Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
HOGAN
presentate il 1º ottobre 2019 [1]

Causa C-274/14

Banco de Santander SA

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal-Económico Administrativo Central (Tribunale amministrativo economico centrale, Spagna)]

«Rinvio pregiudiziale – Aiuti di Stato – Regime fiscale – Imposta sulle società – Deduzione – Ammortamento dell'avviamento finanziario risultante da acquisizione di partecipazioni azionarie almeno del 5% da parte di imprese con domicilio fiscale in Spagna in imprese con domicilio fiscale al di fuori di detto Stato membro – Articolo 267 TFUE – Ricevibilità del rinvio pregiudiziale – Definizione di "organo giurisdizionale" – Indipendenza – Incompetenza della Corte»

I. Introduzione

1. Nelle sue conclusioni presentate il 7 ottobre 1999 nelle cause riunite Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489), l'avvocato generale Saggio ha ritenuto che un giudice tributario spagnolo, il Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunale amministrativo economico regionale della Catalogna, Spagna) non costituisse un organo giurisdizionale ai sensi dell'articolo 177 del Trattato CE (ora articolo 267 TFUE) [2]. Non essendo persuaso del fatto che il Tribunale amministrativo economico regionale della Catalogna potesse essere considerato sufficientemente indipendente da soddisfare i requisiti stabiliti dalla Corte, ha concluso che esso non poteva essere propriamente considerato un organo giurisdizionale ai sensi della disposizione ora divenuta l'articolo 267 TFUE.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer nella causa De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punto 26), nelle quali egli ha fatto riferimento al progressivo allentamento del requisito dell'indipendenza, culminato nella sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). L'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer ha concordato con la valutazione espressa dall'avvocato generale Saggio nelle conclusioni presentate il 7 ottobre 1999 nelle cause riunite Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489) e nelle sue conclusioni nella causa De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366, punto 28) ha affermato che «[i] membri del Tribunal económico-administrativo sono funzionari dell'amministrazione, nominati dal Ministro, il quale può rimuoverli dall'incarico, senza attenersi ad ipotesi chiaramente e tassativamente previste dalla legge. Pertanto, non può affermarsi che le norme di funzionamento dell'organo garantiscano l'inamovibilità dei suoi membri e, pertanto, appare dubbio che quest'ultimo disponga di un'indipendenza tale da poter resistere di fronte a indebiti interventi e pressioni da parte del potere esecutivo». L'avvocato generale Ruiz-Jarabo Colomer ha concluso che i Tribunali amministrativi economici non possono essere considerati organi «giurisdizionali».

2. A tal fine, l'avvocato generale Saggio ha sottolineato la vicinanza strutturale del Tribunale amministrativo economico regionale della Catalogna rispetto al Ministerio de Economía y Hacienda (Ministero spagnolo dell'Economia e delle Finanze [3]), nonché il fatto che il presidente e i membri del Tribunale erano «funzionari dell'amministrazione, nominati con provvedimento del Ministro» [4]. Egli ha inoltre rilevato che il ministro disponeva del potere di revocare il mandato dei membri del Tribunale, potere «che non appare peraltro ancorato ad ipotesi chiaramente e tassativamente previste dalla legge» [5].

3. Si dà il caso che, nella sua sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), la Corte abbia disatteso le conclusioni dell'avvocato generale Saggio. Essa ha statuito che vi era «una separazione funzionale tra, da un canto, gli uffici dell'Amministrazione delle finanze incaricati della gestione, riscossione e liquidazione» delle imposte e, dall'altro lato, il Tribunale amministrativo economico regionale della Catalogna, che statuiva «sui ricorsi avverso le decisioni dei detti uffici senza ricevere nessuna istruzione dall'Amministrazione finanziaria» [6].

4. Da quando è stata pronunciata la sentenza del 21 marzo 2000 nella causa Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145) il diritto dell'Unione non è rimasto immobile. L'articolo 2 TUE stabilisce, ora, che l'Unione si fonda sul valore del rispetto dello Stato di diritto. L'articolo 19, paragrafo 2, TUE stabilisce che i giudici e gli avvocati generali della Corte di giustizia «sono scelti tra personalità che offrano tutte le garanzie di indipendenza». L'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») prevede il diritto a un ricorso effettivo e a che la causa sia esaminata «da un giudice indipendente e imparziale».

5. In linea con questi progressi del Trattato e della Carta, la Corte ha successivamente sviluppato un imponente filone giurisprudenziale che si occupa dei requisiti di indipendenza del giudice. Gran parte di tale recente giurisprudenza è stata riassunta dalla Corte nella sua sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117).

