Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 10 octombrie 2019[1]

Cauza C-384/18

Comisia Europeană
împotriva

Regatului Belgiei

„Neîndeplinirea obligațiilor de către un stat membru – Directiva 2006/123/CE – Articolul 25 – Restricții privind activitățile multidisciplinare ale contabililor”

1. Prin prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor, Comisia solicită Curții să constate că, în primul rând, prin interzicerea exercitării în comun a unor activități de contabil, pe de o parte, și a unor activități de broker, de agent de asigurări, de agent imobiliar sau a oricărei activități bancare sau de servicii financiare, pe de altă parte, și, în al doilea rând, prin faptul că permite camerelor Institut professionnel des comptables et fiscalistes agrées [Institutul profesional al contabililor și specialiștilor din domeniul fiscal autorizați] (denumit în continuare „IPCF”) să interzică exercitarea în comun a unor activități de contabil, pe de o parte, și a oricărei activități artizanale, agricole și comerciale, pe de altă parte, Regatul Belgiei nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolului 25 din Directiva 2006/123/CE[2] și al articolului 49 TFUE.

2. În urma unei cereri a Curții, prezentele concluzii se limitează la aspectul dacă soluția reținută de Curte în Hotărârea Wouters și alții[3] poate fi transpusă în speță.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3. Considerentele (97) și (101) ale Directivei 2006/123 enunță:

„(97) Este necesar ca prezenta directivă să prevadă anumite norme cu privire la înalta calitate a serviciilor, asigurând în special cerințe cu privire la informații și transparență. Aceste norme ar trebui să se aplice atât în cazul prestării serviciilor transfrontaliere între statele membre, cât și în cazul serviciilor prestate într-un stat membru de către un prestator stabilit în acel stat membru, fără a se impune sarcini care nu sunt necesare asupra IMM-urilor. Acestea nu ar trebui să împiedice în niciun fel statele membre să aplice, în conformitate cu prezenta directivă și cu alte acte legislative comunitare, cerințe calitative suplimentare sau diferite.

1 Limba originală: franceza.

2 Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 12 decembrie 2006 privind serviciile în cadrul pieței interne (JO 2006, L 376, p. 36, Ediție specială, 13/vol. 58, p. 50).

3 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

[…]

(101) Este necesar și în interesul beneficiarilor, în special al consumatorilor, ca prestatorii să aibă posibilitatea să ofere servicii multidisciplinare și ca restricțiile în această privință să fie limitate la ceea ce este necesar pentru a asigura imparțialitatea, independența și integritatea profesiilor reglementate. Aceasta nu aduce atingere restricțiilor sau interdicțiilor în ceea ce privește desfășurarea unor activități specifice în scopul asigurării independenței în cazurile în care un stat membru încredințează unui prestator o anumită sarcină, în special în domeniul dezvoltării urbane, și nu ar trebui să afecteze nici aplicarea normelor de concurență.”

4. Articolul 25 din această directivă prevede:

„(1) Statele membre asigură că prestatorii nu sunt supuși unor cerințe care îi obligă să exercite o anumită activitate specifică în mod exclusiv, sau care limitează exercitarea în comun sau în parteneriate de activități diferite.

Cu toate acestea, următorii prestatori pot fi supuși unor astfel de cerințe:

(a) profesiile reglementate, în măsura în care este justificat pentru a garanta respectarea normelor care reglementează etica și conduita profesională, care variază în funcție de specificul fiecărei profesii, și în măsura în care este necesar pentru a asigura independența și imparțialitatea acestora;

(b) prestatorii de servicii de certificare, acreditare, monitorizare tehnică, servicii de testare sau încercare, în măsura în care este justificat pentru a asigura independența și imparțialitatea acestora.

(2) În cazul în care sunt autorizate activități multidisciplinare între prestatorii menționați la alineatul (1) literele (a) și (b), statele membre asigură următoarele:

(a) prevenirea conflictelor de interese și a incompatibilităților între anumite activități;

(b) garantarea independenței și a imparțialității cerute de anumite activități;

(c) [că] normele care reglementează etica și conduita profesională pentru diferite activități sunt compatibile între ele, în special în ceea ce privește secretul profesional.

(3) În raportul menționat la articolul 39 alineatul (1), statele membre indică ce prestatori se supun cerințelor stabilite la alineatul (1) al prezentului articol, conținutul acestor cerințe și motivele pentru care acestea le consideră justificate.”

