



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
PEDRO CRUZ VILLALÓN  
presentadas el 1 de octubre de 2015<sup>1</sup>

**Asunto C-342/14**

**X-Steuerberatungsgesellschaft**  
**contra**  
**Finanzamt Hannover-Nord**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo en materia tributaria, Alemania)]

«Libre prestación de servicios — Artículo 56 TFUE — Directiva 2006/123/CE — Reconocimiento de las cualificaciones profesionales — Directiva 2005/36/CE — Sociedad de asesoría fiscal establecida en un Estado miembro y prestadora de servicios en otro Estado miembro — Normativa nacional que somete el ejercicio de la actividad de las sociedades de asesoría fiscal a una obligación de reconocimiento y a exigencias de cualificación profesional de sus directivos»

1. El litigio principal guarda relación con la negativa de la Administración fiscal alemana a permitir que una sociedad de asesoría fiscal legalmente establecida en otro Estado miembro, en este caso el Reino de los Países Bajos, ejerza sus actividades dirigidas a clientes establecidos en Alemania. La referida actividad, que no está regulada en los Países Bajos, sólo puede ser ejercida en Alemania por una sociedad de asesoría fiscal si ésta ha sido reconocida, lo que exige que sus directivos hayan obtenido el nombramiento como asesores fiscales y, por tanto, hayan superado el examen de asesor fiscal.

2. La sociedad asesora litigante en el asunto principal impugna esa negativa, invocando el artículo 5 de la Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales,<sup>2</sup> el artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior,<sup>3</sup> y el artículo 56 TFUE, lo que mueve al tribunal remitente a plantear al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales para la interpretación de esas disposiciones.

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 255, p. 22.

3 — DO L 376, p. 36.

## I. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

#### 1. Directiva 2005/36

#### 3. El artículo 1 de la Directiva 2005/36 define el objeto de ésta en los términos siguientes:

«La presente Directiva establece las normas según las cuales un Estado miembro que subordina el acceso a una profesión regulada o su ejercicio, en su territorio, a la posesión de determinadas cualificaciones profesionales (en lo sucesivo denominado “Estado miembro de acogida”) reconocerá para el acceso a dicha profesión y su ejercicio las cualificaciones profesionales adquiridas en otro u otros Estados miembros (en lo sucesivo denominado “Estado miembro de origen”) y que permitan al titular de las mencionadas cualificaciones ejercer en él la misma profesión.»

#### 4. El artículo 2 de la Directiva 2005/36, que define su ámbito de aplicación, establece en su apartado 1:

«La presente Directiva se aplicará a todos los nacionales de un Estado miembro, incluidos los miembros de las profesiones liberales, que se propongan ejercer una profesión regulada en un Estado miembro distinto de aquel en el que obtuvieron sus cualificaciones profesionales, por cuenta propia o ajena.»

#### 5. El artículo 5 de la Directiva 2005/36 dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el Derecho comunitario, así como de los artículos 6 y 7 de la presente Directiva, los Estados miembros no podrán restringir, por razones de cualificación profesional, la libre prestación de servicios en otro Estado miembro:

- a) si el prestador está legalmente establecido en un Estado miembro para ejercer en él la misma profesión (denominado en lo sucesivo “Estado miembro de establecimiento”), y
- b) en caso de desplazamiento del prestador, si ha ejercido dicha profesión durante dos años como mínimo en el curso de los diez años anteriores a la prestación en el Estado miembro de establecimiento, cuando la profesión no esté regulada en el mismo. La condición de los dos años de práctica no se aplicará cuando la profesión o la formación que lleva a la profesión esté regulada.

2. Las disposiciones del presente título únicamente se aplicarán cuando el prestador se desplace al territorio del Estado miembro de acogida para ejercer, de manera temporal u ocasional, la profesión a que se hace referencia en el apartado 1.

El carácter temporal y ocasional de la prestación de servicios se evaluará en cada caso por separado, atendiendo, en particular, a la duración de la propia prestación, su frecuencia, su periodicidad y su continuidad.

3. En caso de desplazamiento, el prestador estará sujeto a las normas profesionales de carácter profesional, jurídico o administrativo que estén directamente relacionadas con las cualificaciones profesionales, por ejemplo la definición de la profesión, el empleo de títulos y la negligencia profesional grave que se encuentre directa y específicamente relacionada con la protección y la seguridad del consumidor, así como a disposiciones disciplinarias aplicables en el Estado miembro de acogida a los profesionales que ejerzan en él la misma profesión.»

## 2. Directiva 2006/123

6. El artículo 16, apartados 1 a 3, de la Directiva 2006/123 dispone:

«1. Los Estados miembros respetarán el derecho de los prestadores a prestar servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos.

El Estado miembro en que se preste el servicio asegurará la libertad de acceso y el libre ejercicio de la actividad de servicios dentro de su territorio. Los Estados miembros no supeditarán el acceso a una actividad de servicios o su ejercicio en sus respectivos territorios a requisitos que no respeten los principios siguientes:

- a) no discriminación: el requisito no podrá ser directa o indirectamente discriminatorio por razón de la nacionalidad o, en el caso de las personas jurídicas, por razón del Estado miembro en que estén establecidas;
- b) necesidad: el requisito deberá estar justificado por razones de orden público, de seguridad pública, de salud pública o de protección del medio ambiente;
- c) proporcionalidad: el requisito deberá ser el adecuado para conseguir el objetivo que se persigue y no ir más allá de lo necesario para conseguirlo.

2. Los Estados miembros no podrán restringir la libre prestación de servicios por parte de un prestador establecido en otro Estado miembro, mediante la imposición de los siguientes requisitos:

- a) obligación de que el prestador esté establecido en el territorio nacional;
- b) obligación de que el prestador obtenga una autorización concedida por las autoridades competentes nacionales, incluida la inscripción en un registro o en un colegio o asociación profesional que exista en el territorio nacional, salvo en los casos previstos en la presente Directiva o en otros instrumentos de Derecho comunitario;
- c) prohibición de que el prestador se procure en el territorio nacional cierta forma o tipo de infraestructura, incluida una oficina o un gabinete, necesaria para llevar a cabo las correspondientes prestaciones;
- d) aplicación de un régimen contractual particular entre el prestador y el destinatario que impida o limite la prestación de servicios con carácter independiente;
- e) obligación de que el prestador posea un documento de identidad específico para el ejercicio de una actividad de servicios, expedido por las autoridades competentes;
- f) requisitos sobre el uso de equipos y material que forman parte integrante de la prestación de servicios, con excepción de los necesarios para la salud y la seguridad en el trabajo;
- g) las restricciones de la libre circulación de servicios contempladas en el artículo 19.

