



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PEDRO CRUZ VILLALÓN
apresentadas em 1 de outubro de 2015¹

Processo C-342/14

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

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Federal das Finanças, Alemanha)]

«Livre prestação de serviços — Artigo 56.º TFUE — Diretiva 2006/123/CE — Reconhecimento das qualificações profissionais — Diretiva 2005/36/CE — Sociedade de consultores fiscais estabelecida num Estado-Membro e que presta serviços noutro Estado-Membro — Legislação nacional que subordina o exercício da atividade das sociedades de consultores fiscais a uma obrigação de reconhecimento e a requisitos de qualificação profissional dos seus dirigentes»

1. O litígio do processo principal tem por objeto a recusa da administração fiscal alemã em permitir que uma sociedade de consultores fiscais legalmente estabelecida noutro Estado-Membro, no presente caso, no Reino dos Países Baixos, preste os seus serviços a clientes estabelecidos na Alemanha. A atividade em causa, que não está regulamentada nos Países Baixos, só pode, neste caso, ser exercida na Alemanha por uma sociedade de consultores fiscais desde que esta tenha sido seja reconhecida, o que implica que os seus dirigentes tenham sido nomeados consultores fiscais e, conseqüentemente, tenham sido aprovados no exame de consultor fiscal.

2. A sociedade de consultores em causa no processo principal contesta essa recusa, invocando o artigo 5.º da Diretiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de setembro de 2005, relativa ao reconhecimento das qualificações profissionais², o artigo 16.º da Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006, relativa aos serviços no mercado interno³, e o artigo 56.º TFUE, o que levou o órgão jurisdicional de reenvio a submeter ao Tribunal de Justiça três questões prejudiciais para a interpretação das referidas disposições.

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 255, p. 22.

3 — JO L 376, p. 36.

I – Quadro jurídico

A – Direito da União

1. Diretiva 2005/36

3. O artigo 1.º da Diretiva 2005/36 define o seu objeto nos seguintes termos:

«A presente diretiva estabelece as regras segundo as quais um Estado-Membro que subordina o acesso a uma profissão regulamentada ou o respetivo exercício no seu território à posse de determinadas qualificações profissionais (adiante denominado ‘Estado-Membro de acolhimento’) reconhece, para o acesso a essa profissão e para o seu exercício, as qualificações profissionais adquiridas noutra ou em vários outros Estados-Membros (adiante denominados ‘Estado-Membro de origem’) que permitem ao seu titular nele exercer a mesma profissão.»

4. O artigo 2.º da Diretiva 2005/36, que define o seu âmbito de aplicação, prevê, no seu n.º 1:

«A presente diretiva é aplicável a qualquer nacional de um Estado-Membro que pretenda exercer uma profissão regulamentada, incluindo as profissões liberais, por conta própria ou por conta de outrem, num Estado-Membro diferente daquele em que adquiriu as suas qualificações profissionais.»

5. O artigo 5.º da Diretiva 2005/36 dispõe:

«1. Sem prejuízo de disposições específicas do direito comunitário, bem como dos artigos 6.º e 7.º da presente diretiva, os Estados-Membros não poderão restringir, por razões relativas às qualificações profissionais, a livre prestação de serviços noutra Estado-Membro:

- a) Se o prestador de serviços estiver legalmente estabelecido num Estado-Membro para nele exercer a mesma profissão (adiante designado ‘Estado-Membro de estabelecimento’); e
- b) Em caso de deslocação, se o prestador de serviços tiver exercido essa profissão em um ou mais Estados-Membros durante, pelo menos, um ano no decurso dos 10 anos anteriores à prestação de serviços, se a profissão não se encontrar regulamentada no Estado-Membro de estabelecimento. A condição relativa a um ano de exercício não se aplica se a profissão ou a formação conducente à profissão estiver regulamentada.

2 As disposições do presente título apenas serão aplicáveis quando o prestador de serviços se deslocar ao território do Estado-Membro de acolhimento para exercer, de forma temporária e ocasional, a profissão referida no n.º 1.

O caráter temporário e ocasional da prestação será avaliado caso a caso, nomeadamente em função da respetiva duração, frequência, periodicidade e continuidade.

3 Em caso de deslocação, o prestador de serviços ficará sujeito às normas de conduta de caráter profissional, legal ou administrativo diretamente relacionadas com as qualificações profissionais, designadamente as que dizem respeito à definição das profissões, ao uso de títulos, ou aos erros profissionais graves direta e especificamente relacionados com a defesa e segurança do consumidor, bem como às disposições disciplinares, aplicáveis no Estado-Membro de acolhimento aos profissionais que aí exercem a mesma profissão.»

2. Diretiva 2006/123

6. O artigo 16.º, n.ºs 1 a 3 da Diretiva 2006/123 dispõe:

«1 Os Estados-Membros devem respeitar o direito de os prestadores prestarem serviços num Estado-Membro diferente daquele em que se encontram estabelecidos.

O Estado-Membro em que o serviço é prestado deve assegurar o livre acesso e exercício da atividade no setor dos serviços no seu território. Os Estados-Membros não devem condicionar o acesso ou o exercício de atividades no setor dos serviços no seu território ao cumprimento de qualquer requisito que não respeite os seguintes princípios:

- a) Não discriminação: o requisito não pode ser direta ou indiretamente discriminatório em razão da nacionalidade ou, no que respeita às pessoas coletivas, em razão do Estado-Membro em que estão estabelecidas;
- b) Necessidade: o requisito tem que ser justificado por razões de ordem pública, de segurança pública, de saúde pública ou de proteção do ambiente;
- c) Proporcionalidade: o requisito tem que ser adequado para garantir a consecução do objetivo prosseguido, não podendo ir além do necessário para o atingir.

2 Os Estados-Membros não podem restringir a liberdade de prestar serviços de um prestador estabelecido noutro Estado-Membro através da imposição de algum dos seguintes requisitos:

- a) Obrigação de o prestador ter um estabelecimento no respetivo território;
- b) Obrigação de o prestador obter uma autorização das respetivas autoridades competentes, incluindo a inscrição num registo ou numa ordem ou associação profissional no respetivo território, exceto nos casos previstos na presente diretiva ou noutros instrumentos de direito comunitário;
- c) Proibição de o prestador se dotar, no respetivo território, de uma determinada forma ou tipo de infraestrutura, incluindo um escritório ou um gabinete, necessária ao cumprimento das prestações em causa;
- d) Aplicação de um regime contratual específico entre o prestador e o destinatário que impeça ou limite a prestação de serviços por conta própria;
- e) Obrigação de o prestador possuir um documento de identidade especificamente destinado ao exercício de uma atividade de serviços emitido pelas respetivas autoridades competentes;
- f) Requisitos que afetem a utilização de equipamento e material que façam parte integrante do serviço prestado, salvo se forem necessários para a proteção da saúde e da segurança no trabalho;
- g) Restrições à liberdade de prestação de serviços referidas no artigo 19.º

3 O Estado-Membro para onde o prestador se desloca não está impedido de impor requisitos para o exercício de uma atividade de serviços quando esses requisitos sejam justificados por razões de ordem pública, de segurança pública, de saúde pública ou de proteção do ambiente, em conformidade com o n.º 1. O Estado-Membro em questão também não está impedido de aplicar, em conformidade com o direito comunitário, as suas regras em matéria de condições de emprego, incluindo as estabelecidas em convenções coletivas.