6. In tale sentenza, la Corte ha sottolineato che l'indipendenza dei giudici nazionali è essenziale «per il buon funzionamento del sistema di cooperazione giudiziaria costituito dal meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 267 TFUE» [7]. Il contenuto essenziale di tali requisiti di indipendenza dei giudici è stato quindi mirabilmente riassunto dalla Corte nei seguenti termini:

«L'indipendenza dei giudici nazionali è essenziale, in particolare, per il buon funzionamento del sistema di cooperazione giudiziaria costituito dal meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 267 TFUE, in quanto (…) tale meccanismo può essere attivato unicamente da un organo, incaricato di applicare il diritto dell'Unione, che soddisfi, segnatamente, tale criterio di indipendenza.

La nozione di indipendenza presuppone, in particolare, che l'organo di cui trattasi eserciti le sue funzioni giurisdizionali in piena autonomia, senza vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di alcuno e senza ricevere ordini o istruzioni da alcuna fonte, e che esso sia quindi tutelato da interventi o pressioni dall'esterno idonei a compromettere l'indipendenza di giudizio dei suoi membri e ad influenzare le loro decisioni (…).

3 V. conclusioni dell'avvocato generale Saggio nelle cause riunite Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, paragrafo 15). Risulta dal fascicolo dinanzi alla Corte che il Ministero spagnolo competente sia, oggi, il Ministero delle Finanze e della Funzione pubblica (El Ministerio de Hacienda y Función Pública). Tuttavia, al fine di evitare equivoci, continuerò a fare riferimento al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

4 V. conclusioni dell'avvocato generale Saggio nelle cause riunite Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, paragrafo 16).

5 Conclusioni dell'avvocato generale Saggio nelle cause riunite Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, paragrafo 16).

6 Sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 39).

7 Sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punto 43).

Orbene, al pari dell'*inamovibilità* dei membri dell'organo di cui trattasi (v., in particolare, sentenza del 19 settembre 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punto 51), il fatto che questi ultimi percepiscano una retribuzione di livello adeguato all'importanza delle funzioni che esercitano costituisce una garanzia inerente all'indipendenza dei giudici» [8].

II. Contesto del rinvio pregiudiziale

7. Tutto ciò è posto in luce dalla presente domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, proposta dal Tribunal Económico-Administrativo Central de Madrid (Tribunale amministrativo economico centrale di Madrid; in prosieguo: il «TEAC»), con decisione del 2 aprile 2014, depositata presso la cancelleria della Corte il 5 giugno 2014. Sebbene il presente rinvio provenga dal TEAC, vi sono altri organi analoghi nelle varie comunità autonome della Spagna. Nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), la domanda di pronuncia pregiudiziale è stata proposta dal Tribunale amministrativo economico regionale della Catalogna, ma non assume alcuna rilevanza, ai presenti fini, il fatto che il tribunale amministrativo economico abbia la sua sede centrale a Madrid (come nella presente causa) o in una comunità autonoma (come nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145).

8. Nella presente causa, il rinvio pregiudiziale concerne, principalmente, l'interpretazione della decisione 2011/5/CE della Commissione, del 28 ottobre 2009 (che si occupa degli aspetti relativi agli aiuti di Stato di un regime fiscale speciale spagnolo, il quale prevede l'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario a seguito dell'acquisizione di partecipazioni azionarie estere), così come applicato dal Regno di Spagna [9]. Il rinvio solleva inoltre la questione della validità della decisione della Commissione di avviare un procedimento ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE in relazione all'aiuto di Stato SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere [10], e della decisione (UE) 2015/314 della Commissione, del 15 ottobre 2014, relativa all'aiuto di Stato SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) cui la Spagna ha dato esecuzione – Regime di ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere [notificata con il numero C(2014) 7280] [11].

9. Il presente rinvio pregiudiziale si inserisce nel contesto di un ricorso presentato dal Banco de Santander dinanzi al TEAC contro l'avviso di liquidazione del servizio di ispezione tributaria spagnolo. Tale avviso è stato emesso a seguito dell'acquisizione da parte del Banco de Santander, nel maggio 2002, dell'intero capitale della società tedesca AKB per una somma pari a EUR 1 099 999 999. Circa sei mesi dopo, il Banco de Santander ha ceduto le azioni della AKB a due società collegate. Il Banco de Santander ha sostenuto, in ultima analisi, che l'avviamento finanziario associato a tale operazione poteva essere ammortizzato conformemente alle agevolazioni previste dalla legislazione fiscale spagnola.