3. Las presentes disposiciones no impedirán que el Estado miembro al que se desplace el prestador imponga, con respecto a la prestación de una actividad de servicios, requisitos que estén justificados por razones de orden público, seguridad pública, salud pública o protección del medio ambiente y en conformidad con el apartado 1. Tampoco impedirán que el Estado miembro aplique, de conformidad con el Derecho comunitario, sus disposiciones en materia de condiciones de empleo, incluidas las establecidas por convenios colectivos

[...]»

7. El artículo 17 de la Directiva 2006/123, que establece excepciones adicionales a la libre prestación de servicios, dispone:

«El artículo 16 no se aplicará:

[...]

6) a las materias a las que se refiere el título II de la Directiva 2005/36 [...], incluidos los requisitos de los Estados miembros en que se presta el servicio por los que se reserva una actividad a una determinada profesión;

[...]»

### B. Derecho alemán

8. A tenor del artículo 80, apartado 5, de la Ley tributaria (Abgabenordnung), en su versión vigente al tiempo de los hechos del asunto principal, no se permitirá la prestación de asistencia tributaria a título profesional por representantes y asesores que no estén habilitados para ello.

9. El artículo 2, primera frase, de la Ley reguladora de la asesoría fiscal (Steuerberatungsgesetz),<sup>4</sup> en su versión vigente al tiempo de los hechos del asunto principal, prevé que la actividad de asistencia en materia fiscal sólo puede ser ejercida a título profesional por personas o entidades habilitadas para ello.

10. En virtud del artículo 3 de la Ley sobre los asesores fiscales, están habilitados para ejercer asistencia profesional en materia fiscal:

- «1) los asesores fiscales, los representantes fiscales, los abogados, los abogados europeos establecidos, los auditores y los censores jurados de cuentas,
- 2) las sociedades civiles profesionales cuyos socios sean exclusivamente las personas indicadas en el anterior punto 1,
- 3) las sociedades de asesoría fiscal, las sociedades civiles profesionales de abogados, las sociedades auditoras y las sociedades de revisión de cuentas.»

11. La prestación temporal u ocasional de la asistencia profesional en materia fiscal está regulada por el artículo 3a de la Ley sobre los asesores fiscales, que se propone dar aplicación en el ámbito correspondiente a la Directiva 2005/36. Este artículo dispone:

«1. Las personas establecidas profesionalmente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo [de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3)] o en Suiza, y que estén habilitadas en ellos para ejercer con carácter profesional asistencia en materia fiscal conforme al Derecho del Estado de establecimiento, estarán habilitadas para prestar, de forma temporal y ocasional, asistencia profesional en materia fiscal en la República Federal de Alemania. El alcance de la habilitación para ejercer la asistencia en materia fiscal en Alemania dependerá del alcance de la habilitación en el Estado de establecimiento. En sus actividades en Alemania estas personas estarán sujetas a las mismas normas profesionales que las personas mencionadas en el artículo 3. En caso de que en el Estado de establecimiento no estén reguladas ni la

<sup>4</sup> — BGBl. 1975 I, p. 2735.

profesión ni la formación que conduce a ella, la habilitación para prestar en Alemania asistencia profesional en materia fiscal sólo será de aplicación si la persona interesada ha ejercido esa profesión en el Estado de establecimiento durante al menos dos años en el curso de los diez años anteriores. El carácter temporal y ocasional de la asistencia profesional en materia fiscal se apreciará atendiendo en particular a su duración, frecuencia, periodicidad y continuidad.

2. La asistencia profesional en materia fiscal a que se refiere el apartado 1 sólo se permitirá si, antes de la primera prestación en Alemania, la persona interesada informa de ello, mediante una declaración escrita, al organismo competente. El organismo competente para las personas procedentes:

[...]

4) de los Países Bajos y de Bulgaria es la Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]La declaración deberá incluir los siguientes datos:

1. el apellido y el nombre, el nombre comercial o la denominación social, incluidos los de los representantes legales,
2. el año de nacimiento o de constitución,
3. la dirección profesional, incluida la de las sucursales,
4. el título profesional en virtud del cual se pretenden ejercer las actividades en Alemania,
5. un certificado en el que conste que la persona interesada está establecida legalmente a efectos del ejercicio de asistencia profesional en materia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo o en Suiza, y que en el momento de presentar el certificado no se le ha prohibido el ejercicio de esa actividad, aun si fuera temporalmente,
6. una prueba de la cualificación profesional,
7. una prueba de que la persona interesada ha ejercido la profesión en el Estado de establecimiento durante al menos dos años en el curso de los diez años anteriores, si en ese Estado no están reguladas la profesión ni la formación que conduce a ella,
8. informaciones detalladas sobre el seguro contra los riesgos profesionales o cualquier otra protección individual o colectiva en materia de responsabilidad profesional.

La declaración deberá ser presentada cada año si, al término del año natural, la persona interesada desea prestar de nuevo asistencia profesional en materia fiscal en Alemania conforme al apartado 1. En ese caso, deberán presentarse de nuevo el certificado previsto en el artículo 3, apartado 5, y las informaciones prescritas en el artículo 3, apartado 8.

[...]»

12. El artículo 4 de la Ley sobre los asesores fiscales prevé:

«También están habilitados para prestar asistencia profesional en materia fiscal:

1. los notarios, en el marco de las actividades para las que están autorizados [...]