[...]»

7. O artigo 17.º da Diretiva 2006/123, que estabelece exceções adicionais à liberdade de prestação de serviços, dispõe:

«O artigo 16.º não é aplicável:

[...]

6) Às matérias abrangidas pelo Título II da Diretiva 2005/36[...] bem como às disposições dos Estados-Membros onde o serviço é prestado que reservam certas atividades a uma profissão determinada;

[...]»

B – Direito alemão

8. Nos termos do § 80, n.º 5, do Abgabenordnung (Código dos impostos), na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal, os representantes e os consultores devem ser recusados quando prestam serviços de assistência a título profissional em matéria fiscal sem estarem habilitados para o efeito.

9. O § 2, primeiro período, da Steuerberatungsgesetz (Lei relativa à assistência em matéria fiscal)⁴, na sua versão em vigor à data dos factos do processo principal, prevê que uma atividade de assistência em matéria fiscal só pode ser prestada a título profissional por pessoas ou agrupamentos habilitados para o efeito.

10. Nos termos do § 3 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal, estão habilitados a prestar assistência em matéria fiscal a título profissional:

- «1) os consultores fiscais, os representantes fiscais, os advogados, os advogados europeus estabelecidos (no país), os auditores e os técnicos oficiais de contas,
- 2) as sociedades profissionais, cujos sócios sejam exclusivamente as pessoas referidas no n.º 1 *supra*,
- 3) as sociedades de consultores fiscais, as sociedades de advogados, as sociedades de auditoria e as sociedades de técnicos de contas.»

11. A prestação temporária ou ocasional de assistência em matéria fiscal a título profissional é regulada pelo § 3a da Lei relativa à assistência em matéria fiscal, que visa transpor, no domínio em questão, a Diretiva 2005/36. O § 3a dispõe:

«1. As pessoas estabelecidas profissionalmente noutro Estado-Membro da União Europeia ou noutro Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu [de 2 de maio de 1992 (JO 1994, L 1, p. 3),] ou na Suíça e aí prestam legalmente serviços de assistência fiscal a título profissional segundo o direito do Estado de estabelecimento podem prestar, de forma temporária e ocasional, serviços de assistência em matéria fiscal, a título profissional, no território da República Federal da Alemanha. O alcance da autorização para prestar serviços de assistência em matéria fiscal na Alemanha depende do alcance da autorização de que esses serviços gozam no Estado de estabelecimento. No exercício da sua atividade na Alemanha, as referidas pessoas estão sujeitas às mesmas regras profissionais a que estão sujeitas as pessoas mencionadas no § 3. No caso de no Estado de estabelecimento, não estarem

4 — BGBl. 1975 I, p. 2735.

regulamentadas nem a profissão nem a formação exigida para o respetivo exercício, a autorização para a prestação de serviços de assistência em matéria fiscal na Alemanha, a título profissional, só se aplica se o interessado tiver exercido a profissão nesse Estado durante pelo menos dois anos nos últimos dez anos. A natureza temporária e ocasional da atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional é determinada, nomeadamente, com base na sua duração, frequência, periodicidade e continuidade.

2 A assistência em matéria fiscal a título profissional nos termos do n.º 1 só é permitida se antes de primeira prestação na Alemanha, o interessado tiver apresentado uma declaração escrita no serviço competente. O serviço competente para interessados provenientes:

[...]

4) dos Países Baixos e da Bulgária é a Steuerberaterkammer Düsseldorf,

[...]A declaração deve conter os seguintes elementos:

1. o apelido e o nome, o nome comercial ou a denominação social, incluindo os representantes legais,
2. o ano de nascimento ou de constituição,
3. o endereço profissional, incluindo o endereço de todas as sucursais,
4. o título profissional ao abrigo do qual as atividades podem ser exercidas na Alemanha,
5. um certificado em que conste que o interessado se encontra legalmente estabelecido para o exercício da atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional num Estado-Membro da União Europeia ou num Estado parte do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu ou na Suíça e que, no momento da apresentação do certificado, não está proibido do exercício dessa atividade, ainda que temporariamente,
6. uma prova da qualificação profissional,
7. uma prova que demonstre que o interessado exerceu a profissão no Estado de estabelecimento pelo menos dois anos durante os dez últimos anos, se nesse Estado não estiverem regulamentadas a profissão nem a formação exigida para o respetivo exercício.
8. informações detalhadas relativamente ao seguro de responsabilidade civil profissional ou qualquer outra proteção individual ou coletiva em matéria de responsabilidade profissional.

A declaração deve ser apresentada anualmente se, no termo do ano civil, o interessado pretender prestar novamente assistência em matéria fiscal a título profissional na Alemanha, em conformidade com o n.º 1. Neste caso, o certificado previsto no § 3, n.º 5, e as informações a prestar em conformidade com o § 3, n.º 8, devem ser apresentados novamente.

[...]»

12. O § 4 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal prevê:

«Estão também habilitados a prestar assistência em matéria fiscal a título profissional:

1. os notários, no âmbito das atividades para que estão autorizados [...]

