



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

17 dicembre 2015*

«Rinvio pregiudiziale — Riconoscimento delle qualifiche professionali — Direttiva 2005/36/CE — Articolo 5 — Libera prestazione dei servizi — Direttiva 2006/123/CE — Articoli 16 e 17, punto 6 — Articolo 56 TFUE — Società di consulenza tributaria stabilita in uno Stato membro e che fornisce servizi in un altro Stato membro — Normativa di uno Stato membro che impone la registrazione ed il riconoscimento delle società di consulenza tributaria»

Nella causa C-342/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria, Germania), con decisione del 20 maggio 2014, pervenuta in cancelleria il 16 luglio 2014, nel procedimento

X-Steuerberatungsgesellschaft

contro

Finanzamt Hannover-Nord,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, J. Malenovský, M. Safjan, A. Prechal (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 13 maggio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per la X-Steuerberatungsgesellschaft, da H.-P. Taplick, Belastingadviseur, e K. Hübner, Rechtsanwalt;
- per il Finanzamt Hannover-Nord, da S. Rechlin e B. Beckmann, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e B. Beutler, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M. Bulterman, M. de Ree e B. Koopman, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Mölls, H. Støvlbæk e H. Tserepa-Lacombe, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° ottobre 2015,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5 della direttiva 2005/36/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 7 settembre 2005, relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali (GU L 255, pag. 22), come modificata dal regolamento (UE) n. 623/2012 della Commissione, dell'11 luglio 2012 (GU L 180, pag. 9; in prosieguo: la «direttiva 2005/36»), dell'articolo 16 della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno (GU L 376, pag. 36), e dell'articolo 56 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la X-Steuerberatungsgesellschaft (in prosieguo: la «X») ed il Finanzamt Hannover-Nord (ufficio delle imposte di Hannover Nord; in prosieguo: l'«ufficio delle imposte») in merito al diniego di quest'ultimo di riconoscere la X quale mandataria di una società nell'ambito della procedura di determinazione dell'imposta sulla cifra d'affari.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La direttiva 2005/36

- 3 L'articolo 1 della direttiva 2005/36, intitolato «Oggetto», così dispone:

«La presente direttiva fissa le regole con cui uno Stato membro (in seguito denominato “Stato membro ospitante”), che sul proprio territorio subordina l'accesso a una professione regolamentata o il suo esercizio al possesso di determinate qualifiche professionali, riconosce, per l'accesso alla professione e il suo esercizio, le qualifiche professionali acquisite in uno o più Stati membri (...) e che permettono al titolare di tali qualifiche di esercitarvi la stessa professione».

- 4 Il successivo articolo 2, intitolato «Ambito di applicazione», prevede al paragrafo 1 quanto segue:

«La presente direttiva si applica a tutti i cittadini di uno Stato membro che vogliano esercitare, come lavoratori subordinati o autonomi, compresi i liberi professionisti, una professione regolamentata in uno Stato membro diverso da quello in cui hanno acquisito le loro qualifiche professionali».

- 5 Al titolo II della direttiva medesima, rubricato «Libera prestazione di servizi», figura il successivo articolo 5, intitolato «Principio di libera prestazione di servizi». Detto articolo 5 così dispone:

«1. (...) [G]li Stati membri non possono limitare, per ragioni attinenti alle qualifiche professionali, la libera prestazione di servizi in un altro Stato membro:

- a) se il prestatore è legalmente stabilito in uno Stato membro per esercitarvi la stessa professione (in seguito denominato “Stato membro di stabilimento”), e

b) in caso di spostamento del prestatore, se questi ha esercitato tale professione nello Stato membro di stabilimento per almeno due anni nel corso dei dieci anni che precedono la prestazione di servizi, se in tale Stato membro la professione non è regolamentata. La condizione che esige due anni di pratica non si applica se la professione o la formazione che porta alla professione è regolamentata.

2. Le disposizioni del presente titolo si applicano esclusivamente nel caso in cui il prestatore si sposta sul territorio dello Stato membro ospitante per esercitare, in modo temporaneo e occasionale, la professione di cui al paragrafo 1.

