

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ061026

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 17 de diciembre de 2015

Sala 4.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-342/14

**SUMARIO:**

**Libre prestación de servicios.** El art. 56 del Tratado de Funcionamiento de la UE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa de un Estado miembro, que al definir las condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal, restrinja la libre prestación de servicios de una sociedad de asesoría fiscal, constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro en el que esa sociedad está establecida, que elabora en ese último Estado miembro -en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal- una declaración fiscal para un destinatario en aquel primer Estado miembro y la envía a la Administración tributaria de éste, sin que se reconozca en su justo valor y se considere debidamente la cualificación adquirida en otros Estados miembros por esa sociedad o por las personas físicas que prestan por cuenta de ella los servicios de asistencia profesional en materia fiscal.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), art. 56.

Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Reconocimiento de cualificaciones profesionales), arts. 1, 2 y 5.

Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Servicios en el mercado interior), arts. 16 y 17.

**PONENTE:***Doña A. Prechal.*

En el asunto C-342/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada con arreglo al artículo 267 TFUE por el Bundesfinanzhof (Tribunal federal de lo tributario, Alemania), por resolución de 20 de mayo de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de julio de 2014, en el procedimiento entre

**X-Steuerberatungsgesellschaft**

y

**Finanzamt Hannover-Nord,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y los Sres. J. Malenovský y M. Safjan y las Sras. A. Prechal (Ponente) y K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de mayo de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X-Steuerberatungsgesellschaft, por el Sr. H.-P. Taplick, Belastingadviseur, y el Sr. K. Hübner, Rechtsanwalt;

- en nombre del Finanzamt Hannover-Nord, por los Sres. S. Rechlin y B. Beckmann, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y B. Beutler, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman, M. de Ree y B. Koopman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y H. Støvlbæk y la Sra. H. Tserepa-Lacombe, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de octubre de 2015;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5 de la Directiva 2005/36/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de septiembre de 2005, relativa al reconocimiento de cualificaciones profesionales (DO L 255, p. 22), según su modificación por el Reglamento (UE) nº 623/2012 de la Comisión, de 11 de julio de 2012 (DO L 180, p. 9) (en lo sucesivo, «Directiva 2005/36»), del artículo 16 de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO L 376, p. 36), y del artículo 56 TFUE.

2. Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre X-Steuerberatungsgesellschaft (en lo sucesivo, «X») y el Finanzamt Hannover-Nord (administración tributaria de Hannover-Nord; en lo sucesivo, «administración tributaria»), acerca de la negativa de ésta a reconocer a X como mandatario de una sociedad en un procedimiento de liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios.

### **Marco jurídico**

#### *Derecho de la Unión*

Directiva 2005/36

3. El artículo 1 de la Directiva 2005/36, titulado «Objeto», expone:

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

4. El artículo 2 de la misma Directiva, titulado «Ámbito de aplicación», establece en su apartado 1:

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

5. En el título II de esa Directiva, rubricado «Libre prestación de servicios», figura el artículo 5, titulado «Principio de libre prestación de servicios». Ese artículo 5 dispone:

«1. [...] los Estados miembros no podrán restringir, por razones de cualificación profesional, la libre prestación de servicios en otro Estado miembro:

a) si el prestador está legalmente establecido en un Estado miembro para ejercer en él la misma profesión (denominado en lo sucesivo “Estado miembro de establecimiento”), y

b) en caso de desplazamiento del prestador, si ha ejercido dicha profesión durante dos años como mínimo en el curso de los diez años anteriores a la prestación en el Estado miembro de establecimiento, cuando la profesión no esté regulada en el mismo. La condición de los dos años de práctica no se aplicará cuando la profesión o la formación que lleva a la profesión esté regulada.

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

[...]

Directiva 2006/123

**6.** El artículo 16 de la Directiva 2006/123, titulado «Libre prestación de servicios», dispone en sus apartados 1 y 2:

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

El Estado miembro en que se preste el servicio asegurará la libertad de acceso y el libre ejercicio de la actividad de servicios dentro de su territorio.