2. os advogados e os escritórios de advogados, em matéria de patentes, no âmbito das atividades para que estão autorizados [...]
3. as autoridades e os organismos de direito público, bem como as sociedades inter-regionais de auditoria, aos organismos e instituições de direito público, no âmbito das suas competências;
4. os curadores e os administradores do património de terceiros ou do património que lhes tenha sido cedido a título fiduciário ou transmitido para efeitos de garantia, na medida em que prestem assistência em matéria fiscal relativamente a esse património;
5. os empresários que tenham uma atividade comercial, na medida em que prestem assistência em matéria fiscal aos seus clientes diretamente relacionada com o objeto da sua atividade comercial;
6. as associações de coordenação de cooperativas, as associações de auditoria de cooperativas e as cooperativas fiduciárias, na medida em que prestem aos membros das associações de coordenação e de estudos assistência em matéria fiscal no âmbito dos seus objetivos;
7. as representações profissionais ou associações criadas numa base semelhante, na medida em que prestem aos seus membros assistência em matéria fiscal no âmbito dos seus objetivos; [...]
8. as associações profissionais ou agrupamentos constituídos numa base equivalente, de agricultores e de silvicultores, cujos estatutos prevejam a prestação de assistência às explorações agrícolas e silvícolas [...], na medida em que essa assistência seja prestada por pessoas habilitadas a usar o título de ‘técnico de contabilidade agrícola’ e em que a assistência não diga respeito ao cálculo dos rendimentos provenientes do trabalho independente ou de atividades industriais ou comerciais, a menos que se trate de rendimentos secundários tais como os que os agricultores obtêm normalmente;
9.
 - a) as empresas comissionistas de transporte, na medida em que prestem assistência em matéria de retenções à entrada ou de tratamento, relativamente a impostos especiais de consumo, de mercadorias que circulam no comércio com outros Estados-Membros da União Europeia;
 - b) as outras empresas industriais ou comerciais, na medida em que prestem assistência relativamente ao tratamento aduaneiro nos procedimentos relativos às retenções à entrada;
 - c) as empresas referidas nas alíneas a) e b) na medida em que prestem aos empresários [...] assistência em matéria fiscal [...] e em que estejam estabelecidas na área geográfica de aplicação da presente lei, não sejam pequenas empresas [...] e não tenham sido excluídas da atividade de representação fiscal [...]
10. os empregadores, na medida em que prestem assistência aos seus trabalhadores em questões relacionadas com o imposto sobre o rendimento proveniente de atividades assalariadas ou em questões relacionadas com a compensação fiscal de despesas familiares [...]
11. as associações de apoio aos contribuintes, na medida em que prestem assistência em matéria fiscal aos seus membros [...]
12. as sociedades nacionais de investimento, bem como as pessoas, as sociedades e outras entidades em propriedade, na medida em que apresentem, em nome dos credores de rendimentos de capitais, pedidos coletivos de reembolso do imposto sobre os rendimentos de capitais [...]
- 12 a. os estabelecimentos de crédito estrangeiros, na medida em que apresentem, em nome de credores de rendimentos de capitais, pedidos coletivos de reembolso do imposto sobre os rendimentos de capitais [...]

13. os especialistas em atuária, acreditados, na medida em que prestem uma assistência em matéria fiscal aos seus clientes diretamente relacionada com o cálculo de provisões para pensões, de provisões técnicas de seguro e de transferências para caixas de reforma e de previdência;

[...]

15. as instâncias reconhecidas como aptas pelo direito dos Länder [...] no âmbito das suas competências;

[...]»

13. O § 32 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal dispõe:

«1. Os consultores fiscais, os representantes fiscais e as sociedades de consultores fiscais prestam assistência em matéria fiscal a título profissional nos termos do disposto na presente lei.

2 Os consultores fiscais e os representantes fiscais devem ser nomeados e exercem uma profissão liberal. A sua atividade não é uma atividade comercial.

3 As sociedades de consultores fiscais devem ser reconhecidos. O reconhecimento exige prova de que a sociedade é gerida sob a responsabilidade de um consultor fiscal.»

II – Factos na origem do litígio do processo principal

14. A X-Steuerberatungsgesellschaft é uma sociedade de capitais de direito do Reino Unido com sede no Reino Unido e filiais nos Países Baixos e na Bélgica, cujo objeto social consiste na consultoria económica e fiscal e na contabilidade e cujos sócios e gerentes são S, com domicílio na Alemanha, e Y, com domicílio na Bélgica.

15. A referida sociedade presta aconselhamento em matéria fiscal a vários clientes com sede na Alemanha em assuntos de natureza fiscal e representa-os em processos administrativos fiscais, embora não esteja reconhecida como sociedade de consultores na Alemanha, nos termos dos §§ 32, n.º 3, e 49 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal, e a nomeação de Y, como consultor fiscal na Alemanha foi, revogada em 2000.

16. A recorrente no processo principal utiliza os serviços da A Ltd, uma sociedade de serviços administrativos com sede na Alemanha, designada como representante autorizado para receber as notificações, e em cujos escritórios Y exerceu a sua atividade.

17. A recorrente no processo principal interveio na elaboração da declaração de imposto sobre o volume de negócios da C Ltd relativa ao exercício de 2010. Todavia, por decisão de 12 de março de 2012, o Finanzamt Hanôver-Nord (Serviço de finanças de Hanôver-Nord) recusou reconhecê-la como representante da C Ltd, nos termos do § 80, n.º 5, do Código dos impostos, pelo facto de não estar habilitada para prestar assistência em matéria fiscal a título profissional.

18. O Finanzgericht (Tribunal Tributário) negou provimento ao recurso que a recorrente interpôs dessa decisão. Este tribunal confirmou, por um lado, que a recorrente não tinha competência para prestar assistência em matéria fiscal a título profissional e, por outro, declarou que não estavam reunidas as condições que permitem prestar de forma temporária e ocasional assistência em matéria fiscal a título profissional, em conformidade com o § 3a da Lei relativa à assistência em matéria fiscal, uma vez que a recorrente no processo principal não tinha apresentado à Câmara dos Consultores Fiscais de Düsseldorf, competente para os Países Baixos, nenhuma declaração que satisfizesse os requisitos do n.º 2 dessa disposição.

19. No âmbito do seu recurso de «Revision» para o órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente no processo principal alegou que não se pode proibir um prestador de serviços com sede num Estado-Membro, neste caso, o Reino dos Países Baixos, onde exerce legalmente atividades de consultor fiscal, de prestar os seus serviços a partir desse Estado-Membro a operadores económicos estabelecidos noutro Estado-Membro, neste caso a República Federal da Alemanha, isto é, sem atravessar a fronteira, independentemente do facto de, neste último Estado-Membro, a atividade de consultor fiscal estar reservada a determinados profissionais. Alega a violação do artigo 5.º da Diretiva 2005/36, do artigo 16.º da Diretiva 2006/123, do artigo 56.º TFUE e do artigo 3.º da Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de junho de 2000, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno («Diretiva sobre o comércio eletrónico»)⁵.

