

ARRÊT DE LA COUR (quatrième chambre)

27 février 2020 (¹)

« Manquement d'État – Article 49 TFUE – Services dans le marché intérieur – Directive 2006/123/CE – Article 25, paragraphes 1 et 2 – Restrictions aux activités pluridisciplinaires des comptables »

Dans l'affaire C-384/18,

ayant pour objet un recours en manquement au titre de l'article 258 TFUE, introduit le 8 juin 2018,

Commission européenne, représentée par M^{me} [REDACTED] et [REDACTED], en qualité d'agents,

partie requérante,

contre

Royaume de Belgique, représenté par M^{mes} [REDACTED], [REDACTED] et [REDACTED], en qualité d'agents, assistées de [REDACTED]^s [REDACTED] avocats, de [REDACTED] [REDACTED] ainsi que de [REDACTED],

partie défenderesse,

LA COUR (quatrième chambre),

composée de [REDACTED], président de chambre, [REDACTED] (rapporteur), [REDACTED], [REDACTED] et [REDACTED], juges,

avocat général : [REDACTED],

greffier : [REDACTED], administratrice,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 23 mai 2019,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 10 octobre 2019,

rend le présent

Arrêt

¹ Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater que, en interdisant l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec celles de courtier, d'agent d'assurances, d'agent immobilier ou toute activité bancaire ou de services financiers, et en permettant aux chambres de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés (ci-après l'« IPCF ») d'interdire l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec toute activité artisanale, agricole et commerciale, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 25 de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil, du 12 décembre 2006, relative aux services dans le marché intérieur ([JO 2006, L 376, p. 36](#)), ainsi que de l'article 49 TFUE.

I. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

² Les considérants 97 et 101 de la directive 2006/123 énoncent :

« (97) Il y a lieu de prévoir dans la présente directive des règles garantissant un niveau de qualité

élevé pour les services et notamment des exigences en matière d'information et de transparence. Ces règles devraient s'appliquer tant à la fourniture de services transfrontaliers entre États membres qu'aux services fournis dans un État membre par un prestataire établi sur son territoire, sans imposer de contraintes non nécessaires aux PME. Elles ne devraient en aucune manière empêcher les États membres d'appliquer, dans le respect de la présente directive et des autres dispositions du droit communautaire, d'autres exigences ou des exigences supplémentaires en matière de qualité.

[...]

(101) Il est nécessaire et dans l'intérêt des destinataires, en particulier des consommateurs, de veiller à ce qu'il soit possible aux prestataires d'offrir des services pluridisciplinaires et à ce que les restrictions à cet égard soient limitées à ce qui est nécessaire pour assurer l'impartialité, l'indépendance et l'intégrité des professions réglementées. Ceci ne porte pas atteinte aux restrictions ou interdictions de mener des activités spécifiques qui visent à assurer l'indépendance dans les cas où un État membre charge un prestataire d'une tâche particulière, notamment dans le domaine du développement urbain ; ceci ne devrait pas non plus affecter l'application des règles de concurrence. »

3 L'article 25 de cette directive, intitulé « Activités pluridisciplinaires », est ainsi libellé :

« 1. Les États membres veillent à ce que les prestataires ne soient pas soumis à des exigences qui les obligent à exercer exclusivement une activité spécifique ou qui limitent l'exercice conjoint ou en partenariat d'activités différentes.

Toutefois, les prestataires suivants peuvent être soumis à de telles exigences :

- a) les professions réglementées, dans la mesure où cela est justifié pour garantir le respect de règles de déontologie différentes en raison de la spécificité de chaque profession, et nécessaire pour garantir l'indépendance et l'impartialité de ces professions ;
- b) les prestataires qui fournissent des services de certification, d'accréditation, de contrôle technique, de tests ou d'essais, dans la mesure où ces exigences sont justifiées pour garantir leur indépendance et leur impartialité.

2. Lorsque des activités pluridisciplinaires entre les prestataires visés au paragraphe 1, points a) et b), sont autorisées, les États membres veillent à :

- a) prévenir les conflits d'intérêts et les incompatibilités entre certaines activités ;
- b) assurer l'indépendance et l'impartialité qu'exigent certaines activités ;
- c) assurer que les règles de déontologie des différentes activités sont compatibles entre elles, en particulier en matière de secret professionnel.

3. Dans le rapport prévu à l'article 39, paragraphe 1, les États membres indiquent les prestataires soumis aux exigences visées au paragraphe 1 du présent article, le contenu de ces exigences et les raisons pour lesquelles ils estiment qu'elles sont justifiées. »

4 Aux termes du considérant 10 de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil, du 20 mai 2015, relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission ([JO 2015, L 141, p. 73](#)) :

« Des services directement comparables devraient être traités de la même manière lorsqu'ils sont fournis par l'une des professions relevant de la présente directive. Afin de garantir le respect des droits consacrés par la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après dénommée

“charte”), les auditeurs, les experts-comptables externes et les conseillers fiscaux, qui, dans certains États membres, ont le droit de défendre ou de représenter un client dans une procédure judiciaire ou d'évaluer la situation juridique d'un client, ne devraient pas être soumis aux obligations de déclaration définies dans la présente directive pour les informations obtenues dans l'exercice de telles fonctions. »

B. Le droit belge

- ⁵ L'article 21 du code de déontologie de l'IPCF, dans sa version approuvée par l'arrêté royal du 22 octobre 2013 (*Moniteur belge* du 21 novembre 2013, p. 86547, ci-après l'« ancien code de déontologie IPCF »), était ainsi libellé :

« § 1^{er}. La profession de comptable IPCF externe est incompatible avec toute activité artisanale, agricole ou commerciale, qu'elle soit exercée directement ou indirectement, individuellement ou en association ou en société, comme indépendant, en tant que gérant, administrateur, dirigeant d'entreprise ou associé actif.