(...)».

La direttiva 2006/123

6 L'articolo 16 della direttiva 2006/123, intitolato «Libera prestazione di servizi», ai paragrafi 1 e 2, così recita:

«1. Gli Stati membri rispettano il diritto dei prestatori di fornire un servizio in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti.

Lo Stato membro in cui il servizio viene prestato assicura il libero accesso a un'attività di servizi e il libero esercizio della medesima sul proprio territorio.

(...)

2. Gli Stati membri non possono restringere la libera circolazione dei servizi forniti da un prestatore stabilito in un altro Stato membro, in particolare, imponendo i requisiti seguenti:

(...)».

7 Ai sensi dell'articolo 17 di tale direttiva, intitolato «Ulteriori deroghe alla libera prestazione di servizi»:

«L'articolo 16 non si applica

(...)

6) alle materie disciplinate dal titolo II della direttiva 2005/36/CE, compresi i requisiti negli Stati membri dove il servizio è prestato che riservano un'attività ad una particolare professione;

(...)».

Il diritto tedesco

8 A norma dell'articolo 80, paragrafo 5, del codice tributario (Abgabenordnung), quale vigente nel corso del periodo oggetto del procedimento principale (in prosieguo: il «codice tributario»), i procuratori e i consulenti che forniscono professionalmente assistenza in materia tributaria senza essere in possesso della relativa abilitazione non sono autorizzati a rappresentare o ad assistere i loro mandanti o clienti dinanzi all'amministrazione finanziaria.

9 Ai sensi dell'articolo 2, primo periodo, della legge sull'attività di consulente tributario (Steuerberatungsgesetz, BGBl. 1975, I, pag. 2735), quale vigente nel corso del periodo oggetto del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sui consulenti tributari»), un'attività d'assistenza in materia tributaria può essere svolta professionalmente unicamente dai soggetti o dalle associazioni a tal fine abilitate.

10 Ai sensi dell'articolo 3 della legge sui consulenti tributari:

«Sono abilitati a prestare assistenza in materia tributaria a titolo professionale:

- 1) I commercialisti, i rappresentanti fiscali, gli avvocati, gli avvocati europei stabiliti, i revisori legali e i revisori contabili giurati,
- 2) le società di professionisti i cui soci sono tutte persone di cui al punto 1,
- 3) le società di consulenza tributaria, le società di avvocati, di revisori legali e di revisori contabili giurati».

11 L'assistenza prestata in materia tributaria in forma temporanea e occasionale è disciplinata dall'articolo 3a della legge sui consulenti tributari, volta a dare attuazione alla direttiva 2005/36 per quanto attiene all'assistenza professionale in materia tributaria in Germania da parte di soggetti e associazioni di un altro Stato membro. Tale articolo così recita:

«1. Chiunque sia stabilito professionalmente in un altro Stato membro dell'Unione europea o in altro Stato parte contraente dell'accordo sullo Spazio economico europeo[, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3),] o in Svizzera e sia ivi autorizzato a prestare assistenza in materia fiscale a titolo professionale in base alla legge dello Stato di stabilimento, può prestare detta assistenza nel territorio della Repubblica federale di Germania in forma temporanea e occasionale. I limiti dell'autorizzazione alla prestazione di assistenza in materia fiscale nel territorio nazionale sono definiti in base ai limiti della corrispondente abilitazione nello Stato di stabilimento. Nell'ambito dello svolgimento della loro attività nel territorio nazionale, il prestatore medesimo sarà soggetto alle stesse regole professionali previste per i soggetti indicati nell'articolo 3. Se nello Stato di stabilimento non sono disciplinate né la professione, né la formazione richiesta per il suo esercizio, la prestazione di assistenza in materia fiscale a titolo professionale nel territorio nazionale è ammessa soltanto se il soggetto ha ivi esercitato l'attività professionale per almeno due anni nel corso dei dieci anni precedenti. (...)

