SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

7 ottobre 2004 *

Nel procedimento C-255/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Symvoulio tis Epikrateias (Grecia) con decisione 12 giugno 2001, pervenuta in cancelleria il 3 luglio 2001, nella causa

Panagiotis Markopoulos e altri

contro

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Lingua processuale: il greco.

con l'intervento di:

Georgios Samothrakis e altri

e

Christas Panagiotidis,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. S. von Bahr, K. Lenaerts e K. Schiemann (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano
cancelliere: sig.ra M.-F. Contet, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale dell'11 febbraio 2004,

viste le osservazioni scritte presentate:

— per il sig. Markopoulos e altri, dai sigg. N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis e K. Giannakopoulos, Dikigoroi;

— per il Soma Orkoton Elegkton, dal sig. A. Kalogeras, Dikigoros;

— per il sig. Samothrakis e altri, dai sigg. C. Politis e N. Skandamis, Dikigoroi;

— per il sig. Panagiotidis, dal sig. M. Bachas, Dikigoros;

— per il governo ellenico, dalla sig.ra E.-M. Mamouna e dal sig. S. Spyropoulos, in qualità di agenti;

— per il governo spagnolo, dai sigg. S. Ortiz Vaamonde e M. Muñoz Pérez, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalle sig.re M. Patakia e C. Schmidt, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 1° aprile 2004,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 11 e 15 dell'ottava direttiva del Consiglio 10 aprile 1984, 84/253/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate

del controllo di legge dei documenti contabili (GU L 126, pag. 20; in prosieguo: l'«ottava direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il sig. Markopoulos e a., da una parte, e l'Ypourgos Anaptyxis (ministero dello Sviluppo) nonché il Soma Orkoton Elegkton (in prosieguo: l'«Ordine dei revisori privati»), dall'altra, nella quale sono intervenuti il sig. Samothrakis e a. e il sig. Panagiotidis, vertente sulla decisione di tale Ordine di iscrivere nel proprio registro 60 candidati, tra cui i detti intervenienti nella causa principale, senza far loro affrontare un esame di idoneità professionale come previsto dall'art. 4 dell'ottava direttiva.

3 Il giudice del rinvio chiede, in via principale, alla Corte di precisare la portata della facoltà degli Stati membri, prevista all'art. 15 dell'ottava direttiva, di abilitare determinate categorie di persone ad effettuare il controllo dei documenti contabili senza dover superare un esame di idoneità professionale. Il giudice del rinvio chiede inoltre se, per quanto riguarda le persone che hanno già ottenuto l'abilitazione in un altro Stato membro, la dispensa dall'esame possa, in ogni caso, trovare la sua giustificazione nell'art. 11 dell'ottava direttiva.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

4 Il primo, il secondo, il terzo ed il quarto 'considerando' dell'ottava direttiva precisano che:

«(...) in virtù della direttiva 78/660/CEE, i conti annuali di taluni tipi di società devono essere controllati da una o più persone abilitate a questo controllo (...);

(...) quest'ultima direttiva è stata completata dalla direttiva 83/349/CEE (...) relativa ai conti consolidati;

(...) occorre armonizzare le qualifiche delle persone abilitate al controllo di legge dei documenti contabili e garantirne l'indipendenza e l'onorabilità;

(...) si deve garantire, mediante un esame di idoneità professionale, un livello elevato di conoscenze teoriche necessarie per il controllo di legge dei documenti contabili nonché la capacità di applicarle nell'esercizio di tale controllo».

5 Il quinto 'considerando' dell'ottava direttiva dispone quanto segue:

«(...) è (...) opportuno autorizzare gli Stati membri a prevedere disposizioni transitorie a favore dei professionisti».

6 Il nono 'considerando' della stessa direttiva così recita:

«(...) uno Stato membro potrà concedere l'abilitazione a persone che hanno conseguito all'estero qualifiche equivalenti a quelle prescritte dalla presente direttiva».

7 Tenuto conto della quarta direttiva del Consiglio 25 luglio 1978, 78/660/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato e relativa ai conti annuali di taluni tipi di società (GU L 222, pag. 11), e della settima direttiva del Consiglio 13 giugno 1983, 83/349/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato e relativa ai conti consolidati (GU L 193, pag. 1), citate, rispettivamente, al primo ed al secondo 'considerando' dell'ottava direttiva, l'art. 1, n. 1, di quest'ultima direttiva dispone che:

«Le misure di coordinamento prescritte dalla presente direttiva si applicano alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative degli Stati membri relative alle persone incaricate di effettuare:

a) il controllo di legge dei conti annuali delle società e la verifica della concordanza delle relazioni sulla gestione con tali conti annuali nei casi in cui detto controllo e detta verifica siano imposti dal diritto comunitario;

b) il controllo di legge dei conti consolidati degli insiemi di imprese e la verifica della concordanza delle relazioni sulla gestione consolidata con tali conti consolidati nei casi in cui detto controllo e detta verifica siano imposti dal diritto comunitario».

8 L'art. 2 dell'ottava direttiva riserva il controllo di legge sui documenti di cui all'art. 1, n. 1, della stessa direttiva alle persone titolari dell'abilitazione a tal fine prevista. Ai sensi dell'art. 4 della detta direttiva, come regola generale tale abilitazione può essere concessa a una persona fisica soltanto se questa, «avendo conseguito la facoltà di accedere all'università, ha frequentato in seguito un corso d'istruzione teorica ed

effettuato un tirocinio, superando un esame di idoneità professionale organizzato o riconosciuto dallo Stato, dello stesso livello dell'esame finale di studi universitari».