III – Questões prejudiciais e tramitação do processo no Tribunal de Justiça

20. Foi nestas circunstâncias que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O artigo 5.º da Diretiva [2005/36] opõe-se a uma restrição à livre prestação de serviços [quando] uma sociedade de consultores fiscais constituída nos termos das disposições legais de um Estado-Membro elabora, no Estado-Membro onde está estabelecida e no qual a atividade de consultor fiscal não está regulamentada, uma declaração de impostos para um destinatário das prestações noutro Estado-Membro e a envia à autoridade tributária deste outro Estado-Membro, cuja legislação prevê que uma sociedade de consultores fiscais, para poder prestar serviços de assistência em matéria fiscal a título profissional, [pode ter sido reconhecida] e [...] ser gerida sob a responsabilidade de um consultor fiscal?
- 2) Pode uma sociedade de consultores fiscais, nas circunstâncias descritas na primeira questão, invocar utilmente o artigo 16.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2006/123, independentemente de em qual dos dois Estados-Membros realiza a prestação de serviços?
- 3) Deve o artigo 56.º TFUE ser interpretado no sentido de que, nas circunstâncias referidas na primeira questão, se opõe a uma restrição à livre prestação de serviços imposta pelas disposições legais em vigor no Estado-Membro do destinatário das prestações, quando a sociedade de consultores fiscais não está estabelecida [nesse] Estado-Membro?»

21. Na sua decisão de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio explicou que era necessário que o Tribunal de Justiça se pronunciasse sobre a questão de saber se é compatível com o direito da União restringir a liberdade de prestação de serviços através de disposições nacionais que preveem que a assistência em matéria fiscal só pode ser exercida a título profissional por pessoas e agrupamentos habilitados para o efeito e que, para obter a autorização, uma sociedade de consultores fiscais deve ter sido reconhecida e ser gerida sob a responsabilidade de consultores fiscais.

22. Por outro lado, o referido órgão jurisdicional esclareceu que o facto de o tribunal inferior não ter ainda determinado se a recorrente no processo principal tinha efetivamente prestado o serviço objeto desse processo no Estado-Membro em que está estabelecida ou se se devia considerar que estava estabelecida no Estado-Membro do destinatário, não constituía, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, um obstáculo ao reenvio.

23. A recorrente e o recorrido no processo principal, os Governos alemão e neerlandês, e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas e orais na audiência pública realizada em 13 de maio de 2015, concentrando-se, a pedido do Tribunal de Justiça, na terceira questão.

5 — JO L 178, p. 1.

IV – Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

A – Quanto à primeira questão

24. O órgão jurisdicional de reenvio, na sua decisão de reenvio, expressou dúvidas sobre a aplicabilidade da Diretiva 2005/36 aos factos do processo principal. Em primeiro lugar, esta diretiva parece ser aplicável apenas às pessoas singulares e não às sociedades, sem prejuízo de que se deve ter em conta que as pessoas atuam em nome da sociedade. Em segundo lugar, os artigos 5.º a 9.º da Diretiva 2005/36 só são aplicáveis, em conformidade com o seu artigo 5.º, n.º 2, nos casos em que o prestador se desloca para o território do Estado-Membro de acolhimento para exercer, de forma temporária e ocasional, a profissão referida no seu n.º 1. Por último, pergunta, em terceiro lugar, se o artigo 5.º da Diretiva 2005/36 abrange os serviços prestados por uma sociedade a partir do Estado-Membro do seu estabelecimento, onde a profissão exercida não está regulamentada, com destino a um Estado-Membro onde o exercício dessa profissão está subordinado à posse de qualificações profissionais, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2005/36.

25. As partes no processo principal e os interessados que apresentaram observações, bem como a Comissão, defendem todos que a Diretiva 2005/36 não é aplicável ao litígio do processo principal⁶.

26. O recorrido no processo principal, a Comissão e o Governo alemão alegam, a título subsidiário, que o artigo 5.º da Diretiva 2005/36 implica que o prestador do serviço se desloque para o Estado-Membro de acolhimento. Ora, o atravessamento físico da fronteira não se verifica no processo principal, uma vez que a recorrente no referido processo presta os seus serviços destinados aos seus clientes alemães a partir do seu estabelecimento nos Países Baixos.

27. Os Governos alemão e neerlandês consideram que a Diretiva 2005/36 não é aplicável *ratione personae*. Com efeito, esta diretiva só é aplicável às situações em que é requerida a posse de uma formação ou de uma experiência profissional, que por natureza só podem, ser obtidas por pessoas singulares. Ora, a primeira questão prejudicial refere-se apenas à atividade da sociedade de consultores fiscais e não à das pessoas que agem em seu nome.

28. O Governo alemão acrescenta que, em todo o caso, a Diretiva 2005/36 não se opõe à decisão do recorrido no processo principal, uma vez que os requisitos fixados no § 3a da Lei relativa à assistência em matéria fiscal estão abrangidos pelo artigo 7.º, n.º 2, alíneas b) a d), da referida diretiva, que prevê que os Estados-Membros podem exigir, no momento da primeira prestação de serviços, um certificado de que o prestador se encontra legalmente estabelecido num Estado-Membro para efeitos do exercício das atividades em questão e uma prova dos títulos de formação.

B – Quanto à segunda questão

29. Na sua decisão de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio indica que duvida, que uma sociedade de consultores fiscais como a recorrente no processo principal possa invocar o artigo 16.º da Diretiva 2006/123, que garante o direito dos prestadores prestarem serviços num Estado-Membro diferente daquele em que se encontram estabelecidos, quando a atividade de consultor fiscal não está regulamentada no Estado-Membro de estabelecimento, ao contrário do que ocorre no Estado-Membro de acolhimento. A este propósito observa que, se os serviços dessa sociedade forem prestados no seu Estado-Membro de estabelecimento, não são abrangidos pelo artigo 16.º da Diretiva 2006/123, ao passo que se forem prestados no Estado-Membro do destinatário, estão sujeitos à exceção à liberdade de prestação de serviços prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Diretiva 2006/123.

6 — A recorrente no processo principal, que lamenta que o órgão jurisdicional de reenvio não tenha submetido as questões que lhe tinha proposto, não apresentou observações sobre a primeira questão prejudicial.

30. O recorrido no processo principal, o Governo alemão e a Comissão consideram também que a Diretiva 2006/123 não é aplicável ao litígio do processo principal, pelas razões expostas pelo órgão jurisdicional de reenvio⁷.

31. Em contrapartida, o Governo neerlandês tem opinião contrária. Antes de mais, observa que a aplicação da Diretiva 2006/123 não é excluída pela Diretiva 2005/36, uma vez que esta última não é aplicável aos requisitos impostos a uma sociedade de consultores fiscais. Salienta, em seguida, remetendo a este propósito para o considerando 33 da Diretiva 2006/123, que os serviços prestados à distância entram no seu âmbito de aplicação. O artigo 16.º da Diretiva 2006/123 abrange as prestações de serviços efetuadas pelos prestadores estabelecidos num Estado-Membro diferente daquele em que os serviços são recebidos, qualquer que seja o Estado-Membro em que a própria atividade é exercida. Por último, considera que a condição de reconhecimento à qual a regulamentação alemã subordina a atividade da sociedade de consultores fiscais visa a composição do órgão de direção da sociedade e não constitui, conseqüentemente, um requisito que reserva certas atividades a uma profissão determinada na aceção do artigo 17.º, ponto 6), da Diretiva 2006/123, disposição que, enquanto exceção, deve ser interpretada de forma restritiva.