2. los abogados en materia de patentes y los despachos de abogados en materia de patentes, en el marco de las actividades para las que están autorizados [...];
3. las autoridades y organismos de Derecho público, y las entidades interregionales de auditoría para los organismos e instituciones de Derecho público, en el marco de sus competencias;
4. los depositarios y administradores de patrimonios de terceros o de patrimonios que se les hayan transmitido a título fiduciario o con fines de garantía, en cuanto presten asistencia en materia fiscal relacionada con ese patrimonio;
5. los empresarios que ejerzan una actividad mercantil, en cuanto presten a sus clientes asistencia en materia fiscal en relación directa con un objeto comprendido en su actividad mercantil;
6. las confederaciones de cooperativas, las asociaciones de auditoría de cooperativas y las fiduciarias cooperativas, en cuanto presten en el marco de sus tareas asistencia en materia fiscal a los miembros de dichas confederaciones y asociaciones;
7. las organizaciones profesionales o asociaciones constituidas sobre una base similar, en cuanto presten en el marco de sus tareas asistencia en materia fiscal a sus miembros; [...];
8. las organizaciones profesionales o asociaciones constituidas sobre una base similar de agricultores y de silvicultores cuyos estatutos prevean la prestación de asistencia a las explotaciones agrícolas y forestales [...], en cuanto esa asistencia sea prestada por personas habilitadas para utilizar el título de “oficina contable agrícola” y no incluya el cálculo de los rendimientos procedentes del trabajo por cuenta propia o de actividades industriales o comerciales, a menos que se trate de rendimientos secundarios como los que los agricultores obtienen normalmente;
9.
  - a) las empresas comisionistas de transportes, en cuanto presten asistencia en materia de exacciones a la entrada o de tratamiento a efectos de los impuestos especiales, de mercancías objeto de intercambios comerciales con otros Estados miembros de la Unión Europea;
  - b) las demás empresas industriales o comerciales, en cuanto presten asistencia en relación con el régimen aduanero en los asuntos relativos a las exacciones a la entrada;
  - c) las empresas citadas en los puntos a) y b), en cuanto presten a los empresarios [...] asistencia en materia fiscal [...] y se encuentren establecidas en el área geográfica de aplicación de la presente Ley, no constituyan pequeñas empresas [...] y no hayan sido excluidas de la actividad de representación fiscal [...];
10. los empleadores, en cuanto presten asistencia a sus empleados en las cuestiones ligadas al impuesto sobre los rendimientos derivados de actividades asalariadas, o ligadas a la compensación fiscal de cargas familiares [...];
11. las asociaciones de ayuda a los contribuyentes, en cuanto presten a sus miembros asistencia en materia fiscal [...];
12. las sociedades nacionales de inversión así como las personas, las sociedades y otros entes en indivisión, en cuanto presenten, en nombre de acreedores de rendimientos del capital, solicitudes agrupadas de devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital [...];



- 12 a. los establecimientos de crédito extranjeros, en cuanto presenten, en nombre de acreedores de rendimientos del capital, solicitudes agrupadas de devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital [...];
13. los expertos actuariales reconocidos, en cuanto presten a sus clientes asistencia fiscal en relación directa con el cálculo de provisiones para pensiones, de provisiones técnicas de seguro y de transferencias a cajas de jubilación y de previsión;

[...]

15. las instancias reconocidas por el Derecho de los Länder como aptas [...] en el marco de sus tareas;

[...]».

13. El artículo 32 de la Ley sobre los asesores fiscales dispone:

«1. Los asesores fiscales, los representantes fiscales y las sociedades de asesoría fiscal prestarán la asistencia profesional en materia fiscal conforme a lo dispuesto en la presente Ley.

2. Los asesores fiscales y los representantes fiscales deberán obtener un nombramiento. Ejercen una profesión liberal y su actividad no tiene carácter mercantil.

3. Las sociedades de asesoría fiscal deberán obtener el reconocimiento. El reconocimiento requiere haber acreditado que la sociedad está dirigida de forma responsable por asesores fiscales.»

## II. Hechos que dan origen al litigio principal

14. X-Steuerberatungsgesellschaft es una sociedad de capital constituida y domiciliada en el Reino Unido, con filiales en los Países Bajos y Bélgica, cuyo objeto social es la asesoría de empresa, la asesoría fiscal y la contabilidad, y cuyos socios y gerentes son S, domiciliada en Alemania, e Y, domiciliado en Bélgica.

15. La referida sociedad asesora en materia fiscal a varios mandantes establecidos en Alemania y les representa en procedimientos administrativos de carácter fiscal, aunque no está reconocida como sociedad de asesoría fiscal en Alemania, en el sentido de los artículos 32, apartado 3, y 49 de la Ley sobre los asesores fiscales, y el nombramiento de Y como asesor fiscal en Alemania fue anulado en 2000.

16. La demandante en el litigio principal utiliza los servicios de A Ltd, una empresa de servicios de oficina establecida en Alemania, designada como representante encargado de recibir notificaciones, y en cuyos locales trabaja Y.

17. La demandante en el litigio principal intervino en la elaboración de la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios del ejercicio 2010 de C Ltd. No obstante, mediante resolución de 12 de marzo de 2012, el Finanzamt Hannover-Nord (Administración tributaria de Hannover-Nord) rehusó reconocerla como mandataria de C Ltd, en aplicación del artículo 80, apartado 5, del código de impuestos, porque no estaba habilitada para prestar asistencia en materia fiscal a título profesional.

18. El recurso interpuesto por la demandante en el litigio principal contra esa resolución fue desestimado por el Finanzgericht (Tribunal de primera instancia en materia tributaria). Este tribunal confirmó, por una parte, que la demandante en el litigio principal carecía de habilitación para prestar asistencia profesional en materia fiscal y juzgó, por otra parte, que no concurrían las condiciones que

permiten prestar de forma temporal y ocasional asistencia profesional en materia fiscal, conforme al artículo 3a de la Ley sobre los asesores fiscales, toda vez que la demandante en el litigio principal no había presentado a la Cámara profesional de asesores fiscales de Düsseldorf, competente para los Países Bajos, ninguna declaración que cumpliera las exigencias del apartado 2 de esa disposición.

19. En su recurso de casación ante el tribunal remitente, la demandante en el litigio principal alega que no se puede prohibir a un prestador de servicios establecido en un Estado miembro, en este caso el Reino de los Países Bajos, en el que ejerce legalmente actividades de asesoría fiscal, que preste esos servicios desde ese Estado miembro a operadores económicos establecidos en otro Estado miembro, en este caso la República Federal de Alemania, sin cruzar la frontera, por tanto, con independencia de que en ese último Estado miembro la actividad de asesoría fiscal esté reservada a ciertos profesionales. Alega la infracción del artículo 5 de la Directiva 2005/36, del artículo 16 de la Directiva 2006/123, del artículo 56 TFUE y del artículo 3 de la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico)<sup>5</sup>

### III. Cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. En esas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Se opone el artículo 5 de la Directiva 2005/36 a una restricción a la libre prestación de servicios, cuando una sociedad de asesoría fiscal constituida con arreglo a la legislación de un Estado miembro elabora, en el Estado miembro de su establecimiento, en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración de impuestos para un destinatario en otro Estado miembro y la envía a la autoridad fiscal de este último, cuya normativa nacional dispone que, para estar habilitada para prestar asistencia profesional en materia fiscal, una sociedad de asesoría fiscal ha de estar reconocida y tiene que estar dirigida de forma responsable por asesores fiscales?
- 2) ¿En las circunstancias expuestas en la primera cuestión, puede una sociedad de asesoría fiscal invocar con éxito el artículo 16, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/123, con independencia de en cuál de los dos Estados miembros preste el servicio?
- 3) ¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que, en las circunstancias expuestas en la primera cuestión, se opone a la restricción a la libre prestación de servicios derivada de las normas aplicables en el Estado miembro del destinatario de la prestación cuando la sociedad de asesoría fiscal no está establecida en ese Estado miembro?»