[...]

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

[...]

**7.** A tenor del artículo 17 de la misma Directiva, titulado «Excepciones adicionales a la libre prestación de servicios»:

«El artículo 16 no se aplicará:

[...]

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

*Derecho alemán*

**8.** En virtud del artículo 80, apartado 5, de la Ley tributaria (Abgabenordnung), en su versión vigente al tiempo de los hechos del asunto principal (en lo sucesivo, «Ley tributaria»), los mandatarios y asesores que presten asistencia en materia fiscal a título profesional sin estar habilitados para ello no podrán representar o asistir a sus mandantes o clientes ante la administración tributaria.

**9.** En virtud del artículo 2, primera frase, de la Ley sobre la asesoría fiscal (Steuerberatungsgesetz, BGBI. 1975 I, p. 2735), en su versión vigente al tiempo de los hechos del asunto principal, la actividad de asistencia en materia fiscal sólo puede ser ejercida a título profesional por personas o entidades habilitadas para ello.

**10.** A tenor del artículo 3 de la Ley sobre la asesoría fiscal:

«Están habilitados para ejercer asistencia profesional en materia fiscal:

«1) los asesores fiscales, los mandatarios fiscales, los abogados, los abogados europeos establecidos, los auditores y los censores jurados de cuentas,

2) las sociedades civiles profesionales cuyos socios sean exclusivamente las personas indicadas en el anterior punto 1,

3) las sociedades de asesoría fiscal, las sociedades civiles profesionales de abogados, las sociedades auditoras y las sociedades de revisión de cuentas.»

**11.** La asistencia en materia fiscal ejercida de manera temporal u ocasional está regulada por el artículo 3a de la Ley sobre la asesoría fiscal, que se propone dar aplicación a la Directiva 2005/36 en lo concerniente a la asistencia profesional en materia fiscal en Alemania por personas y entidades de otro Estado miembro. Este artículo está así redactado:

«1. Las personas establecidas profesionalmente en otro Estado miembro de la Unión Europea, en otro Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo[ de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3),] o en Suiza, y que estén habilitadas en ellos para ejercer con carácter profesional asistencia en materia fiscal conforme al Derecho del Estado de establecimiento, estarán habilitadas para prestar, de forma temporal u ocasional, asistencia profesional en materia fiscal en la República Federal de Alemania. El alcance de la habilitación para ejercer la asistencia en materia fiscal en Alemania dependerá del alcance de la habilitación en el Estado de establecimiento. En sus actividades en Alemania estas personas estarán sujetas a las mismas normas profesionales que las personas mencionadas en el artículo 3. En caso de que en el Estado de establecimiento no estén reguladas ni la profesión ni la formación que conduce a ella, la habilitación para prestar en Alemania asistencia profesional en materia fiscal sólo será de aplicación si la persona interesada ha ejercido esa profesión en el Estado de establecimiento durante al menos dos años en el curso de los diez años anteriores. [...]

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

[...]

La declaración deberá incluir los siguientes datos:

[...]

5) un certificado en el que conste que la persona interesada está establecida legalmente a efectos del ejercicio de asistencia profesional en materia fiscal en un Estado miembro de la Unión Europea, o en un Estado parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo o en Suiza, y que en el momento de presentar el certificado no se le ha prohibido el ejercicio de esa actividad, aun si fuera temporalmente,

6) una prueba de la cualificación profesional,

7) una prueba de que la persona interesada ha ejercido la profesión en el Estado de establecimiento durante al menos dos años en el curso de los diez años anteriores, si en ese Estado no están reguladas la profesión ni la formación que conduce a ella,

[...]»

**12.** El artículo 5, apartado 1, primera frase, de la Ley sobre la asesoría fiscal establece:

«Las personas y entidades distintas de las mencionadas en los artículos 3, 3a [...] no están autorizadas para ejercer la asistencia profesional en materia fiscal, y en especial no pueden prestar a título profesional asesoría en materia fiscal.»

