Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 10 de octubre de 2019 [1]

Asunto C-384/18

Comisión Europea
contra

Reino de Bélgica

«Incumplimiento de Estado — Directiva 2006/123/CE — Artículo 25 — Restricciones a las actividades multidisciplinares de los contables»

1. Mediante el presente recurso por incumplimiento, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de Bélgica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 25 de la Directiva 2006/123/CE [2] y del artículo 49 TFUE, en primer lugar, al prohibir el ejercicio conjunto de la actividad de contable, por una parte, y de la actividad de corredor, agente de seguros, agente inmobiliario o de cualquier actividad bancaria o de servicios financieros, por otra parte, y, en segundo lugar, al permitir que las Chambres (Cámaras) del Institut professionnel des comptables et Fiscalistes agrées (Instituto Profesional de Contables y Fiscalistas Autorizados; en lo sucesivo, «IPCF») prohíban el ejercicio conjunto de la actividad de contable, por una parte, y de cualquier actividad artesanal, agrícola y comercial, por otra parte.

2. A solicitud del Tribunal de Justicia, las presentes conclusiones se limitarán a la cuestión de si la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Wouters y otros [3] es también aplicable al presente asunto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Los considerandos 97 y 101 de la Directiva 2006/123 establecen:

«(97) Es necesario establecer en esta Directiva algunas normas sobre la alta calidad de los servicios, que garanticen en particular los requisitos de información y transparencia. Estas normas deben aplicarse tanto en casos de prestación transfronteriza de servicios entre Estados miembros como en casos de servicios prestados en un Estado miembro por un prestador allí establecido, sin imponer cargas innecesarias a las pequeñas y medianas empresas. No deben impedir en ningún caso a los Estados miembros aplicar, de acuerdo con la presente Directiva y otras disposiciones del Derecho comunitario, requisitos de calidad adicionales o diferentes.

1 Lengua original: francés.

2 Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO 2006, L 376, p. 36).

3 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

[…]

(101) Es necesario garantizar, en interés de los destinatarios, en particular los consumidores, que los prestadores puedan ofrecer servicios multidisciplinares y que las restricciones a este respecto se limiten a lo estrictamente necesario para garantizar la imparcialidad, la independencia y la integridad de las profesiones reguladas. Esto no afecta a las restricciones o prohibiciones sobre el ejercicio de actividades concretas cuyo objetivo sea garantizar la independencia en casos en que un Estado miembro encomiende a un prestador una misión específica, en particular en el ámbito del desarrollo urbanístico, ni tampoco a la aplicación de las normas de competencia.»

4. El artículo 25 de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros harán lo necesario para que los prestadores no se vean sujetos a requisitos que les obliguen a ejercer exclusivamente una actividad específica o que limiten el ejercicio conjunto o en asociación de distintas actividades.

No obstante lo dispuesto, los siguientes prestadores podrán verse sujetos a este tipo de requisitos:

a) las profesiones reguladas, en la medida en que esté justificado para garantizar el cumplimiento de requisitos deontológicos distintos debidos al carácter específico de cada profesión, y sea necesario para garantizar su independencia e imparcialidad;

b) los prestadores que realicen servicios de certificación, acreditación, control técnico, pruebas o ensayos, en la medida en que esté justificado para garantizar su independencia e imparcialidad.

2. En los casos en que las actividades multidisciplinares entre prestadores contemplados en el apartado 1, letras a) y b), estén autorizadas, los Estados miembros harán lo necesario para:

a) prevenir conflictos de intereses e incompatibilidades entre determinadas actividades;

b) garantizar la independencia e imparcialidad que requieren determinadas actividades;

c) garantizar que los requisitos deontológicos de las distintas actividades sean compatibles entre sí, en especial en lo que se refiere al secreto profesional.

3. En el informe previsto en el artículo 39, apartado 1, los Estados miembros indicarán los prestadores sujetos a los requisitos contemplados en el apartado 1 del presente artículo, el contenido de dichos requisitos y los motivos por los que consideran que están justificados.»

Derecho belga

5. El artículo 21 del Código deontológico del IPCF, aprobado por el arrêté royal du 22 octobre 2013 (Real Decreto de 22 de octubre de 2013; en lo sucesivo, «Código deontológico del IPCF»), tenía, en la época en que ocurrieron los hechos, el siguiente tenor:

«1. La profesión de contable IPCF externo es incompatible con cualquier actividad artesanal, agrícola o comercial, ya sea ejercida directa o indirectamente, individualmente o en asociación o en sociedad, como trabajador por cuenta propia, en calidad de gerente, administrador, directivo de empresa o socio gestor.

