque membri: il presidente, un funzionario dell'amministrazione finanziaria e tre delegati delle organizzazioni professionali. Oltre a tale legame strutturale con l'amministrazione, a giudizio della Commissione, indurrebbe a dubitare della «terzietà» delle camere d'appello anche il fatto che esse partecipano in qualità di parti convenute agli eventuali giudizi promossi dinanzi alla Corte amministrativa contro le loro decisioni.

19. Nonostante tali rilievi, la Commissione ritiene tuttavia che nella specie il requisito della «terzietà» non faccia difetto, atteso che:

— una norma costituzionale (l'art. 271, n. 1, BAO) stabilisce che nell'esercizio delle loro funzioni i componenti delle camere d'appello non soggiacciono ad alcun vincolo o direttiva;

— è previsto che essi giurino sul proprio onore di prendere decisioni imparziali (art. 271, n. 2, BAO);

— la legge stabilisce i casi di incompatibilità in presenza dei quali i membri

6 — Sentenza 29 novembre 2001, causa C-17/00, De Coster, Racc. pag. I-9445, punto 10.

delle camere d'appello sono tenuti ad astenersi e le parti possono ricusarli (artt. 76 e 283 BAO);

— la maggioranza dei membri delle camere d'appello è costituita da membri delegati dalle organizzazioni professionali e non da funzionari dell'amministrazione;

— i presidenti delle direzioni regionali dell'amministrazione finanziaria possono ricorrere dinanzi alla Corte amministrativa contro le decisioni delle camere d'appello, il che dimostrerebbe che dette decisioni possono anche essere sfavorevoli all'amministrazione.

20. Il governo austriaco, per parte sua, ricorda anzitutto che una parte della dottrina nazionale dubita della «terzietà» delle camere d'appello essenzialmente per due ragioni: in primo luogo, a causa del «doppio ruolo» svolto dai presidenti delle direzioni regionali, che, oltre ad essere a capo di tali amministrazioni, intervengono nella formazione delle camere d'appello e ne assumono in principio la presidenza; in secondo luogo, a causa dell'«utilizzazione mista» dei funzionari che compongono le camere d'appello, i quali coniugano l'attività svolta in seno a tali camere con quella normalmente svolta presso l'amministrazione finanziaria. Tuttavia, tali obiezioni sono superate da un'altra parte della dottrina in nome della prassi generalmente seguita, secondo la quale, da un lato, i presidenti delle direzioni regionali dell'amministrazione finanziaria non assumono direttamente la presidenza delle camere d'appello e, dall'altro, i funzionari che compongono dette camere non intervengono sulle questioni e nelle procedure di cui si occupano normalmente in seno all'amministrazione finanziaria. Alla luce di tale prassi e delle menzionate disposizioni sui casi di incompatibilità dei funzionari, il governo austriaco ritiene che sussistano argomenti per sostenere che le camere d'appello siano organi giurisdizionali ai sensi dell'art. 234 CE.

21. In tal senso, come detto, si è espressamente pronunciato anche l'organo remittente, facendo leva sul ricordato art. 271, n. 1, BAO, che sottrae i membri delle camere d'appello da ogni vincolo o direttiva esterni.

22. Quanto poi al requisito del contraddittorio, la camera d'appello afferma che non può dubitarsi della natura contraddittoria della procedura che dinanzi ad essa si svolge, dato che è ampiamente riconosciuto alle parti (i.e. ai contribuenti) il diritto di far valere per iscritto il loro punto di vista e di partecipare ad un'eventuale udienza (artt. 115, n. 2, 161, n. 3, 183, n. 4, 279 e 284, n. 1, BAO). Solo la Commissione ha manifestato qualche perplessità in proposito, dato che non è prevista la partecipazione alla procedura dell'amministrazione finanziaria «di prima istanza». Tenuto conto però del potere conferito ai presidenti delle direzioni regionali di impugnare le

decisioni delle camere d'appello, la Commissione ritiene che si possa nondimeno sostenere la natura contraddittoria della procedura di cui trattasi; e ciò specie se si considera che, secondo la giurisprudenza della Corte, «il requisito del procedimento in contraddittorio non è un criterio assoluto» [7].

Valutazione

23. Venendo ad un apprezzamento della questione, credo di poter limitare il mio esame ai due punti controversi nel presente caso, senza quindi considerare gli altri requisiti richiesti dalla Corte; né a maggior ragione mi pare il caso di riaprire in questa sede una discussione sulla idoneità degli stessi, considerati singolarmente o nel loro insieme, a fungere da criteri di qualificazione della natura degli organi remittenti.