Dreptul belgian

5. Articolul 21 din Codul deontologic al IPCF, aprobat prin Decretul regal din 22 octombrie 2013 (denumit în continuare „Codul deontologic IPCF”), avea la acel moment următorul conținut:

„1. Profesia de contabil IPCF extern este incompatibilă cu orice activitate artizanală, agricolă sau comercială, indiferent dacă este exercitată direct sau indirect, individual sau în asociere sau în societate, ca lucrător care desfășoară o activitate independentă, în calitate de gerant, de administrator, de director al unei întreprinderi sau de asociat activ.

2. Pe lângă activitățile menționate la alineatul 3, la cererea prealabilă și scrisă a unui contabil IPCF extern, camerele pot deroga de la această regulă, în măsura în care independența și imparțialitatea membrului nu sunt puse în pericol, iar această activitate este accesorie. Această decizie poate fi revocată întotdeauna de camere.

În plus, Consiliul poate prevedea întotdeauna derogări printr-o directivă generală pentru unele activități din sectorul artizanal, agricol sau comercial, altele decât cele menționate la alineatul 3. De asemenea, Consiliul poate stabili directive în temeiul cărora incompatibilitățile nu se aplică temporar în cazul unei succesiuni. Contabilul IPCF extern, care intră sub incidența directivelor stabilite de Consiliu, trebuie să informeze camera în scris cu privire la aceasta.

3. Se consideră că următoarele activități profesionale, la rândul lor, pun întotdeauna în pericol independența și imparțialitatea contabilului extern: cele de broker sau de agent de asigurări, cele de agent imobiliar, cu excepția activității de sindic și toate activitățile bancare și activitățile de servicii financiare pentru care este necesară înregistrarea la Autorité des Services et Marchés Financiers [Autoritatea pentru Servicii și Piețe Financiare] (FSMA)."

6. Decretul regal din 22 octombrie 2013 a fost abrogat prin Decretul regal din 18 iulie 2017 privind aprobarea Codului deontologic IPCF (denumit în continuare „noul Cod deontologic IPCF"). Noul articol 21 din Codul deontologic IPCF prevede:

„1. Sub rezerva activităților menționate la alineatul 2, desfășurarea unor activități multidisciplinare, în calitate de persoană fizică sau de persoană juridică, este autorizată de camere, la cererea scrisă a unui contabil IPCF extern, în măsura în care independența și imparțialitatea membrului nu sunt puse în pericol.

2. Se consideră că următoarele activități profesionale, indiferent dacă sunt exercitate în calitate de persoană fizică sau de persoană juridică, pun întotdeauna în pericol independența și imparțialitatea contabilului IPCF extern: aceea de broker sau de agent de asigurări, aceea de agent imobiliar, cu excepția activității de sindic, precum și toate activitățile bancare și toate activitățile de servicii financiare pentru care este necesară înregistrarea la [FSMA]."

7. Articolul 458 din Codul penal din 8 iunie 1867, în versiunea în vigoare la data faptelor [4], prevede:

„Medicii, chirurgii, specialiștii din domeniul sănătății, farmaciștii, moașele și orice alte persoane care trebuie să păstreze, prin natura situației sau a profesiei lor, secrete care le sunt încredințate și care, în afara cazului în care sunt chemate să depună mărturie în justiție sau în fața unei comisii de anchetă parlamentară și a celui în care legea le obligă să facă cunoscute aceste secrete, le vor fi dezvăluit, vor fi pedepsite cu închisoare de la 8 zile la 6 luni și cu amendă de la 100 de euro la 500 de euro."

Istoricul litigiului

Procedura precontencioasă

8. La 17 martie 2015, Comisia a inițiat procedura EU Pilot 7402/15/GROW solicitând Regatului Belgiei să îi furnizeze informații privind interzicerea, pentru contabilii autorizați, a combinării activităților lor de contabil cu anumite alte activități și să precizeze motivele pentru care activitățile din sectorul artizanal, agricol sau comercial puteau fi considerate incompatibile cu profesia de contabil.

4 Modificarea articolului menționat, intrată în vigoare la 3 august 2017, a mărit sancțiunile, astfel încât încălcarea obligației de păstrare a secretului profesional este sancționată începând de la acel moment cu o pedeapsă cu închisoarea de la 1 an la 3 ani și cu o amendă de la 100 de euro la 1 000 de euro ori numai cu una dintre aceste pedepse.