2. La prestazione di assistenza in materia fiscale a titolo professionale a norma del paragrafo 1 è ammessa solo a condizione che il prestatore, anteriormente all'erogazione della prima prestazione nel territorio nazionale, ne dia comunicazione scritta all'ente competente.

(...)

La dichiarazione deve comprendere i seguenti elementi:

(...)

- 5) attestato indicante che la persona è legalmente stabilita ai fini della prestazione di assistenza in materia fiscale a titolo professionale in uno Stato membro dell'Unione europea, in uno Stato parte alla convenzione sullo Spazio economico europeo o in Svizzera e che l'esercizio di tale attività non le è interdetto, neppure temporaneamente, all'atto della presentazione dell'attestato,
- 6) certificato di idoneità professionale,

7) prova dell'esercizio della professione, da parte dell'interessato, nello Stato di stabilimento per almeno due anni nel corso dei dieci anni precedenti, qualora nello Stato di stabilimento non siano disciplinate né la professione, né la formazione richiesta per il suo esercizio,

(...)).».

12 L'articolo 5, paragrafo 1, primo periodo, della legge sui consulenti tributari così recita:

«I soggetti e le associazioni professionali distinti da quelli indicati agli articoli 3, 3a (...) non sono autorizzati a prestare assistenza in materia tributaria a titolo professionale e non possono segnatamente fornire consulenza in materia tributaria a titolo professionale».

13 Il successivo articolo 32 così dispone:

«1. I commercialisti, i rappresentanti fiscali e le società di consulenza tributaria prestano assistenza in materia fiscale a titolo professionale a norma delle disposizioni della presente legge.

2. I commercialisti e i rappresentanti fiscali necessitano della relativa abilitazione; essi esercitano una professione liberale. La loro attività non ha carattere commerciale.

3. Le società di consulenza tributaria necessitano del riconoscimento. Ai fini del riconoscimento è richiesta la prova del fatto che la società sia gestita in maniera responsabile da commercialisti».

14 A termini dell'articolo 35, paragrafo 1, primo periodo, della legge medesima, solamente le persone che abbiano superato l'esame di consulente tributario ovvero che siano state dispensate dall'esame medesimo possono essere nominate consulenti tributari.

I fatti oggetto della controversia principale e le questioni pregiudiziali

15 Dalla decisione di rinvio emerge che la X è una società di capitali di diritto britannico con sede nel Regno Unito e con filiali in Belgio e nei Paesi Bassi. Il suo oggetto sociale consiste nella prestazione di consulenza commerciale, consulenza tributaria e contabilità. Essa non è riconosciuta quale società di consulenza tributaria ai sensi della legge sui consulenti tributari.

16 La X presta consulenze in materia tributaria a vari clienti stabiliti in Germania di cui assicura la rappresentanza nei procedimenti amministrativi in materia fiscale. Per le spedizioni postali ha designato quale rappresentante con potere di ricevere le notificazioni la A Ltd, impresa di servizi di ufficio stabilita in Germania.

17 La X collaborava alla predisposizione della dichiarazione dell'imposta sulla cifra d'affari relativa all'esercizio 2010 della C Ltd, con sede in Germania. Tale dichiarazione è pervenuta all'ufficio delle imposte agli inizi del 2012. Con decisione del 12 marzo 2012 l'ufficio medesimo negava di riconoscere la X quale procuratore della C Ltd ai fini del procedimento di determinazione dell'imposta sulla cifra d'affari relativa al 2010, ai sensi dell'articolo 80, paragrafo 5, del codice tributario, in base al rilievo che la X non era autorizzata a prestare assistenze in materia tributaria a titolo professionale.

18 La X adiva quindi il Finanzgericht Niedersachsen (sezione tributaria del tribunale della Bassa Sassonia) che respingeva il ricorso.