10. Ai fini delle presenti conclusioni non è necessario esaminare in dettaglio il merito del rinvio pregiudiziale e neppure le vicende processuali piuttosto intricate di tale rinvio, che è rimasto sospeso fin dal momento della sua proposizione, nel 2014, in ragione dell'esistenza di una molteplicità di altri procedimenti nei quali è stata contestata, dinanzi al Tribunale e alla Corte, la legittimità della decisione

8 Sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117, punti da 43 a 45). Il corsivo è mio.

9 Decisione della Commissione relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 7, pag. 48).

10 GU 2013, C 258, pag. 8.

11 GU 2015, L 56, pag. 38.

2011/5, in particolare nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 21 dicembre 2016, Commissione/World Duty Free Group e a. (C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981) [12]. Desidero osservare, inoltre, che anche la legittimità della decisione 2015/314 è attualmente oggetto di sindacato dinanzi al Tribunale [13].

III. Sulla competenza della Corte

11. Il motivo per cui ho solo succintamente accennato al merito del rinvio pregiudiziale e alle vicende del procedimento sino ad oggi consiste nel fatto che, attualmente, si pone una sola questione dinanzi alla Corte, ossia se il TEAC sia «un organo giurisdizionale» ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

12. Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il TEAC afferma che i tribunali amministrativi economici sono organi giurisdizionali ai sensi dell'articolo 267 TFUE, poiché soddisfano le condizioni stabilite dalla giurisprudenza della Corte. Il TEAC ha dichiarato che tale posizione è stata confermata dalla sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). Si può osservare che, al punto 38 della sua sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), la Corte ha affermato che tra gli elementi da prendere in considerazione nella valutazione della qualità di «organo giurisdizionale», figurano il fondamento 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. Nelle sue osservazioni, la Commissione ha sollevato dubbi in merito all'indipendenza del TEAC. Con decisione del 30 aprile 2019, la Corte ha deciso che avrebbe dovuto essere esaminata, in primo luogo, la questione concernente la sua competenza a pronunciarsi sul rinvio pregiudiziale. La Corte ha sottoposto alle parti una serie di quesiti scritti concernenti la sua competenza, affinché esse potessero presentare osservazioni scritte a tale riguardo, e ha tenuto un'udienza il 2 luglio 2019.

13. Se il TEAC non si qualificasse come «organo giurisdizionale», in tal caso le questioni pregiudiziali da esso proposte non potrebbero essere esaminate, poiché la Corte non sarebbe competente a pronunciarsi sul rinvio. Tuttavia, qualora si dovesse giungere alla conclusione opposta, allora ovviamente la Corte sarebbe tenuta ad occuparsi del merito di tali questioni, nell'ambito di una pronuncia posteriore.

14. Tutto ciò solleva, a sua volta, la questione fondamentale di stabilire se la sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145) resti valida alla luce degli sviluppi della giurisprudenza della Corte a seguito della pronuncia di tale sentenza.

15. A mio avviso, la decisione della Corte in tale causa, ai sensi della quale i tribunali amministrativi economici godevano di garanzie di indipendenza sufficienti per potersi qualificare come organi giurisdizionali ai sensi dell'articolo 267 TFUE, non è più sostenibile, non da ultimo alla luce della posizione espressa dalla Corte in pronunce successive, quali la sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117). Ritengo pertanto che, nella presente causa, non ci si debba conformare alla sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145). Ne consegue pertanto che, per quanto mi riguarda, non ritengo che il TEAC goda di un grado di indipendenza sufficiente per poter essere qualificato come «organo giurisdizionale» ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Da ciò discende, a sua volta, che la Corte non è competente a pronunciarsi sulle questioni sollevate dal TEAC.

12 Con il suo ricorso nella causa C-20/15 P, la Commissione europea ha chiesto alla Corte di annullare la sentenza del 7 novembre 2014, Autogrill España/Commissione (T-219/10, EU:T:2014:939), in cui il Tribunale ha annullato l'articolo 1, paragrafo 1 e l'articolo 4 della decisione 2011/5. La Corte ha annullato la sentenza e rinviato la causa al Tribunale. Nella sua sentenza del 15 novembre 2018, World Duty Free Group/Commissione (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), il Tribunale ha respinto la domanda di annullamento della decisione 2011/5. Nella causa C-64/19 P, il 29 gennaio 2019 il Regno di Spagna ha impugnato la sentenza del Tribunale del 15 novembre 2018 nella causa T-219/10 RENV World Duty Free Group/Commissione (GU 2019, C 112, pag. 36).