9 Tuttavia, l'art. 11, n. 1, dell'ottava direttiva prevede che:

«Le autorità di uno Stato membro possono abilitare le persone che hanno ottenuto in parte o tutte le loro qualifiche in un altro Stato quando sono in possesso dei due seguenti requisiti:

a) le loro qualifiche sono ritenute dalle autorità competenti equivalenti a quelle prescritte dalla legge di tale Stato membro conformemente alla presente direttiva;

b) abbiano dimostrato di possedere le conoscenze giuridiche prescritte in tale Stato membro per il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1. Tuttavia le autorità di tale Stato membro possono non imporre questa prova qualora ritengano sufficienti le conoscenze giuridiche ottenute in un altro Stato».

10 Gli artt. 12-19 dell'ottava direttiva riguardano le disposizioni transitorie. L'art. 15 della detta direttiva così recita:

«Sino ad un anno dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30, paragrafo 2, uno Stato membro può rilasciare, conformemente alla presente

direttiva, l'abilitazione dei professionisti che non siano stati abilitati mediante atto individuale delle autorità competenti, ma che abbiano le qualifiche necessarie per effettuare in tale Stato membro il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, e che di fatto abbiano esercitato tale attività sino a tale data».

11 L'art. 19 dell'ottava direttiva dispone quanto segue:

«I profession[isti] di cui agli articoli 15 e 16 e le persone di cui all'articolo 18 possono ottenere l'abilitazione in deroga dell'articolo 4 soltanto se le autorità competenti li ritengono idonei ad effettuare il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, e se possiedono qualifiche equivalenti a quelle delle persone abilitate a norma dell'articolo 4».

12 L'art. 30, nn. 1 e 2, dell'ottava direttiva stabilisce quanto segue:

«1. Gli Stati membri mettono in vigore anteriormente al 1° gennaio 1988 le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva. Essi ne informano immediatamente la Commissione.

2. Gli Stati membri possono prevedere che le disposizioni di cui al paragrafo 1 si applichino soltanto a decorrere dal 1° gennaio 1990.

Normativa nazionale

13 Come osservato dal giudice del rinvio, prima dell'adozione dell'ottava direttiva l'attività di controllo dei documenti contabili in Grecia era riservata, per quanto riguarda talune sue categorie, ai contabili giurati. Questi ultimi dovevano essere iscritti all'albo del Soma Orkoton Logiston (in prosieguo: l'«Ordine dei contabili giurati»). L'art. 10, n. 6, del decreto legge n. 3329/55 (FEK A' 230) prevedeva che, per verificare le conoscenze dei candidati, il consiglio di sorveglianza dell'Ordine dei contabili giurati potesse sottoporli ad un esame vertente sulle dette conoscenze. Al riguardo, l'art. 2 del regio decreto n. 737/61 (FEK A' 186) ha generalizzato l'obbligo del previo superamento di un concorso per tutti i candidati.

14 Ai sensi dell'art. 2 del decreto legge n. 3329/55, ai detti contabili giurati era attribuita una competenza «esclusiva», che comprendeva inizialmente le attività di controllo a carattere pubblico e che è stata in seguito progressivamente estesa al controllo di varie imprese pubbliche costituite in forma di società per azioni, nonché di varie categorie di società per azioni a capitale privato. Tali contabili giurati erano altresì titolari, ai sensi dell'art. 3 del decreto legge n. 3329/55, di una competenza «facoltativa», nel senso che potevano essere scelti per svolgere attività di controllo delle società commerciali di ogni tipo nonché di tutte le persone giuridiche previste dal codice civile.

15 Esistevano, peraltro, contabili che potevano esercitare solamente le attività non riservate ai contabili giurati, senza dover previamente superare un concorso o un esame. Tale categoria di professionisti, i «contabili cosiddetti comuni», comprendeva non solo cittadini greci che svolgevano tali attività, ma anche persone a tal fine abilitate in altri Stati.

16 Dall'ordinanza di rinvio emerge che la disciplina nazionale è stata modificata più volte per il recepimento dell'ottava direttiva nel diritto interno.

17 In primo luogo, il decreto legge n. 3329/55 è stato modificato dal decreto presidenziale n. 15/89 vertente sull'adeguamento della normativa in materia di contabili giurati alle disposizioni dell'ottava direttiva (FEK A' 5 del 5 gennaio 1989). Al riguardo, l'art. 10 del decreto legge n. 3329/55 modificato, pur mantenendo, in sostanza, la struttura dell'istituzione dell'Ordine dei contabili giurati, apporta, al fine di rendere la disciplina nazionale conforme all'ottava direttiva, alcune precisazioni in ordine all'obbligo di superare un esame preliminare per potersi iscrivere al detto Ordine. Inoltre, l'art. 10, n. 9, del decreto legge n. 3329/55 modificato ha previsto la possibilità di nominare contabili giurati coloro che abbiano ottenuto l'abilitazione professionale da parte delle autorità di un altro Stato membro, a condizione che le loro qualifiche siano ritenute equivalenti a quelle di chi è stato nominato o promosso contabile giurato conformemente alle disposizioni di cui al n. 1 di tale articolo e che abbiano superato il relativo esame preliminare.