9. Acest stat membru a răspuns la întrebările Comisiei prin scrisoarea din 29 mai 2015.

10. Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, la 11 decembrie 2015, Comisia a trimis statului membru menționat o scrisoare de punere în întârziere prin care susținea că articolul 21 din Codul deontologic IPCF nu era conform cu articolul 25 din Directiva 2006/123 și cu articolul 49 TFUE.

11. Prin scrisorile din 12 aprilie și 6 iulie 2016, Regatul Belgiei a contestat încălcarea reproșată, explicând motivele pentru care considera că reglementarea națională era conformă cu dreptul Uniunii.

12. La 18 noiembrie 2016, Comisia a adresat un aviz motivat acestui stat membru, care a răspuns la avizul respectiv la 12 ianuarie 2017. Întrucât a considerat acest răspuns nesatisfăcător, Comisia a decis, la 13 iulie 2017, să introducă o acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. La 4 august 2017, Regatul Belgiei a notificat Comisiei noul Cod deontologic IPCF, pe care îl considera conform cu dreptul Uniunii.

Procedura în fața Curții

13. Întrucât nu a fost de acord cu opinia acestui stat membru, Comisia a introdus prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor. Cererea introductivă a Comisiei a fost depusă la 8 iunie 2018.

14. Regatul Belgiei și Comisia au prezentat observații orale în ședința care a avut loc la 23 mai 2019.

Analiză

Argumentația părților

Comisia

15. Comisia arată că obiectivul articolului 25 din Directiva 2006/123 este de a garanta că statele membre nu împiedică exercitarea serviciilor multidisciplinare. Ea subliniază că, până la modificarea articolului 21 alineatul 1 din Codul deontologic IPCF, acesta interzicea exercitarea în comun a activităților de contabil IPCF și, pe de o parte, a oricărei activități artizanale, agricole sau comerciale și, pe de altă parte, a activităților de broker sau de agent de asigurări, de agent imobiliar sau a oricărei activități bancare sau de servicii financiare.

16. Comisia consideră că există măsuri mai puțin restrictive decât cele prevăzute la articolul 21 alineatul 1 din Codul deontologic IPCF, astfel încât acesta încalcă atât articolul 25 din Directiva 2006/123, cât și articolul 49 TFUE.

17. În ceea ce privește modificarea articolului 21 din Codul deontologic IPCF, Comisia amintește că aceasta a intervenit după data stabilită pentru răspunsul la avizul motivat și că, în orice caz, nu a pus capăt încălcării reproșate. În această privință, articolul 21 alineatul 2 din noul Cod deontologic IPCF ar fi identic cu articolul 21 alineatul 3 din versiunea anterioară. Articolul 25 alineatul (2) litera (a) din Directiva 2006/123 ar supune evaluării cerințele care restrâng exercitarea profesiilor reglementate, astfel încât aceste cerințe nu ar fi admise decât în măsura în care este justificat pentru a garanta respectarea normelor care reglementează etica și conduita profesională, care variază în funcție de specificul fiecărei profesii, și în măsura în care este necesar pentru a asigura independența și imparțialitatea acestora. Or, potrivit Comisiei, interdicția totală de a exercita în comun activități de contabil, pe de o parte, și activități de broker, de agent de asigurări, de agent imobiliar sau orice activitate bancară sau de servicii financiare, pe de altă parte, depășește, prin însăși natura sa, ceea ce este necesar pentru a asigura respectarea normelor deontologice corespunzătoare profesiei de contabil.

18. Comisia consideră că interdicția totală nu este o măsură necesară pentru atingerea obiectivelor urmărite, întrucât există măsuri mai puțin restrictive, precum proceduri interne, de natură să prevină conflicte de interese în materie de transfer de informații și să garanteze o aplicare corectă a normelor privind secretul profesional.

19. Comisia arată că Regatul Belgiei se întemeiază în mod greșit pe Hotărârea Wouters și alții[5] întrucât, având în vedere circumstanțele acestei cauze, soluția reținută de Curte în hotărârea menționată nu poate fi transpusă în speță.

20. Aceasta consideră că, în orice caz, o interdicție absolută nu este proporțională cu obiectivul urmărit. În plus, motivele invocate de statul membru respectiv, și anume preocuparea de a evita sarcinile administrative pe care le-ar implica instituirea unor măsuri și a unor proceduri interne pentru a proteja independența și imparțialitatea contabilului, precum și pretinsa insuficiență a controlului *ex post*, nu pot fi admise.