**13.** El artículo 32 de la Ley sobre la asesoría fiscal dispone:

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

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

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

**14.** Según el artículo 35, apartado 1, frase primera, de la Ley sobre la asesoría fiscal, sólo pueden ser nombradas asesor fiscal las personas que hayan superado el examen de asesor fiscal o a las que se les haya dispensado de él.

### **Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**15.** De la resolución de remisión resulta que X es una sociedad de capital constituida y domiciliada en el Reino Unido, con filiales en Bélgica y los Países Bajos, cuyo objeto social es la asesoría de empresa, la asesoría fiscal y la contabilidad. No está reconocida como sociedad de asesoría fiscal de la forma prevista por la Ley sobre la asesoría fiscal.

**16.** X asesora en materia fiscal a varios mandantes establecidos en Alemania y les representa en procedimientos administrativos de carácter fiscal. Para los envíos postales, había designado como representante encargado de recibir notificaciones a A Ltd, una empresa de servicios de oficina establecida en Alemania.

**17.** X intervino en la elaboración de la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios del ejercicio 2010 de C Ltd., sociedad establecida en Alemania. Esa declaración se recibió a comienzos de 2012 en la administración tributaria. Por resolución de 12 de marzo de 2012, ésta rehusó reconocer a X como mandataria de C Ltd, para el procedimiento de liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios del ejercicio 2010, en aplicación del artículo 80, apartado 5, de la Ley tributaria. El motivo expuesto era que X no estaba habilitada para prestar asistencia en materia fiscal a título profesional.

**18.** X recurrió ante el Finanzgericht Niedersachsen (tribunal en materia tributaria de Baja Sajonia), que desestimó su recurso.

**19.** El tribunal remitente, que conoce de un recurso de casación interpuesto por X, observa que concurren las condiciones enunciadas por el artículo 80, apartado 5, de la Ley tributaria, que justifican que no se admita la intervención de X como mandatario ante la administración tributaria. En efecto, X no está habilitada para prestar a título profesional una asistencia en materia fiscal en virtud del artículo 3, punto 3, de la Ley sobre la asesoría fiscal, ni del artículo 3a de esa misma Ley. No obstante, toda vez que X invoca los artículos 5 de la Directiva 2005/36, 16 de la Directiva 2006/123 y 56 TFUE, el tribunal remitente se pregunta si X puede invocar fundadamente esas disposiciones de forma directa.

**20.** Ese tribunal se pregunta sobre la situación de una sociedad de asesoría fiscal, constituida conforme a la legislación de un Estado miembro, que elabora, en el Estado miembro en el que tiene su establecimiento y donde no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración fiscal para un destinatario en otro Estado miembro y presenta esa declaración a la autoridad fiscal de este último, en el que rigen disposiciones nacionales reguladoras de esa actividad.

**21.** El tribunal remitente precisa que el Finanzgericht Niedersachsen no ha determinado aún si X había prestado efectivamente el servicio considerado en el Estado miembro en el que está establecida, que es el Reino de los Países Bajos, o si también está establecida en el Estado miembro del destinatario de esa prestación, que es la República Federal de Alemania.

**22.** Sin embargo, el tribunal remitente considera que esa circunstancia no obsta a la remisión prejudicial. En efecto, con independencia del hecho de que ese mismo tribunal no podría realizar las apreciaciones de hecho aún pendientes, es posible que el Finanzgericht Niedersachsen, a quien corresponde apreciar los hechos, determine en esa fase del procedimiento que X prestó el servicio considerado en los Países Bajos y no está establecida en Alemania. Las respuestas del Tribunal de Justicia a las cuestiones de derecho suscitadas permitirían a continuación decidir, por una parte, si el Finanzgericht Niedersachsen debe llevar a cabo apreciaciones, y, por otra, en su caso, cuáles.

