CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
F. G. JACOBS
presentate il 19 marzo 1992 *

Signor Presidente,
Signori Giudici,

1. Nella presente causa il Conseil d'État del Granducato del Lussemburgo vi chiede di pronunciarvi, in via pregiudiziale, su tre questioni concernenti la libertà di esercitare la professione di revisore contabile:

« 1) a) Se gli artt. 52 e seguenti o ogni altra norma contenuta nel Trattato e nelle disposizioni emanate per la loro esecuzione autorizzino le competenti autorità di uno Stato membro a considerare incompatibile con l'esercizio in detto Stato membro della professione di revisore contabile da parte di una persona fisica il fatto che questa stessa persona sia stabilita come revisore contabile in un altro Stato membro »

e, in caso di soluzione negativa,

b) « Se uno Stato membro possa imporre ad una persona che è abilitata ad esercitare la professione di revisore contabile in un altro Stato membro, dove ha pure una sede di esercizio della professione, condizioni relative al permanere di una infrastruttura per lo svolgimento della sua attività, condizioni minime relative all'effettiva presenza in questo Stato membro e condizioni necessarie al controllo del rispetto delle norme deontologiche ».

2) « Se gli artt. 52 e seguenti del Trattato di Roma o ogni altra norma contenuta nel Trattato e nelle disposizioni emanate per la loro esecuzione consentano alle autorità competenti di uno Stato membro di autorizzare alla professione di revisore contabile solo i dipendenti di una persona autorizzata in conformità alla loro normativa nazionale, con esclusione dei dipendenti di una persona autorizzata in conformità alla normativa di un altro Stato membro ».

2. L'Institut de réviseurs d'entreprises (in prosieguo: l'« istituto »), che è l'ente professionale che disciplina la professione di revisore contabile nel Granducato del Lussemburgo, è interveniente nella causa principale ed ha inoltre presentato osservazioni scritte alla Corte.

3. Le questioni sottoposte alla Corte dal Conseil d'État lussemburghese sorgono nell'ambito di un ricorso presentato dal signor Claus Ramrath contro il ministro della Giustizia lussemburghese (in prosieguo: il « ministro ») e diretto a contestare la validità della decisione di revocare al signor Ramrath l'autorizzazione ministeriale per l'esercizio della professione di revisore contabile nel Granducato del Lussemburgo. Origina-

* Lingua originale: l'inglese.

riamente tale autorizzazione era stata concessa l'11 febbraio 1985, quando il signor Ramrath era lavoratore subordinato alle dipendenze della società Treuarbeit (in prosieguo: la « Treuarbeit Lussemburgo »), con sede in Lussemburgo, ove essa è a sua volta autorizzata come revisore contabile. Tuttavia, il 1° febbraio 1988 il signor Ramrath dichiarava all'istituto di essere da allora in avanti un dipendente della società Treuarbeit AG, con sede in Düsseldorf (in prosieguo: la « Treuarbeit Düsseldorf »). L'8 agosto 1988 il ministro informava il signor Ramrath della sua intenzione di revocargli di conseguenza l'autorizzazione, pur invitandolo a presentare le proprie osservazioni. Il 28 settembre 1988 la Treuarbeit Lussemburgo spediva una lettera al ministro nella quale precisava che per le sue attività in Lussemburgo il signor Ramrath era impiegato presso di essa. Malgrado tale dichiarazione l'autorizzazione del signor Ramrath veniva definitivamente revocata il 19 maggio 1989.