21. În ceea ce privește articolul 21 alineatele 1 și 2 din Codul deontologic IPCF, care prevede incompatibilitatea profesiei de contabil cu orice activitate artizanală, agricolă și comercială, cu excepția cazului în care camerele profesionale aprobă o astfel de activitate, Comisia arată că această dispoziție intră în domeniul de aplicare al articolului 25 din Directiva 2006/123. Interdicția prevăzută la articolul 21 alineatul 1 din codul menționat nu ar dispărea prin faptul că, în conformitate cu articolul 21 alineatul 2 din același cod, camerele profesionale pot să deroge în mod discreționar de la această interdicție.

22. În ceea ce privește articolul 21 din noul Cod deontologic IPCF, introdus la 18 iulie 2018, Comisia susține că procedura de autorizare a activităților multidisciplinare de către camerele profesionale este încă menținută în această nouă versiune.

23. În ceea ce privește necesitatea și proporționalitatea restricției care figurează la articolul 21 din noul Cod deontologic IPCF, Comisia susține că nu reiese în mod evident din această dispoziție că exercitarea în comun a oricărei activități artizanale, agricole și comerciale sau, potrivit noii formulări, „a oricărei alte activități” este susceptibilă să genereze conflicte de interese și dezavantajează întotdeauna clienții, ceilalți prestatori de servicii și societatea în ansamblu. Chiar și în ipoteza în care s-ar regăsi această situație, restricțiile în cauză nu pot fi admise pentru aceleași motive ca cele invocate în ceea ce privește restricțiile privind activitățile multidisciplinare ale contabililor, pe de o parte, și cele ale unui broker sau ale unui agent de asigurări, ale unui agent imobiliar și orice activitate bancară și de servicii financiare, pe de altă parte.

24. Comisia afirmă că Regatul Belgiei nu a demonstrat că măsuri mai puțin restrictive decât interdicția prevăzută la articolul 21 nu ar fi la fel de eficiente pentru atingerea obiectivelor enunțate.

25. Deși Comisia admite că contabilii din Belgia intervin într-o măsură mai mare în ceea ce privește o categorie de întreprinderi, aceasta susține totuși că misiunea lor nu s-a schimbat, astfel încât contabilii nu ar fi dobândit nici funcțiile auditorilor, nici dreptul de a reprezenta clienții în fața autorităților fiscale.

5 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

Regatul Belgiei

26. Regatul Belgiei arată, pe de o parte, că articolul 25 din Directiva 2006/123 nu împiedică statele membre, în anumite condiții, să interzică exercitarea în comun a anumitor profesii reglementate. Acest stat membru amintește, pe de altă parte, că articolul 25 face parte din capitolul V din această directivă, care privește „Calitatea serviciilor” și are în vedere în principal protecția consumatorilor. Astfel, restricțiile privind activitățile multidisciplinare ar trebui să fie limitate la ceea ce este necesar pentru a asigura imparțialitatea, independența și integritatea profesiilor reglementate.

27. Potrivit acestui stat membru, interdicțiile prevăzute la articolul 21 alineatul 2 din noul Cod deontologic IPCF (care corespunde fostului articol 21 alineatul 3 din Codul deontologic IPCF) sunt necesare pentru a garanta independența și imparțialitatea contabililor IPCF, precum și pentru a asigura respectarea unui strict secret profesional. Această independență s-ar reflecta într-o obligație de a acționa exclusiv în numele clientului, iar un cumul al diferitor activități ar putea determina un contabil să țină seama de alte considerații decât cele care sunt legate exclusiv de interesul clientului său. Acest lucru ar fi deosebit de important ținând seama de faptul că agenții imobiliari, brokerii de asigurări și agenții la bursă sunt remunerați pe baza unui comision al cărui cuantum se poate dovedi mai ridicat decât onorariile percepute pentru activitatea de contabil, astfel încât ar putea lua naștere un conflict de interese.

28. În plus, exercitarea în comun a activității de contabil IPCF care este supus obligației de respectare a secretului profesional, a cărei încălcare conduce la sancțiuni penale, și a altor profesii care nu sunt supuse unei asemenea obligații ar pune în pericol capacitatea unui contabil de a asigura respectarea obligației respective.

29. Regatul Belgiei respinge argumentul Comisiei potrivit căruia faptul că obligația respectării secretului profesional este limitată ar însemna că interdicția în cauză nu ar fi necesară. Din Hotărârea Wouters și alții[6] ar reieși că este suficient să existe o „anumită incompatibilitate” între obligațiile profesiilor de avocat, pe de o parte, și de expert contabil, pe de altă parte, pentru a justifica interdicția de colaborare între aceste două profesii.