**23.** El tribunal remitente se pregunta si el artículo 5 de la Directiva 2005/36 es efectivamente aplicable a una sociedad prestadora de servicios. El hecho de que el artículo 2, apartado 1, de esa Directiva prevea la aplicación de ésta sólo a las personas físicas nacionales, y no a las sociedades, podría oponerse a ello. No obstante, es posible que se deba tener en cuenta en ese sentido a las personas que ejercen de forma responsable la dirección de la sociedad interesada.

**24.** Por otro lado, el tribunal remitente se pregunta si una prestación que forma parte del ejercicio de una profesión regulada en el Estado miembro de acogida, pero que se realiza sin un cruce físico de frontera por las personas que actúan por cuenta de la sociedad interesada, está sujeta al artículo 5 de esa Directiva.

**25.** En lo que se refiere al artículo 16 de la Directiva 2006/123, el tribunal remitente manifiesta que, si la sociedad de asesoría fiscal prestara el servicio en el Estado miembro en el que está establecida, podría excluirse la aplicación de ese artículo, conforme a su propio texto. En efecto, en virtud de ese artículo los Estados miembros deben respetar el derecho de los prestadores a prestar servicios en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos. En consecuencia, el referido artículo no debe aplicarse a los servicios prestados en el territorio del Estado miembro de establecimiento.

**26.** En cambio, si una sociedad de asesoría fiscal prestara servicios en un Estado miembro distinto del de su establecimiento, el artículo 16 de esa Directiva podría no ser aplicable a éstos, según el artículo 17, punto 6, de la misma Directiva, ya que la actividad de asesoría fiscal está reservada a una determinada profesión en el Estado miembro en el que se presta el servicio.

**27.** En lo concerniente al artículo 56 TFUE, el tribunal remitente estima que la normativa discutida en el litigio principal constituye una restricción de la libre prestación de servicios. En efecto, esa normativa no permite que una sociedad constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro, que tiene su domicilio en éste, y cuyas responsabilidades directivas no ejercen asesores fiscales, sea reconocida en Alemania como sociedad de asesoría fiscal y pueda prestar libremente a título profesional asistencia en materia fiscal. En efecto, ese reconocimiento exige que se demuestre que las responsabilidades directivas recaen sobre asesores fiscales, siendo así por otro lado que únicamente una persona que haya superado el examen de asesor fiscal, o esté dispensada de ese examen, puede obtener el nombramiento como asesor fiscal.

**28.** El referido tribunal añade que, según el artículo 3a de la Ley sobre la asesoría fiscal, una sociedad que carece de habilitación para prestar asistencia profesional en materia fiscal puede, a lo sumo, ser habilitada para ejercer de forma temporal u ocasional asistencia en materia fiscal en el territorio de la República Federal de Alemania. Esa disposición no abarca sin embargo los servicios que una sociedad presta en otro Estado miembro, sin que las personas que actúan por cuenta de ella se desplacen al territorio de la República Federal de Alemania.

**29.** El tribunal remitente se pregunta, por tanto, si esta restricción de la libre prestación de servicios se justifica por una razón imperiosa de interés general. Estima que esa justificación podría consistir en la necesidad de garantizar el cumplimiento de la normativa fiscal y prevenir la elusión fiscal, que es precisamente el objetivo de la normativa discutida en el litigio principal. En particular, la limitación del acceso a la actividad de asesoría fiscal a ciertas personas o sociedades específicas pretende garantizar a los contribuyentes una asistencia cualificada en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

**30.** Además, ese tribunal señala que los contribuyentes también deben estar protegidos frente a los perjuicios que pudieran derivar del asesoramiento en materia fiscal prestado por personas que carezcan de la cualificación profesional o personal exigida para ello. La habilitación prevista en el artículo 3 de la Ley sobre la asesoría fiscal también contribuye, por tanto, a preservar los intereses de los contribuyentes a quienes se prestan, como usuarios, servicios de asesoría.

**31.** El tribunal remitente estima además que, dada la complejidad del Derecho fiscal alemán y las constantes modificaciones de las reglas fiscales, la normativa discutida en el asunto principal se manifiesta apropiada y necesaria para perseguir los objetivos antes mencionados.