21. En su resolución de remisión el tribunal remitente explicó que era necesario que el Tribunal de Justicia se pronunciara sobre la cuestión de si es compatible con el Derecho de la Unión la restricción de la libre prestación de servicios derivada de disposiciones nacionales que prevén que la asistencia en materia fiscal sólo puede ser ejercida a título profesional por personas y agrupaciones habilitadas para ello, y que para obtener la habilitación una sociedad de asesoría fiscal debe haber sido reconocida y estar dirigida de forma responsable por asesores fiscales.

5 — DO L 178, p. 1



22. El tribunal remitente precisó que el hecho de que el tribunal inferior no hubiera determinado aún si la demandante en el litigio principal había prestado efectivamente el servicio objeto de ese asunto en el Estado miembro en el que está establecida, o si debía considerarse que está establecida en el Estado miembro del destinatario, no constituía un obstáculo para la remisión prejudicial, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

23. La demandante y el demandado en el litigio principal, los Gobiernos alemán y neerlandés y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas y orales en la vista celebrada el 13 de mayo de 2015, centrándose, a instancia del Tribunal de Justicia, en la tercera cuestión.

#### IV. Observaciones presentadas al Tribunal de Justicia

##### A. Sobre la primera cuestión prejudicial

24. En su resolución de remisión el tribunal remitente manifestó sus dudas sobre la aplicabilidad de la Directiva 2005/36 a los hechos del asunto principal. En primer lugar, esa Directiva parece aplicable únicamente a los nacionales de los Estados miembros y no a las sociedades, sin perjuicio de que se debe tener en cuenta a las personas que actúan en nombre de las sociedades. En segundo lugar, los artículos 5 a 9 de la Directiva 2005/36 sólo son aplicables, conforme a su artículo 5, apartado 2, en los supuestos en los que el prestador se desplaza al territorio del Estado miembro de acogida para ejercer de forma temporal y ocasional la profesión a la que se refiere su apartado 1. Finalmente, se pregunta en tercer lugar si el artículo 5 de la Directiva 2005/36 abarca los servicios prestados por una sociedad desde el Estado miembro de su establecimiento, en el que la profesión ejercida no está regulada, y destinados a un Estado miembro en el que el ejercicio de esa profesión está sujeto a la posesión de cualificaciones profesionales en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva 2005/36.

25. Las partes en el litigio principal y los interesados que han presentado observaciones, así como la Comisión, mantienen todos ellos que la Directiva 2005/36 no es aplicable en el litigio principal.<sup>6</sup>

26. El demandado en el litigio principal y la Comisión, así como el Gobierno alemán con carácter subsidiario, afirman que el artículo 5 de la Directiva 2005/36 implica que el prestador del servicio se desplace al Estado miembro de acogida. Ahora bien, en el asunto principal no se produce el cruce físico de la frontera, ya que la demandante presta sus servicios destinados a sus clientes alemanes desde su establecimiento en los Países Bajos.

27. Los Gobiernos alemán y neerlandés consideran que la Directiva 2005/36 no es aplicable *ratione personae*. Según ellos, esa Directiva sólo es aplicable a los supuestos en los que se requiere la posesión de una formación o de una experiencia profesional, que por su naturaleza únicamente pueden obtener las personas físicas. Pues bien, la primera cuestión prejudicial se refiere sólo a la actividad de la sociedad de asesoría fiscal y no a la de las personas que actúan en su nombre.

28. El Gobierno alemán añade que, en cualquier caso, la Directiva 2005/36 no se opone a la resolución del demandado en el litigio principal, dado que las exigencias enunciadas en el artículo 3a de la Ley sobre los asesores fiscales están comprendidas en el artículo 7, apartado 2, letras b) a d), de esa Directiva, que prevé que los Estados miembros podrán exigir, con motivo de la primera prestación de servicios, un certificado que acredite que el prestador está establecido legalmente en un Estado miembro para ejercer en él las actividades de que se trate y los títulos relativos a las cualificaciones profesionales.

6 — La demandante en el litigio principal, que lamenta que el tribunal remitente no haya planteado las cuestiones que esa parte había propuesto, no ha presentado observaciones sobre la primera cuestión prejudicial.

*B. Sobre la segunda cuestión prejudicial*

29. En su resolución de remisión el tribunal remitente duda que una sociedad de asesoría fiscal como la demandante en el litigio principal pueda invocar el artículo 16 de la Directiva 2006/123, que garantiza el derecho de los prestadores a proveer servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que están establecidos cuando la actividad de asesoría fiscal no está regulada en el Estado miembro de establecimiento pero sí lo está en el Estado miembro de acogida. Observa en ese sentido que, si los servicios de tal sociedad se prestan en su Estado miembro de establecimiento, éstos no están comprendidos en el artículo 16 de la Directiva 2006/123, mientras que, si se prestan en el Estado miembro del destinatario, se les aplica la excepción a la libre prestación de servicios prevista en el artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123.

30. El demandado en el litigio principal, así como el Gobierno alemán y la Comisión, también consideran que la Directiva 2006/123 no es aplicable al litigio principal, por las razones expuestas por el tribunal remitente.<sup>7</sup>

31. En cambio, el Gobierno neerlandés opina lo contrario. Observa ante todo que la aplicación de la Directiva 2006/123 no está excluida por la Directiva 2005/36, pues esta última no es aplicable a las exigencias impuestas a una sociedad de asesoría fiscal. Destaca en segundo lugar, remitiendo en ese sentido al considerando 33 de la Directiva 2006/123, que los servicios prestados a distancia entran en su ámbito de aplicación. El artículo 16 de la Directiva 2006/123 abarca las prestaciones de servicios realizadas por los prestadores establecidos en un Estado miembro distinto del Estado en el que se reciben esos servicios, cualquiera que sea el Estado miembro en el que se ejerce la actividad misma. Finalmente, considera que el requisito del reconocimiento al que la normativa alemana subordina la actividad de las sociedades de asesoría fiscal concierne a la composición del órgano de dirección de la sociedad y no constituye por tanto una exigencia por la cual se reserve una actividad a una determinada profesión en el sentido del artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123, disposición que, en cuanto excepción, debe ser interpretada en sentido estricto.