24. Cominciando dunque dal requisito del contraddittorio, osservo subito che i dubbi espressi dalla Commissione non mi sembrano giustificati. Ritengo infatti che il carattere contraddittorio della procedura in esame sia sufficientemente garantito dall'ampia possibilità offerta ai contribuenti che contestano le decisioni dell'amministrazione finanziaria di far valere il loro punto di vista davanti alle camere d'appello. Il fatto che l'amministrazione finanziaria non sia formalmente rappresentata nell'ambito delle procedure istruite da un suo stesso organo può al più far dubitare, come dirò tra breve, dell'effettiva «terzietà» dell'organo giudicante, ma non mi sembra sufficiente ad escludere il carattere contraddittorio di quelle procedure.

25. Più complessa e controversa è invece la questione della «terzietà» delle camere d'appello, e cioè del fatto che esse possano effettivamente essere considerate come soggetti terzi, da un lato, rispetto ai contribuenti che presentano ricorso e, dall'altro, rispetto all'amministrazione finanziaria che ha adottato le decisioni impugnate.

26. Ricordo al riguardo che in alcuni precedenti la Corte ha espressamente e specificamente considerato la «terzietà» degli organi remittenti quale requisito necessario per riconoscere loro la natura di giurisdizioni ai sensi dell'art. 234 CE, e ciò specie nei casi in cui detti organi appartenevano alle stesse amministrazioni che avevano adottato le decisioni dinanzi ad essi impugnate [8]. Così, nella sentenza Corbiau la Corte ha chiaramente precisato che «la nozione di giudice riveste un carattere comunitario e che, per la sua stessa natura, può designare solo un'autorità che si trova in posizione di terzietà

7 — Sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa (Racc. pag. I-1577, punto 37). Nello stesso senso la Commissione richiama anche la sentenza 17 settembre 1997, causa C-54/96, Dorsch Consult (Racc. pag. I-4961, punto 31).

8 — La Corte non si è invece soffermata in modo specifico sul requisito in questione in alcuni casi in cui l'ordinanza di rinvio proveniva da organi amministrativi, di cui era ugualmente contestata l'indipendenza, non incardinati nelle stesse amministrazioni responsabili delle decisioni impugnate (v. ad es. le sentenze 17 settembre 1997, Dorsch Consult, cit., e 4 febbraio 1999, causa C-103/97, Köllensperger, Racc. pag. I-551).

rispetto a quella che ha adottato la decisione che costituisce oggetto del ricorso» [9]. In quel caso, la posizione di «terzietà» è stata in particolare esclusa per il direttore delle imposte dirette ed indirette del Lussemburgo, in quanto, «[c]ollocato a capo di tale amministrazione, egli presenta[va] un *legame organico evidente* con i servizi che [avevano] accertato l'imposizione contestata e contro cui [era] rivolto il reclamo presentato dinanzi a lui». Una conferma di tale constatazione è stata inoltre rinvenuta dalla Corte nel «fatto che, in occasione di un eventuale ricorso dinanzi al Consiglio di Stato, detto direttore [sarebbe stato] *parte in causa*» [10].

27. Analogamente, nella sentenza Gabalfrisa la Corte ha ritenuto necessario valutare se i Tribunales Económico-Administrativos spagnoli si trovassero «in posizione di terzietà rispetto agli uffici che [avevano] adottato la decisione impugnata, con l'indipendenza necessaria per poter essere considerati giudici ai sensi dell'art. 177 del Trattato» [11]. In quel caso, in particolare, la questione si era posta in quanto, come sottolineato dall'avvocato generale Saggio, «il Tribunal económico-administrativo, per ammissione dello stesso governo spagnolo, formalmente non [faceva] parte dell'amministrazione della giustizia, risultando invece organicamente incardinato all'interno del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ministerio de Economia y Hacienda)», vale a dire «della stessa amministrazione i cui atti [erano] oggetto di ricorso, dinanzi al Tribunal, da parte dei contribuenti» [12]. Tale legame organico con il Ministero delle Finanze non è stato tuttavia ritenuto sufficiente dalla Corte per escludere la «terzietà» dell'organo remittente, dato che la normativa spagnola garantiva «una *separazione funzionale* tra (...) gli uffici dell'Amministrazione delle finanze incaricati della gestione, riscossione e liquidazione e (...) i Tribunales Económico-Administrativos, che [statuivano] sui ricorsi avverso le decisioni dei detti uffici senza ricevere nessuna istruzione dall'Amministrazione finanziaria». In tale sentenza, dunque, la Corte non ha tanto dato rilevanza al fatto che l'organo remittente ed i servizi che avevano adottato la decisione impugnata fossero incardinati nell'ambito della stessa amministrazione, quanto piuttosto al fatto che in quel caso era garantita una netta separazione funzionale tra gli stessi [13].