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

«1) ¿Se opone el artículo 5 de la Directiva [2005/36] a una restricción a la libre prestación de servicios, cuando una sociedad de asesoría fiscal constituida con arreglo a la legislación de un Estado miembro elabora, en el Estado miembro de su establecimiento, en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración de impuestos para un destinatario en otro Estado miembro y la envía a la autoridad fiscal de este último, cuya normativa nacional dispone que, para estar habilitada para prestar asistencia profesional en materia fiscal, una sociedad de asesoría fiscal ha de estar reconocida y tiene que estar dirigida de forma responsable por asesores fiscales?»

2) ¿En las circunstancias expuestas en la primera cuestión, puede una sociedad de asesoría fiscal invocar con éxito el artículo 16, apartados 1 y 2, de la Directiva [2006/123], con independencia de en cuál de los dos Estados miembros preste el servicio?»

3) ¿Debe interpretarse el artículo 56 TFUE en el sentido de que, en las circunstancias expuestas en la primera cuestión, se opone a la restricción a la libre prestación de servicios derivada de las normas aplicables en el Estado miembro del destinatario de la prestación cuando la sociedad de asesoría fiscal no está establecida en ese Estado miembro?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### *Observaciones previas*

**33.** Con sus cuestiones, el tribunal remitente se plantea el problema previo de determinar si una prestación de servicios como la que es objeto del asunto principal está sujeta al artículo 5 de la Directiva 2005/36, al artículo 16, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/123 y/o al artículo 56 TFUE.

**34.** Según resulta de la resolución de remisión, las cuestiones parten de la premisa de que X presta a partir de los Países Bajos, y sin que las personas que actúan en nombre de esa sociedad se desplacen al territorio de la República Federal de Alemania, asistencia profesional en materia fiscal a clientes en Alemania.

**35.** Pues bien, hay que observar que esa prestación de servicios no está sujeta al artículo 5 de la Directiva 2005/36. En efecto, el apartado 2 de ese artículo prevé expresamente que las disposiciones del título II de la misma Directiva, incluido ese artículo 5, únicamente se aplicarán cuando el prestador se desplace al territorio del Estado miembro de acogida. No sucede así en el caso de la prestación de servicios objeto del asunto principal.

**36.** Por otra parte, en lo que atañe al artículo 16, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/123, se ha de recordar que, en virtud del artículo 17, punto 6, de ésta, el artículo 16 no se aplica en cualquier caso a las materias a las que se refiere el título II de la Directiva 2005/36, incluidos los requisitos de los Estados miembros en que se presta el servicio por los que se reserva una actividad a una determinada profesión.

**37.** Según resulta de la resolución de remisión, una normativa como la discutida en el litigio principal define la condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal y prohíbe ejercerla a quienes no se ajustan a esas condiciones. Debe considerarse, por tanto, que esa normativa reserva una actividad a una profesión determinada, como prevé el artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123.

**38.** Siendo así, como manifiesta el Abogado General en el punto 53 de sus conclusiones, las exigencias derivadas de esa normativa están comprendidas en la exclusión del ámbito de aplicación del artículo 16 de esa Directiva, prevista en el artículo 17, punto 6, de ésta.

**39.** No puede desvirtuar esa interpretación el hecho, según resulta del apartado 35 de esta sentencia, de que una prestación de servicios como la que es objeto del litigio principal no esté regida por el título II de la Directiva 2005/36. En efecto, según confirma la redacción misma del artículo 17, punto 6, de la Directiva 2006/123, la exclusión prevista por esa disposición no se limita únicamente a las materias reguladas por ese título II.

**40.** De ello se sigue que una prestación de servicios como la que es objeto del litigio principal no está sujeta al artículo 5 de la Directiva 2005/36 ni al artículo 16, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/123.

**41.** En cambio, toda vez que un servicio como el que es objeto del litigio principal tiene carácter transfronterizo, es aplicable el artículo 56 TFUE (véase, por analogía, la sentencia OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, apartado 68).