32. Conseqüentemente, considera que a regulamentação alemã só é compatível com a Diretiva 2006/123, desde que seja não discriminatória, necessária e proporcionada tendo em conta uma das quatro justificações referidas no seu artigo 16.º, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar. Daqui conclui também que não há que responder à terceira questão prejudicial.

C – Quanto à terceira questão

33. Na sua decisão de reenvio, o órgão jurisdicional de reenvio observa, que, embora a regulamentação alemã seja indistintamente aplicável a todas as sociedades de consultores fiscais, não deixa de constituir uma restrição à liberdade de prestação de serviços, na medida em que exclui que uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de outro Estado-Membro e que tem a sua sede nesse Estado-Membro, mas que não é gerida sob a responsabilidade de um consultor fiscal, seja reconhecida na Alemanha e possa aí prestar assistência em matéria fiscal a título profissional. Todavia, considera que essa regulamentação pode ser justificada por razões imperiosas de interesse geral, neste caso, pelo interesse geral no respeito da legislação fiscal e na prevenção da evasão fiscal, bem como pela proteção dos consumidores. Essa legislação procura garantir aos contribuintes uma assistência qualificada no cumprimento das suas obrigações fiscais e uma proteção contra os prejuízos que poderiam sofrer se fossem assessorados, na complexa matéria fiscal alemã, por pessoas que não possuem a qualificação profissional ou pessoal requerida.

34. O Governo alemão considera que, na hipótese de a Diretiva 2005/36 não ser aplicável ao processo principal e de, conseqüentemente, ser aplicável o artigo 56.º TFUE, a terceira questão prejudicial deve ter uma resposta negativa. À semelhança do órgão jurisdicional de reenvio, considera que a regulamentação alemã constitui uma restrição à livre prestação de serviços garantida pelo artigo 56.º TFUE, mas que é justificada pelas razões imperiosas de interesse geral evocadas pelo referido órgão jurisdicional e não ultrapassa o que é necessário para atingir os objetivos prosseguidos.

35. Insiste no facto de que as razões imperiosas de interesse geral invocadas devem ser tomadas em consideração no seu conjunto, na medida em que contribuem tanto para a proteção dos destinatários do serviço como, mais genericamente, a dos consumidores e *in fine* da coletividade. Acrescenta que o contribuinte que recorre à assistência fiscal sofre ele próprio as conseqüências dos erros eventualmente cometidos, *inclusive* no plano penal.

7 — A recorrente no processo principal não apresentou observações sobre a segunda questão prejudicial.

36. A Comissão alega no essencial que a legislação alemã constitui uma restrição à livre prestação de serviços, na aceção do artigo 56.º TFUE, na medida em que subordina o exercício da atividade de consultor fiscal à emissão de uma autorização administrativa sujeita à posse de determinadas qualificações profissionais.

37. Embora conceba que essa regulamentação possa ser justificada pela razão imperiosa de interesse geral, evocada pelo órgão jurisdicional de reenvio, relativa à proteção do consumidor e, mais especificamente, ao interesse legítimo de proteger os contribuintes relativamente aos prejuízos decorrentes de assessoria prestada por pessoas insuficientemente qualificadas atendendo à complexidade do direito fiscal alemão, considera, todavia, que essa regulamentação não é adequada para garantir, de forma sistemática e coerente, a realização do objetivo prosseguido e que ultrapassa, em todo o caso, o que é necessário para garantir essa proteção.

V – Análise

A – Quanto à primeira questão

38. O recorrido no processo principal e os interessados que apresentaram observações consideraram, fazendo eco das dúvidas suscitadas pelo próprio órgão jurisdicional de reenvio, que o litígio do processo principal não está abrangido pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2005/36, alegando que não é aplicável quer *ratione personae*, uma vez que as pessoas coletivas não podem, por natureza, dispor de formação profissional nem adquirir experiência profissional, quer *ratione materiae*, dado que o prestador de serviços em causa no processo principal não atravessa a fronteira.

39. A este respeito, deve recordar-se que a Diretiva 2005/36 garante o reconhecimento das qualificações profissionais adquiridas pelos nacionais dos Estados-Membros noutro ou em vários outros Estados-Membros, isto é, pelas pessoas singulares, para efeitos de acesso às profissões regulamentadas a que se aplica e o seu exercício noutro Estado-Membro.

40. Ora, a primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio só se refere explicitamente à atividade da recorrente no processo principal, a saber uma sociedade de consultores fiscais que elabora no seu Estado-Membro de estabelecimento uma declaração fiscal para um destinatário estabelecido noutro Estado-Membro, e não à das pessoas singulares que a dirigem, a gerem ou trabalham para ela.

41. Por conseguinte, pode-se efetivamente considerar que a primeira questão, entendida nesta perspetiva restrita, deve ter uma resposta negativa, uma vez que a Diretiva 2005/36 não se pode opor a uma restrição à livre prestação de serviços de uma sociedade de consultores fiscais, isto é, de uma pessoa coletiva.

42. Dito isto, não cabe no entanto concluir que, apenas por este único motivo, a situação em causa no processo principal não está abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2005/36.

43. Com efeito, para além da formulação restritiva da primeira questão e das dúvidas levantadas pelo próprio órgão jurisdicional de reenvio, importa salientar que a legislação alemã em causa no processo principal subordina o exercício, por uma sociedade de consultores fiscais, da atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional na Alemanha a uma obrigação de reconhecimento (§ 32, n.º 3, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal), que por sua vez está ela própria sujeita à condição de ser gerida sob a responsabilidade de consultores fiscais, isto é, pessoas singulares que devem ser nomeadas (§ 32, n.º 2, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal), elas próprias sujeitas à condição de terem sido aprovadas no exame de consultor fiscal ou de terem sido dispensadas dele (§ 35, n.º 1 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal).

44. Ora, a atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional enquadra-se no conceito de «profissão regulamentada na Alemanha», na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2005/36⁸, e as condições de nomeação como consultor fiscal podem enquadrar-se no conceito de «qualificações profissionais», na aceção dos artigos 3.º, n.º 1, alínea b), e 11.º, alínea a), i), desta diretiva⁹.

45. Consequentemente, não se pode excluir que os requisitos da legislação alemã se enquadram no sistema geral de reconhecimento das qualificações profissionais estabelecido pela Diretiva 2005/36.

46. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio não deu ao Tribunal de Justiça nenhuma indicação sobre as qualificações profissionais dos sócios, dos gerentes ou dos trabalhadores da recorrente no processo principal. Com efeito, limita-se a referir que a nomeação de Y como consultor fiscal na Alemanha foi revogada em 2000.

47. Por outro lado e em todo o caso, como sublinharam tanto o órgão jurisdicional de reenvio como o recorrido no processo principal e a Comissão, o sistema de reconhecimento das qualificações profissionais estabelecido pela Diretiva 2005/36 só é aplicável às prestações de serviços no caso de implicarem a deslocação do prestador ao Estado-Membro de acolhimento¹⁰.

48. Ora, o Tribunal de Justiça não dispõe de elementos factuais que lhe permitam determinar se as circunstâncias do processo principal se enquadram neste caso concreto.

49. Com efeito, como o próprio órgão jurisdicional de reenvio salientou, o órgão jurisdicional inferior ainda não determinou se os gerentes da recorrente no processo principal exerceram a atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional em causa no seu Estado-Membro de estabelecimento ou no Estado-Membro de acolhimento, isto é, na Alemanha, nas instalações de A Ltd¹¹.

50. Nestas condições, considero que o Tribunal de Justiça não está em condições de responder utilmente à primeira questão de interpretação da Diretiva 2005/36 submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, devendo, a mesma ser declarada inadmissível.

B – Quanto à segunda questão

51. As partes no processo principal e a maioria dos interessados que apresentaram observações alegam, além disso, que a Diretiva 2006/123 também não é aplicável ao litígio do processo principal, pelo que a legislação nacional em causa no processo principal só está abrangida pelas disposições do artigo 56.º TFUE.

52. A este propósito, importa salientar que o artigo 17.º, ponto 6, da Diretiva 2006/123 precisa que o seu artigo 16.º, que consagra no seu n.º 1, primeiro parágrafo, «o direito de os prestadores prestarem serviços num Estado-Membro diferente daquele em que se encontram estabelecidos», não se aplica nomeadamente «às disposições dos Estados-Membros onde o serviço é prestado que reservam certas atividades a uma profissão determinada».

8 — V. acórdãos Rubino (C-586/08, EU:C:2009:801, n.ºs 23 a 25) e Peñarroja Fa (C-372/09 e C-373/09, EU:C:2011:156, n.ºs 27 a 32).

9 — Há que salientar também que o § 32.º, n.º 2, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal precisa que os consultores fiscais exercem uma profissão liberal, ao passo que o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2005/36 estipula pelo seu lado que esta é aplicável às profissões liberais.

10 — V. também, neste sentido, nomeadamente, Berthoud, F., «La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE», *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, n.º 2, pp. 137 e 143; Pertek, J., «Reconnaissance des diplômes organisée par des directives - Directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 - Équivalence des autorisations nationales d'exercice», *Juris-Classeur Europe*, março 2013, fascículo n.º 720, n.º 227. V. também «Guia do utilizador — Diretiva 2005/36/CE», n.º 14 no seguinte endereço Internet http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_pt.pdf.

11 — V. n.ºs 16 e 22 das presentes conclusões.

53. Ora, na medida em que o § 32 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal subordina o exercício da atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional, de uma sociedade como a recorrente no processo principal, a uma obrigação de reconhecimento, que implica que seja gerida sob a responsabilidade de um consultor fiscal, deve-se considerar que a legislação alemã está abrangida pela exceção prevista no artigo 17.º, ponto 6, da Diretiva 2006/123¹².

54. Assim, uma vez que o artigo 16.º da Diretiva 2006/123 não é aplicável, não se pode opor à legislação de um Estado-Membro que impede uma sociedade como a recorrente no processo principal de prestar os seus serviços aos seus clientes estabelecidos na Alemanha, seja a partir do seu estabelecimento nos Países Baixos ou do seu eventual estabelecimento secundário na Alemanha¹³.

55. Consequentemente, é à luz das disposições do Tratado FUE, e em especial do princípio da livre prestação de serviços previsto no artigo 56.º TFUE, que se deve analisar a legislação alemã¹⁴, que é precisamente o objeto da terceira questão prejudicial.

C – Quanto à terceira questão

1. Quanto à aplicabilidade do artigo 56.º TFUE

56. Antes de mais, há que observar que os factos em causa no processo principal entram efetivamente no âmbito de aplicação do artigo 56.º TFUE, uma vez que as prestações da recorrente no processo principal constituem indubitavelmente serviços na aceção desta disposição.

57. É certo que o órgão jurisdicional de reenvio esclareceu que o Finanzgericht não dispunha de elementos de facto suficientes que lhe permitissem determinar se a recorrente no processo principal podia ser considerada estabelecida na Alemanha, devido à sua presença permanente nas instalações comerciais da A Ltd, de forma a poderem ser aplicadas as disposições relativas à liberdade de estabelecimento.

58. Todavia, não deixa de ser verdade que a terceira questão do órgão jurisdicional de reenvio, que diz expressamente respeito à interpretação do artigo 56.º TFUE, visa explicitamente a situação de uma sociedade de consultores fiscais que elaborou, no seu Estado-Membro de estabelecimento, uma declaração fiscal para um destinatário noutra Estado-Membro e a enviou à administração fiscal desse outro Estado-Membro. Por conseguinte, essa questão refere-se à situação em que o prestador de serviços está estabelecido num Estado-Membro diferente do Estado-Membro do destinatário que beneficia desses serviços¹⁵.

59. Em todo o caso, a circunstância de a atividade da recorrente no processo principal ter sido realizada com alguma presença no Estado-Membro do destinatário de serviços e poder apresentar um carácter repetido e duradouro, e não, simplesmente, ocasional e provisório, não pode alterar essa conclusão.

60. Com efeito, o artigo 57.º, terceiro parágrafo, TFUE precisa que o prestador de serviços pode, para a execução da prestação, exercer, a título temporário, a sua atividade no Estado-Membro onde a prestação é realizada, nas mesmas condições que esse Estado-Membro impõe aos seus próprios nacionais. O Tribunal de Justiça deduziu daí que, desde que esse exercício no referido

12 — V. também, neste sentido, «Manual de Execução da Diretiva ‘Serviços’», OPOCE 2007, p. 45, no seguinte endereço Internet: http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_pt.pdf.

13 — V., por analogia com o artigo 17.º, ponto 11), da Diretiva 2006/123, acórdão OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, n.º 65 e 66).

14 — V. acórdão Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, n.º 43).

15 — V. acórdãos Bond van Adverteerders e o. (352/85, EU:C:1988:196, n.º 15); Distribuidores Cinematográficos (C-17/92, EU:C:1993:172, n.º 11), e OSA (C-351/12, EU:C:2014:110, n.º 68).