18 Come disposizione transitoria, il decreto presidenziale n. 15/89 ha previsto, all'art. 6, nn. 3 e 4, la possibilità di nominare contabili giurati, fino al 1° gennaio 1990, senza l'obbligo di superare un esame, i professionisti che avessero dimostrato di aver svolto in Grecia il controllo di legge dei conti annuali delle società o dei conti consolidati di gruppi d'imprese, a condizione, in particolare, che essi fossero titolari di un diploma universitario e fossero stati giudicati idonei ad effettuare il controllo di legge dei documenti contabili.

19 In secondo luogo, per effetto congiunto della legge n. 1969/91 (FEK A' 167 del 30 ottobre 1991) e del decreto presidenziale n. 226/92 (FEK A' 120 del 14 luglio 1992), l'Ordine dei contabili giurati è stato sostituito dall'Ordine dei revisori giurati. L'art. 10 del decreto presidenziale n. 226/92, che definisce le condizioni di accesso a tale nuovo ordine, ha disposto che il detto accesso fosse subordinato al superamento

di un esame di idoneità professionale specificamente disciplinato dall'art. 11 del decreto presidenziale n. 226/92. Tuttavia, l'art. 24, n. 4, del detto decreto ha previsto che i contabili giurati già membri dell'Ordine dei contabili giurati fossero iscritti di diritto al nuovo Ordine dei revisori giurati.

20 L'art. 24, n. 2, del decreto presidenziale n. 226/92 ha stabilito, come disposizione transitoria, che:

«2. All'albo dei revisori giurati di cui sopra sono altresì iscritti, su richiesta presentata entro sei mesi dalla pubblicazione del presente decreto presidenziale e dopo aver superato l'esame di cui al paragrafo successivo:

a) i titolari di un diploma di studi superiori economici, commerciali o industriali conseguito in Grecia o di un diploma equivalente conseguito all'estero, che abbiano la cittadinanza greca o la qualità di greci all'estero, e abbiano maturato un'esperienza di controllo quindicennale nel settore finanziario, contabile e giuridico in Grecia;

b) i cittadini greci e i cittadini degli altri Stati membri delle Comunità europee che i) siano abilitati all'esercizio della professione di contabile giurato o di revisore giurato in un altro Stato membro delle Comunità europee e siano riconosciuti come contabili giurati o revisori giurati in un paese delle Comunità europee (...), e ii) abbiano maturato un'esperienza decennale in attività di controllo, svoltasi per almeno tre anni in Grecia».

21 In terzo luogo, l'obbligo di sottoporsi previamente a un esame, previsto dall'art. 24, n. 2, del decreto presidenziale n. 226/92, è stato abrogato dall'art. 2, n. 7, del decreto presidenziale n. 121/93 (FEK A' 53 del 12 aprile 1993), a norma del quale gli interessati rientranti nell'art. 24, n. 2, lett. a) e b), del decreto presidenziale n. 226/92 dovevano depositare i documenti di lavoro relativi ai controlli contabili effettuati nel corso della loro carriera affinché fossero esaminati e valutati da una commissione competente.

22 In quarto luogo, l'art. 18, n. 3, della legge n. 2231/94 (FEK A' 139 del 31 agosto 1994) ha previsto quanto segue:

«Coloro che già sono iscritti all'albo dell'Ordine dei revisori giurati di cui all'art. 13 del decreto presidenziale n. 226/92, qualora non fossero stati membri al 30 aprile 1993 dell'Ordine dei contabili giurati, sono tenuti a sottoporsi all'esame di idoneità professionale previsto dagli artt. 10 e 11 del decreto presidenziale n. 226/92 prima della loro nomina al grado della carriera cui appartengono. I detti esami sono organizzati dal consiglio di sorveglianza, che provvede anche alla nomina delle commissioni giudicatrici. Coloro che non superino o non prendano parte agli esami sono radiati dall'albo».

23 Infine, quest'ultima disposizione, che aveva reintrodotto l'obbligo di sottoporsi all'esame di idoneità professionale per coloro che intendessero ottenere l'abilitazione di revisore giurato sulla base delle disposizioni transitorie di cui all'art. 24, n. 2, del decreto presidenziale n. 226/92, è stata abrogata dall'art. 3, n. 2, della legge n. 2257/94 (FEK A' 197 del 23 novembre 1994), il quale dispone che:

«All'art. 18, n. 3, della legge n. 2231/94 (FEK A' 139) sono aggiunti i seguenti nn. 3 a), 3 b) e 3 c), che stabiliscono quanto segue: "3 a). Sono esonerati dall'esame di cui all'art. 18, n. 3, della legge n. 2231/94 e si considerano legittimamente iscritti all'albo dell'Ordine dei revisori giurati di cui all'art. 13 del decreto presidenziale

n. 226/92 i titolari del diploma di studi superiori di cui all'art. 10, n. 1, del decreto presidenziale n. 226/92, che comprovino di aver maturato, al più tardi alla data di pubblicazione della presente legge, 18 anni di esperienza in attività di controllo in Grecia e che, al 1° gennaio 1989, fossero incaricati dello svolgimento di attività di controllo in Grecia, nonché coloro che abbiano conseguito l'abilitazione all'esercizio della professione di contabile o revisore giurato in un altro Stato membro dell'Unione europea o in uno dei seguenti paesi: USA, Canada, Australia, Nuova Zelanda e Sudafrica, e che, al 1° gennaio 1989, abbiano maturato un'esperienza decennale in attività di controllo, svoltasi per almeno tre anni in Grecia. Il possesso dei requisiti menzionati è verificato entro due mesi dal consiglio di sorveglianza dell'Ordine dei revisori giurati. I revisori giurati di cui ai commi precedenti di questo paragrafo che siano giudicati dal consiglio di sorveglianza dell'Ordine dei revisori giurati privi dei necessari requisiti sottopongono i documenti comprovanti il possesso delle loro qualifiche al riesame da parte di una commissione speciale composta di tre membri, nominata con decisione del ministro dell'Economia nazionale e formata da un professore universitario di contabilità e revisione, da un rappresentante della Camera di commercio e da un membro del comitato scientifico dell'Ordine dei revisori giurati. Coloro che la commissione speciale consideri in possesso di tutte le qualifiche richieste tranne gli anni di esperienza professionale pregressa sono iscritti al grado di revisore giurato ausiliario e sono promossi al grado di revisore giurato solo al raggiungimento dell'esperienza professionale prescritta dal comma 3 a) del presente paragrafo (...)"».