**42.** Siendo así, sólo ha lugar a responder a la tercera cuestión prejudicial.

*Sobre la tercera cuestión prejudicial*

**43.** Con su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa de un Estado miembro, que define las condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal, restrinja la libre prestación de servicios de una sociedad de asesoría fiscal, constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro en el que esa sociedad está establecida, que elabora en ese último Estado miembro, en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración fiscal para un destinatario en aquel primer Estado miembro y la envía a la administración tributaria de éste.

**44.** A este respecto, se debe recordar que, a falta de armonización de los requisitos de acceso a una profesión, los Estados miembros están facultados para determinar los conocimientos y cualificaciones necesarios para el ejercicio de dicha profesión (véase, en especial, la sentencia Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, apartado 48 y jurisprudencia citada).

**45.** Dado que las condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal no han sido armonizadas, hasta hoy, en la Unión, los Estados miembros siguen siendo competentes para definirlos (véase, por analogía, la sentencia Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, apartado 49).

**46.** De ello resulta que el Derecho de la Unión no se opone a que la legislación alemana someta el acceso a esa actividad a la posesión de los conocimientos y cualificaciones que estime necesarios (véase, por analogía, la sentencia Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, apartado 50).

**47.** Sin embargo, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer sus competencias en este ámbito respetando las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, apartado 51 y jurisprudencia citada).

**48.** De jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia acerca de la libre prestación de servicios resulta que el artículo 56 TFUE no sólo exige eliminar toda discriminación en perjuicio del prestador de servicios por razón de su nacionalidad o por el hecho de estar establecido en un Estado miembro distinto de aquel en que se realiza la prestación, sino también suprimir cualquier restricción, aunque se aplique indistintamente a los prestadores de servicios nacionales y a los de los demás Estados miembros, que pueda prohibir, obstaculizar o hacer menos atractivas las actividades del prestador establecido en otro Estado miembro, en el que presta legalmente servicios análogos (véase, en especial, la sentencia Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, apartado 44).

**49.** Como ha expuesto el Abogado General en los puntos 66 y 67 de sus conclusiones, una normativa como la discutida en el litigio principal constituye una restricción de la libre prestación de servicios. En efecto, al someter el ejercicio por una sociedad de asesoría fiscal de la actividad de asistencia profesional en materia fiscal a un régimen de autorización previa, subordinada ésta misma a la cualificación profesional idónea de sus directivos, esa normativa excluye toda posibilidad de que una sociedad de asesoría fiscal establecida en otro Estado miembro, en el que esa actividad se ejerce legamente sin estar regulada, preste sus servicios en Alemania.

**50.** Es verdad que una sociedad de asesoría fiscal que carece de habilitación para ejercer la asistencia profesional en materia fiscal puede ser habilitada en virtud del artículo 3a de la Ley sobre la asesoría fiscal para prestar de forma temporal u ocasional asistencia en materia fiscal en el territorio de la República Federal de Alemania.

**51.** No obstante, de las precisiones expuestas por el tribunal remitente, recogidas en el apartado 28 de esta sentencia, resulta que ese artículo no se aplica a una prestación de servicios como la que es objeto del asunto principal, que no implica el desplazamiento físico del prestador de servicios al Estado miembro de acogida.

**52.** En lo concerniente a la justificación de la restricción que constituye una normativa nacional como la discutida en el litigio principal, según reiterada jurisprudencia las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado sólo son admisibles a condición de que persigan un objetivo de interés general, sean adecuadas para garantizar la realización de dicho objetivo y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido (véase, en especial, la sentencia Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, apartado 50).

**53.** De manera general, hay que señalar que la prevención de la elusión fiscal y la protección de los consumidores, que según la resolución de remisión son objetivos perseguidos por la normativa discutida en el litigio principal, figuran entre los objetivos que pueden considerarse razones imperiosas de interés general que permiten justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véanse, en ese sentido, las sentencias Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, apartado 51 y jurisprudencia citada, y Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 45 y jurisprudencia citada).