30. În ceea ce privește proporționalitatea restricției în cauză, acest stat membru susține că articolul 25 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/123 nu prevede nicio interdicție care ar trebui să fie considerată nejustificată prin însăși natura sa. În plus, restricția prevăzută la articolul 21 din Codul deontologic IPCF ar fi proporțională întrucât nu ar introduce o interdicție cu aplicabilitate generală și absolută a tuturor activităților multidisciplinare, ci ar privi doar activități strict identificate. Măsurile alternative nu ar fi la fel de eficiente pentru a proteja independența profesiei de contabil IPCF și obligația respectării secretului profesional care îi revine.

31. În ceea ce privește incompatibilitatea profesiei de contabil cu orice activitate artizanală, agricolă și comercială, Regatul Belgiei arată că articolul 21 din Codul deontologic IPCF prevedea posibilitatea de a se deroga de la această interdicție prin intermediul unei autorizații acordate de camerele profesionale, sub rezerva îndeplinirii a două condiții, și anume, pe de o parte, ca activitatea paralelă a contabilului să aibă un caracter accesoriu și, pe de altă parte, ca independența și imparțialitatea contabilului să nu fie compromise. În practică, autorizația ar fi fost întotdeauna eliberată.

6 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98, punctul 104).

32. Acest stat membru susține că articolul 21 din noul Cod deontologic IPCF prevede că exercitarea în comun a profesiei de contabil cu alte activități, definite în sens larg, este întotdeauna autorizată pe baza unei simple cereri scrise adresate camerelor profesionale, cu condiția să nu se aducă atingere independenței și imparțialității contabilului. Prin urmare, această dispoziție ar introduce sistemul în care autorizația este întotdeauna acordată și poate fi refuzată în mod excepțional, în cazul în care condiția independenței, care ar fi, începând de la acel moment, singura condiție care trebuie îndeplinită, nu ar fi respectată.

33. Regatul Belgiei consideră că, întrucât articolul 25 din Directiva 2006/123 permite chiar interzicerea activităților multidisciplinare în cazul în care aceasta este proporțională și justificată în raport cu obiectivul de protejare a independenței și a imparțialității, procedura de autorizare, care are ca unic obiectiv să verifice dacă independența și imparțialitatea contabililor vor fi protejate, nu încalcă cerințele articolului menționat.

34. Acest stat membru contestă, în plus, respingerea de către Comisie a argumentului său potrivit căruia măsurile alternative nu vor fi la fel de eficiente ca o interdicție. Astfel, acest argument ar reieși din Concluziile prezentate în cauza Wouters și alții[7], în care avocatul general Léger a examinat dacă obiectivul de protecție a independenței avocaților poate fi atins în practică în mod similar, însă prin intermediul unor măsuri mai puțin constrângătoare decât o interdicție totală, și a concluzionat că măsurile alternative ridică probleme practice.

35. Potrivit Regatului Belgiei, Comisia propune măsuri alternative teoretice, fără a demonstra însă capacitatea acestora de a atinge obiectivul urmărit. Demonstrând că măsurile propuse de Comisie nu ar fi eficiente pe o piață precum piața belgiană a contabililor IPCF, puțin concentrată și caracterizată prin prezența microîntreprinderilor, acest stat membru consideră în schimb că a dovedit atât dificultățile practice de punere în aplicare a măsurilor alternative, cât și ineficiența lor.

36. În ceea ce privește articolul 21 alineatul 1 din noul Cod deontologic IPCF, statul membru respectiv arată că noua formulare nu are drept consecință agravarea neîndeplinirii obligațiilor reproșate. Atât articolul 21, cât și preambulul noului Cod deontologic IPCF ar indica în mod clar că regula generală este autorizarea, cu excepția cazului în care se aduce atingere independenței și imparțialității, aspect care trebuie demonstrat de camerele profesionale. Același stat membru subliniază că criteriile de respingere sunt nediscriminatorii, cunoscute în prealabil și limitate la cele prevăzute la articolul 25 din Directiva 2006/123.

Apreciere

37. La cererea Curții, ne vom concentra analiza asupra problemei aplicabilității jurisprudenței rezultate din Hotărârea Wouters și alții[8] în speță. În consecință, ne vom concentra asupra problemei interzicerii unei exercitări în comun.

În general – Cu privire la articolul 25 din Directiva 2006/123

38. Câteva observații generale scurte cu privire la interpretarea articolului 25 din Directiva 2006/123 sunt, în opinia noastră, necesare.