Causa principale e questioni pregiudiziali

24 I ricorrenti hanno proposto, dinanzi al Symvoulio tis Epikrateias, una domanda diretta all'annullamento della decisione del consiglio di sorveglianza dell'Ordine dei revisori giurati 19 gennaio 1995, n. 75, con la quale il detto consiglio ha ammesso nel suo ordine 60 candidati non provenienti dall'ex Ordine dei contabili giurati, senza sottoporli al previo esame di idoneità professionale in quanto essi soddisfacevano tutte le condizióni di cui all'art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94, come inserito dall'art. 3, n. 2, della legge n. 2257/94 (in prosieguo: l'«art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94»).

25 Di questi 60 candidati, alcuni sono in possesso di un diploma di studi superiori finanziari o commerciali, sono cittadini greci e hanno maturato un'esperienza quindicennale nel settore finanziario, contabile o giuridico, come il sig. Samothrakis e a., mentre altri sono cittadini greci o di altri Stati membri abilitati ad esercitare la professione di contabile giurato o di revisore giurato in un altro Stato membro e hanno svolto attività di controllo per dieci anni, come il sig. Panagiotidis.

26 Poiché i ricorrenti hanno sollevato il problema della compatibilità con l'ottava direttiva della dispensa dall'esame di idoneità professionale concessa all'art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94, che costituisce la base normativa della decisione n. 75, e ritenendo che sussistessero dubbi in merito all'interpretazione degli artt. 11 e 15 dell'ottava direttiva, il Symvoulio tis Epikrateias ha disposto la sospensione del procedimento e ha sottoposto alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, ai sensi dell'art. 15 dell'ottava direttiva (...), il legislatore nazionale possa avvalersi della facoltà, ivi prevista, di concedere a determinate categorie di persone l'abilitazione al controllo dei documenti contabili in deroga alle disposizioni generali, senza cioè imporre la previa partecipazione all'esame di idoneità professionale, quando il detto Stato membro abbia già, prima dell'adozione della direttiva, introdotto tale esame nel proprio diritto interno; se, in ogni caso, il legislatore nazionale possa ripetutamente avvalersi della facoltà di adottare disposizioni transitorie ai sensi del citato articolo della direttiva, in particolare dopo la scadenza del termine del 1° gennaio 1991 (art. 15, in combinato disposto con l'art. 30, n. 2, della direttiva).

2) Se l'art. 11 della direttiva significhi semplicemente che, nel caso in cui il richiedente l'abilitazione al controllo dei documenti contabili in uno Stato membro dell'Unione europea abbia conseguito, nell'ambito del regime preesistente all'armonizzazione, qualcuna delle qualifiche richieste in un altro Stato membro, lo Stato nel quale l'abilitazione viene chiesta può considerare le

dette qualifiche come se fossero state conseguite al suo interno, senza introdurre un'eccezione al principio generale in forza del quale l'abilitazione è concessa solo previo superamento dell'esame di abilitazione professionale, oppure se esso vada interpretato nel senso che consente al titolare dell'abilitazione al controllo dei documenti contabili conseguita in uno Stato membro nell'ambito del regime preesistente all'armonizzazione di ottenere un'abilitazione corrispondente in un altro Stato membro senza essere tenuto a partecipare all'esame di idoneità professionale, bensì solo sulla base dell'accertamento dell'equivalenza delle sue qualifiche».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

27 Con la prima questione, che è divisa in due parti, il giudice del rinvio chiede, in primo luogo, se uno Stato membro possa avvalersi della facoltà prevista all'art. 15 dell'ottava direttiva per adottare disposizioni transitorie in base alle quali talune categorie di professionisti possono essere abilitate a svolgere il controllo dei documenti contabili senza avere previamente superato un esame di idoneità professionale quale quello prescritto dalla detta direttiva, quando tale Stato membro abbia già istituito siffatto esame nel proprio diritto interno prima dell'adozione dell'ottava direttiva. In secondo luogo, qualora la prima parte del quesito vada risolta affermativamente, il giudice del rinvio vuole sapere se, alla luce del combinato disposto degli artt. 15 e 30, n. 2, dell'ottava direttiva, lo Stato membro in questione possa avvalersi della detta facoltà oltre il 1° gennaio 1991 e a più riprese.

Sulla prima parte della prima questione

28 Quanto alla prima parte della prima questione, i ricorrenti nella causa principale affermano che la facoltà prevista all'art. 15 dell'ottava direttiva non dovrebbe

consentire di disattendere le disposizioni nazionali antecedenti all'adozione di tale direttiva nonché le disposizioni comunitarie che istituiscono il regime generale dell'attestazione dell'idoneità professionale dei contabili. Il ricorso a tale facoltà servirebbe a preservare il patrimonio normativo già esistente nel diritto interno degli Stati membri. Pertanto non ci si potrebbe avvalere della detta facoltà come fondamento giuridico per introdurre nuove norme nazionali che si differenzino sia dal regime generale dell'ottava direttiva, sia dal regime nazionale preesistente.