32. El Gobierno neerlandés considera, en consecuencia, que la normativa alemana es compatible con la Directiva 2006/123 únicamente a condición de que sea no discriminatoria, necesaria y proporcionada en relación con alguna de las cuatro justificaciones enumeradas en su artículo 16, extremo que corresponde determinar al tribunal remitente. Concluye también por ello que no ha lugar a responder a la tercera cuestión prejudicial.

*C. Sobre la tercera cuestión prejudicial*

33. En su resolución de remisión el tribunal remitente señala que, aunque la normativa alemana sea indistintamente aplicable a todas las sociedades de asesoría fiscal, no deja de constituir una restricción de la libre prestación de servicios, puesto que excluye que una sociedad constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro y que tiene su domicilio en éste, pero que no está dirigida de forma responsable por asesores fiscales, sea reconocida en Alemania y pueda prestar asistencia fiscal a título profesional en ese país. Sin embargo, considera que esa normativa se puede justificar por razones imperiosas de interés general, en este caso el interés general en el cumplimiento de la normativa fiscal y la prevención de la evasión fiscal, así como la protección de los consumidores. Esa normativa se propone garantizar a los contribuyentes una asistencia cualificada en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y una protección contra los perjuicios que podrían sufrir si les asesoraran en la compleja materia fiscal alemana personas que carecieran de la cualificación profesional o personal exigible.

<sup>7</sup> — La demandante en el litigio principal no ha presentado observaciones sobre la segunda cuestión prejudicial.

34. El Gobierno alemán mantiene que, suponiendo que la Directiva 2005/36 no fuera aplicable al asunto principal, y lo fuera en consecuencia el artículo 56 TFUE, la tercera cuestión prejudicial exigiría una respuesta negativa. Al igual que el tribunal remitente, considera que la normativa alemana constituye una restricción de la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE, pero que está justificada por las razones imperiosas de interés general mencionadas por ese tribunal y no va más allá de lo necesario para lograr los objetivos pretendidos.

35. El Gobierno alemán insiste en que las razones imperiosas de interés general invocadas deben considerarse en conjunto, en cuanto contribuyen tanto a la protección de los destinatarios del servicio como, más en general, a la de los consumidores y finalmente a la colectividad. Añade que el contribuyente que recurre a la asistencia fiscal sufre él mismo las consecuencias de los errores cometidos, en su caso, incluso en el orden penal.

36. La Comisión afirma, en esencia, que la normativa alemana constituye una restricción de la libre prestación de servicios, en el sentido del artículo 56 TFUE, ya que subordina el ejercicio de la actividad de asesoría fiscal a la concesión de una autorización administrativa supeditada a la posesión de ciertas cualificaciones profesionales.

37. Aunque entiende que esa normativa pueda justificarse por la razón imperiosa de interés general, señalada por el tribunal remitente, de proteger al consumidor, y, más concretamente, por el interés legítimo de proteger a los contribuyentes frente a los perjuicios derivados del asesoramiento prestado por personas insuficientemente cualificadas, dada la complejidad del Derecho fiscal alemán, la Comisión considera, no obstante, que esa normativa no es apta para garantizar de forma sistemática y coherente la realización del objetivo perseguido y, en cualquier caso, va más allá de lo necesario para garantizar esa protección.

## V. Análisis

### A. Sobre la primera cuestión prejudicial

38. El demandado en el litigio principal y los interesados que han presentado observaciones estiman todos ellos, recogiendo las dudas manifestadas por el propio tribunal remitente, que el litigio principal no está regido por la Directiva 2005/36, bien alegando que ésta es inaplicable *ratione personae*, porque las personas jurídicas no pueden por su naturaleza disponer de formación profesional ni adquirir experiencia profesional, o bien que es inaplicable *ratione materiae*, en defecto de cruce de la frontera por el prestador de servicios que es parte en el litigio principal.

39. Hay que recordar en ese sentido que la Directiva 2005/36 garantiza el reconocimiento de las cualificaciones profesionales adquiridas por los nacionales de los Estados miembros, es decir, las personas físicas, en uno o varios Estados miembros, para el acceso a las profesiones reguladas a las que se aplica y su ejercicio en otro Estado miembro.

40. Ahora bien, la primera cuestión prejudicial del tribunal remitente sólo se refiere expresamente a la actividad de la demandante en el litigio principal, una sociedad de asesoría fiscal que elabora en su Estado miembro de establecimiento una declaración fiscal para un destinatario establecido en otro Estado miembro, y no a la de las personas físicas que la dirigen, la gestionan o trabajan para ella.

41. En consecuencia, se podría considerar ciertamente que la primera cuestión prejudicial, entendida en ese sentido estricto, requiere una respuesta negativa, porque la Directiva 2005/36 no se puede oponer a una restricción de la libre prestación de servicios de una sociedad de asesoría fiscal, es decir, una persona jurídica.

42. Dicho esto, no cabe sin embargo concluir que, por esa única razón, la situación objeto del asunto principal no entra en el ámbito de aplicación de la Directiva 2005/36.

43. En efecto, más allá de la formulación restrictiva de la primera cuestión prejudicial y de las dudas expresadas por el mismo tribunal remitente, es preciso observar que la normativa alemana discutida en el litigio principal somete el ejercicio por una sociedad de asesoría fiscal de la actividad de asistencia profesional en materia fiscal en Alemania a la obligación de obtener el reconocimiento (artículo 32, apartado 3, de la Ley sobre los asesores fiscales), que a su vez está supeditada a la condición de que esa sociedad sea dirigida de forma responsable por asesores fiscales, es decir, personas físicas que deben obtener un nombramiento (artículo 32, apartado 2, de la Ley sobre los asesores fiscales), sometido éste por su parte al requisito de que hayan superado el examen de asesor fiscal o se les haya dispensado de él (artículo 35, apartado 1, de la Ley sobre los asesores fiscales).

44. Pues bien, la actividad de asistencia profesional en materia fiscal encaja en el concepto de «profesión regulada» en Alemania, en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva 2005/36,<sup>8</sup> y las condiciones del nombramiento como asesor fiscal pueden responder al concepto de «cualificaciones profesionales» en el sentido de los artículos 3, apartado 1, letra b), y 11, punto a), inciso i), de esa Directiva.<sup>9</sup>

45. No se puede excluir, por tanto, que las exigencias de la normativa alemana estén sujetas al sistema general de reconocimiento de las cualificaciones profesionales establecido por la Directiva 2005/36.