§ 2. Hormis pour les activités mentionnées au § 3, les [Chambres professionnelles de l'IPCF] peuvent, sur demande préalable et écrite d'un comptable IPCF externe, déroger à cette règle pour autant que l'indépendance et l'impartialité du membre ne soient pas mises en péril et que cette activité soit accessoire. Cette décision est toujours révoquée par les chambres.

Le Conseil peut en outre toujours prévoir des dérogations via une directive générale pour certaines activités du secteur artisanal, agricole ou commercial, autres que celles mentionnées au § 3. Le Conseil peut également déterminer des directives en vertu desquelles les incompatibilités ne sont temporairement pas d'application en cas de succession. Le comptable IPCF externe, qui tombe sous le couvert des directives fixées par le Conseil, doit en informer la Chambre par écrit.

§ 3. Les activités professionnelles suivantes sont quant à elles toujours considérées comme mettant en péril l'indépendance et l'impartialité du comptable externe : celles de courtier ou d'agent d'assurances, celles d'agent immobilier sauf l'activité de syndic et toutes les activités bancaires et les activités de services financiers pour lesquelles l'inscription auprès de l'Autorité des Services et Marchés Financiers (FSMA) est requise. »

- ⁶ L'article 21 du code de déontologie de l'IPCF, dans sa version adoptée par l'arrêté royal du 18 juillet 2017 (*Moniteur belge* du 14 août 2017, p. 79692, ci-après le « nouveau code de déontologie IPCF »), prévoit :

« § 1^{er}. Sous réserve des activités visées au paragraphe 2, l'exercice d'activités pluridisciplinaires, en tant que personne physique ou en tant que personne morale, est autorisé par les Chambres, sur demande écrite d'un comptable IPCF externe, pour autant que l'indépendance et l'impartialité du membre ne soient pas mises en péril.

§ 2. Les activités professionnelles suivantes, qu'elles soient exercées en tant que personne physique ou en tant que personne morale, sont toujours considérées comme mettant en péril l'indépendance et l'impartialité du comptable IPCF externe : celle de courtier ou d'agent d'assurances, celle d'agent immobilier, sauf l'activité de syndic, ainsi que toutes les activités bancaires et toutes les activités de services financiers pour lesquelles l'inscription auprès de l'Autorité des Services et Marchés Financiers est requise. »

- ⁷ L'article 458 du code pénal du 8 juin 1867 (*Moniteur belge* du 9 juin 1867, p. 3133), dans sa version en vigueur à l'époque des faits (ci-après le « code pénal belge »), prévoit :

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice (ou devant une commission d'enquête parlementaire) et celui où la loi les oblige à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront

punis d'un emprisonnement de huit jours à six mois et d'une amende de cent euros à cinq cents euros. »

II. La procédure précontentieuse

- 8 Le 17 mars 2015, la Commission a ouvert la procédure EU Pilot 7402/15/GROW en demandant aux autorités belges des informations relatives à l'interdiction, pour les comptables agréés, de combiner leurs activités avec certaines autres activités, ainsi que les motifs pour lesquels les activités du secteur artisanal, agricole ou commercial pouvaient être considérées comme incompatibles avec la profession de comptable.
- 9 Le Royaume de Belgique a répondu aux questions de la Commission par lettre du 29 mai 2015.
- 10 Estimant insuffisantes les justifications apportées aux restrictions prévues par la réglementation nationale, la Commission a envoyé au Royaume de Belgique, le 11 décembre 2015, une lettre de mise en demeure par laquelle elle soutenait que l'article 21 de l'ancien code de déontologie IPCF n'était pas conforme à l'article 25 de la directive 2006/123 et à l'article 49 TFUE.
- 11 Par lettres des 12 avril et 6 juillet 2016, le Royaume de Belgique a contesté l'infraction qui lui était reprochée et expliqué les raisons pour lesquelles il considérait que la réglementation nationale était conforme au droit de l'Union.
- 12 Le 18 novembre 2016, la Commission a adressé un avis motivé au Royaume de Belgique, qui y a répondu les 12 janvier et 13 février 2017.
- 13 N'étant pas satisfaite par cette réponse, la Commission a décidé, le 13 juillet 2017, d'introduire un recours en manquement.
- 14 Le 4 août 2017, le Royaume de Belgique a notifié à la Commission le nouveau code de déontologie IPCF et indiqué que celui-ci était conforme au droit de l'Union.
- 15 Ne partageant pas l'avis du Royaume de Belgique, la Commission a introduit le présent recours.