4. Il ministro adduceva due motivi per giustificare la sua decisione di revocare l'autorizzazione del signor Ramrath. Il primo era che il signor Ramrath non disponeva di una sede di esercizio dell'attività professionale in Lussemburgo, contrariamente alla condizione di cui all'art. 3, n. 1, lett. c), della legge 28 giugno 1984 relativa all'organizzazione della professione di revisore contabile. Il secondo motivo era che il signor Ramrath, a causa del suo impiego presso la Treuarbeit Düsseldorf, non godeva dell'autonomia professionale richiesta dall'art. 6 della suddetta legge, il quale vieta in particolare che un revisore contabile sia alle dipendenze di una persona non autorizzata come revisore contabile in Lussemburgo. L'autorizzazione del signor Ramrath veniva quindi revocata non per il fatto che egli aveva una sede di esercizio della sua attività professionale in un altro Stato membro, ma in quanto 1) non disponeva di un domicilio professionale in Lussemburgo e 2) era dipendente di una società che non era a sua volta autorizzata come revisore contabile in Lussemburgo, vale a dire la Treuarbeit Düsseldorf.

5. Né il ministro né l'istituto hanno contestato che sarebbe stato in contrasto con il diritto comunitario revocare l'autorizzazione per il solo fatto che il revisore contabile di cui trattasi fosse stabilito come tale in un altro Stato membro. Come la Corte ha dichiarato nella sentenza 12 luglio 1984, causa 107/83, Ordine degli avvocati del foro di Parigi/Klopp (Racc. pag. 2971, punto 19 della motivazione):

« L'idea che la libertà di stabilimento non si limita al diritto di stabilirsi una sola volta nell'ambito della Comunità trova conferma nella stessa lettera dell'art. 52 del Trattato, a norma del quale l'abolizione graduale delle restrizioni della libertà di stabilimento si estende pure alle restrizioni per la creazione di agenzie, succursali o filiali, da parte dei cittadini di uno Stato membro stabiliti nel territorio di un altro Stato membro. Questa norma va considerata come espressione specifica di un principio generale, valido anche per le professioni liberali, in forza del quale il diritto di stabilimento implica del pari la facoltà di creare e di conservare, salve restando le norme professionali, più di un centro di attività nel territorio della Comunità ».

Inoltre, come ha precisato la Corte nella sentenza 4 dicembre 1986, causa 96/85, Commissione/Francia (Racc. pag. 1475), la libertà di un libero professionista di esercitare la sua attività professionale in più di uno Stato membro implica, ai sensi dell'art.

48 del Trattato, il diritto di lavorare come lavoratore subordinato.

6. Pertanto, non mi sembra si possa dubitare del fatto che la prima delle tre questioni sottopostevi dal Conseil d'État lussemburghese vada risolta negativamente. Ci si domanda allora quali restrizioni uno Stato membro possa nondimeno imporre all'esercizio della professione di revisore contabile nel proprio territorio. Può uno Stato membro esigere condizioni relative, in ispecie, al permanere di un'infrastruttura e ad una presenza minima? Può esigere che un revisore contabile lavori solo alle dipendenze di una persona autorizzata in conformità alla sua normativa nazionale? Nelle considerazioni in appresso formulate esaminerò in successione ognuna di tali questioni. Benché le questioni poste alla Corte facciano specifico riferimento solo all'art. 52 del Trattato, è evidente che la libertà di esercitare una professione liberale può essere garantita, a seconda dei casi, dagli artt. 48 e 59 del Trattato, come pure dall'art. 52.

La condizione relativa alla presenza minima

7. Nelle osservazioni scritte l'istituto suggerisce, e lo ha sostenuto all'udienza, che la presenza stabile di un revisore contabile nel territorio dello Stato membro in cui è svolta l'attività di revisione è necessaria per un adeguato controllo della professione. Esso sostiene in particolare che la necessità di conservare i documenti e gli archivi e di applicare le norme riguardanti il segreto professionale esige che la persona incaricata dell'attività di revisione abbia una sede professionale stabile nel territorio dello Stato membro ospitante. Come il ministro spiega nelle osservazioni scritte, l'art. 3, n. 1, lett. c), è stato inserito nella legge 28 giugno 1984 affinché le autorità fiscali e disciplinari possano, nell'esercizio dei loro poteri di controllo, procedere contro una persona avente una presenza stabile in Lussemburgo. Nelle considerazioni che seguono parto dall'assunto, che non è stato messo in discussione nel caso di specie, che tali requisiti sono giustificati. Prenderò in esame anzitutto il valore degli argomenti relativi alla presenza minima, quali essi si presentano se, come ha dichiarato la Treuarbeit Lussemburgo al ministro, il signor Ramrath lavorava alle dipendenze di tale società nel corso delle sue prestazioni di servizi in Lussemburgo. Tuttavia, poiché il ministro contesta l'esattezza di questa dichiarazione, è necessario prendere in considerazione anche altre ipotesi.