28. Ciò posto, senza che sia necessario pronunciarsi in questa sede sull'effettiva coerenza dei ricordati precedenti e sull'op-

9 — Sentenza 30 marzo 1993, causa C-24/92, Corbiau (Racc. pag.-I-1277, punto 15).

10 — Punto 16; il corsivo è mio.

11 — Sent. cit, punto 40.

12 — Paragrafo 16 delle conclusioni.

13 — Vale la pena di osservare che in quel caso la *separazione funzionale* in seno all'amministrazione finanziaria spagnola comportava che i membri dei Tribunales Económico-Administrativos non potessero prestare servizio allo stesso tempo negli «uffici dell'Amministrazione delle finanze incaricati della gestione, riscossione e liquidazione». Con riferimento a tale aspetto mi pare anche utile sottolineare che nella sentenza De Coster, cit., la Corte ha riconosciuto l'indipendenza e l'imparzialità del Collegio giurisdizionale della Regione di Bruxelles-Capitale in considerazione, tra l'altro, della prevista incompatibilità tra la funzione di membro di tale Collegio e l'appartenenza alle amministrazioni comunali responsabili delle decisioni impugnabili dinanzi a detto organo (punto 19 della sentenza).

portunità di riconsiderare, come pure è stato suggerito [14], l'approccio meno rigoroso adottato nella sentenza Gabalfrisa, mi sembra evidente che, secondo i criteri di valutazione seguiti nelle due sentenze dianzi citate, le camere d'appello non si trovano comunque in una posizione di «terzietà».

29. Al riguardo osservo anzitutto che le camere d'appello sono organi delle direzioni regionali dell'amministrazione finanziaria, vale a dire delle stesse amministrazioni competenti ad adottare le decisioni sottoposte al loro giudizio. Come sottolineato dal governo austriaco, inoltre, tale collegamento strutturale con l'amministrazione finanziaria è ulteriormente rinsaldato:

i) dal particolare ruolo affidato ai presidenti delle direzioni regionali, che, oltre ad essere a capo di tali rami dell'amministrazione, assumono (almeno in linea di principio) anche la presidenza delle camere d'appello ed intervengono nella loro formazione, scegliendo discrezionalmente i membri delle commissioni d'appello che devono comporre ciascuna camera [15];

ii) dal fatto che anche il secondo membro delle camere d'appello proveniente dall'amministrazione finanziaria continua a svolgere normalmente le proprie funzioni in seno a detta amministrazione.

30. Non solo quindi nella specie sussiste quell'«*evidente legame organico*» con l'amministrazione finanziaria che nella sentenza Corbiau aveva indotto a negare la natura giurisdizionale del direttore delle imposte, ma per i membri delle camere d'appello provenienti dall'amministrazione finanziaria (tra cui il presidente) non è neppure prevista quella forma di «*separazione funzionale*» che, ai sensi della giurisprudenza Gabalfrisa, potrebbe comunque garantire la «terzietà» dell'organo giudicante. Né, del resto, tali obiezioni di principio possono essere superate in virtù della prassi richiamata dal governo austriaco, secondo la quale, da un lato, i presidenti delle direzioni regionali non assumono direttamente la presidenza delle camere d'appello e, dall'altro, i funzionari che compongono dette camere non intervengono sulle questioni e nelle procedure di cui si occupano normalmente in seno all'amministrazione finanziaria. È chiaro infatti che la natura giurisdizionale degli organi remittenti deve essere valutata in base alla vigente normativa degli Stati membri e non a mere prassi nazionali, liberamente modificabili dai soggetti interessati e difficilmente riscontrabili dalla Corte.

31. Che le camere d'appello non siano soggetti «terzi» rispetto ai servizi dell'am-

14 — In proposito mi limito qui a segnalare che i criteri seguiti nella sentenza Gabalfrisa sono stati apertamente e fermamente criticati dall'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nelle conclusioni presentate il 28 giugno 2001 nella causa C-17/00, De Coster, paragrafi 26-28.