III. Sur le recours

A. Sur l'étendue du recours

1. *Argumentation des parties*

- 16 La Commission fait valoir que l'adoption, après l'expiration du délai fixé dans l'avis motivé, du nouveau code de déontologie IPCF n'a pas supprimé la restriction qui figurait à l'article 21 de l'ancien code de déontologie IPCF et, partant, n'a pas mis fin à l'infraction reprochée. En effet, selon cette institution, non seulement l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF est identique à l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF, mais, en outre, l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF a aggravé le manquement reproché en généralisant l'obligation de disposer d'une autorisation pour l'exercice d'activités pluridisciplinaires.
- 17 Le Royaume de Belgique ne conteste pas que l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF est en substance identique à l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF. En revanche, en ce qui concerne l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF, cet État membre soutient que cette disposition n'a pas aggravé le manquement reproché dans la mesure où le système instauré par ladite disposition repose désormais sur le principe de l'autorisation et qu'une telle autorisation est refusée uniquement à titre exceptionnel.

2. *Appréciation de la Cour*

- 18 Afin de déterminer la portée du présent recours en manquement, il y a lieu de relever que l'existence d'un manquement doit être appréciée en fonction de la situation de l'État membre telle qu'elle se présentait au terme du délai fixé dans l'avis motivé et que les changements éventuels

intervenues par la suite ne sauraient être pris en compte par la Cour (arrêt du 26 juin 2019, Commission/Grèce, [C-729/17](#), [EU:C:2019:534](#), point [36](#) et jurisprudence citée).

- 19 En cas de modification postérieure de la réglementation nationale mise en cause dans le cadre d'une procédure en manquement, la Commission ne modifie pas l'objet de son recours en imputant les griefs formulés à l'encontre de la réglementation antérieure à celle résultant de la modification adoptée, lorsque les deux versions de la réglementation nationale ont un contenu identique (arrêt du 26 juin 2019, Commission/Grèce, [C-729/17](#), [EU:C:2019:534](#), point [37](#) et jurisprudence citée).
- 20 En revanche, l'objet du litige ne saurait être étendu à des obligations qui découlent de nouvelles dispositions n'ayant pas d'équivalent dans la version initiale de l'acte en cause, sous peine de constituer une violation des formes substantielles de la régularité de la procédure constatant le manquement (arrêt du 26 juin 2019, Commission/Grèce, [C-729/17](#), [EU:C:2019:534](#), point [38](#) et jurisprudence citée).
- 21 Dans la mesure où la Commission a imputé, dans sa requête et dans son mémoire en réplique, ses griefs avancés initialement dans son avis motivé également sur le nouveau code de déontologie IPCF, il y a lieu de déterminer si cette imputation implique une modification de l'objet du recours.
- 22 En l'occurrence, en premier lieu, il y a lieu de relever, et cela n'est pas contesté par les parties, que la portée de l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF est identique à celle de l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF. En effet, ces deux dispositions prévoient, en substance, que les activités de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier, sauf l'activité de syndic, ainsi que toutes les activités bancaires et toutes les activités de services financiers pour lesquelles l'inscription auprès de l'Autorité des services et marchés financiers est requise sont toujours considérées comme mettant en péril l'indépendance et l'impartialité du comptable IPCF externe.
- 23 En second lieu, alors que l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF disposait que les chambres exécutives de l'IPCF (ci-après les « chambres professionnelles ») pouvaient déroger à l'interdiction d'exercice conjoint de la profession de comptable IPCF avec des activités artisanales, agricoles et commerciales, par voie d'autorisation, à la condition qu'une telle dérogation ne mît pas en péril l'indépendance et l'impartialité du comptable IPCF et pourvu que cette dernière activité fût accessoire, l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF prévoit, quant à lui, en des termes généraux, que l'exercice d'activités pluridisciplinaires par un comptable IPCF externe est autorisé par les chambres professionnelles, pour autant que l'indépendance et l'impartialité de celui-ci ne soient pas mises en péril.
- 24 Il ressort du libellé de cette dernière disposition que celle-ci, par rapport à l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF, n'énumère plus les activités professionnelles pour lesquelles un comptable IPCF doit demander une autorisation afin de pouvoir les exercer conjointement avec la profession de comptable IPCF, élargissant ainsi le champ des activités visées, et qu'elle ne contient plus de condition relative à la nature accessoire de l'exercice d'une telle activité.
- 25 Ainsi, dans la mesure où l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF a modifié de manière significative le système des autorisations pour l'exercice conjoint de la profession de comptable IPCF avec d'autres activités professionnelles, le contenu de cette disposition ne saurait être considéré comme étant identique à celui de l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF.
- 26 Partant, dans la mesure où les griefs de la Commission portent également sur l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF, celui-ci modifie l'objet du litige de sorte qu'il y a lieu de les examiner sans tenir compte de l'extension de ces griefs effectuée dans la requête et dans le mémoire en réplique en ce qui concerne l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF.

- 27 Dans ces conditions, il convient de rejeter en tant qu'irrecevables les griefs relatifs à la violation des dispositions de l'article 49 TFUE et de l'article 25 de la directive 2006/123, dans la mesure où ces griefs visent l'article 21, paragraphe 1, du nouveau code de déontologie IPCF, et de se limiter au seul examen de la compatibilité de l'article 21, paragraphes 1 à 3, de l'ancien code de déontologie IPCF et de l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF avec l'article 25 de la directive 2006/123 et avec l'article 49 TFUE.