46. Sin embargo, el tribunal remitente no ha presentado al Tribunal de Justicia ninguna información sobre las cualificaciones profesionales de los socios, gerentes o empleados de la demandante en el litigio principal. Se limita a manifestar que el nombramiento de Y como asesor fiscal en Alemania fue anulado en 2000.

47. Además, y en cualquier caso, como han expuesto tanto el tribunal remitente como el demandado en el litigio principal y la Comisión, el sistema de reconocimiento de las cualificaciones profesionales establecido por la Directiva 2005/36 sólo es aplicable a las prestaciones de servicios si éstas implican el desplazamiento del prestador al Estado miembro de acogida.<sup>10</sup>

48. Pues bien, el Tribunal de Justicia no dispone de datos que le permitan determinar si las circunstancias del asunto principal corresponden a ese supuesto.

49. En efecto, como el mismo tribunal remitente ha señalado, el tribunal inferior no ha determinado aún si los gerentes de la demandante en el litigio principal habían ejercido la actividad de asistencia profesional en materia fiscal objeto del asunto principal en su Estado miembro de establecimiento o en el Estado miembro de acogida, es decir, en Alemania, en los locales de A Ltd.<sup>11</sup>

50. Siendo así, considero que el Tribunal de Justicia no está en condiciones de responder con utilidad a la primera cuestión prejudicial de interpretación de la Directiva 2005/36 planteada por el tribunal remitente, y que por tanto ésta debe ser declarada inadmisibles.

8 — Véanse las sentencias Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801), apartados 23 a 25, y Peñarroja Fa (C-372/09 y C-373/09, EU:C:2011:156), apartados 27 a 32.

9 — Cabe señalar también que el artículo 32, apartado 2, de la Ley sobre los asesores fiscales precisa que los asesores fiscales ejercen una profesión liberal, mientras que el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2005/36 establece a su vez que ésta se aplica a los miembros de las profesiones liberales.

10 — Véanse también en ese sentido, en especial, Berthoud, F., «La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE», *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, n° 2, pp. 137 y ss., especialmente p. 143; Pertek, J., «Reconnaissance des diplômes organisés par des directives — Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 — Équivalence des autorisations nationales d'exercice», *Juris-Classeur Europe*, marzo de 2013, fascículo n° 720, punto 227; véase también «Directiva 2005/36/CE— Guía del usuario», punto 14, en la dirección Internet <[http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/docs/guide/users\\_guide\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_es.pdf)>.

11 — Véanse los puntos 16 y 22 de las presentes conclusiones.

### B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

51. Las partes en el litigio principal y la mayoría de los interesados que han presentado observaciones mantienen además que la Directiva 2006/123 tampoco es aplicable al litigio principal, por lo que la normativa nacional discutida en el asunto principal únicamente está sujeta a las disposiciones del artículo 56 TFUE.

52. Es preciso observar en ese sentido que el artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123 precisa que su artículo 16, que reconoce en su apartado 1, párrafo primero, «el derecho de los prestadores a prestar servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos», no se aplica en particular a «los requisitos de los Estados miembros en que se presta el servicio por los que se reserva una actividad a una determinada profesión».

53. Pues bien, toda vez que el artículo 32 de la Ley sobre los asesores fiscales somete el ejercicio de la actividad de asistencia profesional en materia fiscal de una sociedad como la demandante en el litigio principal a una obligación de reconocimiento, que implica que sea dirigida de forma responsable por asesores fiscales, se debe considerar que la normativa alemana entra en el ámbito de la excepción prevista en el artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123.<sup>12</sup>

54. Siendo inaplicable, así pues, el artículo 16 de la Directiva 2006/123, éste no se puede oponer a la normativa de un Estado miembro que impide que una sociedad como la demandante en el litigio principal preste sus servicios a sus clientes establecidos en Alemania, ya sea desde su establecimiento en los Países Bajos o bien desde un posible establecimiento secundario en Alemania.<sup>13</sup>

55. Por consiguiente, se ha de examinar la normativa alemana a la luz de las disposiciones del Tratado FUE, y en particular del principio de libre prestación de servicios reconocido en el artículo 56 TFUE,<sup>14</sup> lo que es objeto precisamente de la tercera cuestión prejudicial.

### C. Sobre la tercera cuestión prejudicial

#### 1. Sobre la aplicabilidad del artículo 56 TFUE

56. Debe observarse ante todo que los hechos objeto del asunto principal entran ciertamente en el ámbito de aplicación del artículo 56 TFUE, ya que las prestaciones de la demandante en el litigio principal constituyen innegablemente servicios en el sentido de esa disposición.

57. Es verdad que el tribunal remitente ha precisado que el Finanzgericht no había realizado apreciaciones suficientes para determinar si cabe considerar establecida en Alemania a la demandante en el litigio principal, a causa de su presencia permanente en los locales comerciales de A Ltd, de modo que sean aplicables las disposiciones sobre la libertad de establecimiento.

12 — Véase también en ese sentido el «Manual sobre la transposición de la Directiva de servicios», OPOCE 2007, p. 45, en la dirección Internet: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/services/docs/services-dir/guides/handbook\\_es.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_es.pdf).

13 — Véase, por analogía con el artículo 17, punto 11, de la Directiva 2006/123, la sentencia OSA (C-351/12, EU:C:2014:110), apartados 65 y 66.

14 — Véase la sentencia Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542), apartado 43.



58. No obstante, la tercera cuestión prejudicial del tribunal remitente, que insta expresamente la interpretación del artículo 56 TFUE, menciona de forma explícita la situación de una sociedad de asesoría fiscal que elabora en su Estado miembro de establecimiento una declaración fiscal para un destinatario en otro Estado miembro y la envía a la Administración fiscal de éste. En consecuencia, esa cuestión se refiere al supuesto de que el prestador de servicios esté establecido en un Estado miembro distinto del Estado miembro del destinatario que se beneficia de esos servicios.<sup>15</sup>

59. En cualquier caso, la circunstancia de que la actividad de la demandante en el litigio principal se haya realizado por medio de una cierta presencia en el Estado miembro del destinatario de los servicios y pueda tener un carácter continuado y duradero, y no sólo ocasional y temporal, no puede alterar esa conclusión.