15 — I presidenti delle direzioni regionali possono formare a loro discrezione le camere d'appello, scegliendone liberamente i membri tra i numerosi componenti delle commissioni d'appello, col solo vincolo di rispettare la prescritta proporzione tra i funzionari dell'amministrazione finanziaria e i membri delegati dalle organizzazioni professionali. Il potere discrezionale dei presidenti delle direzioni regionali sembra peraltro accresciuto dal fatto che, a quanto risulta, le camere d'appello non sono costituite per un periodo predeterminato, ma sono composte *ad hoc* per le diverse cause.

ministrazione finanziaria da cui provengono le decisioni impugnate mi sembra inoltre confermato da due ulteriori elementi. In primo luogo, dal fatto che detti servizi non assumono il ruolo di «parte» nel procedimento dinanzi alle camere d'appello, al quale possono partecipare solo i contribuenti che contestano le decisioni dell'amministrazione finanziaria. La mancata partecipazione al procedimento dei servizi responsabili della decisione impugnata contraddice infatti l'idea che le camere d'appello si trovino in posizione di «terzietà» rispetto a due parti contrapposte, e sembra al contrario presupporre che in quella sede siano le stesse camere a tutelare gli interessi dell'amministrazione. In secondo luogo, quanto detto mi pare confermato anche dal fatto che, come sottolineato dalla Commissione, le camere d'appello partecipano in qualità di parti convenute agli eventuali giudizi promossi dinanzi alla Corte amministrativa contro le loro decisioni. La possibilità di difendere la propria decisione davanti ad un giudice amministrativo ed il fatto di assumere il ruolo di parte nel relativo procedimento mi sembrano infatti difficilmente conciliabili con la posizione di «terzietà» che deve contraddistinguere la funzione giurisdizionale. Ciò emerge chiaramente, del resto, dalla sentenza Corbiau, dov'è precisato che l'assenza del requisito della «terzietà» in capo al direttore delle imposte era «confermata (...) dal fatto che, in occasione di un eventuale ricorso dinanzi al Consiglio di Stato, detto direttore è parte in causa» [16].

32. I due elementi sopra considerati inducono, a mio avviso, a ritenere che le procedure dinanzi alle camere d'appello costituiscano in realtà dei semplici ricorsi amministrativi, mediante i quali i contribuenti possono far riesaminare le decisioni dell'amministrazione finanziaria da organi appositamente creati in seno alla stessa amministrazione (cui partecipano anche soggetti esterni), ai quali è riconosciuto uno speciale statuto d'indipendenza. Osservo del resto che, in assenza di una netta separazione funzionale rispetto ai servizi da cui provengono le decisioni contestate, il solo fatto che i membri di tali organi amministrativi siano sottratti al controllo e alle direttive dei superiori gerarchici non vale di per sé a garantire la «terzietà» degli organi in questione [17].

33. Alla luce delle considerazioni che precedono ritengo dunque che le camere d'appello non si trovino in una posizione di «terzietà» rispetto ai contribuenti che presentano ricorso, da un lato, ed all'amministrazione finanziaria che ha adottato le decisioni impugnate, dall'altro. Ne discende che non può riconoscersi loro natura di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE e che, di conseguenza, la Corte non è competente a pronunciarsi sui quesiti pregiudiziali ad essa sottoposti. È appena il caso di sottolineare comunque che tale conclusione non rischia in alcun modo di pregiudicare l'applicazione uniforme del diritto comunitario, posto che le decisioni delle camere d'appello possono essere impugnate dinanzi alla Corte amministra-

16 — Punto 16.

17 — È interessante osservare al riguardo che nelle sue conclusioni nella causa Corbiau l'avvocato generale Darmon aveva ritenuto che il direttore delle imposte non si trovasse in posizione di «terzietà», sebbene fosse stato riferito alla Corte che nello svolgere il «compito di risolvere una controversia tra l'amministrazione che esso dirige ed un contribuente che contesta la decisione adottata da uno dei suoi servizi», egli era «del tutto indipendente sia dal suo ministro che dall'amministrazione che egli dirige» (paragrafo 29 delle conclusioni).

tiva, la cui natura di giurisdizione ai sensi dell'art. 234 CE non solleva dubbio alcuno.

Sul merito

34. Considerate le conclusioni cui sono giunto con riferimento alla ricevibilità della presente questione pregiudiziale, esaminerò solo a titolo subordinato i quesiti sottoposti alla Corte.

35. Ricordo al riguardo che con il primo quesito la camera d'appello ha sostanzialmente chiesto se sia compatibile con il diritto comunitario, ed in particolare con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali, una normativa nazionale che prevede per i soli redditi da capitale nazionali la possibilità di applicare la speciale imposta a carattere liberatorio sopra descritta. Con il secondo quesito è chiesto invece se sia compatibile con il diritto comunitario una normativa nazionale secondo la quale, in caso di applicazione dell'ordinaria imposta sui redditi, solo i redditi da capitale nazionali possono beneficiare di una riduzione del 50% dell'aliquota applicabile.