B. Sur le fond

1. Sur le premier grief, tiré de la méconnaissance de l'article 25 de la directive 2006/123

- 28 Le grief tiré de la méconnaissance de l'article 25 de la directive 2006/123 comporte deux branches, relatives, pour la première, à l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF et à l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF, et pour la seconde, à l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF.

a) Sur la première branche du premier grief, portant sur la méconnaissance de l'article 25 de la directive 2006/123 par l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF et l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF

1) Argumentation des parties

- 29 La Commission fait valoir que l'objectif de l'article 25 de la directive 2006/123 est de faire en sorte que les États membres n'empêchent pas l'exercice de services pluridisciplinaires. Or, selon cette institution, l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF, qui a repris sans modification de substance le contenu de l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF, interdit l'exercice conjoint des activités de comptable IPCF avec les activités de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier ou toute activité bancaire ou de services financiers.
- 30 La Commission fait observer que l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123 soumet à évaluation les exigences auxquelles sont soumises les professions réglementées, ces exigences étant admises uniquement dans la mesure où cela est justifié pour garantir le respect de règles de déontologie différentes en raison de la spécificité de chaque profession, et nécessaire pour garantir l'indépendance et l'impartialité de ces professions. Or, cette institution estime qu'il existe des mesures moins restrictives que l'interdiction totale d'activités pluridisciplinaires, de sorte que celle-ci viole l'article 25 de la directive 2006/123.
- 31 À cet égard, la Commission fait valoir que l'interdiction totale d'exercer l'activité de comptable IPCF conjointement avec l'activité de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier ou avec toute activité bancaire et de services financiers excède, par sa nature même, ce qui est nécessaire pour assurer le respect des règles de déontologie de la profession de comptable.
- 32 Selon la Commission, des mesures telles que des procédures internes capables de prévenir les conflits d'intérêts en matière de transfert d'information et une application correcte des règles relatives au secret professionnel constitueraient des mesures moins restrictives permettant d'atteindre les objectifs de garantie de l'indépendance et de l'impartialité de la profession de comptable IPCF. La Commission ajoute que l'interdiction n'est pas non plus nécessaire ni pour éviter le risque de blanchiment d'argent et les risques de conflit d'intérêts, ni pour garantir une évaluation correcte des prix des services fournis ainsi que la qualité des services.
- 33 Cette institution soutient que les États membres pourraient contraindre les sociétés exerçant des activités pluridisciplinaires à mettre en place des mécanismes internes de contrôle de qualité et des mesures efficaces d'évaluation des risques afin de faire en sorte que, au sein d'une même entreprise, les activités générales n'interfèrent pas avec les activités auxquelles s'appliquent les règles contre le blanchiment des capitaux ou pour lesquelles doivent être respectées les règles en matière de secret professionnel. Par ailleurs, elle souligne que l'obligation des comptables de se

soumettre à l'exigence de déclaration auprès des autorités nationales en cas de soupçon de blanchiment d'argent ou de financement de terrorisme s'applique uniquement lorsque le comptable prend lui-même part à de telles activités.