19 Adito dalla X con ricorso per cassazione, il giudice del rinvio rileva che i requisiti previsti dall'articolo 80, paragrafo 5, del codice tributario giustificano che alla X sia stato negato di intervenire quale procuratore dinanzi all'amministrazione finanziaria. Infatti, la X non sarebbe autorizzata a prestare assistenza in materia tributaria a titolo professionale né in base all'articolo 3, punto 3, della

legge sui consulenti tributari, né in base al successivo articolo 3a. Tuttavia, atteso che la X si richiama, segnatamente, agli articoli 5 della direttiva 2005/36, 16 della direttiva 2006/123 e 56 TFUE, il giudice del rinvio si chiede se la X possa validamente invocare direttamente tali disposizioni.

- 20 Il giudice medesimo fa presente che i suoi quesiti vertono sulla situazione di una società di consulenza tributaria, costituita conformemente alla normativa di uno Stato membro, che predisponga, nello Stato membro di stabilimento, di cui l'attività di consulente tributario non sia regolamentata, una dichiarazione tributaria a favore di un destinatario in un altro Stato membro, trasmettendo la dichiarazione medesima all'amministrazione finanziaria di quest'ultimo, Stato nel quale le relative disposizioni nazionali prevedano una regolamentazione di detta attività.
- 21 Il giudice a quo precisa che il Finanzgericht Niedersachsen (sezione tributaria del tribunale della Bassa Sassonia) non ha ancora accertato se la X abbia effettivamente prestato i servizi di cui trattasi nello Stato membro nel quale essa è stabilita, vale a dire il Regno dei Paesi Bassi, o se sia parimenti stabilita nello Stato membro del destinatario della prestazione, vale a dire la Repubblica federale di Germania.
- 22 Tuttavia, il giudice del rinvio rileva che tale circostanza non si oppone al rinvio pregiudiziale. Infatti, a prescindere dal fatto che il giudice medesimo non potrebbe, esso stesso, procedere agli accertamenti di fatto mancanti, risulterebbe possibile, in tale fase del procedimento, che il Finanzgericht Niedersachsen (sezione tributaria del tribunale della Bassa Sassonia), cui spetta l'accertamento dei fatti, ritenga che la X abbia prestato i servizi di cui trattasi nei Paesi Bassi senza essere stabilita in Germania. Le risposte fornite dalla Corte alle questioni di diritto sollevate consentirebbero successivamente di accertare, da un lato, se il Finanzgericht Niedersachsen (sezione tributaria del tribunale della Bassa Sassonia) debba procedere a accertamenti e, dall'altro, l'eventuale oggetto dei medesimi.
- 23 Per quanto attiene all'articolo 5 della direttiva 2005/36, il giudice del rinvio si interroga, da un lato, sulla questione se detta disposizione sia effettivamente applicabile ad una società prestataria di servizi. Il fatto che l'articolo 2, paragrafo 1, di detta direttiva preveda la sua applicazione unicamente ai cittadini e non alle società potrebbe infatti risultare ostativo. Tuttavia, potrebbe doversi tener conto, a tal riguardo, delle persone munite di responsabilità direttiva della società di cui trattasi.
- 24 Dall'altro, il giudice del rinvio si chiede se una prestazione che si collochi nell'esercizio di una professione regolamentata nello Stato membro ospitante, ma effettuata senza che le persone agenti per conto delle società abbiano fisicamente varcato la frontiera, ricada nella sfera dell'articolo 5 della direttiva medesima.
- 25 Per quanto attiene all'articolo 16 della direttiva 2006/123, il giudice del rinvio rileva che, se è pur vero che la società di consulenza tributaria fornisce il servizio nello Stato membro in cui è stabilita, l'applicazione di detto articolo potrebbe risultare esclusa, in considerazione del tenore dell'articolo medesimo. Infatti, ai sensi di tale articolo, gli Stati membri rispettano il diritto dei prestatori di fornire servizi in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento. I servizi forniti sul territorio dello Stato membro di stabilimento non dovrebbero conseguentemente essere disciplinati dallo stesso articolo.
- 26 Qualora, per contro, una società di consulenza tributaria fornisca servizi in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento, l'articolo 16 di detta direttiva potrebbe, a termini del successivo articolo 17, punto 6, non risultare loro applicabile considerato che nello Stato membro in cui il servizio è fornito l'attività di consulenza tributaria è riservata ad una specifica professione.
- 27 Per quanto attiene all'articolo 56 TFUE, il giudice del rinvio rileva che la normativa oggetto del procedimento principale costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Infatti, tale normativa non consente che una società costituita conformemente alla legge di un altro Stato membro, con sede nello Stato medesimo e la cui responsabilità direttiva non incomba a consulenti tributari, sia riconosciuta in Germania quale società di consulenza tributaria e possa liberamente prestare assistenza in materia tributaria a titolo professionale. Un riconoscimento di tale genere