60. En efecto, el artículo 57 TFUE, párrafo tercero, precisa que el prestador de un servicio podrá, con objeto de realizar su prestación, ejercer temporalmente su actividad en el Estado miembro donde se lleve a cabo la prestación, en las mismas condiciones que imponga ese Estado a sus propios nacionales. El Tribunal de Justicia ha deducido de ello que, mientras el ejercicio de esa actividad en dicho Estado miembro sea temporal, ese prestador seguirá incluido en el ámbito de aplicación de las disposiciones del capítulo relativo a los servicios, precisando que ese carácter temporal no debe apreciarse sólo en función de la duración de la prestación, sino también en función de su frecuencia, periodicidad o continuidad.<sup>16</sup>

61. Pues bien, ese carácter temporal no excluye la posibilidad de que el prestador de servicios se dote de cierta infraestructura en el Estado miembro de acogida, incluida una oficina, un gabinete o un estudio, en la medida en que esa infraestructura sea necesaria para la ejecución de la prestación de que se trate.<sup>17</sup>

62. El Tribunal de Justicia ha juzgado también que el concepto de «servicio» puede abarcar servicios de muy distinta naturaleza, incluidos los servicios cuya prestación se efectúa durante un período prolongado, incluso de varios años, al igual que las prestaciones que un operador económico establecido en un Estado miembro realiza de manera más o menos frecuente o regular, incluso durante un período prolongado, para personas establecidas en uno o varios Estados miembros, como la actividad remunerada de asesoramiento o de consulta.<sup>18</sup>

## 2. Sobre la existencia de un obstáculo

63. De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios por razón de su nacionalidad o por el hecho de estar establecido en un Estado miembro distinto de aquel en que se debe realizar la prestación, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, cuando pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos atractivas las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos.<sup>19</sup>

64. En el presente asunto la demandante en el litigio principal es una sociedad de asesoría fiscal constituida conforme a la legislación del Reino Unido que ejerce legalmente sus actividades de asesoría fiscal en los Países Bajos, Estado miembro en el que éstas no están reguladas.

15 — Véanse las sentencias *Bond van Adverteerders y otros* (352/85, EU:C:1988:196), apartado 15; *Distribuidores Cinematográficos* (C-17/92, EU:C:1993:172), apartado 11, y *OSA* (C-351/12, EU:C:2014:110), apartado 68.

16 — Véase la sentencia *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662), apartados 27 y 28.

17 — Véanse las sentencias *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411), apartado 27; *Comisión/Italia* (C-131/01, EU:C:2003:96), apartado 22, y *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662), apartado 28.

18 — Sentencia *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662), apartado 30.

19 — Véanse las sentencias *Comisión/Bélgica* (C-577/10, EU:C:2012:814), apartado 38, y *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542), apartado 44.



65. La normativa alemana prevé que una sociedad de asesoría fiscal, que puede ser habilitada para prestar asistencia profesional en materia fiscal en Alemania,<sup>20</sup> sólo puede, sin embargo, ejercer su actividad a condición de haber sido reconocida previamente, lo que requiere que sea dirigida de forma responsable por asesores fiscales,<sup>21</sup> es decir, por personas que hayan superado un examen de asesor fiscal o a las que se les haya dispensado de él.<sup>22</sup>

66. La normativa alemana somete así el ejercicio por una sociedad de asesoría fiscal de la actividad de asistencia profesional en materia fiscal a un régimen de autorización previa, subordinada ésta misma a la cualificación profesional idónea de sus directivos.

67. Al disponerlo así, excluye toda posibilidad de que una sociedad de asesoría fiscal establecida en otro Estado miembro, en el que esa actividad se ejerce legamente sin estar regulada, preste sus servicios en Alemania, y constituye por tanto una restricción de la libre prestación de servicios en el sentido del artículo 56 TFUE. La normativa alemana es tanto menos admisible si se tiene en cuenta que su efecto restrictivo se refuerza cuando la prestación de servicios se realiza en el Estado miembro del prestador sin que éste se desplace, como sucede en el asunto principal.<sup>23</sup>

68. Es cierto que la normativa alemana prevé también que las personas establecidas profesionalmente en otro Estado miembro en el que estén habilitadas para ejercer con carácter profesional asistencia en materia fiscal podrán ser habilitadas para ejercer esa actividad de forma temporal y ocasional en Alemania, habilitación cuyo alcance depende del alcance de la habilitación en el Estado miembro de establecimiento. El ejercicio de esa actividad por las personas establecidas en un Estado miembro en el que no esté regulada sólo será posible a condición de que la hayan ejercido durante al menos dos años en el curso de los diez años anteriores,<sup>24</sup> y de que hayan informado previamente al organismo competente con una declaración escrita que comprenda los datos exigidos.<sup>25</sup>

69. No obstante, hay que recordar al respecto que el tribunal remitente ha puntualizado que no concurrían las condiciones enunciadas en el artículo 3a de la Ley sobre los asesores fiscales para una asistencia ocasional en materia fiscal en el territorio alemán, ya que esa disposición no comprende los servicios que una sociedad presta en otro Estado miembro sin que las personas que actúan en nombre de esa sociedad se desplacen al territorio alemán.

### 3. Sobre la justificación del obstáculo

70. Según asentada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado sólo son admisibles a condición de que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la realización de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo pretendido.<sup>26</sup>

71. El Gobierno alemán invoca en este caso la protección de los consumidores y, más especialmente, la de los destinatarios de servicios de asistencia fiscal, así como la eficacia de los controles fiscales y su corolario, la necesidad de prevenir la evasión fiscal. Más en concreto, las exigencias de habilitación y de cualificación y experiencia profesionales establecidas por la normativa alemana se justifican, dada la

20 — Véase el artículo 3 de la Ley sobre los asesores fiscales.

21 — Véase el artículo 32, apartado 3, de la Ley sobre los asesores fiscales.

22 — Véase el artículo 35, apartado 1, primera frase, de la Ley sobre los asesores fiscales.

23 — Véase la sentencia Säger (C-76/90, EU:C:1991:331), apartado 13.

24 — Véase el artículo 3a, apartado 1, de la Ley sobre los asesores fiscales.

25 — Véase el artículo 3a, apartado 2, de la Ley sobre los asesores fiscales.

26 — Véase la sentencia Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542), apartado 50.

complejidad del Derecho fiscal alemán, por la necesidad de proteger a los destinatarios de servicios de asistencia en materia fiscal contra el asesoramiento erróneo y sus consecuencias, penales en especial, pero también, de forma más general, por la necesidad de garantizar el buen cumplimiento por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales y de reducir por tanto la pérdida de ingresos fiscales.