- 34 S'agissant de la nécessité d'assurer la transparence des prix des services, la Commission considère qu'un comptable est en mesure de dissocier ses activités et de présenter distinctement les calculs qui établissent le coût réel de chaque service et ceux qui en déterminent le coût total.
- 35 Enfin, s'agissant de la nécessité d'assurer la qualité des services des comptables, la Commission estime qu'aucun argument relatif à la profession d'avocat ne saurait être transposé à la profession de comptable IPCF dans la mesure où les deux professions ne sont pas comparables. Elle fait valoir que le raisonnement développé par la Cour dans l'arrêt du 19 février 2002, *Wouters e.a.* ([C-309/99](#), [EU:C:2002:98](#)), n'est pas transposable à la présente affaire dans la mesure où les motifs de cet arrêt, qui portent, d'une part, sur l'indépendance de l'avocat et, d'autre part, sur le respect du secret professionnel et la nécessité d'éviter les conflits d'intérêts, sont fondés sur la nature particulière de la profession d'avocat qui la différencie des autres professions. Cette institution considère ainsi que le conflit d'intérêts entre, d'une part, l'activité de comptable IPCF et, d'autre part, les activités de courtier ou d'agent d'assurances et d'agent immobilier ainsi que les activités bancaires ou de services financiers n'est pas prouvé et, en tout état de cause, qu'il ne peut avoir un caractère plus sérieux que celui qui a été pris en considération dans ledit arrêt.
- 36 La Commission conclut qu'une interdiction totale, fût-elle très efficace, contrevient ouvertement au principe de proportionnalité consacré à l'article 25 de la directive 2006/123 et que le gouvernement belge n'a pas démontré que des mesures alternatives, telles que la mise en place de mesures et de procédures internes ainsi que d'un contrôle ex post, seraient inefficaces.
- 37 En défense, le Royaume de Belgique conteste le manquement reproché en soutenant, d'une part, que les restrictions en matière d'activités pluridisciplinaires doivent être limitées à ce qui est nécessaire pour assurer l'impartialité, l'indépendance et l'intégrité des professions réglementées et, d'autre part, que l'article 25 de la directive 2006/123 n'empêche pas les États membres d'interdire, dans certaines conditions, l'exercice conjoint de professions réglementées.
- 38 Or, cet État membre soutient que l'interdiction en cause est nécessaire pour garantir l'indépendance et l'impartialité des comptables IPCF ainsi que pour assurer le respect de l'obligation de garder un strict secret professionnel, dont la violation est sanctionnée par l'article 458 du code pénal belge. Dans la mesure où l'indépendance implique l'obligation d'agir exclusivement pour le compte du client, le Royaume de Belgique estime que l'exercice par un comptable IPCF d'autres activités pourrait conduire celui-ci à tenir compte de considérations étrangères à l'intérêt de son client. À cet égard, ledit État membre souligne que les agents immobiliers, les courtiers d'assurances et les agents en bourse sont rémunérés sur la base d'une commission, dont le montant peut s'avérer plus élevé que les honoraires tirés de l'activité de comptable, de sorte qu'un conflit d'intérêts pourrait se produire si le comptable tenait compte de considérations autres que celles exclusivement liées à l'intérêt de son client.
- 39 Le Royaume de Belgique considère que le raisonnement figurant dans l'arrêt du 19 février 2002, *Wouters e.a.* ([C-309/99](#), [EU:C:2002:98](#)), selon lequel l'existence d'une « certaine incompatibilité » entre les obligations découlant de la profession d'avocat et celles découlant de la profession d'expert-comptable suffit à justifier l'interdiction de l'exercice conjoint de ces deux professions, est transposable en l'espèce.
- 40 Cet État membre fait en effet valoir que les comptables IPCF exercent un rôle d'utilité publique, en particulier en ce qui concerne l'établissement de comptes fiables pour les petites et moyennes entreprises qui constituent 99,3 % des entreprises en Belgique, ainsi que l'établissement de plans financiers au moment de la constitution de certains types de sociétés. En outre, ledit État membre considère que les comptables IPCF, qui sont soumis à l'obligation de respect du secret

professionnel, ce qui les exempte de l'obligation de déclaration en matière de blanchiment d'argent, conformément au considérant 10 de la directive 2015/849, interviennent dans la phase administrative des différends fiscaux et, dans la pratique, continuent à conseiller leurs clients en tant qu'experts dans la phase judiciaire bien que la représentation légale soit assurée par un avocat.

- 41 En ce qui concerne la proportionnalité de l'interdiction en cause, le Royaume de Belgique considère que l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123 ne prévoit pas qu'une interdiction puisse être considérée, par sa nature même, comme non justifiée. En l'espèce, l'interdiction serait proportionnée dans la mesure où elle ne constituerait pas une interdiction à portée générale et absolue de toutes les activités pluridisciplinaires, et qu'elle ne concernerait que certaines activités strictement identifiées.
- 42 Enfin, le Royaume de Belgique considère que des mesures alternatives, telles des mesures internes, ne seraient pas aussi efficaces pour préserver l'indépendance de la profession de comptable IPCF et garantir l'obligation de respect du secret professionnel incombant à cette profession. En effet, indépendamment du fait que la majorité des bureaux de comptables en Belgique ne compte pas plus de quatre personnes, de telles mesures internes seraient difficiles à mettre en œuvre et ne permettraient pas aux autorités nationales d'assurer le contrôle efficace de ladite mise en œuvre.

2) *Appréciation de la Cour*

- 43 Aux termes de l'article 25, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2006/123, les États membres veillent à ce que les prestataires ne soient pas soumis à des exigences qui les obligent à exercer exclusivement une activité spécifique ou qui limitent l'exercice conjoint ou en partenariat d'activités différentes. Toutefois, l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, de cette directive précise que les prestataires visés à ses points a) et b) peuvent être soumis à de telles exigences, dans le respect des conditions qu'ils prévoient.
- 44 En l'occurrence, à l'instar de l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF, l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF interdit l'exercice conjoint de la profession de comptable IPCF avec un nombre d'activités considérées, en elles-mêmes, comme mettant en péril l'indépendance et l'impartialité du comptable IPCF, à savoir les activités de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier, sauf l'activité de syndic, ainsi que toutes les activités bancaires et les activités de services financiers pour lesquelles l'inscription auprès de l'Autorité des services et marchés financiers est requise.
- 45 Il s'ensuit que ces dispositions soumettent les comptables IPCF à des exigences telles que celles visées à l'article 25, paragraphe 1, de la directive 2006/123. Il convient, dès lors, d'examiner si ces exigences peuvent être admises sur la base de l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123.
- 46 À cet égard, l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123 prévoit que les exigences portant sur les professions réglementées sont admises uniquement dans la mesure où elles sont justifiées pour garantir le respect de règles de déontologie différentes en raison de la spécificité de chaque profession, et nécessaires pour garantir l'indépendance et l'impartialité de ces professions.
- 47 En l'occurrence, le Royaume de Belgique invoque la nécessité de garantir l'indépendance et l'impartialité des comptables IPCF et, en particulier, d'assurer le respect, par ceux-ci, de leur obligation de garder un strict secret professionnel, obligation qui s'inscrit dans l'objectif plus général de garantie du respect des règles de déontologie de la profession de comptable IPCF.
- 48 À cet égard, il convient de rappeler qu'un État membre qui invoque une raison impérieuse d'intérêt général ou, comme en l'espèce, l'exception prévue à l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123, afin d'établir que l'interdiction d'activités pluridisciplinaires qu'il a introduite est nécessaire pour garantir l'indépendance et l'impartialité des comptables IPCF,

doit présenter des éléments précis permettant d'étayer son argumentation (voir, en ce sens, arrêt du 4 juillet 2019, Commission/Allemagne, [C-377/17](#), [EU:C:2019:562](#), point 74 et jurisprudence citée).