**54.** No obstante, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que corresponde a las autoridades nacionales procurar que la cualificación adquirida en otros Estados miembros sea reconocida en su justo valor y debidamente considerada (véase la sentencia Peñarroja Fa, C-372/09 y C-373/09, EU:C:2011:156, apartado 58 y jurisprudencia citada).

**55.** Sin embargo, no se deduce de los autos presentados al Tribunal de Justicia que, en relación con una prestación de servicios que no implica el cruce físico de la frontera por el prestador de servicios o por las personas que actúan en su nombre, la normativa discutida en el litigio principal permita reconocer en su justo valor y considerar debidamente una cualificación en el ámbito de la asistencia profesional en materia fiscal adquirida por ese prestador de servicios o esas personas en otro Estado miembro.

**56.** Una obligación impuesta a un prestador de servicios de asistencia profesional en materia fiscal, como X, de presentar una simple declaración previa de su intención de prestar esos servicios ante las autoridades del Estado miembro en el que el acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal está regulado y en el que ese prestador de servicios se propone prestarlos, no iría en principio más allá de lo necesario para lograr los objetivos de prevención de la elusión fiscal y de protección de los consumidores, perseguidos por una normativa como la discutida en el litigio principal. Esa obligación haría posible que esas autoridades comprobaran la cualificación adquirida, en su caso gracias a la experiencia, por ese prestador o por las personas físicas que

prestan por cuenta de él los servicios referidos, en otros Estados miembros en el ámbito específico de la fiscalidad en el que ese mismo prestador se propone ejercer su actividad (véase, por analogía, la sentencia Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, apartados 57 y 58 y jurisprudencia citada).

**57.** No obstante, según resulta del apartado 28 de esta sentencia, la disposición que permitiría, según la administración tributaria y la República Federal de Alemania, ese reconocimiento y esa consideración, a saber el artículo 3a de la Ley sobre la asesoría fiscal, no es aplicable a esa prestación de servicios, según las precisiones expuestas por el tribunal remitente.

**58.** Por otro lado, en circunstancias como las del litigio principal, en cualquier caso las autoridades de un Estado miembro no podrían oponer válidamente a un prestador de servicios, como X, la posible inobservancia de las reglas prescritas por una disposición, como el artículo 3a de la Ley sobre la asesoría fiscal, ya que no eran claras las modalidades de aplicación de esa disposición a dicho prestador.

**59.** En efecto, el principio de seguridad jurídica exige, en particular, que las reglas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas (véase la sentencia Berlington Hungary y otros, C-98/14, EU:C:2015:386, apartado 77 y jurisprudencia citada).

**60.** Por consiguiente, se ha de responder a la tercera cuestión que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa de un Estado miembro, que define las condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal, restrinja la libre prestación de servicios de una sociedad de asesoría fiscal, constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro en el que esa sociedad está establecida, que elabora en ese último Estado miembro, en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración fiscal para un destinatario en aquel primer Estado miembro y la envía a la administración tributaria de éste, sin que se reconozca en su justo valor y se considere debidamente la cualificación adquirida en otros Estados miembros por esa sociedad o por las personas físicas que prestan por cuenta de ella los servicios de asistencia profesional en materia fiscal.

### **Costas**

**61.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

**El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa de un Estado miembro, que define las condiciones de acceso a la actividad de asistencia profesional en materia fiscal, restrinja la libre prestación de servicios de una sociedad de asesoría fiscal, constituida conforme a la legislación de otro Estado miembro en el que esa sociedad está establecida, que elabora en ese último Estado miembro, en el que no está regulada la actividad de asesoría fiscal, una declaración fiscal para un destinatario en aquel primer Estado miembro y la envía a la administración tributaria de éste, sin que se reconozca en su justo valor y se considere debidamente la cualificación adquirida en otros Estados miembros por esa sociedad o por las personas físicas que prestan por cuenta de ella los servicios de asistencia profesional en materia fiscal.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.