13 V., ad esempio, causa T-252/15: ricorso proposto il 21 maggio 2015, Ferrovial e a./Commissione (GU 2015, C 245, pag. 35).

16. Prima di esporre i motivi per cui sono giunto a tale conclusione, è necessario esaminare la legislazione e la prassi spagnola pertinenti.

A. Legislazione e prassi spagnola pertinenti

17. Le norme che attualmente disciplinano il TEAC sono contenute in una serie di leggi e decreti spagnoli. La funzione del TEAC consiste nel pronunciarsi sui ricorsi presentati contro atti amministrativi emanati, tra l'altro, dagli organi del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Detta funzione è stata originariamente attribuita ai tribunali amministrativi economici con il regio decreto legge del 16 giugno 1924.

18. L'attuale disciplina del TEAC è contenuta principalmente nella Ley 58/2003 General Tributaria (legge n. 58/2003 che istituisce il codice generale tributario) del 17 dicembre 2003 (in prosieguo: la «LGT»)[14] e dal Real Decreto 520/2005 (regio decreto n. 520/2005), del 13 maggio 2005[15]. Detto decreto, tuttavia, ha subito varie modifiche.

1. Nomina e revoca del presidente e dei membri del TEAC

19. Il presidente[16] e i membri[17] del TEAC sono funzionari pubblici responsabili della risoluzione di controversie fiscali. Essi sono nominati dal governo spagnolo (Consiglio dei ministri) con regio decreto, su proposta del ministro dell'Economia e delle Finanze, tra i funzionari pubblici che possiedono, in tale settore, l'esperienza e il prestigio necessari. Inoltre, i vari tribunali amministrativi economici (ivi compreso il TEAC) non operano sotto la responsabilità del dipartimento della giustizia o di un organo responsabile dell'organizzazione giudiziaria, ma formano piuttosto parte integrante del Ministero dell'Economia e delle Finanze[18].

20. Sebbene i membri del TEAC non siano responsabili, di per sé, dell'effettiva gestione e riscossione delle imposte, è tuttavia difficile evitare l'impressione che il TEAC stesso sia parte integrante dell'intero sistema di amministrazione fiscale in Spagna.

21. Il Banco de Santander ha osservato che il mandato del presidente e dei membri del TEAC è a tempo indeterminato e può perdurare fino al loro pensionamento. Inoltre, il fatto che il presidente e i membri del TEAC siano nominati e revocati tramite decreto dal Consiglio dei ministri, che è il supremo organo collegiale del potere esecutivo, evita qualsiasi ingerenza ad opera dell'amministrazione fiscale. Inoltre, secondo il Banco de Santander, il potere dell'esecutivo di nominare, revocare o non rinnovare il mandato dei membri di un tribunale non incide, di per sé, sulla loro indipendenza. Esso sostiene altresì che il potere di nominare e revocare membri su base discrezionale non è motivo di stupore, poiché esistono mandati a tempo indeterminato. In realtà, le conseguenze di tale potere sono analoghe a quelle del potere di non rinnovare un mandato a tempo determinato.

22. Il governo spagnolo ha affermato che i membri dei tribunali amministrativi economici sono nominati per un mandato a tempo indeterminato e su di essi non si ripercuotono le modifiche nella composizione del governo. Ciò è riscontrabile in relazione al TEAC, i cui membri sono nominati per un mandato di lungo periodo, anche decenni, indipendentemente dai mutamenti sulla scena politica

14 BOE n. 302 del 18 dicembre 2003, pag. 44987.

15 BOE, n. 126, del 27 maggio 2005, pag. 17835.

16 Il presidente ha il grado di direttore generale del Ministero dell'Economia e delle Finanze

17 Essi hanno il grado di vicedirettore generale del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

18 V. articolo 6 del Real Decreto 1113/2018 (regio decreto n. 1113/2018) del 7 settembre 2018. Si deve osservare che, malgrado il fatto che i tribunali amministrativi economici rispondano del proprio operato alla Segreteria di Stato per le Finanze, l'articolo 6, paragrafo 1, del Real Decreto 1113/2018 (regio decreto n. 1113/2018) stabilisce che ciò non pregiudica l'indipendenza funzionale degli stessi nella risoluzione di controversie economico-amministrative.

nel corso delle legislature, di durata quadriennale. Inoltre, secondo il governo spagnolo, i membri dei tribunali amministrativi economici sono sottoposti alle stesse regole in materia di astensione e ricusazione applicabili ai giudici amministrativi. Siffatte regole sono espressamente previste dalla legislazione spagnola e si applicano in modo del tutto normale. L'indipendenza dei tribunali amministrativi economici è rafforzata dal fatto che i loro membri possono formulare opinioni dissenzienti.