- 49 En l'espèce, en premier lieu, s'agissant de la pertinence de l'arrêt du 19 février 2002, Wouters e.a. ([C-309/99](#), [EU:C:2002:98](#)), il y a lieu de relever que le raisonnement développé dans cet arrêt ne saurait être transposé à la présente affaire. En effet, et ainsi que l'a relevé M. l'avocat général aux points 56 à 58 de ses conclusions, la Cour s'est prononcée, dans cet arrêt, sur la profession d'expert-comptable dans le cadre d'une comparaison entre la profession d'avocat et celle d'expert-comptable, en distinguant ces deux professions, et a limité son examen à la situation spécifique des avocats et des experts-comptables aux Pays-Bas.
- 50 En outre, et ainsi que l'a également relevé M. l'avocat général aux points 60 à 62 de ses conclusions, la profession de comptable IPCF ne saurait être assimilée à celle d'avocat. En effet, à la différence de cette dernière profession, la profession de comptable IPCF ne comprend pas la représentation légale devant les juridictions, puisque, comme l'a admis le Royaume de Belgique lors de l'audience, les comptables IPCF peuvent éventuellement intervenir en tant qu'experts dans le domaine de leur profession mais ne disposent pas d'un mandat légal aux fins de représenter leurs clients devant les juridictions.
- 51 Dans ces conditions, il n'est pas démontré que l'interdiction d'activités pluridisciplinaires, prévue par la réglementation belge, pourrait être comparée avec l'interdiction ayant fait l'objet de l'arrêt du 19 février 2002, Wouters e.a. ([C-309/99](#), [EU:C:2002:98](#)).
- 52 En second lieu, il convient de rejeter l'argumentation du Royaume de Belgique selon laquelle, d'une part, l'interdiction en cause est proportionnée dans la mesure où elle concerne uniquement des activités strictement identifiées pour lesquelles il est présumé qu'un conflit d'intérêts pourrait se produire et, d'autre part, des mesures alternatives, compte tenu de la structure du marché belge, ne seraient pas aussi efficaces pour atteindre les objectifs recherchés.
- 53 Tout d'abord, s'il est vrai que l'interdiction en cause concerne uniquement des activités strictement identifiées, il n'en reste pas moins que le Royaume de Belgique n'étaye pas suffisamment son argumentation selon laquelle l'existence d'un conflit d'intérêts serait présumée en cas d'exercice conjoint par un comptable IPCF d'une activité d'agent immobilier, de courtier d'assurances ou d'une activité bancaire ou financière. En particulier, si ces dernières activités sont rémunérées sur la base d'une commission dont le montant peut s'avérer plus élevé que les honoraires tirés de la profession de comptable, une telle possibilité existe également dans le cas d'autres professions qui ne font pas l'objet d'une interdiction similaire et qui peuvent être exercées, sous réserve d'une autorisation en ce sens, conjointement avec la profession de comptable IPCF.
- 54 Ensuite, il convient de relever que cet État membre n'a pas démontré, en étayant son argumentation par des éléments précis, la raison pour laquelle l'interdiction en cause est la seule mesure permettant d'atteindre les objectifs recherchés, de sorte qu'aucune des mesures moins attentatoires à la libre prestation de services, suggérées par la Commission, ne serait suffisamment efficace pour atteindre ces objectifs.
- 55 En effet, s'il est de jurisprudence constante que la charge de la preuve qui incombe à un État membre ne saurait aller jusqu'à exiger que celui-ci démontre, de manière positive, qu'aucune autre mesure imaginable ne permet de réaliser ledit objectif dans les mêmes conditions (voir, en ce sens, arrêt du 4 juillet 2019, Commission/Allemagne, [C-377/17](#), [EU:C:2019:562](#), point 64), il n'en reste pas moins que ledit État membre doit contester de manière substantielle et détaillée les éléments présentés par la Commission et les conséquences qui en découlent (voir, en ce sens, arrêts du 28 janvier 2016, Commission/Portugal, [C-398/14](#), [EU:C:2016:61](#), point 48, et du 24 janvier 2018, Commission/Italie, [C-433/15](#), [EU:C:2018:31](#), point 44).
- 56 Or, en l'occurrence, il peut, certes, être admis que, comme le fait valoir le Royaume de Belgique, des mesures d'organisation interne des entreprises des comptables IPCF seraient particulièrement

difficiles à mettre en œuvre en raison de la petite taille de ces entreprises, rendant ainsi illusoire la protection de la garantie d'indépendance et d'impartialité dont doit faire preuve cette profession.