presuppone infatti la prova che la responsabilità della direzione della società incomba a consulenti tributari, fermo restando che solamente colui che abbia superato l'esame di consulente tributario ovvero sia stato dispensato dall'esame medesimo può essere designato quale consulente tributario.

- 28 Il giudice medesimo aggiunge che una società priva di abilitazione all'esercizio di assistenza professionale in materia tributaria può tuttalpiù, ai sensi dell'articolo 3a della legge sui consulenti tributari, essere abilitata a prestare, a titolo temporaneo e occasionale, assistenza in materia tributaria sul territorio della repubblica federale di Germania. Tale disposizione non ricomprende tuttavia i servizi che una società fornisca in un altro Stato membro, senza che le persone agenti a nome della società stessa si spostino nel territorio della Repubblica federale di Germania.
- 29 Il giudice del rinvio si chiede quindi se tale restrizione alla libera prestazione di servizi sia giustificata da motivi imperativi di interesse generale. A suo parere, una giustificazione di tal genere potrebbe risiedere nella necessità di garantire il rispetto nella normativa tributaria e di prevenire l'evasione fiscale, il che costituisce appunto l'obiettivo della normativa oggetto del procedimento principale. In particolare, la limitazione dell'accesso all'attività di consulente tributario a talune persone o a società determinate e volto a garantire ai contribuenti un'assistenza qualificata nell'assolvimento dei loro obblighi tributari.
- 30 Inoltre, il giudice a quo osserva che i contribuenti devono essere parimenti tutelati contro i possibili danni risultanti da consulenza prestata in materia tributaria da persone prive delle qualifiche professionali o personali necessarie a tal fine. L'abilitazione prevista all'articolo 3 della legge sui consulenti tributari contribuisce, di conseguenza, parimenti a tutelare gli interessi dei contribuenti cui vengono forniti, quali consumatori, servizi di consulenza.
- 31 Il giudice del rinvio ritiene parimenti che, alla luce della complessità della normativa tributaria tedesca e delle costanti modifiche della disciplina tributaria, la regolamentazione oggetto della controversia principale risulta adeguata e necessaria a garantire i menzionati obiettivi.
- 32 Ciò premesso il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 5 della direttiva [2005/36] osti ad una restrizione alla libera prestazione dei servizi nel caso in cui una società di consulenza tributaria, costituita in base alle disposizioni di uno Stato membro, provveda, nel proprio Stato membro di stabilimento in cui l'attività di consulenza tributaria non sia regolamentata, a predisporre le dichiarazioni dei redditi per un destinatario stabilito in un altro Stato membro e a trasmetterle all'amministrazione finanziaria, laddove in detto altro Stato membro la normativa nazionale preveda che una società di consulenza tributaria debba, ai fini dell'abilitazione alla prestazione di assistenza in materia fiscale a titolo professionale, essere riconosciuta e gestita in maniera responsabile da commercialisti.
 - 2) Se una società di consulenza tributaria possa, nelle circostanze indicate nella prima questione, legittimamente richiamarsi all'articolo 16, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/123 a prescindere dalla questione in quale dei due Stati membri essa effettui la prestazione dei servizi.
 - 3) Se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che, in circostanze come quelle indicate nella prima questione, osti ad una restrizione alla libera prestazione dei servizi derivante dalla normativa vigente nello Stato membro del destinatario della prestazione, ove la società di consulenza tributaria non sia stabilita nello Stato membro medesimo».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