23. Desidero osservare che il potere del Consiglio dei ministri di nominare i membri del TEAC si estende anche al potere di revocarne il mandato, poiché, a quanto risulta, i membri del TEAC possono essere rimossi dall'incarico attraverso la mera pubblicazione di un regio decreto nel Bollettino Ufficiale spagnolo [19]. Infatti, come rilevato dalla Commissione nelle sue risposte scritte ad alcuni quesiti specificamente sottoposti alle parti dalla Corte, tale potere è stato esercitato frequentemente negli ultimi anni.

24. Così, ad esempio, come indicato dalla Commissione, il 13 gennaio 2012 sono stati revocati i mandati del presidente [20] e di un membro [21] del TEAC, e tale membro è stato nominato nuovo presidente del TEAC [22]. Analogamente, il 1º giugno 2018, è stato revocato il mandato del presidente [23] del TEAC ed è stato nominato un nuovo presidente [24]. Il 6 luglio 2018 è stato revocato il mandato di quattro membri del TEAC ed è stato confermato il mandato di altri otto membri [25].

25. Naturalmente non è mia intenzione instillare dubbi o lanciare accuse sulla legittimità delle singole nomine o delle revoche delle cariche portate all'attenzione della Corte dalla Commissione. Tuttavia, per quanto molti membri dei vari tribunali amministrativi economici (ivi compreso il TEAC) possano indubbiamente rimanere in carica per un lungo periodo di tempo [26] – circostanza evidenziata dal governo spagnolo – è comunque singolare che non vi siano chiare garanzie legislative a salvaguardia dell'inamovibilità del presidente e dei membri di tali organi, salvo che per giusta causa o incapacità.

26. A questo proposito, la storia ha dato ragione all'avvocato generale Saggio che, nella causa che ha condotto alla sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145) ha espresso preoccupazioni in ragione del fatto che l'esercizio del potere di revoca «non appare (…) ancorato ad ipotesi chiaramente e tassativamente previste dalla legge» [27]. In definitiva, allo stato attuale della legislazione spagnola, il presidente e i membri del TEAC ricoprono le loro funzioni per volontà e desiderio del governo spagnolo (Consiglio dei ministri). Pertanto, il Presidente e i membri del TEAC non beneficiano, né in astratto né in concreto, di un mandato fisso, né di garanzie di inamovibilità, salvo per giusta causa o incapacità, secondo le modalità che rappresentano un aspetto usuale e indispensabile dell'indipendenza dei giudici e che riflettono sia la teoria che la pratica delle costituzioni e delle leggi fondamentali di tutti gli Stati membri dell'Unione.

19 Articolo 29, paragrafo 2, del regio decreto n. 520/2005.

20 Real Decreto 117/2012 (regio decreto n. 117/2012) del 13 gennaio 2012, BOE n. 12 del 14 gennaio 2012, pag. 2867.

21 Real Decreto 118/2012 (regio decreto n. 118/2012) del 13 gennaio 2012, BOE n. 12 del 14 gennaio 2012, pag. 2877.

22 Real Decreto 125/2012 (regio decreto n. 125/2012) del 13 gennaio 2012, BOE n. 12 del 14 gennaio 2012, pag. 2884.

23 Real Decreto 614/2018 (regio decreto n. 614/2018) del 22 giugno 2018, BOE n. 152 del 23 giugno 2018, pag. 64031.

24 Real Decreto 620/2018 (regio decreto n. 620/2018) del 22 giugno 2018, BOE n. 152 del 23 giugno 2018, pag. 64037.

25 Real Decreto 836/2018 (regio decreto n. 836/2018) del 6 luglio 2018, BOE n. 164 del 7 luglio 2018, pag. 68370.

26 Forse, per effetto, almeno parzialmente, della durata a tempo indeterminato del loro mandato.

27 Conclusioni nelle cause riunite Gabalfrisa e a., (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:1999:489, paragrafo 16).

2. Articolo 243 della LGT – ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza

27. La competenza dei tribunali amministrativi economici è obbligatoria ed è possibile ricorrere ai giudici ordinari spagnoli soltanto qualora la controversia non sia risolta entro un anno [28]. Parimenti, è pacifico che i tribunali amministrativi economici (ivi compreso il TEAC) siano vincolati al diritto applicabile e applichino le norme giuridiche convenzionali nella risoluzione di tali controversie fiscali.