Estado-Membro permaneça temporário, o prestador continua a ser abrangido pelas disposições do capítulo relativo aos serviços, uma vez que esse carácter temporário deve ser apreciado não apenas em função da duração da prestação, mas também em função da sua frequência, periodicidade ou continuidade¹⁶.

61. Ora, esse carácter temporário da prestação não exclui a possibilidade de o prestador de serviços se dotar, no Estado-Membro de acolhimento, de uma certa infraestrutura, incluindo um escritório, gabinete ou atelier, na medida em que essa infraestrutura seja necessária para a realização da prestação em causa¹⁷.

62. O Tribunal de Justiça também declarou que o conceito de «serviço» pode abranger serviços de naturezas muito diferentes, incluindo serviços cuja prestação se efetua ao longo de um período alargado, ou mesmo de vários anos, assim como as prestações que um operador económico estabelecido num Estado-Membro fornece de forma mais ou menos frequente ou regular, mesmo ao longo de um período alargado, a pessoas estabelecidas num ou em vários outros Estados-Membros, por exemplo, a atividade de consulta ou de informações contra remuneração¹⁸.

2. Quanto à existência de um entrave

63. É jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que o artigo 56.º TFUE exige não só a eliminação de qualquer discriminação contra o prestador de serviços, em razão da sua nacionalidade ou da circunstância de estar estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde a prestação deve ser executada, mas também a supressão de qualquer restrição, ainda que indistintamente aplicada aos prestadores nacionais e de outros Estados-Membros, quando seja suscetível de impedir, perturbar ou tornar menos atrativas as atividades do prestador estabelecido noutro Estado-Membro, onde preste legalmente serviços análogos¹⁹.

64. No caso em apreço, a recorrente no processo principal é uma sociedade de consultores fiscais constituída em conformidade com a legislação do Reino Unido que exerce legalmente as suas atividades de consultor fiscal nos Países Baixos onde estas não são regulamentadas.

65. A legislação alemã prevê que uma sociedade de consultores fiscais, que pode ser autorizada a prestar assistência em matéria fiscal a título profissional na Alemanha²⁰, todavia, só pode exercer a sua atividade na condição de aí ter sido previamente reconhecida²¹, o que pressupõe que seja gerida sob a responsabilidade de consultores fiscais, isto é, de pessoas que tenham sido aprovadas no exame de consultor fiscal ou que tenham sido dispensadas dele²².

66. Assim, a regulamentação alemã sujeita o exercício de assistência em matéria fiscal a título profissional por uma sociedade de consultores fiscais a um regime de autorização prévia, autorização que está ela própria subordinada à qualificação profissional idónea dos seus gerentes.

16 — V. acórdão Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, n.º 27 e 28).

17 — V. acórdãos Gebhard (C-55/94, EU:C:1995:411, n.º 27); Comissão/Itália (C-131/01, EU:C:2003:96, n.º 22), e Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, n.º 28).

18 — Acórdão Schnitzer (C-215/01, EU:C:2003:662, n.º 30).

19 — V. acórdãos Comissão/Bélgica (C-577/10, EU:C:2012:814, n.º 38) e Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, n.º 44).

20 — V. § 3 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal.

21 — V. § 32, n.º 3, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal.

22 — V. § 35, n.º 1, primeiro período, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal.

67. Deste modo, proíbe qualquer possibilidade de uma sociedade de consultores fiscais estabelecida noutro Estado-Membro onde essa atividade é legalmente exercida sem estar regulamentada, prestar serviços na Alemanha e constitui, portanto, uma restrição à livre prestação de serviços na aceção do artigo 56.º TFUE. A legislação alemã é tanto menos admissível quanto o seu efeito restritivo é reforçado quando, como no processo principal, a prestação de serviço é realizada no Estado-Membro do prestador e sem que este se desloque²³.

68. Por outro lado, é certo que a regulamentação alemã também prevê que as pessoas profissionalmente estabelecidas noutro Estado-Membro, onde estão autorizadas a exercer assistência em matéria fiscal a título profissional, podem ser autorizadas a exercer essa atividade na Alemanha, de forma temporária e ocasional, sendo que essa autorização varia em função do alcance da autorização do Estado-Membro de estabelecimento. O exercício dessa atividade por pessoas estabelecidas num Estado-Membro no qual não está regulamentada só é possível se a tiverem exercido durante pelo menos dois anos ao longo dos últimos dez anos²⁴ e se tiverem informado previamente o organismo competente por declaração escrita que contenha as informações requeridas²⁵.

69. Todavia, importa recordar, a este respeito, que o órgão jurisdicional de reenvio precisou que as condições enunciadas no § 3a da Lei relativa à assistência em matéria fiscal para uma assistência ocasional em matéria fiscal em território alemão não estavam reunidas, uma vez que esta disposição não abrange os serviços prestados por uma sociedade num outro Estado-Membro, sem que as pessoas que agem em nome da sociedade se desloquem para território alemão.

3. Quanto à justificação do entrave

70. Em conformidade com jurisprudência assente, as medidas nacionais que possam perturbar ou tornar menos atrativo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado só podem ser admitidas na condição de prosseguirem um objetivo de interesse geral, serem adequadas a garantir a sua realização e não ultrapassarem o que é necessário para atingir o objetivo prosseguido²⁶.

71. No caso em apreço, o Governo alemão invoca a proteção dos consumidores e mais especificamente a proteção dos destinatários de serviços de assistência em matéria fiscal, bem como a eficácia dos controlos fiscais e o seu corolário, a necessidade de prevenir a evasão fiscal. Mais precisamente, os requisitos de habilitação, de qualificação e de experiência profissionais impostos pela legislação alemã são justificados, tendo em conta a complexidade do direito fiscal alemão, pela necessidade de proteger os destinatários dos serviços de assistência em matéria fiscal contra a assessoria errada e as suas consequências, nomeadamente penais, mas também, mais amplamente, de garantir a correta execução pelos contribuintes das suas obrigações fiscais e, conseqüentemente, de limitar a perda de receitas fiscais.

72. A este respeito, deve-se observar, antes de mais, que, como sublinhou o órgão jurisdicional de reenvio, a legislação alemã é aplicável a qualquer pessoa que preste serviços de assistência fiscal, e nomeadamente às sociedades de consultores fiscais, independentemente do Estado-Membro de estabelecimento. Por conseguinte, é indistintamente aplicável e suscetível de ser justificada por razões

23 — V. acórdão Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, n.º 13).

24 — V. § 3a, n.º 1, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal.

25 — V. § 3a, n.º 2, da Lei relativa à assistência em matéria fiscal.