2. Al margen de las actividades mencionadas en el apartado 3, las *Chambres* [Cámaras profesionales] podrán, previa solicitud por escrito de un contable IPCF externo, establecer excepciones a dicha norma siempre que no pongan en riesgo la independencia y la imparcialidad del miembro y que esta actividad tenga carácter accesorio. Las *Chambres* podrán revocar esta decisión en cualquier momento.

Asimismo, el Consejo podrá en todo caso establecer excepciones mediante una directriz general para determinadas actividades del sector artesanal, agrícola o comercial, distintas de las mencionadas en el apartado 3. El Consejo también podrá establecer directrices en virtud de las cuales las incompatibilidades no sean aplicables temporalmente en caso de sucesión. El contable IPCF externo que esté sujeto a las directrices establecidas por el Consejo deberá informar de ello a la *Chambre* por escrito.

3. Se considerará en todo caso que las siguientes actividades profesionales ponen en riesgo la independencia y la imparcialidad del contable externo: actividad de corredor o de agente de seguros, actividades de agente inmobiliario salvo la actividad de administrador de fincas y todas las actividades bancarias y las actividades de servicios financieros para las que sea obligatoria la inscripción ante la Autorité des Services et Marchés Financiers [Autoridad de Servicios Financieros y Mercados (FSMA)].»

6. El Real Decreto de 22 de octubre de 2013 fue derogado por el arrêté royal du 18 juillet 2017 portant approbation du code de déontologie IPCF (Real Decreto de 18 de julio de 2017, por el que se aprueba el Código deontológico del IPCF; en lo sucesivo, «nuevo Código deontológico del IPCF»). El nuevo artículo 21 del Código deontológico del IPCF dispone:

«1. Sin perjuicio de las actividades mencionadas en el apartado 2, las *Chambres* autorizarán el ejercicio de actividades multidisciplinares, en calidad de persona física o en calidad de persona jurídica, previa solicitud por escrito de un contable IPCF externo, siempre que no se pongan en riesgo la independencia y la imparcialidad del miembro.

2. Se considerará en todo caso que las siguientes actividades profesionales, ya sean ejercidas en calidad de persona física o en calidad de persona jurídica, ponen en riesgo la independencia y la imparcialidad del contable IPCF externo: actividad de corredor o de agente de seguros, actividades de agente inmobiliario salvo la actividad de administrador de fincas y todas las actividades bancarias y las actividades de servicios financieros para las que sea obligatoria la inscripción ante la [FSMA].»

7. El artículo 458 del code pénal (Código penal) de 8 de junio de 1867, en su versión vigente en el momento de los hechos,[4] establece:

«Los médicos, cirujanos, personal facultativo, farmacéuticos, comadronas y todas las demás personas que por razón de su oficio o ministerio tengan conocimiento de secretos que les hayan sido confiados y los divulgaren, salvo en el supuesto de que hayan sido citados a declarar ante los tribunales como testigos o ante una comisión parlamentaria de investigación o de que la ley les obligue a revelar dichos secretos, serán castigados con la pena de arresto de ocho días a seis meses y multa de 100 a 500 euros»

4 La modificación de dicho artículo, que entró en vigor el 3 de agosto de 2017, aumentó las sanciones, de modo que el incumplimiento de la obligación de mantener el secreto profesional se castiga actualmente con una pena de prisión de uno a tres años y una multa de 100 a 1 000 euros o solamente con una de esas penas.

Antecedentes del litigio

Procedimiento administrativo previo

8. El 17 de marzo de 2015 la Comisión incoó el procedimiento EU Pilot 7402/15/GROW solicitando al Reino de Bélgica que le facilitara información relativa a la prohibición de que los contables autorizados compaginen su actividad de contable con otras actividades y que expusiese los motivos por los que las actividades del sector artesanal, agrícola o comercial podían ser consideradas incompatibles con la profesión de contable.