28. Oltre ai ricorsi ordinari presso il TEAC avverso le decisioni dei tribunali amministrativi economici regionali e locali [29], l'articolo 243 della LGT prevede anche quello che viene descritto come ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza [30].

29. Dalle disposizioni dell'articolo 243 della LGT risulta chiaramente che le autorità fiscali spagnole possono proporre un ricorso straordinario a una sezione speciale del TEAC, quando reputano che una o più decisioni adottate da tale organismo siano errate.

30. È alquanto singolare che il ricorso in questione possa essere presentato solo dal direttore generale delle imposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze [31], nonostante il fatto che esso siederà nella Sezione Speciale del TEAC in qualità di membro, unitamente al direttore generale dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, al direttore generale o al direttore del dipartimento dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale dal quale dipende funzionalmente l'organo che ha adottato l'atto al quale si riferisce la decisione oggetto di ricorso e al presidente del Consiglio per la difesa dei contribuenti.

31. È decisamente singolare anche la circostanza che il direttore generale del dipartimento dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale sia membro della Sezione Speciale, composta da otto persone, nonostante il fatto che la decisione oggetto di ricorso sia stata pronunciata dall'Agenzia di cui è direttore. A mio avviso, ciò è contrario alla massima nemo judex in causa sua e, per definizione, al principio fondamentale di cui all'articolo 47, secondo comma, della Carta, che esige un giudice indipendente e imparziale.

28 V. articoli 240, paragrafo 1, e 249 della LGT.

29 V. articolo 241 della LGT.

30 L'articolo 243 della LGT, rubricato «Ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza», prevede quanto segue:
«1. Avverso le decisioni in materia tributaria pronunciate dal tribunale amministrativo economico centrale, il direttore generale delle imposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze può proporre un ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza, qualora non concordi con il contenuto di tali decisioni.
Detto ricorso straordinario può essere altresì proposto dai direttori generali delle imposte delle comunità autonome e delle città con statuto di autonomia, nonché dagli organi equivalenti, quando il ricorso concerne la decisione di un organo dipendente dalla comunità autonoma o dalla città con statuto di autonomia interessata.
2. È competente a conoscere del ricorso la Sezione Speciale per l'unificazione della giurisprudenza. La Sezione Speciale è composta dal presidente del tribunale amministrativo economico centrale, che la presiede, da tre membri di detto Tribunale, dal direttore generale delle imposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dal direttore generale dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, dal direttore generale o dal direttore del dipartimento dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale dal quale dipende funzionalmente l'organo che ha adottato l'atto al quale si riferisce la decisione oggetto di ricorso, e dal presidente del Consiglio per la difesa del contribuente.
Quando il ricorso concerne la decisione di un organo dipendente da una comunità autonoma o da una città con statuto di autonomia, i riferimenti al direttore dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale e al direttore generale o al direttore di dipartimento dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale si intendono fatti agli organi equivalenti o analoghi di tale comunità autonoma o città con statuto di autonomia.
3. La decisione sul ricorso è adottata a maggioranza dei voti dei membri della Sezione Speciale. In caso di parità, prevale sempre il voto del presidente.
4. La decisione sul ricorso è emessa entro sei mesi e tiene conto della situazione giuridica specifica relativa alla decisione impugnata, stabilendo il precedente applicabile.
5. Il precedente stabilito dalla decisione sul ricorso è vincolante per i Tribunali economico-amministrativi e per gli organi fiscali delle comunità autonome e delle città con statuto di autonomia, nonché per l'amministrazione fiscale statale e delle comunità autonome e delle città con statuto di autonomia».

31 Oppure dai direttori generali delle imposte delle comunità autonome o delle città con statuto di autonomia o da organi equivalenti, qualora il ricorso si riferisca alla decisione di un organo dipendente dalla relativa comunità autonoma o città con statuto di autonomia.

B. Se il TEAC disponga del grado di indipendenza necessario per essere qualificato come organo giurisdizionale ai sensi dell'articolo 267 TFUE

32. Come sottolineato dall'avvocato generale Stix-Hackl al paragrafo 45 delle sue conclusioni nella causa Wilson (C-506/04, EU:C:2006:311), il criterio dell'indipendenza «è, senza dubbio, la principale caratteristica che distingue un giudice nazionale da un'autorità amministrativa».