8. In primo luogo, è chiaro che una persona che svolge attività di revisione contabile nell'ambito del proprio rapporto di lavoro subordinato alle dipendenze di una società con sede in Lussemburgo fornisce tali prestazioni per conto del suo datore di lavoro, anche se tale rapporto è solo temporaneo. Mi sembra quindi che ogni condizione nazionale relativa alla conservazione ed alla riservatezza dei documenti e degli archivi possa essere validamente applicata al datore di lavoro in Lussemburgo. Del pari, ogni requisito concernente il mantenimento di un contatto con i clienti o con le autorità nazionali competenti può essere soddisfatto dal datore di lavoro, o da altri membri del suo personale, e può essere applicato al datore di lavoro in caso di inosservanza. Infine, ogni norma deontologica indispensabile può essere applicata anche al lavoratore subordinato, che sarà presente in Lussemburgo per la durata delle prestazioni di servizi che ivi effettua.

9. D'altra parte, né il ministro né l'istituto hanno sostenuto che la normativa lussemburghese contenga una disposizione che osta a che un revisore contabile con una sede professionale stabile in Lussemburgo assuma personale in via temporanea. Di conseguenza, non comprendo come si potrebbe giustificare una condizione che abbia l'effetto di impedire a questo datore di lavoro di assumere in via temporanea un revisore contabile autorizzato a svolgere la sua attività in Lussemburgo, ma che è impiegato, in via principale, alle dipendenze di una società con sede in un altro Stato membro. Mi sembra quindi che tale condizione sarebbe in contrasto con il principio di libera circolazione previsto dall'art. 48 del Trattato, il quale garantisce l'accesso ad un impiego temporaneo in un altro Stato membro.

10. In taluni casi questo requisito costituirebbe del resto una restrizione alla libertà delle società stabilite nel territorio di uno Stato membro di creare succursali, agenzie o consociate in un altro Stato membro, garantita dall'art. 52 del Trattato, in quanto un trasferimento temporaneo di personale fra gli uffici nei diversi Stati membri può essere necessario per il buon funzionamento dell'organizzazione. Dall'ordinanza di rinvio non risultava chiaramente se la Treuarbeit Lussemburgo sia di fatto una succursale, un'agenzia od una consociata della Treuarbeit Düsseldorf. All'udienza il ministro ha fatto notare che la Treuarbeit Lussemburgo, in quanto società munita di propria autonoma personalità giuridica, non può essere considerata una « succursale » della società di diritto tedesco, la quale sarebbe del resto a sua volta la succursale di una società con sede in Berlino ed in Francoforte. È tuttavia chiaro come ciò non impedisca alla Treuarbeit Lussemburgo di essere, se non una succursale, almeno una consociata od un'agenzia della società tedesca. In ogni caso, i diritti di stabilimento della Treuarbeit Düsseldorf non sono direttamente in discussione nel caso di specie.