9. Este Estado miembro respondió a las cuestiones de la Comisión mediante escrito de 29 de mayo de 2015.

10. Al no considerar satisfactoria la respuesta, la Comisión envió a dicho Estado miembro, el 11 de diciembre de 2015, un escrito de requerimiento en el que afirmaba que el artículo 21 del Código deontológico del IPCF no era conforme con el artículo 25 de la Directiva 2006/123 y con el artículo 49 TFUE.

11. Mediante escritos de 12 de abril y de 6 de julio de 2016, el Reino de Bélgica negó la infracción reprochada explicando las razones por las que consideraba que la normativa nacional era conforme al Derecho de la Unión.

12. El 18 de noviembre de 2016 la Comisión envió un dictamen motivado a dicho Estado miembro, que respondió al mismo el 12 de enero de 2017. Al no considerar satisfactoria la respuesta, la Comisión decidió, el 13 de julio de 2017, interponer un recurso por incumplimiento. El 4 de agosto de 2017, el Reino de Bélgica notificó a la Comisión el nuevo Código deontológico del IPCF, que consideraba conforme al Derecho de la Unión.

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

13. Al no compartir la opinión manifestada por dicho Estado miembro, la Comisión interpuso el presente recurso por incumplimiento. El escrito de interposición del recurso de la Comisión se presentó el 8 de junio de 2018.

14. El Reino de Bélgica y la Comisión presentaron observaciones orales en la vista celebrada el 23 de mayo de 2019.

Análisis

Alegaciones de las partes

Comisión

15. La Comisión alega que el objetivo del artículo 25 de la Directiva 2006/123 es garantizar que los Estados miembros no impidan el ejercicio de servicios multidisciplinares. Señala que, hasta su modificación, el artículo 21, apartado 1, del Código deontológico del IPCF prohibía el ejercicio conjunto de la actividad de contable IPCF, por una parte, con cualquier actividad artesanal, agrícola o comercial y, por otra parte, con la actividad de corredor o de agente de seguros, de agente inmobiliario o con cualquier actividad bancaria o de servicios financieros.

16. La Comisión considera que existen medidas menos restrictivas que las contempladas por el artículo 21, apartado 1, del Código deontológico del IPCF, de forma que este infringe tanto el artículo 25 de la Directiva 2006/123 como el artículo 49 TFUE.

17. Por lo que se refiere a la modificación del artículo 21 del Código deontológico del IPCF, la Comisión considera que esta tuvo lugar después de la fecha fijada en el dictamen motivado y que, en cualquier caso, no puso fin a la infracción reprochada. A este respecto, el artículo 21, apartado 2, del nuevo Código deontológico del IPCF es idéntico al artículo 21, apartado 3, de la versión anterior. El artículo 25, apartado 2, letra a), de la Directiva 2006/123 somete a evaluación los requisitos que restringen el ejercicio de las profesiones reguladas, de modo que tales requisitos únicamente se considerarán válidos en la medida en que esté justificado para garantizar el cumplimiento de requisitos deontológicos distintos debidos al carácter específico de cada profesión, y a la necesidad de garantizar su independencia e imparcialidad. Pues bien, según la Comisión, la prohibición total de ejercer conjuntamente la actividad de contable, por una parte, y la actividad de corredor, agente de seguros, agente inmobiliario o de cualquier actividad bancaria o de servicios financieros, por otra parte, va, por su propia naturaleza, más allá de lo necesario para garantizar el cumplimiento de los requisitos deontológicos de la profesión de contable.

18. Según la Comisión, la prohibición total no es una medida necesaria para lograr los objetivos perseguidos en tanto en cuanto existen medidas menos restrictivas, como los procedimientos internos, para prevenir los conflictos de intereses en materia de transmisión de la información y garantizar una aplicación correcta de las normas relativas al secreto profesional.

19. La Comisión alega que el Reino de Bélgica se basa erróneamente en la sentencia Wouters y otros [5] en la medida en que, habida cuenta de las circunstancias de dicho asunto, la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia no es aplicable al presente asunto.

20. Esta Institución considera que, en cualquier caso, una prohibición absoluta no guarda proporción con el objetivo perseguido. Además, no pueden admitirse los motivos expuestos por dicho Estado miembro, a saber, el interés en evitar la carga administrativa que generaría la adopción de medidas y la incoación de procedimientos internos al objeto de salvaguardar la independencia y la imparcialidad del contable, así como la supuesta insuficiencia del control *ex post*.