36. Considerato che, come si è visto, i sistemi di tassazione cui si riferiscono i due quesiti possono essere alternativamente scelti dai (soli) titolari di redditi da capitale nazionali, ritengo che convenga procedere ad un'analisi congiunta di detti sistemi, in modo da poter valutare nel suo complesso la compatibilità della disciplina in esame con il diritto comunitario. Ritengo, cioè, che convenga valutare se sia conforme con le disposizioni del Trattato sulla libera circolazione dei capitali il fatto di consentire ai titolari di redditi da capitale nazionali la possibilità di scegliere tra uno dei due sistemi di tassazione dianzi descritti, mentre ai redditi da capitale stranieri si applica solo l'ordinaria imposta sui redditi senza riduzioni di aliquota.

37. A tal fine si dovrà anzitutto stabilire se una disciplina del tipo di quella in esame possa determinare una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato, per poi valutare, in caso affermativo, se detta disciplina possa essere giustificata ai sensi dell'art. 73 D.

Sul carattere restrittivo della disciplina in esame

38. Per il primo aspetto, devo anzitutto ricordare che «costituiscono restrizioni ai movimenti dei capitali, ai sensi [dell'art. 73 B del Trattato], misure imposte da uno Stato membro atte a dissuadere i

suoi residenti dal (...) compiere investimenti in altri Stati membri» [18]. Più in particolare, la Corte ha precisato che «il fatto di subordinare la concessione di un vantaggio fiscale in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche in possesso di azioni, come l'esenzione dei dividendi, alla condizione che i dividendi provengano da società stabilite sul territorio nazionale costituisce una restrizione ai movimenti di capitali» [19]. Ciò in quanto una siffatta disciplina:

— da un lato, «ha l'effetto di dissuadere i cittadini residenti [nello Stato membro interessato] dall'investire i loro capitali nelle società aventi sede in un altro Stato membro»;

— dall'altro, «produce anche un effetto restrittivo nei riguardi delle società stabilite in altri Stati membri, in quanto costituisce, nei loro confronti, un ostacolo alla raccolta di capitali [nello Stato membro interessato] nei limiti in cui i dividendi da esse versati ai residenti [di detto Stato] sono trattati in maniera meno favorevole, sul piano fiscale, rispetto ai dividendi distribuiti da una società stabilita [in quello stesso Stato], con la conseguenza di rendere meno attraenti, per gli investitori residenti [nello Stato membro in questione], le loro azioni o quote di capitale sociale rispetto a quelle di società aventi sede in [detto] Stato membro» [20].

39. Così precisata la nozione di «restrizione ai movimenti di capitali» ai sensi dell'art. 73 B, mi sembra evidente che ben si debba identificare una siffatta restrizione in una disciplina, come quella in esame, che per i redditi da capitale nazionali consente di scegliere tra l'imposta a carattere liberatorio al tasso fisso del 25% e l'ordinaria imposta sui redditi con aliquota ridotta del 50%, mentre per i redditi da capitale stranieri prescrive l'applicazione dell'ordinaria imposta sui redditi senza riduzioni di aliquota. Non vi sono dubbi, infatti, che una siffatta normativa riservi un trattamento di favore ai redditi da capitale nazionali, scoraggiando gli investitori nazionali dall'acquisire partecipazioni in società di altri Stati membri e determinando per queste ultime un ostacolo alla raccolta di capitali nello Stato membro interessato.

40. Che la disciplina austriaca in questione accordi un trattamento di favore ai redditi da capitale nazionali rispetto a quelli stranieri emerge del resto con evidenza proprio rispetto al caso che è all'origine della controversia principale.

41. I redditi da capitale che il sig. Schmid ha ricavato da società tedesche hanno infatti concorso a determinare il suo red-

18 — Sentenza 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-7587, punto 18); nello stesso senso sentenze 14 novembre 1995, Svensson e Gustavsson, causa C-484/93 (Racc. pag. I-3955, punto 10); 16 marzo 1999, causa C-222/97, Trummer e Mayer (Racc. pag. I-1661, punto 26); 14 ottobre 1999, causa C-439/97, Sandoz (Racc. pag. I-7041, punto 19).

19 — Sentenza 6 giugno 2000, causa C-35/98, Verkooijen (Racc. pag. I-4071, punto 36).