29 Di conseguenza, alla luce dell'esistenza, nel diritto interno, prima dell'adozione dell'ottava direttiva, dell'obbligo di superare un esame d'idoneità professionale, il legislatore greco non potrebbe avvalersi degli artt. 15 e 30 dell'ottava direttiva per esonerare dal detto obbligo taluni professionisti.

30 Al contrario, sia il sig. Samothrakis e a. sia il governo ellenico e la Commissione sono del parere che la facoltà prevista dall'art. 15 dell'ottava direttiva non sia soggetta alle prescrizioni di legge esistenti negli Stati membri prima dell'entrata in vigore dell'ottava direttiva. Una siffatta interpretazione potrebbe condurre ad una discriminazione tra i professionisti che soddisfano i requisiti di cui agli artt. 15 e 19 di tale direttiva.

31 La Commissione precisa che, per quanto riguarda il regime greco antecedente all'adozione dell'ottava direttiva, mentre una specifica categoria di revisori dei conti era soggetta ad un esame, gli altri revisori esercitavano attività rientranti nell'ambito di applicazione dell'ottava direttiva senza aver previamente superato particolari esami o concorsi professionali.

32 Al riguardo, i ricorrenti nella causa principale, in sede di udienza, hanno affermato che, nel diritto greco, prima dell'adozione dell'ottava direttiva solo i contabili giurati

potevano svolgere determinate attività e che quindi gli intervenienti nella causa principale non possono beneficiare delle disposizioni transitorie emanate in base all'art. 15 di tale direttiva.

33 Innanzi tutto è d'uopo constatare che l'art. 15 dell'ottava direttiva è rivolto a tutti gli Stati membri. L'esercizio della facoltà ivi prevista, quindi, è limitato solo dalle condizioni contenute in tale articolo.

34 Ora, in base a tali condizioni, la facoltà in questione riguarda solamente «i professionisti che non siano stati abilitati mediante atto individuale delle autorità competenti, ma che abbiano le qualifiche necessarie per effettuare in tale Stato membro il controllo di legge dei documenti di cui all'articolo 1, paragrafo 1, e che di fatto abbiano esercitato tale attività [sino ad un anno dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30, paragrafo 2]».

35 Pertanto, se una persona soddisfa le dette condizioni, essa può beneficiare di un'abilitazione in applicazione della facoltà concessa dall'art. 15 dell'ottava direttiva, senza che sia necessario valutare se il regime nazionale precedente l'adozione dell'ottava direttiva prevedesse o meno l'obbligo di superare un esame per una categoria particolare di professionisti.

36 Tuttavia, per replicare all'argomento dei ricorrenti nella causa principale, come specificato al punto 28 di questa sentenza, occorre osservare che, poiché era il regime nazionale precedente l'adozione dell'ottava direttiva che determinava se un professionista fosse autorizzato ad effettuare il controllo di legge dei documenti di cui all'art. 1, n. 1, della detta direttiva, l'applicazione delle condizioni dell'art. 15 di tale direttiva avrebbe per effetto che, quando il regime nazionale precedente prevedeva l'obbligo di superare un esame di idoneità professionale per poter

svolgere l'attività dell'ottava direttiva, i professionisti menzionati al detto art. 15 quali eventuali beneficiari delle disposizioni transitorie di tale articolo avrebbero dovuto in ogni caso superare l'esame in questione.

37 Occorre pertanto concludere che l'art. 15 dell'ottava direttiva consente a tutti gli Stati membri di abilitare le persone che soddisfano le condizioni fissate da tale articolo, vale a dire a coloro che hanno le qualifiche necessarie per effettuare, nello Stato membro in questione, il controllo di legge dei documenti di cui all'art. 1, n. 1, della stessa direttiva e che lo svolgevano sino alla data di cui al detto art. 15, senza obbligarli a superare preventivamente un esame di idoneità professionale.

Sulla seconda parte della prima questione

38 Con la seconda parte della prima questione, anch'essa suddivisa in due ulteriori parti, il giudice del rinvio chiede se, quando gli interessati soddisfano i due criteri contenuti nell'art. 15 dell'ottava direttiva, uno Stato membro possa, da una parte, avvalersi dopo il 1° gennaio 1991 della facoltà concessa dall'art. 15 dell'ottava direttiva e, dall'altra, farlo più volte.

39 Per quanto concerne la prima parte, i ricorrenti nella causa principale ed il governo spagnolo, conformemente all'opinione prevalente del giudice del rinvio, sostengono che dagli artt. 15 e 30 dell'ottava direttiva risulta che uno Stato membro può abilitare professionisti in forza del detto art. 15 non oltre il 1° gennaio 1991.

40 In proposito, i ricorrenti nella causa principale precisano che, nel caso di specie, la decisione n. 75 è stata adottata il 19 gennaio 1995, quindi dopo che il termine previsto dall'art. 15 dell'ottava direttiva era scaduto. L'opinione prevalente del giudice del rinvio si fonda invece sull'art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94, introdotto il 23 novembre 1994 dalla legge n. 2257/94, data anch'essa successiva al 1° gennaio 1991.