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

8 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

39. Articolul 25 din Directiva 2006/123 prevede o examinare în trei etape. În primul rând, statele membre asigură că prestatorii [9] nu sunt supuși unor cerințe care îi obligă să exercite o anumită activitate în mod exclusiv sau care limitează exercitarea unor activități diferite în comun sau în parteneriat [10]. În al doilea rând, profesiile reglementate [11] pot fi totuși supuse unor astfel de cerințe, în măsura în care este justificat pentru a garanta respectarea normelor care reglementează etica și conduita profesională, care variază în funcție de specificul fiecărei profesii, și în măsura în care este necesar pentru a asigura independența și imparțialitatea acestora [12]. În al treilea rând, în cazul în care sunt autorizate asemenea activități multidisciplinare, statele membre asigură prevenirea conflictelor de interese și a incompatibilităților între anumite activități, garantarea independenței și a imparțialității cerute de anumite activități și că normele care reglementează etica și conduita profesională pentru diferite activități sunt compatibile între ele, în special în ceea ce privește secretul profesional.

40. Articolul 25 din Directiva 2006/123 urmărește eliminarea obstacolelor din calea activităților multidisciplinare ale prestatorilor de servicii. Legiuitorul apreciază că este necesar și în interesul beneficiarilor, în special al consumatorilor, ca prestatorii să aibă posibilitatea să ofere servicii multidisciplinare [13]. Rezultă, în opinia noastră, că, în conformitate cu finalitatea generală a acestei directive de a se elimina barierele din calea libertății de stabilire a prestatorilor și barierele din calea liberei circulații a serviciilor [14], obligația statelor membre nu depinde de existența unui obstacol concret în calea unei libertăți fundamentale [15].

41. Raportul dintre regulă și excepție, care stă la baza Directivei 2006/123, precum și, mai important, a pieței interne în ansamblu, se aplică de asemenea aici: libertatea fundamentală, care este expresia interesului Uniunii, constituie regula, în timp ce posibilitatea unui stat membru de a stabili limite la această regulă constituie excepția. Rezultă că această excepție este de strictă interpretare, spre deosebire de regulă, care este de interpretare largă. În plus, excepția trebuie să respecte celelalte principii ale dreptului Uniunii, printre care, în special, principiul proporționalității.

42. Astfel, în cadrul articolului 25 din Directiva 2006/123, trebuie să se aplice, în legătură cu derogarea de la regulă, același raționament în ceea ce privește sarcina probei, aceasta revenindu-i statului membru. Acest lucru decurge și din expresia „în măsura în care” prevăzută la articolul 25 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/123. În această privință, trebuie să se respingă premisa argumentului Regatului Belgiei, invocat printre altele în apărarea sa, potrivit căreia obiectivul articolului 25 din Directiva 2006/123 ar fi să delimiteze libertatea statelor membre de a prevedea o interdicție de a desfășura activități multidisciplinare. Astfel, după cum subliniază Comisia în mod întemeiat, obiectivul urmărit de această dispoziție este, dimpotrivă, de a se garanta că prestatorii de servicii nu sunt supuși unor cerințe care limitează, între altele, exercitarea în comun sau în parteneriate a unor activități diferite.

9 Termenul „prestator” este definit la articolul 4 punctul 2 din Directiva 2006/123 ca „orice persoană fizică resortisant al unui stat membru sau orice persoană juridică menționată la articolul [54 TFUE], stabilită într-un stat membru care oferă sau prestează un serviciu”.

10 A se vedea articolul 25 alineatul (1) din Directiva 2006/123.

11 În ceea ce privește definiția unei „profesii reglementate”, articolul 4 punctul 11 din Directiva 2006/123 face trimitere la articolul 3 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2005/36/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 7 septembrie 2005 privind recunoașterea calificărilor profesionale (JO 2005, L 255, p. 22, Ediție specială, 05/vol. 8, p. 3), în temeiul căruia o profesie reglementată constituie o „activitate sau un ansamblu de activități profesionale al căror acces, exercitare sau una dintre modalitățile de exercitare este condiționată, direct sau indirect, în temeiul unor acte cu putere de lege și acte administrative, de posesia anumitor calificări profesionale; utilizarea unui titlu profesional limitată prin acte cu putere de lege și acte administrative la titularii unei anumite calificări profesionale constituie în special o modalitate de exercitare”.