33. Anche la Corte si è pronunciata in tal senso ai punti 37 e 38 della sentenza del 16 febbraio 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126):

«A tal riguardo, occorre ricordare che il requisito dell'indipendenza di un organo remittente presenta due aspetti. Il primo aspetto, esterno, presuppone che l'organo eserciti le proprie funzioni in piena autonomia, senza vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di alcuno e senza ricevere ordini o istruzioni da alcuna fonte (…), essendo quindi tutelato da interventi o pressioni dall'esterno idonei a mettere a rischio l'indipendenza di giudizio dei suoi membri quanto alle liti ad essi sottoposte (…).

Il secondo aspetto, avente carattere interno, si ricollega alla nozione di imparzialità e riguarda l'equidistanza rispetto alle parti della controversia ed ai loro rispettivi interessi concernenti l'oggetto di quest'ultima. Questo aspetto impone il rispetto dell'obiettività e l'assenza di qualsivoglia interesse nella soluzione da dare alla controversia all'infuori della stretta applicazione della norma giuridica (…)».

34. In tale causa si è ritenuto che un cancelliere (Secretario Judicial), funzionario pubblico, «riceve, ed è tenuto a rispettare, le istruzioni del suo superiore gerarchico», salvo quando esercita le competenze relative alla fede pubblica. La Corte ha dichiarato che, in tale causa, il Secretario Judicial (cancelliere) era stato chiamato a intervenire nell'azione relativa al pagamento degli onorari oggetto «del procedimento principale nel rispetto dei principi di unità di azione e di subordinazione gerarchica» [32].

35. Conseguentemente, il Secretario Judicial non costituiva un «organo giurisdizionale» ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

36. Per le ragioni che ho già indicato, non ritengo che i membri del TEAC godano del grado di indipendenza necessario affinché tale organo possa essere propriamente qualificato come organo giurisdizionale ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Tale conclusione si fonda sui motivi esposti nel prosieguo.

37. In primo luogo, sebbene sia chiaro che il TEAC applichi il diritto e le norme giuridiche convenzionali nella risoluzione delle controversie fiscali e possieda il carattere permanente tipico degli organi giurisdizionali, i membri del TEAC sono privi del requisito essenziale di un mandato fisso [33] che, come sottolineato dalla Corte al punto 45 della sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117), è un prerequisito per l'amministrazione della giustizia.

32 V. sentenza del 16 febbraio 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126, punto 41). Da ultimo, questo aspetto è stato rilevato anche dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, nel ricorso n. 22107/93, sentenza del 25 febbraio 1997, Findlay c. Regno Unito (CE:ECHR:1997:0225JUDOO2210793), in cui essa ha sottolineato il fatto che, sotto il regime marziale allora vigente nel Regno Unito, i membri del tribunale marziale in questione erano tutti di grado militare inferiore rispetto all'ufficiale convocante. In tale causa la Corte europea dei diritti dell'uomo ha osservato quanto segue: «Al fine di preservare la fiducia nell'indipendenza ed imparzialità del tribunale, le apparenze possono essere importanti. Poiché tutti i membri del tribunale marziale che ha deciso la causa del sig. Findlay erano sottoposti, in grado, all'ufficiale convocante, e rientravano nella sua catena di comando, i dubbi del sig. Findlay in ordine all'indipendenza e all'imparzialità del tribunale potevano essere oggettivamente giustificati (…)».

33 La Corte fa riferimento all'«inamovibilità dei membri dell'organo di cui trattasi».

38. Il fatto stesso che il mandato dei membri del TEAC sia stato revocato con regio decreto per motivi che sono parsi opportuni al governo in carica è, di per sé, sufficiente a dimostrare che il TEAC è privo di tale caratteristica vitale ed essenziale [34]. Per soddisfare detto aspetto del requisito di indipendenza, i membri del TEAC dovrebbero beneficiare di garanzie giuridiche reali ed efficaci di inamovibilità, salvo che per giusta causa o incapacità.

39. In secondo luogo, un ulteriore aspetto del requisito di indipendenza, come descritto al punto 44 della sentenza del 27 febbraio 2018, Associação Sindical dos Juízes Portugueses (C-64/16, EU:C:2018:117) è che l'organo di cui trattasi «eserciti le sue funzioni giurisdizionali in piena autonomia, senza vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di alcuno e senza ricevere ordini o istruzioni da alcuna fonte».