20 — Sentenza Verkooijen, punti 34 e 35.

dito imponibile e sono stati assoggettati all'ordinaria imposta sui redditi con aliquota del 27,17%, senza beneficiare di alcuna riduzione. Se i medesimi redditi fossero stati invece prodotti da una società austriaca, il sig. Schmid avrebbe potuto scegliere tra le seguenti opzioni: i) assoggettare tali redditi all'imposta liberatoria, con la conseguenza che essi non avrebbero concorso a determinare il suo reddito imponibile (il che avrebbe comportato una diminuzione dell'aliquota applicabile agli altri redditi) e sarebbe stata applicata loro l'aliquota fissa del 25%; e ii) assoggettare i redditi in questione all'ordinaria imposta sui redditi con riduzione di aliquota del 50%. Non v'è dubbio, quindi, che i redditi da capitale che il sig. Schmid ha ricavato da società tedesche hanno ricevuto in Austria un trattamento fiscale deteriore rispetto a quello che i medesimi redditi avrebbero ricevuto se fossero stati prodotti da società austriache.

42. Quanto detto porta dunque a ritenere che, riservando un trattamento fiscale di favore ai redditi da capitale nazionali rispetto a quelli stranieri, la disciplina in esame comporta una restrizione ai movimenti di capitali in principio vietata dall'art. 73 B del Trattato.

Sulla possibile giustificazione della disciplina in esame in base all'art. 73 D

43. Il fatto però che una disciplina nazionale del tipo di quella in esame determini una restrizione ai movimenti di capitali ai sensi dell'art. 73 B del Trattato non comporta necessariamente, come anticipato, la sua incompatibilità con le norme sulla libera circolazione di capitali. Ricordo nuovamente infatti che, ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, del Trattato, «[l]e disposizioni dell'articolo 73 B non pregiudicano il diritto degli Stati membri (...) di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda (...) il luogo di collocamento del loro capitale», né il diritto «di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali» [21]. Per rispondere ai quesiti pregiudiziali formulati dalla camera d'appello si dovrà ancora valutare, dunque, se la disciplina in esame possa essere giustificata in base all'art. 73 D, n. 1, del Trattato.

44. Al riguardo, devo anzitutto ricordare che tale disposizione, in quanto autorizza una deroga al principio fondamentale della libera circolazione dei capitali [22], dev'essere interpretata restrittivamente e comunque non può giustificare disposizioni e misure nazionali che costituiscano «un mezzo di discriminazione arbitraria» o «una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali (...) di cui all'articolo 73 B» (art. 73 D, n. 3, del Trattato). Ne discende che le restrizioni derivanti da una disciplina del tipo di quella in esame possono essere ammesse in forza dell'art. 73 D, n. 1, solo qualora le differenze di trattamento tra i redditi da capitale nazionali e quelli stranieri siano oggettivamente giustificate dalla

21 — Art. 73 D, n. 1, lett. a) e b).

22 — Sentenza 14 marzo 2000, causa C-54/99, Eglise de scientologie (Racc. pag. I-1335 punto 17).

differenza delle situazioni o da motivi imperativi di interesse generale [23]. Ricordo, del resto, che con riferimento alle misure volte ad impedire violazioni della normativa fiscale nazionale la Corte ha già avuto modo di chiarire che «[a]ffinché un provvedimento possa rientrare nelle previsioni dell'art. 73 D del Trattato, deve rispettare il principio di proporzionalità, nel senso che deve essere idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo che esso persegue e che non vada al di là di quanto è necessario per conseguirlo» [24]; a tal fine, detto provvedimento deve inoltre essere «necessari[o] alla tutela degli scopi perseguiti», che non devono essere perseguibili «con provvedimenti meno restrittivi della libera circolazione dei capitali» [25].

45. Per stabilire se le restrizioni ai movimenti dei capitali derivanti dalla disciplina fiscale in questione possano essere ammesse in forza dell'art. 73 D, n. 1, del Trattato, si deve quindi valutare se, come sostengono i governi austriaco e francese, le differenze di trattamento tra i redditi da capitale nazionali e quelli stranieri siano oggettivamente giustificate e non comportino quindi discriminazioni arbitrarie o restrizioni dissimulate alla libera circolazione dei capitali.

46. A tal riguardo, la Repubblica d'Austria afferma in primo luogo che l'imposta a carattere liberatorio è prevista per i soli redditi prodotti da società nazionali perché essa presuppone necessariamente un sostituto d'imposta che in forza del diritto austriaco possa essere obbligato a procedere alla ritenuta alla fonte. Poiché nel caso di redditi da capitale prodotti da società stabilite in altri Stati membri un simile obbligo non potrebbe essere imposto, sarebbe tecnicamente impossibile applicare in quelle ipotesi l'imposta a carattere liberatorio.