11. Dalla risposta data dal ministro ai quesiti scritti posti dalla Corte risulta che egli contesta l'affermazione della Treuarbeit Lussemburgo secondo cui il signor Ramrath fornisce prestazioni di servizi in Lussemburgo in qualità di lavoratore subordinato di tale società. Le circostanze precise nelle quali il signor Ramrath fornisce dette prestazioni costituiscono naturalmente una questione di fatto su cui spetta pronunciarsi solo al giudice nazionale. Comunque è anche innegabile che rientra nel diritto comunitario la questione dei criteri da applicare per stabilire se tali circostanze vadano o meno considerate rapporto di lavoro: v. sentenza 23 marzo 1982, causa 53/81, Levin/Segretariato di Stato per la Giustizia (Racc. pag. 1035, punto 11 della motivazione). Inoltre, come vedremo, il signor Ramrath può in ogni caso far valere la libera prestazione dei servizi ai sensi dell'art. 59 del Trattato, anche se non ha la possibilità di invocare, per quanto riguarda la sua assunzione presso la società di diritto lussemburghese, la libera circolazione dei lavoratori di cui all'art. 48.

12. Nella risposta al quesito della Corte, il ministro sostiene che il solo fatto che il signor Ramrath sia stato messo a disposizione della Treuarbeit Lussemburgo da parte della Treuarbeit Düsseldorf per effettuare singole prestazioni di servizi non equivale ad un'assunzione del signor Ramrath alle dipen-

denze di una società di diritto lussemburghese. Questo è forse giusto, ma la questione decisiva a mio parere non è se il signor Ramrath svolga la sua attività come lavoratore dipendente in Lussemburgo, ma unicamente se egli possa far valere una delle due libertà garantite, rispettivamente, dagli artt. 48 e 59 del Trattato. Questi due articoli, eventualmente in combinato disposto con l'art. 52, vanno in realtà considerati comprendenti tutte le possibili situazioni nelle quali una persona fornisce prestazioni di servizi spostandosi da uno Stato membro all'altro. Ciò che importa quindi è se le condizioni di cui alla normativa lussemburghese dirette a disciplinare l'attività di revisore contabile possano essere soddisfatte nel caso di un revisore contabile messo temporaneamente a disposizione di una società con sede in Lussemburgo. Come ho già rilevato, affinché tali requisiti siano soddisfatti, mi sembra sufficiente che le prestazioni di servizi fornite dal signor Ramrath a dei clienti in Lussemburgo siano state fornite da lui stesso per conto di una società anch'essa avente sede in tale Stato, in quanto in tal caso qualunque condizione di controllo pertinente può essere validamente applicata: v. il punto 8 summenzionato. Pertanto, poco importa, a mio avviso, che il signor Ramrath sia o meno dipendente della società di diritto lussemburghese, purché questa possa essere ritenuta responsabile della sua attività.

13. Quando il signor Ramrath compie attività di revisione in nome della Treuarbeit Lussemburgo può essere opportuno considerare che si tratti di una prestazione di servizi della società ai propri clienti e non di una prestazione fornita dal signor Ramrath, anche se non è un dipendente di questa società. In tal caso mi sembra tuttavia che vi sia anche una prestazione di servizi del signor Ramrath alla società di cui trattasi. Se si obiettasse che il signor Ramrath, quando fornisce queste prestazioni di servizi, agisce in realtà in nome del suo datore di lavoro, la Treuarbeit Düsseldorf, per cui la prestazione di servizi è fornita dalla società di diritto tedesco alla società di diritto lussemburghese e non dal signor Ramrath, si potrebbe replicare che in tal caso il signor Ramrath può invocare l'art. 48, che gli garantisce la libera prestazione di servizi in Lussemburgo nell'adempimento dei suoi obblighi contrattuali nei confronti del suo datore di lavoro tedesco, come pure la Treuarbeit Düsseldorf potrebbe invero invocare l'art. 59.

14. Pertanto, qualunque sia l'analisi della situazione, sembra evidente che il diritto del signor Ramrath di esercitare la sua professione nel Granducato è garantito dal Trattato. Qualsiasi legittimo requisito prescritto dalla normativa lussemburghese per quanto riguarda la sede di esercizio dell'attività professionale in Lussemburgo può, a mio parere, essere soddisfatto purché esista una società di revisori contabili con sede in Lussemburgo che assuma la responsabilità della conduzione e dei risultati dell'attività di controllo svolta dal signor Ramrath.