21. En lo que atañe al artículo 21, apartados 1 y 2, del Código deontológico del IPCF, que prevé la incompatibilidad de la profesión de contable con cualquier actividad artesanal, agrícola y comercial, salvo en caso de que las cámaras profesionales aprueben dicha actividad, la Comisión señala que esta disposición está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 25 de la Directiva 2006/123. La prohibición prevista en el artículo 21, apartado 1, de dicho Código no desaparece porque, con arreglo al artículo 21, apartado 2, de este mismo Código, las cámaras profesionales puedan, de manera discrecional, establecer una excepción a esta prohibición.

22. En cuanto al artículo 21 del nuevo Código deontológico del IPCF, que fue introducido el 18 de julio de 2018, la Comisión sostiene que el procedimiento de autorización de las actividades multidisciplinares por las cámaras profesionales sigue figurando en esta nueva versión.

23. En relación con la necesidad y la proporcionalidad de la restricción prevista en el artículo 21 del nuevo Código deontológico del IPCF, la Comisión alega que no se desprende con claridad de dicha disposición que el ejercicio conjunto de cualquier actividad artesanal, agrícola y comercial o, según la nueva redacción, «de cualquier otra actividad» pueda generar conflictos de intereses y siga suponiendo un perjuicio para los clientes, los demás prestadores de servicios y la sociedad en su

5 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

conjunto. Aun suponiendo que tal fuera el caso, las restricciones en cuestión no podrían admitirse por motivos análogos a los invocados en lo que atañe a las restricciones a las actividades multidisciplinares de los contables, por una parte, y de corredor o de agente de seguros, de agente inmobiliario y de cualquier actividad bancaria o de servicios financieros, por otra parte.

24. La Comisión afirma que el Reino de Bélgica no ha demostrado que unas medidas menos restrictivas que la prohibición prevista en el artículo 21 sean menos eficaces para alcanzar los objetivos establecidos.

25. Si bien la Comisión admite que los contables en Bélgica intervienen cada vez más por lo que se refiere a una categoría de empresas, sostiene, no obstante, que su misión no ha cambiado, de modo que los contables no han adquirido ni las funciones de los auditores ni el derecho a representar a los clientes ante las autoridades fiscales.

Reino de Bélgica

26. El Reino de Bélgica alega, por una parte, que el artículo 25 de la Directiva 2006/123 no impide a los Estados miembros, con determinadas condiciones, prohibir el ejercicio conjunto de algunas profesiones reguladas. Este Estado miembro recuerda, por otra parte, que el artículo 25 figura en el capítulo V de la citada Directiva, que se refiere a la «Calidad de los servicios» y tiene por objeto, principalmente, la protección de los consumidores. De este modo, las restricciones a las actividades multidisciplinares deben limitarse a lo necesario para garantizar la imparcialidad, la independencia y la integridad de las profesiones reguladas.

27. Según dicho Estado miembro, las prohibiciones previstas en el artículo 21, apartado 2, del nuevo Código deontológico del IPCF (que se corresponde con el artículo 21, apartado 3, del antiguo Código deontológico del IPCF) son necesarias para garantizar la independencia y la imparcialidad de los contables IPCF y para velar por el respeto de un estricto secreto profesional. Esta independencia se traduce en una obligación de actuar exclusivamente por cuenta del cliente y una acumulación de diversas actividades podría llevar a un contable a tener en cuenta consideraciones distintas de las que están exclusivamente relacionadas con el interés de su cliente. Esto sería particularmente importante habida cuenta de que la remuneración de los agentes inmobiliarios, los corredores de seguros y los agentes de bolsa se basa en una comisión, cuyo importe puede ser más elevado que los honorarios percibidos por la actividad de contable, lo que puede generar un conflicto de intereses.

28. Además, el ejercicio conjunto de la actividad del contable IPCF —sujeto a la obligación de respeto del secreto profesional cuyo incumplimiento da lugar a la imposición de sanciones penales— y de otras profesiones que no están sujetas a dicha obligación pondría en peligro la capacidad de un contable de garantizar el respeto de esta obligación.

29. El Reino de Bélgica rebate la alegación de la Comisión de que el hecho de que la obligación de respeto del secreto profesional sea limitada significa que la prohibición en cuestión no es necesaria. De la sentencia Wouters y otros [6] se desprende que basta con que exista una «cierta incompatibilidad» entre las obligaciones de las profesiones de abogado, por una parte, y de auditor, por otra, para justificar la prohibición de colaboración entre estas dos profesiones.