47. Tale argomentazione non mi pare tuttavia convincente. Se è vero infatti che per applicare in Austria la ritenuta alla fonte è necessaria la presenza di un sostituto d'imposta in quel paese, non è ugualmente vero, però, che l'imposta a carattere liberatorio presupponga necessariamente una ritenuta alla fonte. Ritengo in effetti che, per riscuotere un'imposta del tipo di quella in esame (caratterizzata da un'aliquota fissa del 25% e dall'effetto liberatorio), potrebbero essere previste modalità tecniche diverse e tali da poter essere applicate senza problemi anche ai redditi prodotti da società straniere.

23 — In questo senso mi sembra che vada letta la sentenza Verkooijen, che con riferimento all'art. 73 D, n. 1, lett. a), ha richiamato la giurisprudenza della Corte secondo cui, «sin da prima dell'entrata in vigore [di quella disposizione], disposizioni fiscali nazionali del tipo di quelle considerate da tale articolo, in quanto operavano talune distinzioni, in particolare fondate sulla residenza dei contribuenti, potevano essere compatibili con il diritto comunitario qualora si applicassero a situazioni non obiettivamente comparabili (v., in particolare, sentenza 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker, Racc. pag. I-225) o potessero essere giustificate da motivi imperativi di interesse generale, ed in particolare in base alla coerenza del regime fiscale (sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, Racc. pag. I-249, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-305)» (punto 43).

24 — Sentenza 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio (Racc. pag. I-7587, punto 41).

25 — Sentenza 14 dicembre 1995, cause riunite C-163/94, C-165/94 e C-250/94, Sanz de Lera e a. (Racc. pag. I-4821, punto 23).

48. Come sottolineato dalla Commissione, del resto, un esempio in tal senso è offerto dalla stessa normativa austriaca sopra descritta, secondo la quale, in determinati casi in cui non può procedersi alla ritenuta alla fonte, l'imposta a carattere liberatorio può essere riscossa «mediante versamento in autotassazione all'ente erogatore dei dividenti di un importo pari alla ritenuta sui redditi di capitale» [26]. Per i redditi provenienti da società straniere potrebbe dunque prevedersi una simile forma di «versamento in autotassazione» all'amministrazione finanziaria, che consenta di applicare anche a tali redditi l'imposta a carattere liberatorio e di eliminare così le constatate restrizioni ai movimenti di capitali.

49. In secondo luogo, per quanto riguarda la riduzione del 50% dell'aliquota in caso di assoggettamento dei redditi da capitale nazionali all'ordinaria imposta sui redditi, i governi austriaco e francese sostengono che tale riduzione s'impone per garantire la coerenza del sistema fiscale nazionale e che tale finalità, ai sensi delle sentenze Bachmann e Commissione/Belgio [27], può «giustificare una normativa tale da restringere le libertà fondamentali» [28]. La disciplina in esame sarebbe in particolare giustificata dal fatto che gli utili prodotti dalle società stabilite in Austria sono già sottoposti in quel paese ad un'imposta a tasso fisso del 34% e sarebbe dunque incongruo tassare nuovamente gli stessi utili al momento della loro distribuzione agli azionisti, assoggettandoli integralmente all'imposta sui redditi.

50. Di diverso avviso è invece la Commissione, che considera ingiustificato il diverso trattamento dei dividendi a seconda che siano maturati da società nazionali o straniere. Essa sottolinea in particolare che la disciplina in esame non può essere giustificata dall'invocata esigenza di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale onde evitare una forma di doppia imposizione (in senso economico), dato che l'imposta sulle società e quelle sui redditi da capitale interessano soggetti differenti.

51. Sembra anche a me, in effetti, che nella specie non possa legittimamente invocarsi l'esigenza richiamata dalle sentenze Bachmann e Commissione/Belgio. Ricordo, infatti, che in quei casi «esisteva, trattandosi di un solo e stesso contribuente, un *legame diretto tra la concessione di un vantaggio fiscale e la compensazione di tale vantaggio con un prelievo fiscale*, effettuati nell'ambito di una stessa imposta. Si trattava, in concreto, del legame tra la deducibilità dei contributi e la tassazione delle somme dovute dagli assicuratori in esecuzione dei contratti d'assicurazione contro la vecchiaia e il decesso, legame che occorreva preservare per salvaguardare la coerenza del regime fiscale controverso» [29]. Nel caso in esame non sussiste invece un legame diretto tra l'imposta sulle società e l'applicazione dell'imposta sui redditi con aliquota ridotta del 50%, dato che, come nel caso Verkooijen, «[s]i tratta di due imposte distinte che gravano su contribuenti distinti» (le società e gli azionisti) [30]. Conforme-

26 — Art. 97, secondo comma, legge cit.