26 — V. acórdão Konstantinides (C-475/11, EU:C:2013:542, n.º 50).

imperiosas de interesse geral²⁷, desde que, todavia, o interesse em causa não esteja já protegido por regras a que o prestador está sujeito no Estado-Membro onde está estabelecido²⁸. É o que se verifica no processo principal, uma vez que a atividade de assistência fiscal não está regulamentada nos Países Baixos.

73. Em seguida, recorde-se que o Tribunal de Justiça já reconheceu que a proteção dos consumidores e dos destinatários de serviços figura entre as razões imperiosas de interesse geral que podem justificar uma restrição à livre prestação de serviços²⁹.

74. Embora a necessidade de limitar a perda de receitas fiscais não possa, só por si, justificar uma restrição à livre prestação de serviços³⁰, deve-se reconhecer que o principal objetivo anunciado pelo Governo alemão, a saber, acautelar os destinatários de serviços de assistência fiscal contra a assessoria errada e as suas consequências, nomeadamente penais, atenuando a complexidade do direito alemão com requisitos de qualificação e de experiência profissionais, constitui um objetivo de interesse geral suscetível de justificar uma restrição à livre prestação de serviços.

75. No entanto e conforme jurisprudência reiterada, a razão imperiosa de interesse geral relativa à proteção dos destinatários dos serviços de assistência fiscal invocada só é suscetível de justificar um entrave à livre prestação de serviços desde que seja apta para garantir o objetivo prosseguido e não ultrapasse o necessário para o atingir.

76. A este propósito, importa recordar que uma legislação nacional só é apta para garantir a realização do objetivo invocado se responder à intenção de o alcançar de maneira coerente e sistemática, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar³¹.

77. Todavia, pode-se observar, a este propósito, que o § 4 da Lei relativa à assistência em matéria fiscal contém uma lista que enumera um importante número de entidades autorizadas a prestar assistência em matéria fiscal a título profissional, sem estarem sujeitas nem ao regime de autorização administrativa prévia, nem aos requisitos de qualificação profissional impostos aos gerentes de sociedades de consultores fiscais³².

78. Entre essas entidades encontram-se os notários e os advogados em matéria de patentes, os curadores e os administradores de património de terceiros, os empresários que tenham uma atividade comercial, as representações profissionais ou as associações, as associações de apoio aos contribuintes, os empregadores, ou ainda as sociedades nacionais de investimento, os estabelecimentos de crédito estrangeiros e os especialistas acreditados em atuária, uma vez que o ponto comum destas entidades é, manifestamente, poderem, acessoriamente, ser chamadas a prestar assistência fiscal no âmbito da respetiva atividade principal.

79. Nestas condições, o Governo alemão dificilmente pode sustentar que a regulamentação alemã protege de forma sistemática e coerente os destinatários de serviços de assistência em matéria fiscal a título profissional mediante os requisitos de qualificação profissional que impõe aos gerentes das sociedades de consultores fiscais.

27 — V., nomeadamente, acórdãos Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, n.º 47) e Läärä e o. (C-124/97, EU:C:1999:435, n.º 31).

28 — V., nomeadamente, acórdãos Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, n.º 15); Comissão/Itália (C-131/01, EU:C:2003:96, n.º 28), e Peñarroja Fa (C-372/09 e C-373/09, EU:C:2011:156, n.º 54).

29 — V., nomeadamente, acórdãos Comissão/França (220/83, EU:C:1986:461, n.º 20); Säger (C-76/90, EU:C:1991:331, n.ºs 16 e 17); Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, n.º 58); Ambry (C-410/96, EU:C:1998:578, n.º 31); Läärä e o. (C-124/97, EU:C:1999:435, n.º 33); Cipolla eo. (C-94/04 e C-202/04, EU:C:2006:758, n.º 64); DKV Belgium (C-577/11, EU:C:2013:146, n.º 41); Citroën Belux (C-265/12, EU:C:2013:498, n.º 38), e Berlington Hungary e o. (C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 58).

30 — V. nomeadamente, por analogia, acórdãos Dickinger e Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, n.º 55) e Pflieger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 54).

31 — V., nomeadamente, acórdãos Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141); Dickinger e Ömer (C-347/09, EU:C:2011:582, n.º 56); Pflieger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 56), e Berlington Hungary e o. (C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 64).

32 — Esta disposição contém no caso em apreço dezasseis pontos que se referem a outros tantos casos concretos.

80. Em todo o caso, embora, conforme resulta de jurisprudência constante, os Estados-Membros permaneçam livres, numa situação não regulada por uma diretiva relativa ao reconhecimento mútuo dos diplomas, para legislar sobre o exercício no seu território de determinadas atividades no interesse da proteção dos consumidores e definir, conseqüentemente, os diplomas, os conhecimentos, as qualificações ou a experiência profissional necessários para esse efeito, compete-lhes, todavia, quando um nacional de outro Estado-Membro decide exercer a referida atividade, ter em conta os títulos e a experiência que adquiriu nesse outro Estado-Membro e compará-los com os conhecimentos e as qualificações exigidas pela legislação nacional³³.

81. Ora, a legislação alemã não prevê a possibilidade de se tomar em conta, para autorizar uma sociedade de consultores fiscais a prestar serviços de assistência em matéria fiscal a título profissional, os conhecimentos e a experiência profissional das pessoas que a dirigem ou gerem, ou até do seu pessoal e, por conseguinte, como a Comissão salientou, ultrapassa o que é necessário para garantir a proteção dos destinatários dos referidos serviços.

82. Por conseguinte, considero que há que responder à terceira questão prejudicial do órgão jurisdicional de reenvio declarando que o artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a do processo principal, que submete a atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional exercida por uma sociedade de consultores fiscais legalmente estabelecida noutro Estado-Membro onde essa atividade não é regulamentada à obrigação de essa sociedade ser reconhecida e de os seus dirigentes serem nomeados consultores fiscais.

VI – Conclusão

83. Tendo em consideração os desenvolvimentos que antecedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas pelo Tribunal Federal de Fiscal do seguinte modo:

«O artigo 56.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a do processo principal, que submete a atividade de assistência em matéria fiscal a título profissional exercida por uma sociedade de consultores fiscais legalmente estabelecida noutro Estado-Membro onde essa atividade não é regulamentada à obrigação de essa sociedade ser reconhecida e de os seus dirigentes serem nomeados consultores fiscais.»

33 — V., nomeadamente, acórdãos Vlassopoulou (C-340/89, EU:C:1991:193, n.ºs 20 a 23); Aguirre Borrell e o. (C-104/91, EU:C:1992:202, n.ºs 7 a 16); Comissão/Espanha (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), e Pešlá (C-345/08, EU:C:2009:771).