30. En lo que atañe a la proporcionalidad de la restricción en cuestión, este Estado miembro afirma que el artículo 25, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/123 no prevé ninguna prohibición que deba considerarse injustificada por su propia naturaleza. Además, la restricción prevista en el artículo 21 del Código deontológico del IPCF es proporcionada en la medida en que no establece una

6 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98), apartado 104.

prohibición de alcance general y absoluta de todas las actividades multidisciplinares, sino que tal prohibición afecta únicamente a actividades estrictamente identificadas. Las medidas alternativas no resultan tan eficaces para preservar la independencia de la profesión de contable IPCF y la obligación de respeto del secreto profesional que le incumbe.

31. Por lo que se refiere a la incompatibilidad de la profesión de contable con cualquier actividad artesanal, agrícola y comercial, el Reino de Bélgica alega que el artículo 21 del Código deontológico del IPCF contemplaba la posibilidad de establecer una excepción a esta prohibición a través de una autorización concedida por las cámaras profesionales, siempre que se cumplieran dos requisitos, a saber, por una parte, que la actividad paralela del contable tuviera carácter accesorio y, por otra parte, que la independencia y la imparcialidad del contable no se vieran comprometidas. En la práctica, la autorización siempre se concedió.

32. Este Estado miembro alega que el artículo 21 del nuevo Código deontológico del IPCF establece que el ejercicio conjunto de la profesión de contable con otras actividades, definidas de manera general, se autorizará, previa solicitud por escrito dirigida a las cámaras profesionales, siempre que no menoscabe la independencia y la imparcialidad del contable. Por lo tanto, esta disposición introduce el sistema en el que la autorización siempre se concede y puede denegarse excepcionalmente si no se cumple el requisito de la independencia, que desde entonces es el único requisito que debe satisfacerse.

33. El Reino de Bélgica considera que, en la medida en que el artículo 25 de la Directiva 2006/123 permite incluso la prohibición de las actividades multidisciplinares si tal prohibición es proporcionada y justificada a la luz del objetivo de preservación de la independencia y de la imparcialidad, el procedimiento de autorización, cuyo único objetivo es verificar si se preservarán la independencia y la imparcialidad de los contables, respeta los requisitos de este artículo.

34. Este Estado miembro cuestiona, además, el rechazo por la Comisión de su alegación de que las medidas alternativas no serán tan eficaces como una prohibición. En efecto, esta alegación se desprende de las conclusiones presentadas en el asunto Wouters y otros,[7] en las que el Abogado General Léger examinó si el objetivo de protección de la independencia de los abogados puede, en la práctica, alcanzarse de manera similar pero a través de medidas menos restrictivas que una prohibición total y concluyó que las medidas alternativas plantean problemas prácticos.

35. Según el Reino de Bélgica, la Comisión propone medidas alternativas teóricas, pero sin demostrar su capacidad para alcanzar el objetivo perseguido. Al demostrar que las medidas sugeridas por la Comisión no serían eficaces en un mercado como el mercado belga de los contables IPCF, poco concentrado y caracterizado por la presencia de microsociedades, este Estado miembro considera en cambio que han quedado acreditadas tanto las dificultades prácticas de aplicación de las medidas alternativas como su ineficacia.

36. En cuanto al artículo 21, apartado 1, del nuevo Código deontológico del IPCF, dicho Estado miembro alega que la nueva redacción no tiene como consecuencia agravar el incumplimiento reprochado. Tanto el artículo 21 como el preámbulo del nuevo Código deontológico del IPCF ponen claramente de manifiesto que la regla general es la autorización, salvo en caso de que se ponga en riesgo la independencia y la imparcialidad, lo que corresponde demostrar a las cámaras profesionales. Este Estado miembro subraya que los criterios de denegación no son discriminatorios, que se conocen con antelación y que se limitan a los previstos en el artículo 25 de la Directiva 2006/123.

7 C-309/99, EU:C:2001:390.

Apreciación

37. A solicitud del Tribunal de Justicia, centraré mi análisis en la cuestión de la aplicabilidad de la jurisprudencia resultante de la sentencia Wouters y otros [8] al presente asunto. En consecuencia, examinaré detenidamente la cuestión de la prohibición del ejercicio conjunto.