27 — Sentenze 28 gennaio 1992, causa C-204/90, Bachmann, e causa C-300/90, Commissione/Belgio, citate alla nota 23.

28 — Sentenza Verkooijen, punto 56.

29 — Sentenza Verkooijen, punto 57; il corsivo è mio.

30 — Sentenza Verkooijen, punto 58.

mente a quanto stabilito nella sentenza Verkooijen, non ritengo dunque che le restrizioni ai movimenti di capitali derivanti dalla disciplina in esame possano essere giustificate dall'esigenza di garantire la coerenza del regime fiscale nazionale.

52. In terzo luogo, la Repubblica d'Austria ritiene che la disciplina in esame possa essere giustificata per il fatto che per i soli redditi da capitale stranieri è consentita la deduzione di «spese professionali», che non concorrono quindi a determinare il reddito imponibile complessivo.

53. Anche tale argomento può tuttavia essere agevolmente respinto alla luce della sentenza Verkooijen. Per scartare l'analogo argomento dei Paesi Bassi «relativo ad un eventuale vantaggio fiscale per i contribuenti che [riscuotevano in quel paese] dividendi di società aventi sede in un altro Stato membro», in quella sentenza la Corte ha infatti ritenuto sufficiente «rilevare che risulta da una giurisprudenza costante che un trattamento fiscale sfavorevole in contrasto con una libertà fondamentale non può essere giustificato dall'esistenza di altri vantaggi fiscali, anche supponendo che tali vantaggi esistano» [31].

54. Il governo francese sostiene infine che, se l'imposizione a carattere liberatorio o la riduzione dell'aliquota fossero estese ai dividendi distribuiti da società stabilite in altri Stati membri, l'amministrazione fiscale del paese di residenza dell'azionista non potrebbe controllare in maniera efficace gli utili prodotti da dette società. La disciplina in esame potrebbe quindi essere giustificata ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, lett. b), del Trattato, secondo cui le disposizioni dell'articolo 73 B non pregiudicano il diritto degli Stati membri «di prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali».

55. A mio avviso, tuttavia, tale argomentazione non ha fondamento. È evidente infatti che la disciplina in esame non garantisce in alcun modo l'efficacia dei controlli fiscali, dato che il trattamento meno favorevole riservato ai redditi da capitale stranieri non consente affatto di controllare che questi siano regolarmente dichiarati al fisco austriaco al fine del loro assoggettamento all'ordinaria imposta sui redditi.

56. Da quanto precede risulta pertanto che gli elementi invocati dai governi austriaco e francese non possono giustificare, ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, del Trattato, le restrizioni ai movimenti di capitali deri-

31 — Sentenza Verkooijen, punto 61.

vanti dalla disciplina fiscale in esame. Si deve dunque concludere che l'art. 73 B, n. 1, del Trattato osta ad una disciplina del tipo di quella in esame, che consente ai soli titolari di redditi da capitale nazionali di scegliere tra la speciale imposta a carattere liberatorio e l'ordinaria imposta sui redditi con riduzione dell'aliquota del 50%, mentre prevede che ai redditi da capitale stranieri si applichi necessariamente l'ordinaria imposta sui redditi senza riduzioni di aliquota.

Conclusioni

57. Alla luce delle considerazioni che precedono propongo pertanto di dichiarare che la Corte non è competente a pronunciarsi sui quesiti pregiudiziali formulati dalla camera d'appello. Qualora tuttavia la Corte dovesse affermare la propria competenza, propongo di rispondere a detti quesiti nei seguenti termini:

«L'art. 73 B, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 56, n. 1, CE) osta ad una disciplina del tipo di quella prevista dagli artt. 37 e 97 EStG 1988 (BGBl 1988/400) nel testo pubblicato in BGBl 1996/797, la quale consente ai soli titolari di redditi da capitale nazionali di scegliere tra la speciale imposta a carattere liberatorio e l'ordinaria imposta sui redditi con riduzione dell'aliquota del 50%, mentre prevede che ai redditi da capitale stranieri si applichi necessariamente l'ordinaria imposta sui redditi senza riduzioni di aliquota. Tale disciplina non può essere giustificata ai sensi dell'art. 73 D, n. 1, del Trattato CE (divenuto art. 58, n. 1, CE)».