72. Se ha de observar en ese sentido ante todo que, como el tribunal remitente ha señalado, la normativa alemana es aplicable a toda persona que preste servicios de asistencia fiscal y, en particular, a las sociedades de asesoría fiscal, con independencia del Estado miembro de establecimiento. Por tanto, es indistintamente aplicable y puede justificarse por exigencias imperiosas de interés general,<sup>27</sup> siempre, no obstante, que el interés considerado no esté ya protegido por las normas a las que está sujeto el prestador en el Estado miembro en el que se encuentra establecido.<sup>28</sup> Así sucede en el asunto principal, puesto que la actividad de asistencia fiscal no está regulada en los Países Bajos.

73. Recuérdese, además, que el Tribunal de Justicia ha reconocido que la protección de los consumidores y de los destinatarios de servicios figura entre las exigencias imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción de la libre prestación de servicios.<sup>29</sup>

74. Aunque la necesidad de reducir la pérdida de ingresos fiscales no puede en sí justificar una restricción de la libre prestación de servicios,<sup>30</sup> debe aceptarse que el objetivo principal manifestado por el Gobierno alemán, el de proteger a los destinatarios de servicios de asistencia fiscal contra el asesoramiento erróneo y sus consecuencias, en especial las penales, atenuando la complejidad del Derecho fiscal alemán mediante exigencias de cualificación y experiencia profesionales, constituye un objetivo de interés general que puede justificar una restricción de la libre prestación de servicios.

75. No obstante, y conforme a reiterada jurisprudencia, la exigencia imperiosa de interés general invocada concerniente a la protección de los destinatarios de servicios de asistencia fiscal sólo puede justificar un obstáculo a la libre prestación de servicios si es apta para garantizar el objetivo pretendido y no va más allá de lo necesario para lograrlo.

76. Debe recordarse, a este respecto, que una normativa nacional sólo es apta para garantizar la consecución del objetivo invocado si responde efectivamente al propósito de lograrlo de forma coherente y sistemática, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.<sup>31</sup>

77. Sin embargo, se puede observar, a este respecto, que el artículo 4 de la Ley sobre los asesores fiscales contiene una lista que enumera un elevado número de personas habilitadas para prestar asistencia profesional en materia fiscal sin estar sujetas al régimen de autorización administrativa previa ni a las exigencias de cualificación profesional impuestas a los directivos de las sociedades de asesoría fiscal.<sup>32</sup>

27 — Véanse, en especial, las sentencias Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), apartado 47, y Läära y otros (C-124/97, EU:C:1999:435), apartado 31.

28 — Véanse, en especial, las sentencias Säger (C-76/90, EU:C:1991:331), apartado 15; Comisión/Italia (C-131/01, EU:C:2003:96), apartado 28, y Peñarroja Fa (C-372/09 y C-373/09, EU:C:2011:156), apartado 54.

29 — Véanse en especial las sentencias Comisión/Francia (220/83, EU:C:1986:461), apartado 20; Säger (C-76/90, EU:C:1991:331), apartados 16 y 17; Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119), apartado 58; Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578), apartado 31; Läära y otros (C-124/97, EU:C:1999:435), apartado 33; Cipolla y otros (C-94/04 y C-202/04, EU:C:2006:758), apartado 64; DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146), apartado 41; Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498), apartado 38, y Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 58.

30 — Véanse en especial, por analogía, las sentencias Dickinger y Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582), apartado 55, y Pflieger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 54.

31 — Véanse, en especial, las sentencias Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141); Dickinger y Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582), apartado 56; Pflieger y otros (C-390/12, EU:C:2014:281), apartado 56, y Berlington Hungary y otros (C-98/14, EU:C:2015:386), apartado 64.

32 — Esa disposición contiene dieciséis puntos referidos a otros tantos supuestos.

78. Entre esas personas se encuentran en particular los notarios y los abogados en materia de patentes, los depositarios y administradores de patrimonios de terceros, los empresarios que ejerzan una actividad mercantil, las organizaciones profesionales o las asociaciones, las asociaciones de ayuda a los contribuyentes, los empleadores o también las sociedades nacionales de inversión, los establecimientos de crédito extranjeros y los expertos actuariales reconocidos, cuyo punto común manifiesto es que pueden prestar asistencia fiscal de manera accesoria en el marco de su actividad principal.

79. Siendo así, difícilmente puede mantener el Gobierno alemán que la normativa alemana, mediante las exigencias de cualificación profesional que impone a los directivos responsables de sociedades de asesoría fiscal, protege de forma sistemática y coherente a los destinatarios de servicios de asistencia profesional en materia fiscal.

80. En cualquier caso, si bien resulta de reiterada jurisprudencia que, en una situación no regida por una directiva sobre el reconocimiento mutuo de diplomas, los Estados miembros están facultados para regular el ejercicio en su territorio de ciertas actividades en interés de la protección de los consumidores, y para definir en consecuencia los diplomas, conocimientos, cualificaciones y experiencia profesionales necesarios para ello, les incumbe no obstante, cuando un nacional de otro Estado miembro pretende ejercer esa actividad, tener en cuenta los títulos y la experiencia que haya adquirido en ese otro Estado miembro y compararlos con los conocimientos y las cualificaciones exigidos por la legislación nacional.<sup>33</sup>

81. Pues bien, para autorizar a una sociedad de asesoría fiscal a prestar servicios de asistencia profesional en materia fiscal, la normativa alemana no prevé la posibilidad de tener en cuenta los conocimientos y la experiencia profesional de las personas que la dirigen o la gestionan, o de su personal, y por tanto va más allá de lo necesario para garantizar la protección de los destinatarios de esos servicios, como ha señalado la Comisión.

82. Por consiguiente, considero que se ha de responder a la tercera cuestión prejudicial del tribunal remitente declarando que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la discutida en el asunto principal, que somete la actividad de asistencia profesional en materia fiscal ejercida por una sociedad de asesoría fiscal legalmente establecida en otro Estado miembro en el que esa actividad no está regulada a la obligación de que esa sociedad sea reconocida y de que sus directivos sean nombrados asesores fiscales.

## VI. Conclusión

83. Por lo antes expuesto, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof en los siguientes términos:

«El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la discutida en el asunto principal, que somete la actividad de asistencia profesional en materia fiscal ejercida por una sociedad de asesoría fiscal legalmente establecida en otro Estado miembro en el que esa actividad no está regulada a la obligación de que esa sociedad sea reconocida y de que sus directivos sean nombrados asesores fiscales.»

33 — Véanse, en especial, las sentencias Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193), apartados 20 a 23; Aguirre Borrell y otros (C-104/91, EU:C:1992:202), apartados 7 a 16; Comisión/España (C-375/92, EU:C:1994:109); Fernández de Bobadilla (C-234/97, EU:C:1999:367); Hocsman (C-238/98, EU:C:2000:440), y Pešla (C-345/08, EU:C:2009:771).