En general — Sobre el artículo 25 de la Directiva 2006/123

38. Me parece necesario formular unas breves observaciones de carácter general sobre la interpretación del artículo 25 de la Directiva 2006/123.

39. El artículo 25 de la Directiva 2006/123 establece un examen en tres etapas. En primer lugar, los Estados miembros harán lo necesario para que los prestadores [9] no se vean sujetos a requisitos que les obliguen a ejercer exclusivamente una actividad específica o que limiten el ejercicio conjunto o en asociación de distintas actividades. [10] En segundo lugar, las profesiones reguladas [11] podrán no obstante verse sujetas a este tipo de requisitos, en la medida en que esté justificado para garantizar el cumplimiento de requisitos deontológicos distintos debidos al carácter específico de cada profesión, y sea necesario para garantizar su independencia e imparcialidad. [12] En tercer lugar, en los casos en que estas actividades multidisciplinares estén autorizadas, los Estados miembros harán lo necesario para prevenir conflictos de intereses e incompatibilidades entre determinadas actividades, garantizar la independencia e imparcialidad que requieren determinadas actividades y garantizar que los requisitos deontológicos de las distintas actividades sean compatibles entre sí, en especial en lo que se refiere al secreto profesional.

40. El artículo 25 de la Directiva 2006/123 tiene por objetivo eliminar los obstáculos a las actividades multidisciplinares de los prestadores de servicios. El legislador considera que es necesario garantizar, en interés de los destinatarios, en particular los consumidores, que los prestadores puedan ofrecer servicios multidisciplinares. [13] En mi opinión, de lo anterior se desprende que, con arreglo a la finalidad general de esta Directiva de eliminar los obstáculos que se oponen a la libertad de establecimiento de los prestadores y a la libre circulación de servicios, [14] la obligación que incumbe a los Estados miembros es independiente de la existencia de un obstáculo concreto a una libertad fundamental. [15]

8 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

9 El término «prestador» se define en el artículo 4, punto 2, de la Directiva 2006/123 como «cualquier persona física con la nacionalidad de un Estado miembro o cualquier persona jurídica de las contempladas en el artículo [54 TFUE] y establecida en un Estado miembro, que ofrezca o preste un servicio».

10 Véase el artículo 25, apartado 1, de la Directiva 2006/123.

11 En cuanto a la definición de «profesión regulada», el artículo 4, punto 11, de la Directiva 2006/123 se remite al artículo 3, apartado 1, letra a), 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 2005, L 255, p. 22), en virtud del cual constituye una profesión regulada la «actividad o conjunto de actividades profesionales cuyo acceso, ejercicio o una de las modalidades de ejercicio están subordinados de manera directa o indirecta, en virtud de disposiciones legales, reglamentarias o administrativas, a la posesión de determinadas cualificaciones profesionales; en particular, se considerará modalidad de ejercicio el empleo de un título profesional limitado por disposiciones legales, reglamentarias o administrativas a quien posea una determinada cualificación profesional».

12 Véase el artículo 25, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/123.

13 Véase el considerando 101 de la Directiva 2006/123.

14 Véanse el artículo 1, apartado 1, y el considerando 5 de la Directiva 2006/123.

15 Véase asimismo, en este sentido, Schlachter, M./Ohler, Chr.: *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, art. 25, punto 1.

41. La relación entre la regla y la excepción, que subyace a toda la Directiva 2006/123 así como, más fundamentalmente, al mercado interior en su conjunto también se aplica aquí: la libertad fundamental, que es la expresión del interés de la Unión, constituye la regla, mientras que la posibilidad de que un Estado miembro establezca límites a esta regla constituye la excepción. De lo anterior se desprende que esta excepción es de interpretación estricta, contrariamente a la regla, que es de interpretación amplia. Por otra parte, la excepción ha de ajustarse a los demás principios del Derecho de la Unión, en particular, al principio de proporcionalidad.