- 57 Pour autant, le Royaume de Belgique n'a pas remis en cause, de manière convaincante, les éléments avancés par la Commission selon lesquels un contrôle ex post par les chambres professionnelles constituerait une mesure moins restrictive pour atteindre l'objectif de garantie de l'indépendance et de l'impartialité des comptables IPCF, les arguments avancés par cet État membre quant à la moindre efficacité d'une telle mesure n'étant pas de nature à eux seuls à démontrer qu'un tel contrôle ne serait pas propre à atteindre cet objectif.
- 58 Enfin, dans la mesure où le Royaume de Belgique invoque les difficultés pratiques de mise en œuvre de mesures alternatives de la nature de celles suggérées par la Commission, il est constant qu'un État membre ne saurait exciper de difficultés pratiques, administratives ou financières pour justifier l'inobservation des obligations résultant du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêt du 17 juillet 2014, Commission/Grèce, [C-600/12](#), non publié, [EU:C:2014:2086](#), point 41 et jurisprudence citée).
- 59 Dans ces conditions, il y a lieu d'accueillir la première branche du premier grief, portant sur la méconnaissance par l'article 21, paragraphe 3, de l'ancien code de déontologie IPCF et l'article 21, paragraphe 2, du nouveau code de déontologie IPCF de l'article 25 de la directive 2006/123.

b) Sur la seconde branche du premier grief, portant sur la méconnaissance de l'article 25 de la directive 2006/123 par l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF

1) Argumentation des parties

- 60 La Commission fait valoir que l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF, en ce qu'il établissait une règle d'incompatibilité de la profession de comptable IPCF avec toute activité artisanale, agricole ou commerciale, méconnaissait l'article 25 de la directive 2006/123, quand bien même il pouvait, sur demande du comptable IPCF concerné, être dérogé à cette règle par décision des chambres professionnelles.
- 61 En ce qui concerne la nécessité et la proportionnalité d'une telle interdiction de principe, la Commission soutient qu'il ne saurait être avancé que l'exercice conjoint, par un comptable IPCF, de toute activité artisanale, agricole ou commerciale aboutit à des conflits d'intérêts et désavantage toujours les clients, les autres prestataires de services et la société dans son ensemble. Même dans l'hypothèse où tel serait le cas, cette institution estime, pour les mêmes raisons que celles invoquées dans le cadre de la première branche du premier grief, qu'une telle restriction ne saurait être admise.
- 62 En défense, le Royaume de Belgique fait valoir que l'interdiction de principe figurant à l'article 21, paragraphe 1, de l'ancien code de déontologie IPCF visait un nombre limité d'activités, énumérées de manière exhaustive, qui présentent un risque d'atteinte à l'indépendance et à l'impartialité des comptables IPCF, de sorte qu'elle n'allait pas au-delà de ce qui était nécessaire pour atteindre les objectifs recherchés.
- 63 Cet État membre ajoute que l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF prévoyait une possible dérogation à ladite interdiction, par voie d'autorisation accordée par les chambres professionnelles, pour autant que l'indépendance et l'impartialité du comptable concerné ne fussent pas mises en péril et que l'activité exercée conjointement à la profession de comptable fût accessoire.
- 64 Ledit État membre soutient que, en pratique, l'autorisation était toujours accordée et qu'une telle procédure avait pour objectif de vérifier si l'indépendance et l'impartialité des comptables seraient préservées ainsi que de protéger les consommateurs.

2) Appréciation de la Cour

- 65 À titre liminaire, il y a lieu de constater que l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF, dans la mesure où il interdisait l'exercice conjoint de la profession de comptable IPCF avec toute activité artisanale, agricole et commerciale, sauf dérogation accordée par les chambres professionnelles, soumettait les prestataires qu'il désignait à des exigences telles que celles visées à l'article 25, paragraphe 1, de la directive 2006/123.
- 66 Il convient, dès lors, d'examiner si ces exigences peuvent être justifiées sur la base de l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123.
- 67 En l'occurrence, l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF prévoyait que les chambres professionnelles pouvaient accorder l'autorisation d'exercer, conjointement à la profession de comptable IPCF, une activité visée à l'article 21, paragraphe 1, de ce code, sous la double condition que l'indépendance et l'impartialité du comptable IPCF ne fussent pas mises en péril et que cette activité fût accessoire.
- 68 Or, d'une part, il y a lieu de relever que l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), de la directive 2006/123 ne prévoit pas la possibilité de soumettre l'exercice conjoint d'une profession réglementée avec une autre activité à la condition que cette dernière soit accessoire. D'autre part, si le Royaume de Belgique soutient que les autorisations sollicitées pour l'exercice conjoint étaient, en pratique, toujours accordées, il ressort du libellé même de l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF que les chambres professionnelles disposaient à cet égard d'un pouvoir d'appréciation qui n'était encadré par aucun critère, ce qui leur conférait une très grande latitude pour refuser une demande d'autorisation ou révoquer une autorisation précédemment accordée.
- 69 Il convient, dès lors, de constater que l'article 21, paragraphe 2, de l'ancien code de déontologie IPCF méconnaît les limites posées par l'article 25, paragraphe 1, second alinéa, sous a), aux États membres lorsqu'ils entendent soumettre des prestataires de services à des exigences en matière d'activités pluridisciplinaires.
- 70 Dans ces conditions, il y a lieu d'accueillir la seconde branche du premier grief, relative à l'article 21, paragraphes 1 et 2, de l'ancien code de déontologie IPCF, et, par conséquent, le premier grief dans son ensemble.