41 Il sig. Samothrakis e a. e il governo ellenico sostengono invece che l'art. 15 dell'ottava direttiva conferisce ai professionisti ivi contemplati il diritto d'essere abilitati in deroga alle disposizioni generali di tale direttiva, diritto che non può essere limitato a causa di un eventuale ritardo dello Stato membro in questione nell'adozione delle disposizioni nazionali necessarie per ottenere l'abilitazione.

42 La Commissione, da parte sua, ritiene che, secondo il dettato dell'art. 15 dell'ottava direttiva, il termine di un anno stabilito da tale articolo per ottenere l'abilitazione decorra dalla data dell'effettiva applicazione dei provvedimenti per il recepimento della detta direttiva, recepimento che è stato effettuato, a suo avviso, con il decreto presidenziale n. 226/92, come modificato dal decreto presidenziale n. 121/93. Al riguardo, essa precisa che, nonostante l'art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94 sia stato pubblicato più di un anno dopo la data dell'effettivo recepimento dell'ottava direttiva da parte del governo ellenico, si deve considerare tale articolo adottato tempestivamente, in quanto con esso il legislatore si è limitato a rimettere in vigore, per applicarle retroattivamente, le disposizioni transitorie tempestivamente adottate grazie al decreto presidenziale n. 121/93.

43 Occorre osservare, innanzi tutto, che, ai sensi dell'art. 15 dell'ottava direttiva, ci si può avvalere della facoltà prevista da tale articolo «[s]ino ad un anno dopo l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 30, paragrafo 2». In proposito, anche se l'art. 30, n. 1, della stessa direttiva dispone che gli Stati membri «mettono in vigore anteriormente al 1° gennaio 1988 le disposizioni legislative, regolamentari e

amministrative necessarie per conformarsi alla presente direttiva», ai sensi del n. 2 dello stesso articolo essi «possono prevedere che le disposizioni di cui al paragrafo 1 si applichino soltanto a decorrere dal 1° gennaio 1990».

44 Quest'ultima disposizione consente quindi agli Stati membri di differire fino al 1° gennaio 1990 l'applicazione delle disposizioni necessarie per realizzare il recepimento dell'ottava direttiva. In base a ciò, l'art. 15 della stessa direttiva produce l'effetto di permettere ad uno Stato membro di avvalersi della facoltà ivi prevista fino ad un anno dopo la data di applicazione delle disposizioni nazionali che recepiscono l'ottava direttiva, data che non dovrebbe, in ogni caso, essere successiva al 1° gennaio 1990.

45 Va in primo luogo precisato che non può essere accolto l'argomento del sig. Samothrakis e a. e del governo ellenico secondo cui l'art. 15 dell'ottava direttiva conferisce ai professionisti ivi considerati un diritto nonostante l'eventuale ritardo dello Stato membro nell'avvalersi della facoltà prevista da tale articolo. Come rilevato dall'avvocato generale al punto 55 delle conclusioni, poiché, ai sensi dell'art. 15 dell'ottava direttiva, uno Stato membro «può» rilasciare l'abilitazione alla categoria di professionisti considerata in tale articolo, esso conferisce agli Stati membri solo la possibilità di adottare disposizioni transitorie, vale a dire un potere discrezionale che non può fungere, per sua stessa natura, da fondamento giuridico dei diritti dei beneficiari dell'eventuale esercizio di questo potere.

46 In secondo luogo, non può essere accolto neppure l'argomento della Commissione secondo cui il termine di un anno stabilito dall'art. 15 dell'ottava direttiva decorre dalla data dell'effettivo recepimento della detta direttiva nel diritto interno. Tale argomento sortirebbe l'effetto di consentire ad uno Stato membro di avvalersi della facoltà di emanare disposizioni transitorie, le quali determinano necessariamente il differimento della completa adozione della direttiva, anche in caso di recepimento tardivo di tale direttiva.

47 A tale riguardo, come constatato al punto 44 di questa sentenza, la facoltà prevista all'art. 15 dell'ottava direttiva può essere esercitata sino ad un anno dopo la data di applicazione delle disposizioni nazionali che recepiscono la detta direttiva nel diritto interno, data che non deve, in ogni caso, essere successiva al 1° gennaio 1990. Occorre dichiarare che l'effetto del combinato disposto degli artt. 15 e 30 dell'ottava direttiva è di conseguire un equilibrio tra, da una parte, l'obiettivo finale della direttiva, cioè la realizzazione di una disciplina comunitaria armonizzata, e, dall'altra, la legittima tutela dei professionisti che già esercitavano l'attività in questione, concedendo agli Stati membri un periodo di un anno per adottare disposizioni transitorie a favore di tali professionisti.

48 L'interpretazione fornita dalla Commissione avrebbe l'effetto di minare tale equilibrio, in quanto consentirebbe ad uno Stato membro di emanare disposizioni transitorie entro un termine che decorre dalla data dell'effettivo recepimento nel diritto interno della direttiva in questione, il che potrebbe avvenire dopo il termine prescritto.

49 Pertanto, si deve concludere che l'art. 15 dell'ottava direttiva osta a che uno Stato membro si avvalga della facoltà, ivi prevista, di abilitare professionisti, senza obbligarli a superare preventivamente un esame di idoneità professionale in deroga alle disposizioni generali di tale direttiva, oltre il termine di un anno che decorre dalla data di applicazione delle disposizioni nazionali che recepiscono la detta direttiva, data che non deve essere, in ogni caso, successiva al 1° gennaio 1990.