- 33 Con le questioni pregiudiziali il giudice del rinvio si chiede, in limine, se una prestazione di servizio, come quella oggetto del procedimento principale ricada nella sfera dell'articolo 5 della direttiva 2005/36, dell'articolo 16, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/123 e/o dell'articolo 56 TFUE.
- 34 Come emerge dalla decisione di rinvio, le questioni muovono dalla premessa che la X fornisce, dai Paesi Bassi e senza che le persone agenti a nome della società si spostino nel territorio della Repubblica federale di Germania, assistenza in materia tributaria a titolo professionale per clienti situati in Germania.
- 35 Orbene, si deve rilevare, da un lato, che una prestazione di servizi di tal genere non ricade nella sfera dell'articolo 5 della direttiva 2005/36. Infatti, il paragrafo 2 di detto articolo prevede espressamente che le disposizioni del titolo II della direttiva medesima, ivi compreso il menzionato articolo 5, si applicano unicamente in caso di spostamento del prestatore verso il territorio dello Stato membro ospitante. Ciò non è quanto avviene nel caso di una prestazione di servizi come quella oggetto del procedimento principale.
- 36 Dall'altro, per quanto attiene all'articolo 16, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/123, si deve rammentare che, ai sensi dell'articolo 17, punto 6, della medesima, detto articolo 16 non trova applicazione, in ogni caso, nelle materie ricomprese nel titolo II della direttiva 2005/36 né con riguardo ai requisiti vigenti nello Stato membro in cui il servizio viene fornito, che riservino una determinata attività ad una particolare professione.
- 37 Come emerge dalla decisione di rinvio, una normativa come quella oggetto del procedimento principale definisce i requisiti di accesso all'attività di assistenza in materia tributaria a titolo professionale e vieta l'esercizio di tale attività a coloro che non rispondano a tali requisiti. Si deve quindi ritenere che tale normativa riservi un'attività ad una specifica professione ai sensi dell'articolo 17, punto 6, della direttiva 2006/123.
- 38 Ciò premesso, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 53 delle conclusioni, i requisiti risultanti da una normativa di tal genere ricadono nell'esclusione dalla sfera di applicazione dell'articolo 16 della direttiva, esclusione stabilita all'articolo 17, punto 6, della medesima.
- 39 Tale interpretazione non può essere rimessa in discussione dal fatto che, come rilevato supra al punto 35, una prestazione di servizi come quella oggetto del procedimento principale non sia ricompresa nel titolo II della direttiva 2005/36. Infatti, come confermato dal tenore stesso dell'articolo 17, punto 6, della direttiva 2006/123, l'esclusione prevista da tale disposizione non è limitata alla sole materie comprese nel detto titolo II.
- 40 Ne consegue che una prestazione di servizi come quella oggetto del procedimento principale non ricade nella sfera né dell'articolo 5 della direttiva 2005/36 né in quella dell'articolo 16, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/123.
- 41 Per contro, un servizio come quello oggetto del procedimento principale, rivestendo carattere transfrontaliero, ricade nella sfera dell'articolo 56 TFUE (v., per analogia, sentenza OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, punto 68).
- 42 Ciò premesso, occorre procedere unicamente alla risposta alla terza questione.