42. Así, en el marco del artículo 25 de la Directiva 2006/123 procede aplicar, en lo que atañe a la excepción a la regla, el mismo razonamiento en cuanto a la carga de la prueba, que incumbe al Estado miembro. Ello también se desprende de la expresión «en la medida en que» del artículo 25, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/123. A este respecto, debe desestimarse la premisa de la alegación del Reino de Bélgica, formulada particularmente en su defensa, de que el objetivo del artículo 25 de la Directiva 2006/123 es delimitar la libertad de los Estados miembros de establecer una prohibición de ejercer actividades multidisciplinares. En efecto, como subraya acertadamente la Comisión, el objetivo de esta disposición es, por el contrario, hacer lo necesario para que los prestadores de servicios no se vean sujetos a requisitos que limiten, entre otras cosas, el ejercicio conjunto o en asociación de distintas actividades.

En particular — Sobre la prohibición de ejercicio conjunto

43. Como se desprende de la presentación del marco jurídico, la normativa en cuestión, a saber, el Código deontológico del IPCF, aprobado por el Real Decreto del 22 de octubre de 2013, fue derogado y sustituido por el Código deontológico del IPCF, aprobado por el Real Decreto de 18 de julio de 2017.

44. El artículo 21, apartado 2, del nuevo Código deontológico del IPCF es, en esencia, idéntico al artículo 21, apartado 3, del antiguo Código deontológico del IPCF. [16]

45. Estas disposiciones contienen una prohibición absoluta de ejercer conjuntamente la actividad de contable y la actividad de corredor o de agente de seguros, de agente inmobiliario y cualquier actividad bancaria y de servicios financieros. Se trata de una restricción impuesta a las actividades multidisciplinares que limita la gama de servicios disponibles y que dificulta el establecimiento de nuevos modelos empresariales.

46. Dicha prohibición está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 25, apartado 1, de la Directiva 2006/123.

47. Habida cuenta de que los contables IPCF ejercen una profesión regulada, el Reino de Bélgica puede invocar el artículo 25, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/123. Se plantea entonces la cuestión de si la prohibición controvertida, en primer lugar, está justificada para garantizar el cumplimiento de requisitos deontológicos distintos debidos al carácter específico de cada profesión y, en segundo lugar, es necesaria para garantizar su independencia e imparcialidad. Estos dos requisitos deben cumplirse de manera cumulativa.

48. Considero que el Reino de Bélgica no ha demostrado el carácter necesario de la medida controvertida.

49. Este Estado miembro invoca la sentencia Wouters y otros [17] para demostrar la necesidad de la prohibición en cuestión.

16 En consecuencia, mi análisis es válido para las dos versiones del Código deontológico.

17 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

50. Sin embargo, no me convence la alegación del Reino de Bélgica, habida cuenta de que la situación de los contables en Bélgica es, en el asunto que nos ocupa, notablemente diferente de la situación de los abogados en los Países Bajos que se examinó en el asunto que dio lugar a dicha sentencia.

51. Entre las numerosas cuestiones que se abordaron en la sentencia Wouters y otros,[18] sentencia que, sin ninguna duda, sirvió de inspiración al legislador de la Unión en la redacción del artículo 25 de la Directiva 2006/123, figuraba la de la compatibilidad con el Derecho de la Unión[19] de una normativa nacional que prohíbe la colaboración integrada entre abogados y auditores.

52. En este contexto, el Tribunal de Justicia consideró antes de nada que, según la concepción vigente en la normativa nacional,[20] el abogado se encuentra en una situación de independencia frente a los poderes públicos, a otros operadores y a terceros, cuya influencia se ha de evitar en todo momento. A este respecto, el abogado debe garantizar que todas las iniciativas que adopte en un expediente respondan al interés exclusivo del cliente.[21] El Tribunal de Justicia consideró asimismo que la profesión de auditor, por el contrario, no está sujeta, en general y más en particular en la situación nacional en cuestión, a exigencias deontológicas comparables.

53. Remitiéndose a las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en dicho asunto,[22] el Tribunal de Justicia subrayó a continuación que puede existir una cierta incompatibilidad entre la actividad de «asesoramiento» que ejerce el abogado y la actividad de «control» desarrollada por el auditor. En efecto, en dicho asunto, el auditor llevaba a cabo una función de certificación de las cuentas, lo que implica que examinaba y controlaba de forma objetiva la contabilidad de sus clientes, de manera que podía dar a conocer a los terceros interesados su opinión personal sobre la fiabilidad de estos datos contables. Por consiguiente, no estaba sujeto a un secreto profesional comparable al del abogado.[23]

54. Dadas esas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró que los efectos restrictivos de la competencia no iban más allá de lo necesario para garantizar el buen ejercicio de la abogacía.[24]

55. Me resulta difícil vislumbrar de qué forma la sentencia Wouters y otros[25] puede resultar útil para resolver el presente litigio, y ello por las razones que expondré a continuación.

56. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no se pronunció sobre las obligaciones profesionales de los auditores en el marco del ejercicio de actividades multidisciplinares con otras profesiones como las examinadas en el litigio principal.

57. En cambio, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la profesión de auditor en el marco de una distinción entre la profesión de abogado y la de auditor, con el objetivo de evaluar las consecuencias para la estructura del mercado en materia de asistencia jurídica y la justificación de la prohibición para un abogado de una práctica conjunta con un auditor.

58. Lejos de formular observaciones generales sobre los conceptos de independencia y de imparcialidad en el marco de las profesiones reguladas, el examen del Tribunal de Justicia en dicho asunto se limitó a la situación específica de los abogados y de los auditores en los Países Bajos.

18 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 El hecho de que el Tribunal de Justicia haya examinado la compatibilidad de la normativa nacional desde el punto de vista del Derecho de la competencia (artículo 101 TFUE) carece de incidencia en el marco del presente asunto.

20 Neerlandesa en el citado asunto.

21 Véase la sentencia de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2002:98), apartado 102.

22 Véanse las conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2001:390), puntos 185 y 186.

23 Véase la sentencia de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2002:98), apartado 104.

24 Véase la sentencia de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2002:98), apartado 109.

25 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

59. Dicho de otro modo, aun cuando se considerara que la situación de un abogado y la de un auditor, como en la sentencia Wouters y otros,[26] estaban incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 25 de la Directiva 2006/123, ello no significaría, no obstante, que todas las situaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición deban conducir al mismo resultado que al que llegó el Tribunal de Justicia en dicha sentencia. Me gustaría señalar a este respecto que esta sentencia únicamente figura a modo ejemplo en el Manual sobre la transposición de la Directiva de servicios de la Comisión.[27]

60. La alegación del Reino de Bélgica equivale a asimilar la situación de los contables con la de los abogados por lo que se refiere a su independencia y a su imparcialidad. Pues bien, la profesión de contable es considerablemente diferente de la de abogado, por lo que esta alegación no puede prosperar.

61. En efecto, la independencia de un abogado es fundamental en el marco de su actividad de asistencia y de representación ante los órganos jurisdiccionales. Como puso de relieve el Abogado General Léger en sus conclusiones presentadas en el asunto Wouters y otros,[28] «el abogado garantiza, en un Estado de Derecho, la efectividad del principio de acceso de los justiciables al Derecho y a las instancias jurisdiccionales». Las exigencias de independencia, de respeto del secreto profesional y la necesidad de evitar los conflictos de intereses tienen precisamente por objeto facilitar esta tarea.

62. Sin embargo, como subraya acertadamente la Comisión, un contable IPCF no ejerce funciones de representación de sus clientes ante la autoridad pública. La misión de un contable tiene por objeto garantizar la coherencia y la verosimilitud de las cuentas. En este contexto, puede proponer a la entidad a la que presta asesoría respuestas técnicas a las limitaciones de carácter económico y elaborar declaraciones fiscales y sociales y documentos técnicos.

63. Dadas estas circunstancias, la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Wouters y otros[29] no puede invocarse para justificar una prohibición absoluta para un contable de ejercer una actividad multidisciplinar, y ello con el objetivo de garantizar su independencia y su imparcialidad.

64. Por consiguiente, considero que el artículo 21 del Código deontológico del IPCF no es necesario para garantizar la independencia y la imparcialidad de la profesión de contable.

Conclusión

65. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que no aplique el razonamiento que siguió en su sentencia de 19 de febrero de 2002, Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2002:98), con objeto de determinar si el Reino de Bélgica, al prohibir el ejercicio conjunto de la actividad de contable, por una parte, y de la actividad de corredor, agente de seguros, agente inmobiliario o de cualquier actividad bancaria o de servicios financieros, por otra parte, ha incumplido o no las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 25 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.

26 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 Véase el apartado 8.4.1 de dicho Manual.

28 Conclusiones del Abogado General Léger presentadas en el asunto Wouters y otros (C-309/99, EU:C:2001:390), punto 175.

29 Sentencia de 19 de febrero de 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).