2. Sur le second grief, tiré de la méconnaissance de l'article 49 TFUE

1) Argumentation des parties

- 71 La Commission fait valoir que l'ensemble des arguments développés en ce qui concerne l'article 25 de la directive 2006/123 permet de démontrer que les restrictions à la possibilité d'exercer des activités pluridisciplinaires empêchent les prestataires établis dans les États membres autres que le Royaume de Belgique de s'établir pour la première fois dans cet État membre. Elle considère, en outre, que ces restrictions font obstacle à leur établissement secondaire sous la forme d'une succursale, d'une filiale ou d'une agence. Partant, cette institution considère qu'il convient de constater également la violation de l'article 49 TFUE.
- 72 Le Royaume de Belgique rétorque que l'article 49 TFUE ne s'applique pas à la situation de l'espèce dans la mesure où la Commission n'a pas démontré l'existence d'un élément transfrontalier. En tout état de cause, même dans l'hypothèse où cet article serait applicable, la violation alléguée par la Commission ne serait pas établie, et ce pour les mêmes arguments que ceux exposés dans le cadre du premier grief.

2) Appréciation de la Cour

- 73 À titre liminaire, il y a lieu de rejeter l'argument du Royaume de Belgique selon lequel l'article 49 TFUE ne s'applique pas en l'espèce dans la mesure où la Commission n'a pas démontré l'existence d'un élément transfrontalier.
- 74 En effet, dans le cadre d'un recours en manquement, la Cour est amenée à vérifier si la mesure

nationale contestée par la Commission est, d'une manière générale, susceptible de dissuader les opérateurs d'autres États membres de faire usage de la liberté fondamentale en cause, peu importe, à cet égard, qu'il soit établi ou non l'existence d'un élément transfrontalier (voir, en ce sens, arrêt du 15 novembre 2016, Ullens de Schooten, [C-268/15](#), [EU:C:2016:874](#), point 49).

- 75 S'agissant du bien-fondé de ce grief, il y a lieu de rappeler que l'article 49 TFUE s'oppose à toute mesure nationale qui, même applicable sans discrimination tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les citoyens de l'Union, de la liberté d'établissement garantie par le traité FUE (arrêt du 11 décembre 2014, Commission/Espagne, [C-576/13](#), non publié, [EU:C:2014:2430](#), point 36 et jurisprudence citée).
- 76 En l'occurrence, même si les exigences imposées par la réglementation belge en cause s'appliquent de manière identique tant aux comptables établis en Belgique qu'à ceux provenant d'autres États membres, elles peuvent conduire à empêcher cette dernière catégorie de s'établir en Belgique. En particulier, l'interdiction absolue d'exercice conjoint de l'activité de comptable IPCF avec certaines activités et le système d'autorisation préalable pour l'exercice conjoint de ladite profession avec toute activité artisanale, agricole et commerciale sont susceptibles de soumettre les comptables établis dans d'autres États membres à des contraintes qui peuvent engendrer des conséquences financières et des perturbations de leur fonctionnement de nature à les décourager de s'établir en Belgique.
- 77 Dès lors, les exigences posées par la réglementation belge en cause constituent une restriction à la liberté d'établissement au sens de l'article 49 TFUE.
- 78 Il résulte d'une jurisprudence bien établie de la Cour que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité FUE peuvent néanmoins être admises dès lors qu'elles répondent à des raisons impérieuses d'intérêt général, qu'elles sont propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et qu'elles ne vont pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (arrêt du 18 mai 2017, Lahorgue, [C-99/16](#), [EU:C:2017:391](#), point 31 et jurisprudence citée).
- 79 Pour ce qui est de la justification de ces restrictions, le Royaume de Belgique renvoie à ses arguments développés dans le cadre de l'examen du premier grief.
- 80 Dans ces conditions, pour les mêmes motifs que ceux exposés, respectivement, aux points 49 à 58 ainsi que 67 et 68 du présent arrêt, il y a lieu d'écarter les justifications des restrictions à la liberté d'établissement présentées par le Royaume de Belgique et, par conséquent, de constater que le grief relatif à l'article 49 TFUE est fondé.
- 81 Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent que, en interdisant l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec celles de courtier ou d'agent d'assurances, d'agent immobilier ou toute activité bancaire ou de services financiers, et en permettant aux chambres de l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés d'interdire l'exercice conjoint de l'activité de comptable avec toute activité artisanale, agricole et commerciale, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 25 de la directive 2006/123 ainsi que de l'article 49 TFUE.

IV. Sur les dépens

- 82 En vertu de l'article 138, paragraphe 1, du règlement de procédure de la Cour, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. La Commission ayant conclu à la condamnation du Royaume de Belgique et celui-ci ayant succombé en l'essentiel de ses conclusions, il y a lieu de le condamner à supporter, outre ses propres dépens, ceux de la Commission.

Par ces motifs, la Cour (quatrième chambre) déclare et arrête :