40. Lo stesso potrebbe dirsi, nella presente causa, per quanto concerne il ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza, dal momento che il direttore generale dello stesso organo che ha proposto il ricorso siederà in qualità di membro, in forza dell'articolo 243 della LGT, nella Sezione Speciale del TEAC chiamata ad esaminare il ricorso, così come il direttore generale dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, dalla quale promana la decisione oggetto di impugnazione. Se è vero che gli interessi del contribuente saranno presumibilmente rappresentati dal presidente del Consiglio per la difesa dei contribuenti [35], resta il fatto che, agli occhi di un contribuente medio avveduto che abbia presentato un reclamo in materia fiscale presso il TEAC, il sistema istituito dall'articolo 243 della LGT per il procedimento di ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza *apparirà* sbilanciato a favore delle autorità fiscali, in considerazione della particolare composizione prevista dalla legge per la Sezione Speciale.

41. In ogni caso, anche il fatto che alcuni membri della Sezione Speciale del TEAC abbiano forti legami istituzionali con l'amministrazione fiscale dà adito, di per sé, a dubbi sull'indipendenza del TEAC. Come osservato dalla Corte al punto 49 della sentenza del 19 settembre 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), «[l]a nozione di indipendenza, intrinseca alla funzione giurisdizionale, implica innanzi tutto che l'organo interessato si trovi in posizione di terzietà rispetto all'autorità che ha adottato la decisione oggetto del ricorso». Dato lo status gerarchico e la posizione in seno all'amministrazione fiscale del direttore generale delle imposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, del direttore generale dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, del direttore generale o del direttore di dipartimento dell'Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, sarebbe difficile sostenere che tali figure possono essere considerate in posizione di terzietà rispetto alla controversia fiscale, nel senso previsto dalla Corte nella sentenza del 19 settembre 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587).

42. Peraltro, il fatto stesso che l'articolo 243 della LGT preveda detto procedimento di ricorso straordinario, mediante un'impugnazione che soltanto le autorità fiscali possono proporre, contribuisce all'impressione che il TEAC dovrebbe probabilmente evitare di discostarsi troppo facilmente dall'interpretazione della legislazione fiscale privilegiata dalle autorità, poiché, se lo facesse, il direttore generale delle imposte del Ministero dell'Economia e delle Finanze potrebbe avvalersi del procedimento di ricorso straordinario previsto dall'articolo 243 della LGT. Anche questo è incompatibile con la nozione di indipendenza, in quanto l'esistenza stessa di tale procedimento e la

34 Al punto 53 della sentenza del 19 settembre 2006, Wilson (C-506/04, EU:C:2006:587), la Corte ha statuito che «[t]ali garanzie di indipendenza e di imparzialità implicano l'esistenza di disposizioni, relative, in particolare, alla composizione dell'organo e alla nomina, durata delle funzioni, cause di astensione, di ricusazione e di *revoca dei suoi membri*, che consentano di fugare qualsiasi legittimo dubbio che i singoli possano nutrire in merito all'impermeabilità del detto organo rispetto a elementi esterni ed alla sua neutralità rispetto agli interessi contrapposti». Il corsivo è mio.

35 L'articolo 34, paragrafo 2, della LGT prevede quanto segue:
«Il Consiglio per la difesa dei contribuenti, integrato nel Ministero delle Finanze, assicura l'efficacia dei diritti dei contribuenti, tratta i reclami derivanti dall'applicazione del sistema fiscale da parte degli organi statali e formula i relativi suggerimenti e proposte, secondo le forme e con gli effetti previsti dalla normativa».

composizione della Sezione Speciale possono costituire una forma di sottile pressione, idonea, secondo i termini impiegati dalla Corte al punto 37 della sentenza del 16 febbraio 2017, Margarit Panicello (C-503/15, EU:C:2017:126), «a mettere a rischio l'indipendenza di giudizio dei suoi membri quanto alle liti ad essi sottoposte».

43. Pertanto, per tutti questi motivi, ritengo che il TEAC non soddisfi i requisiti di indipendenza necessari a qualificarlo come «organo giurisdizionale» ai sensi dell'articolo 267 TFUE. Sebbene la Corte non applichi un sistema rigoroso di precedenti, si deve tuttavia constatare che la motivazione della sentenza del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145) è insoddisfacente, e che non ci si dovrebbe più conformare a detta sentenza per quanto riguarda tale questione.

44. Propongo pertanto alla Corte di dichiararsi incompetente a statuire sulla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal TEAC.

IV. Conclusione

45. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di dichiararsi incompetente a statuire sulla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale amministrativo economico centrale, Spagna).