Sulla terza questione

- 43 Con la terza questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che osti a che una normativa di uno Stato membro, che definisca i requisiti di accesso all'attività di assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale, restringa la libera prestazione dei servizi di una società di consulenza tributaria, costituita conformemente alla normativa di un altro Stato membro in cui la società stessa sia stabilita, che predisponga, in quest'ultimo Stato membro in cui l'attività di consulente tributario non è regolamentata, una dichiarazione fiscale per un destinatario situato nel primo Stato membro trasmettendola all'amministrazione finanziaria del medesimo.
- 44 A tal riguardo, si deve ricordare che, in assenza di armonizzazione dei requisiti di accesso ad una professione, gli Stati membri sono legittimati a definire le conoscenze e le qualifiche necessarie all'esercizio della professione medesima (v., segnatamente, sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punto 48 e giurisprudenza citata).
- 45 I requisiti di accesso all'attività di assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale non costituiscono, a tutt'oggi, oggetto di armonizzazione a livello dell'Unione, ove gli Stati membri restano quindi competenti a definirne le condizioni di accesso (v., per analogia, sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punto 49).
- 46 Ne consegue che, nella specie, il diritto dell'Unione non osta a che la normativa tedesca subordini l'accesso all'attività di cui trattasi al possesso di conoscenze e qualifiche ritenute necessarie (v., per analogia, sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punto 50).
- 47 Tuttavia, resta il fatto che gli Stati membri devono esercitare le proprie competenze in tale settore nel rispetto delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenza Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, punto 51 e giurisprudenza citata).
- 48 Per quanto attiene alla libera prestazione dei servizi, da costante giurisprudenza della Corte risulta che l'articolo 56 TFUE impone non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi in base alla sua cittadinanza o al fatto che questi sia stabilito in un altro Stato membro diverso da quello in cui la prestazione dev'essere effettuata, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione, anche qualora essa si applichi indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri, quando sia tale da vietare, ostacolare o rendere meno attraenti, le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro, ove fornisca legittimamente servizi analoghi (v., segnatamente, sentenza Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punto 44).
- 49 Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 66 e 67 delle conclusioni, una normativa come quella oggetto del procedimento principale costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Infatti, subordinando l'esercizio da parte di una società di consulenza tributaria, dell'attività di assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale ad un regime di previa autorizzazione, autorizzazione a sua volta subordinata al possesso di idonea qualificazione professionale da parte dei suoi dirigenti, tale normativa esclude qualsivoglia possibilità per una società di consulenza tributaria stabilita in un altro Stato membro in cui tale attività sia legalmente esercitata senza essere regolamentata, di fornire servizi in Germania.
- 50 È pur vero che una società di consulenza tributaria che non sia abilitata a prestare assistenza in materia tributaria a titolo professionale può, a termini dell'articolo 3a della legge sui consulenti tributari, essere abilitata a fornire, temporaneamente ed occasionalmente, assistenza in materia tributaria sul territorio della Repubblica federale di Germania.