50 Per quanto riguarda la seconda domanda della seconda parte della prima questione, con la quale si vuole sapere se la facoltà prevista all'art. 15 dell'ottava direttiva possa essere utilizzata più volte, va segnalato che tale questione si basa sull'idea che l'adozione di una disposizione nazionale che consente all'autorità competente di abilitare un professionista nell'ambito del detto articolo costituisca un uso di tale facoltà.

51 Tuttavia, dato che gli interessati hanno potuto ottenere l'abilitazione solo in seguito ad una decisione dell'autorità nazionale competente, il che, peraltro, è previsto dall'art. 19 dell'ottava direttiva, nel caso di specie solo la decisione n. 75, che è stata adottata il 19 gennaio 1995 — quindi dopo il termine ultimo del 1° gennaio 1991 —, può essere considerata un tentativo di uso della detta facoltà. Quindi non occorre rispondere alla seconda domanda della seconda parte della prima questione.

52 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la prima questione nel senso che l'art. 15 dell'ottava direttiva consente a tutti gli Stati membri di abilitare le persone che soddisfano le condizioni fissate da tale articolo, vale a dire coloro che abbiano la qualifica necessaria per effettuare, nello Stato membro in questione, il controllo di legge dei documenti di cui all'art. 1, n. 1, e che lo svolgevano sino alla data di cui al detto art. 15, senza obbligarli a superare preventivamente un esame di idoneità professionale.

53 Tuttavia, il detto art. 15 osta a che uno Stato membro si avvalga della facoltà ivi prevista oltre il termine di un anno che decorre dalla data di applicazione delle disposizioni nazionali che recepiscono la detta direttiva, data che non deve essere, in ogni caso, successiva al 1° gennaio 1990.

Sulla seconda questione

54 Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in forza dell'art. 11 dell'ottava direttiva, i professionisti abilitati in un altro Stato membro al controllo dei documenti contabili possano ottenere un'abilitazione all'esercizio di tale attività in un altro Stato membro, senza essere tenuti a superare un esame di idoneità professionale, come prescritto dall'ottava direttiva.

55 I ricorrenti nella causa principale ed il governo ellenico sostengono, come ha fatto, all'unanimità, il giudice del rinvio, che l'art. 11 dell'ottava direttiva prevede solamente la valutazione, da parte dello Stato membro ospitante, delle qualifiche conseguite in un altro Stato membro, ai fini della concessione dell'abilitazione professionale nel suo territorio, e che esso non autorizza tale Stato a rilasciare un'abilitazione professionale senza esame dato che, ai sensi di altre disposizioni dell'ottava direttiva che definiscono le qualifiche richieste, il superamento di un esame di idoneità professionale costituisce una qualifica indispensabile per la concessione dell'abilitazione professionale.

56 Essi precisano, inoltre, che l'art. 11 dell'ottava direttiva contempla solamente la possibilità di considerare equivalenti le qualifiche ottenute da un candidato in un altro Stato membro, e non il riconoscimento di abilitazioni conseguite in un altro Stato.

57 La Commissione, da parte sua, sostiene che sia la lettera che lo spirito dell'art. 11 dell'ottava direttiva, diretti ad accertare l'equivalenza di fatto delle qualifiche acquisite in uno Stato membro a quelle richieste nello Stato membro ospitante, depongono a favore dell'interpretazione secondo cui le autorità competenti dello Stato membro ospitante valutano e giudicano l'equivalenza delle dette qualifiche a quelle richieste nel loro Stato, senza essere obbligati a sottoporre i professionisti interessati all'esame di cui all'art. 4 della detta direttiva.

58 Va osservato, innanzi tutto, che l'art. 11 dell'ottava direttiva riguarda, sostanzialmente, la determinazione, da parte dell'autorità competente dello Stato membro ospitante, dell'equivalenza delle «qualifiche» delle persone che hanno conseguito una parte o la totalità di tali qualifiche in un altro Stato membro.

59 Orbene, il termine «qualifiche» non viene definito nell'ottava direttiva. In tale contesto, non si può ritenere che le qualifiche ai sensi dell'art. 11 della detta direttiva

corrispondano ognuna ai distinti requisiti prescritti dall'art. 4 di tale direttiva, il quale include il superamento di un esame di idoneità professionale. Al contrario, il ricorso al detto termine consente alle competenti autorità dello Stato membro ospitante di valutare complessivamente le qualità dell'interessato, valutazione che, peraltro, non li obbliga ad esigere che quest'ultimo abbia superato l'esame di idoneità professionale di tale Stato o che abbia superato siffatto esame in un altro Stato membro.

60 Occorre inoltre precisare che la determinazione dell'equivalenza di cui all'art. 11 della detta direttiva si fonda su una valutazione di fatto e non su una constatazione formale dell'equivalenza di una determinata qualifica. Al riguardo, va specificato che è la direttiva del Consiglio 21 dicembre 1988, 89/48/CEE, relativa ad un sistema generale di riconoscimento dei diplomi di istruzione superiore che sanzionano formazioni professionali di una durata minima di tre anni (GU 1989, L 19, pag. 16), che verte sul riconoscimento delle abilitazioni ottenute ai fini dell'esercizio di una professione regolamentata in un altro Stato membro. Tuttavia, nonostante tale direttiva fosse applicabile all'epoca dei fatti della causa principale, la questione posta dal giudice del rinvio riguarda l'interpretazione dell'ottava direttiva, la cui adozione è precedente a quella della direttiva 89/48. Inoltre, come ha rilevato l'avvocato generale al punto 74 delle conclusioni, il dodicesimo 'considerando' dell'ottava direttiva indica chiaramente che essa non riguarda il «riconoscimento delle abilitazioni per [il] controllo [dei documenti contabili] rilasciate ai cittadini degli altri Stati membri» che, secondo tale 'considerando', sarà regolato successivamente.