15. Ritengo quindi che uno Stato membro non possa imporre condizioni relative al permanere di un'infrastruttura od alla continuità della presenza, o applicare norme deontologiche che abbiano l'effetto di impedire ad un revisore contabile, che sarebbe altrimenti abilitato ad esercitare in Lussemburgo, di occupare un impiego temporaneo alle dipendenze di una persona o di una società con sede in Lussemburgo, o di fornirvi prestazioni di servizi in nome di detta persona o di detta società, anche se il revisore contabile non ha altra sede di esercizio dell'attività professionale in Lussemburgo.

L'impiego alle dipendenze di una persona non autorizzata

16. Va ricordato che il secondo motivo addotto per giustificare la decisione del ministro di revocare l'autorizzazione del signor Ramrath era che questi lavorava alle dipendenze di una persona a sua volta non autorizzata come revisore contabile secondo la normativa lussemburghese, in violazione dell'art. 6 della legge 28 giugno 1984. Il ministro e l'istituto sostengono che la condizione di cui all'art. 6 è necessaria per garantire l'indipendenza professionale dei revisori contabili in Lussemburgo.

17. Il requisito dell'indipendenza professionale di cui all'art. 6 della legge lussemburghese sembra essere diretto ad attuare l'art. 24 dell'ottava direttiva del Consiglio 10 aprile 1984, 84/253/CEE, basata sull'art. 54, n. 3, lett. g), del Trattato CEE, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili (GU L 126, pag. 20). Gli Stati membri dovevano attuare l'ottava direttiva entro il 1° gennaio 1988 attraverso disposizioni che si applicassero soltanto a decorrere dal 1° gennaio 1990. Gli artt. 23 e 24 della direttiva recitano rispettivamente:

« Gli Stati membri prescrivono che le persone abilitate ad effettuare il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, svolgano tali controlli con diligenza professionale ».

« Gli Stati membri prescrivono che queste persone non possano effettuare un controllo di legge se non sono indipendenti secondo il diritto dello Stato membro che lo impone ».

Il Granducato aveva certamente il diritto di attuare l'art. 24 vietando che un revisore contabile occupi un impiego subordinato alle dipendenze di una persona o di una società che non sia a sua volta revisore contabile. Tuttavia, è meno chiaro se sia lecito escludere, allo stesso modo, l'assunzione alle dipendenze di una persona o di una società autorizzata come revisore contabile secondo la normativa di un altro Stato membro. Occorre presumere che a decorrere dal 1° gennaio 1990, e forse anche prima di tale data, questo Stato membro ha messo in vigore disposizioni d'attuazione dell'ottava direttiva, ivi compresi gli obblighi previsti dagli artt. 23 e 24. L'art. 3 della direttiva inoltre stabilisce che:

« Le autorità di uno Stato membro accordano l'abilitazione soltanto a persone in possesso dei necessari requisiti di onorabilità e che non esercitino nessuna attività incompatibile, in virtù del diritto di tale Stato membro, con il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1 ».

18. È vero che la definizione della nozione di attività incompatibile con il controllo di legge e quella dei criteri relativi all'indipendenza professionale (ad eccezione forse dei criteri relativi alla diligenza professionale) possono variare da uno Stato membro all'altro, come suggerisce il richiamo al diritto nazionale negli artt. 3 e 24 della direttiva. Pertanto, se fosse dimostrato che le particolari condizioni dell'impiego di un revisore contabile alle dipendenze di una persona o di una società autorizzata in uno Stato membro sono tali da ledere i requisiti di indipendenza professionale vigenti nel Granducato o altri requisiti legittimi, ciò potrebbe giustificare la richiesta di porre fine a tale impiego. Analogamente, tale impiego