12 A se vedea articolul 25 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/123.

13 A se vedea considerentul (101) al Directivei 2006/123.

14 A se vedea articolul 1 alineatul (1) din Directiva 2006/123 și considerentul (5) al acesteia.

15 A se vedea de asemenea în acest sens Schlachter, M./Ohler, Chr., *Europäische Dienstleistungsrichtlinie, Handkommentar*, Nomos, Baden-Baden, 2008, articolul 25 punctul 1.

În special – Cu privire la interzicerea exercitării în comun

43. Astfel cum reiese din prezentarea cadrului juridic, reglementarea în cauză, și anume Codul deontologic IPCF, aprobat prin Decretul regal din 22 octombrie 2013, a fost abrogată și înlocuită de Codul deontologic IPCF, aprobat prin Decretul regal din 18 iulie 2017.

44. Articolul 21 alineatul 2 din noul Cod deontologic IPCF este în esență identic cu articolul 21 alineatul 3 din vechiul Cod deontologic IPCF [16].

45. Aceste dispoziții conțin o interdicție absolută de a exercita în comun activități de contabil și activități de broker sau de agent de asigurări, de agent imobiliar și orice activitate bancară și de servicii financiare. Este vorba despre o restricție impusă activităților multidisciplinare care limitează gama serviciilor disponibile și care împiedică stabilirea unor modele comerciale noi.

46. O asemenea interdicție intră în domeniul de aplicare al articolului 25 alineatul (1) din Directiva 2006/123.

47. Dat fiind că contabilii IPCF exercită o profesie reglementată, Regatul Belgiei poate invoca articolul 25 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/123. Așadar, se pune problema dacă interdicția în cauză este, în primul rând, justificată pentru a garanta respectarea normelor care reglementează etica și conduita profesională, care variază în funcție de specificul fiecărei profesii, și, în al doilea rând, necesară pentru a asigura independența și imparțialitatea acestora. Cele două condiții trebuie îndeplinite în mod cumulativ.

48. Apreciem că Regatul Belgiei nu a dovedit caracterul necesar al măsurii în litigiu.

49. Acest stat membru invocă Hotărârea Wouters și alții [17] pentru a demonstra necesitatea interdicției în cauză.

50. Totuși, nu suntem convinși de argumentația Regatului Belgiei, dat fiind că situația contabililor din Belgia este, în speță, semnificativ diferită de cea a avocaților din Țările de Jos în discuție în cauza în care s-a pronunțat această hotărâre.

51. Printre numeroasele probleme abordate în Hotărârea Wouters și alții [18], hotărâre care a inspirat, fără îndoială, legiuitorul Uniunii în redactarea articolului 25 din Directiva 2006/123, figura aceea a compatibilității cu dreptul Uniunii [19] a unei reglementări naționale prin care se interziceau colaborările integrate dintre avocați și experții contabili.

52. În acest context, Curtea a constatat mai întâi că, potrivit concepțiilor în vigoare în reglementarea națională [20], avocatul se află într-o situație de independență în raport cu autoritățile publice, cu ceilalți operatori și cu terții, sub a căror influență nu trebuie să se afle niciodată. Avocatul trebuie să ofere, în această privință, garanția că toate inițiativele pe care le ia într-un dosar servesc interesului exclusiv al clientului [21]. Curtea a constatat de asemenea că profesia de expert contabil nu este, în schimb, supusă în general, și mai ales în speța națională, unor cerințe deontologice comparabile.

16 Prin urmare, analiza noastră este valabilă pentru ambele versiuni ale codului deontologic.

17 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

18 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

19 Faptul că Curtea a abordat compatibilitatea reglementării naționale din perspectiva dreptului concurenței (articolul 101 TFUE) nu are nicio incidență în cadrul prezentei cauze.

20 Cea neerlandeză, în speță.

21 A se vedea Hotărârea din 19 februarie 2002, Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2002:98, punctul 102).

53. Făcând trimitere la Concluziile avocatului general Léger prezentate în această cauză [22], Curtea a subliniat în continuare că poate exista o anumită incompatibilitate între activitatea de „consultanță", desfășurată de avocat, și cea de „control", desfășurată de expertul contabil. Astfel, în speță, expertul contabil exercita o misiune de certificare a conturilor, ceea ce presupune că efectua o examinare și un control obiectiv al contabilității clienților săi, astfel încât să poată comunica terților interesați opinia sa personală în ceea ce privește fiabilitatea acestor date contabile. Prin urmare, acesta nu era supus unui secret profesional comparabil cu cel căruia îi este supus un avocat [23].