61 Peraltro, per risolvere la seconda questione sottoposta, va precisato che l'esercizio della facoltà prevista all'art. 11 dell'ottava direttiva non è limitato alla valutazione dell'equivalenza delle sole qualifiche ottenute durante il regime precedente l'adozione dell'ottava direttiva e che la valutazione dell'equivalenza non dovrebbe dipendere dal momento in cui sono state acquisite le qualifiche in questione, vale a dire prima o dopo il recepimento dell'ottava direttiva.

62 Quanto alla stessa natura della valutazione di cui all'art. 11 dell'ottava direttiva, occorre considerare che, in mancanza di disposizioni specifiche che disciplinano l'esame dell'equivalenza, spetta alle autorità competenti procedere al detto esame nel rispetto degli obblighi imposti agli Stati membri dalle norme del Trattato CE e, in particolare, dalle norme sulla libertà di stabilimento.

63 L'art. 52 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 43 CE) obbliga lo Stato membro al quale è stata presentata la domanda di autorizzazione all'esercizio di una professione il cui accesso è, secondo la normativa nazionale, subordinato al possesso di un diploma o di una qualifica professionale a prendere in considerazione i diplomi, i certificati e gli altri titoli che l'interessato ha acquisito ai fini dell'esercizio della medesima professione in un altro Stato membro, procedendo ad un raffronto tra le competenze attestate da questi diplomi e le cognizioni e le qualifiche richieste dalle norme nazionali (v. sentenze 7 maggio 1991, causa C-340/89, Vlassopoulou, Racc. pag. I-2357, punto 16; 16 maggio 2002, causa C-232/99, Commissione/Spagna, Racc. pag. I-4235, punto 21, e 13 novembre 2003, causa C-313/01, Morgenbesser, Racc. pag. I-13467, punto 57).

64 Se, a seguito di questo esame comparativo, si arriva alla constatazione che le conoscenze e le qualifiche attestate dal diploma straniero corrispondono a quelle richieste dalle disposizioni nazionali, lo Stato membro è tenuto ad ammettere che questo diploma soddisfa le condizioni fissate da dette disposizioni (sentenza Vlassopoulou, cit., punto 19).

65 Se invece emerge che la corrispondenza tra le dette conoscenze e qualifiche e quelle richieste dalle disposizioni nazionali è solo parziale, lo Stato membro ospitante ha il diritto di pretendere che l'interessato dimostri di aver maturato le conoscenze e le qualifiche mancanti. In tal caso spetterà alle autorità nazionali competenti valutare se le conoscenze acquisite nello Stato membro ospitante nel contesto di un ciclo di

studi ovvero anche di un'esperienza pratica siano valide ai fini dell'accertamento del possesso delle conoscenze mancanti (sentenza Vlassopoulou, cit., punto 20).

66 Poiché le abilitazioni concesse agli interessati di cui tratta la decisione n. 75 erano fondate sulle disposizioni nazionali che recepiscono l'art. 11 dell'ottava direttiva, spetta al giudice nazionale stabilire se, per effetto del combinato disposto dell'art. 18, n. 3 a), della legge n. 2231/94 e della decisione n. 75, le dette abilitazioni siano state effettuate nel rispetto dei suddetti principi.

67 Alla luce di quanto precede, occorre risolvere la seconda questione nel senso che l'art. 11 dell'ottava direttiva consente allo Stato membro ospitante di concedere l'abilitazione ad esercitare l'attività del controllo di legge dei documenti contabili ai professionisti già abilitati in un altro Stato membro, senza sottoporli ad un esame di idoneità professionale, se le autorità competenti del detto Stato membro ospitante considerano le loro qualifiche equivalenti a quelle richieste dalla normativa nazionale del loro Stato, conformemente alla detta direttiva.

Sulle spese

68 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle delle dette parti, non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **L'art. 15 dell'ottava direttiva del Consiglio 10 aprile 1984, 84/253/CEE, basata sull'articolo 54, paragrafo 3, lettera g), del Trattato, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, consente a tutti gli Stati membri di abilitare le persone che soddisfano le condizioni fissate da tale articolo, vale a dire coloro che hanno la qualifica necessaria per effettuare, nello Stato membro in questione, il controllo di legge dei documenti di cui all'art. 1, n. 1, e che lo svolgevano sino alla data di cui al detto art. 15, senza obbligarli a superare preventivamente un esame di idoneità professionale.**

   Tuttavia, il detto art. 15 osta a che uno Stato membro si avvalga della facoltà ivi prevista oltre il termine di un anno che decorre dalla data di applicazione delle disposizioni nazionali che recepiscono la detta direttiva, data che non deve essere, in ogni caso, successiva al 1° gennaio 1990.

2) **L'art. 11 dell'ottava direttiva 84/253 consente allo Stato membro ospitante di concedere l'abilitazione ad esercitare l'attività del controllo di legge dei documenti contabili ai professionisti già abilitati in un altro Stato membro, senza sottoporli ad un esame di idoneità professionale, se le autorità competenti del detto Stato membro ospitante considerano le loro qualifiche equivalenti a quelle richieste dalla normativa nazionale del loro Stato, conformemente alla detta direttiva.**

Firme