potrebbe escludere lo svolgimento di taluni controlli da parte del revisore contabile in virtù dell'esistenza di un legame tra la società controllata ed il suo datore di lavoro. Spetterà quindi in ogni caso al giudice nazionale decidere se vi sia stata tale violazione delle norme professionali. D'altronde, non mi sembra che uno Stato membro possa affermare, senza prove a sostegno, che l'impiego presso un revisore contabile autorizzato in un altro Stato membro costituisce di per sé una violazione delle proprie norme professionali. Spetta piuttosto allo Stato membro dimostrare che la capacità del revisore contabile di svolgere controlli nel suo territorio con l'indipendenza e la diligenza professionali richieste è stata compromessa.

19. È vero che per garantire l'osservanza delle norme pertinenti di deontologia e di indipendenza non basta forse sempre confrontare semplicemente le discipline vigenti in materia nei due Stati membri interessati. Così, anche se le norme tedesche che regolano l'indipendenza professionale dei revisori contabili contengono requisiti analoghi a quelli previsti in Lussemburgo, può tuttavia essere necessario per le autorità lussemburghesi esaminare se la condizione dell'indipendenza professionale sia effettivamente soddisfatta in un'ipotesi particolare. Nel caso di un controllo svolto dal signor Ramrath le autorità lussemburghesi hanno in particolare il diritto di esigere che tra la società controllata e la Treuarbeit Düsseldorf non esista alcun legame tale da compromettere l'indipendenza del signor Ramrath e, ai fini del rispetto di tali requisiti, può risultare necessario che le autorità competenti dei due Stati membri collaborino e scambino informazioni. In ogni caso, non mi sembra eccessivo chiedere che le autorità lussemburghesi seguano, se necessario, tale procedura di cooperazione. La cooperazione tra le competenti autorità dei vari Stati membri sarà spesso indispensabile a garantire la libera circolazione per quanto riguarda le libere professioni. In ogni caso, è tuttavia chiaro che la mera eventualità di un conflitto di interessi scaturente da un rapporto d'impiego in un altro Stato membro non basta a giustificare il divieto di esercitare in Lussemburgo. Mi sembra quindi manifestamente sproporzionato che il Granducato del Lussemburgo vieti in modo assoluto ed a priori l'impiego presso una società di revisori contabili con sede in un altro Stato membro.

Conclusione

20. Ritengo quindi che le questioni poste dal Conseil d'État del Granducato del Lussemburgo vadano risolte nel modo seguente:

« 1) Gli artt. 48, 52 e 59 del Trattato ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino ad un cittadino comunitario l'autorizzazione ad eser-

citare la professione di revisore contabile per il fatto che quest'ultimo è stabilito in qualità di revisore contabile in un altro Stato membro o (subordinatamente alla soluzione fornita al successivo punto 3) per il fatto che è impiegato in questo Stato membro.

2) Gli artt. 48 e 59 del Trattato ostano a che uno Stato membro stabilisca condizioni relative al permanere di un'infrastruttura o condizioni minime relative all'effettiva presenza in questo Stato membro, o applichi norme deontologiche, quando esse hanno l'effetto di impedire ad un cittadino comunitario, altrimenti autorizzato ad agire in tale qualità, il quale è stabilito o è impiegato come revisore contabile in un altro Stato membro, i) di occupare temporaneamente un impiego alle dipendenze di una persona o di una società stabilita come revisore contabile nel primo Stato membro, o ii) di fornire temporaneamente prestazioni di servizi per conto di tale persona o di tale società.

3) Gli artt. 48, 52 e 59 del Trattato ostano a che le autorità competenti di uno Stato membro impediscano ad un cittadino comunitario di agire in qualità di revisore contabile per il fatto che è impiegato presso una persona o una società autorizzata ad agire in tale qualità ai sensi della normativa di un altro Stato membro, a meno che non sia stato dimostrato che tale impiego è incompatibile, nelle circostanze del caso di specie, con la sua integrità professionale o con la sua indipendenza ».