- 51 Tuttavia, dalle precisazioni fornite dal giudice del rinvio, richiamate supra al punto 28, emerge che tale articolo non trova applicazione ad una prestazione di servizi, come quella oggetto del procedimento principale, che non implichi lo spostamento fisico del prestatore di servizi verso lo Stato membro ospitante.
- 52 Per quanto attiene alla giustificazione di una restrizione costituita da una normativa nazionale come quella oggetto del procedimento principale, secondo ben consolidata giurisprudenza, i provvedimenti nazionali in grado di ostacolare o rendere meno attraente l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato possono essere giustificati solo qualora perseguano un obiettivo di interesse generale, siano adeguati a garantire la realizzazione dello stesso e non eccedano quanto è necessario per raggiungerlo (v., segnatamente, sentenza Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punto 50).
- 53 In termini generale, si deve rilevare che la prevenzione dell'evasione fiscale e la tutela dei consumatori che, come emerge dalla decisione di rinvio, costituiscono obiettivi perseguiti dalla normativa oggetto del procedimento principale, sono obiettivi ricompresi tra quelli che possono essere considerati quali motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione alla libera prestazione di servizi (v., in tal senso, sentenze Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punto 51 e giurisprudenza citata, e Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 54 Tuttavia, da costante giurisprudenza della Corte risulta che spetta alla autorità nazionali provvedere a che le qualifiche acquisite in altri Stati membri siano riconosciute nel loro giusto valore e siano debitamente prese in considerazione (v. sentenza Peñarroja Fa, C-372/09 e C-373/09, EU:C:2011:156, punto 58 e giurisprudenza citata).
- 55 Tuttavia, nella specie, dagli atti sottoposti alla Corte non risulta che, per quanto attiene ad una prestazione di servizi che non implichi l'attraversamento fisico di frontiere da parte del prestatore di servizi o di persone agenti a suo nome, la normativa oggetto del procedimento principale consenta di riconoscere nel suo giusto valore e di prendere debitamente in considerazione una qualifica nel settore dell'assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale acquisita da detto prestatore di servizi o da dette persone in un altro Stato membro.
- 56 È ben vero che l'obbligo imposto ad un prestatore di servizi di assistenza tributaria prestata a titolo professionale, quale la X, di procedere ad una semplice previa dichiarazione presso le autorità dello Stato membro in cui l'accesso all'attività di assistenza professionale in materia tributaria è regolamentata ed in cui detto prestatore di servizi intenda fornire i servizi medesimi non andrebbe, a tal riguardo, in linea di principio, al di là di quanto necessario per conseguire gli obiettivi di prevenzione dell'evasione fiscale e di tutela dei consumatori, perseguiti da una normativa come quella oggetto del procedimento principale. Un obbligo di tale genere sarebbe idoneo a consentire alle autorità medesime di procedere alla verifica delle qualifiche acquisite dal prestatore, eventualmente per mezzo dell'esperienza maturata, ovvero dalle persone fisiche che forniscono, per conto del medesimo, il servizio di cui trattasi, in altri Stati membri nel particolare settore tributario in cui il prestatore medesimo intenda esercitare la propria attività (v., per analogia, sentenza Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, punti 57 e 58 nonché la giurisprudenza citata).
- 57 Tuttavia, come emerge dal punto 28 supra, la disposizione che consentirebbe, secondo l'ufficio delle imposte della Repubblica federale di Germania, tale riconoscimento e tale presa in considerazione, vale a dire l'articolo 3a della legge sui consulenti tributari non è, alla luce delle precisazioni fornite dal giudice del rinvio, applicabile ad una prestazione di servizi di tal genere.
- 58 Peraltro, in presenza di circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, le autorità di uno Stato membro non potrebbero, in ogni caso, validamente opporre ad un prestatore di servizi, quale la X, l'eventuale mancato rispetto delle norme prescritte da una disposizione, quale l'articolo 3a della legge sui consulenti tributari, atteso che le modalità di applicazione di tale disposizione nei suoi confronti non risultano chiare.

- 59 Infatti, il principio della certezza del diritto esige, segnatamente, che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, in particolare qualora esse possano comportare conseguenze sfavorevoli in capo ai singoli e alle imprese (v., sentenza *Berlington Hungary e a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punto 77 e giurisprudenza citata).
- 60 Conseguentemente, si deve rispondere alla terza questione dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta a che una normativa di uno Stato membro, che stabilisca i requisiti di accesso all'attività di assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale, restringe la libera prestazione dei servizi di una società di consulenza tributaria, costituita conformemente alla normativa di un altro Stato membro in cui tale società si è stabilita, che predisponga, in quest'ultimo Stato membro in cui l'attività di consulenza tributaria non sia regolamentata, una dichiarazione fiscale per un destinatario situato nel primo Stato membro trasmettendola all'amministrazione finanziaria del medesimo, senza che le qualifiche acquisite dalla società medesima, ovvero dalle persone fisiche che effettuino, per conto della stessa, la prestazione di servizi di assistenza tributaria a titolo professionale, in altri Stati membri siano riconosciute nel loro giusto valore e debitamente prese in considerazione.

Sulle spese

- 61 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta a che una normativa di uno Stato membro, che stabilisca i requisiti di accesso all'attività di assistenza in materia tributaria prestata a titolo professionale, restringe la libera prestazione dei servizi di una società di consulenza tributaria, costituita conformemente alla normativa di un altro Stato membro in cui tale società si è stabilita, che predisponga, in quest'ultimo Stato membro, in cui l'attività di consulenza tributaria non sia regolamentata, una dichiarazione fiscale per un destinatario situato nel primo Stato membro trasmettendola all'amministrazione finanziaria del medesimo, senza che le qualifiche acquisite dalla società medesima, ovvero dalle persone fisiche che effettuino, per conto della stessa, la prestazione di servizi di assistenza tributaria a titolo professionale, in altri Stati membri siano riconosciute nel loro giusto valore e debitamente prese in considerazione.

Firme