54. În aceste împrejurări, Curtea a statuat că efectele de restrângere a concurenței nu depășeau ceea ce era necesar pentru a asigura exercitarea corectă a profesiei de avocat [24].

55. Nu vedem în ce măsură Hotărârea Wouters și alții [25] ar putea fi utilă pentru soluționarea prezentului litigiu, pentru următoarele motive.

56. În această hotărâre, Curtea nu s-a pronunțat cu privire la obligațiile profesionale ale experților contabili în cadrul exercitării unor activități multidisciplinare cu alte profesii precum cele în discuție.

57. În schimb, Curtea s-a pronunțat cu privire la profesia de expert contabil în cadrul unei distincții între profesia de avocat și cea de expert contabil, în scopul evaluării consecințelor pentru structura pieței în materie de consiliere juridică și a justificării interzicerii pentru un avocat a unei practici comune cu un expert contabil.

58. Departe de a formula observații generale cu privire la noțiunile de independență și de imparțialitate în cadrul profesiilor reglementate, examinarea Curții în această cauză era limitată la situația specifică a avocaților și a experților contabili în Țările de Jos.

59. Cu alte cuvinte, chiar dacă ar trebui să se considere că situația unui avocat și cea a unui expert contabil, la fel ca în Hotărârea Wouters și alții [26], intră în domeniul de aplicare al articolului 25 din Directiva 2006/123, aceasta nu ar însemna totuși că toate situațiile care intră sub incidența acestei dispoziții ar trebui să conducă la același rezultat ca și cel la care a ajuns Curtea în hotărârea menționată. Observăm în această privință că hotărârea menționată nu figurează decât cu titlu de exemplu în manualul privind punerea în aplicare a Directivei privind serviciile a Comisiei [27].

60. Argumentul Regatului Belgiei echivalează cu asimilarea situației contabililor cu cea a avocaților în ceea ce privește independența și imparțialitatea lor. Or, profesia de contabil este semnificativ diferită de cea de avocat și, prin urmare, acest argument nu poate fi admis.

61. Astfel, independența unui avocat este esențială în cadrul activității sale de asistență și de reprezentare în justiție. După cum a subliniat avocatul general Léger în Concluziile sale prezentate în cauza Wouters și alții [28], „într-un stat de drept, avocatul garantează efectivitatea principiului accesului justițiabililor la justiție și la instanțele de judecată". Cerințele privind independența, respectarea secretului profesional și necesitatea de evitare a conflictelor de interese urmăresc tocmai să faciliteze această misiune.

22 A se vedea Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2001:390, punctele 185 și 186).

23 A se vedea Hotărârea din 19 februarie 2002, Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2002:98, punctul 104).

24 A se vedea Hotărârea din 19 februarie 2002, Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2002:98, punctul 109).

25 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

26 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).

27 A se vedea punctul 8.4.1 din acest manual.

28 Concluziile avocatului general Léger prezentate în cauza Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2001:390, punctul 175).

62. În schimb, după cum subliniază Comisia în mod întemeiat, un contabil IPCF nu exercită funcții de reprezentare a clienților săi în fața autorității publice. Misiunea unui contabil vizează coerența și veridicitatea conturilor. În acest context, el poate propune entității consiliate răspunsuri tehnice la constrângerile economice și poate elabora declarații fiscale sociale și documente tehnice.

63. În aceste împrejurări, soluția reținută de Curte în Hotărârea Wouters și alții [29] nu poate fi invocată pentru a justifica o interdicție absolută pentru un contabil de a exercita o activitate multidisciplinară, pentru a asigura independența și imparțialitatea acestuia.

64. În consecință, apreciem că articolul 21 din Codul deontologic IPCF nu este necesar pentru a se garanta independența și imparțialitatea profesiei de contabil.

Concluzie

65. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să nu transpună raționamentul pe care l-a urmat în Hotărârea din 19 februarie 2002, Wouters și alții (C-309/99, EU:C:2002:98), pentru a stabili dacă, prin interzicerea exercitării în comun a unor activități de contabil, pe de o parte, și a unor activități de broker, de agent de asigurări, de agent imobiliar sau a oricărei activități bancare sau de servicii financiare, pe de altă parte, Regatul Belgiei și-a îndeplinit sau nu obligațiile care îi revin în temeiul articolului 25 din Directiva 2006/123/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 12 decembrie 2006 privind serviciile în cadrul pieței interne.

29 Hotărârea din 19 februarie 2002 (C-309/99, EU:C:2002:98).