LA LIBERTE D'ETABLISSEMENT COMMUNAUTAIRE DES PROFESSIONS COMPTABLES

Dominique Vidal

▶ **To cite this version:**

Dominique Vidal. LA LIBERTE D'ETABLISSEMENT COMMUNAUTAIRE DES PROFESSIONS COMPTABLES. Actes du neuvième congrès, May 1988, Nice, France. pp.cd-rom. hal-00823793

HAL Id: hal-00823793
https://hal.science/hal-00823793

Submitted on 1 Jul 2014

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

LA LIBERTE D'ETABLISSEMENT COMMUNAUTAIRE DES PROFESSIONS COMPTABLES

VIDAL Dominique

La liberté d'établissement communautaire des professions comptables

par M.Dominique Vidal
Maître de conférences à l'Université de Nice

On pourrait discuter l'opportunité d'aborder cette question déjà si débattue dans les milieux professionnels. Est-il raisonnable, de surcroît, d'ouvrir à cette heure avancée de la journée un dossier si fort de craintes, d'espoirs déçus, de controverses - parfois d'humeurs -, ou d'espoirs nouveaux, alors que nos sens inclinent déjà à goûter les charmes de l'imminent dîner de gala? Mais l'importance des enjeux et l'évolution de cette question en mutation continue nous oblige à nous en saisir.

La liberté d'établissement et la libre prestation de service figurent au nombre des principes que pose le Traité de Rome. En règle générale, l'insertion du droit communautaire dans le droit interne des Etats membres s'opère selon trois principes qui ont été progressivement dégagés par la C.J.C.E. (Cour de Justice des Communautés Européennes): l'applicabilité immédiate, l'effet direct et la primauté du droit communautaire.

Pour ne pas détailler les techniques propres au droit communautaire, nous dirons simplement que le droit communautaire s'impose au droit français, ou encore que le droit communautaire constitue un ordre juridique propre qui est une source de l'ordre juridique français.

La liberté d'établissement communautaire est donc de droit positif, et l'on en connaît les applications pour les entreprises ou les salariés. Mais certaines difficultés subsistent pour les professions libérales.

Pour convenir d'une définition, nous dirons que les professions libérales présentent trois caractères:

- une formation intellectuelle et pratique d'un niveau élevé

- des règles professionnelles impliquant le plus souvent indépendance, responsabilités, déontologie et secret professionnel

- une relation personnelle entre le professionnel et le client, relation de confiance dans la prise en charge par le professionnel d'un intérêt essentiel du client.

Pour ces motifs, les professions libérales sont le plus souvent des professions réglementées.

Or, les principes libéraux du droit communautaire ne s'entendent que latéra-

lement. Le libéralisme dont l'esprit souffle sur les Institutions communautaires vise, pour les ressortissants de la C.E.E., une condition juridique identique à celle des nationaux: il n'implique pas la suppression de toute réglementation. Dans une formule schématique, on peut dire que la liberté d'établissement communautaire impose le "laisser passer", mais n'exige pas le "laisser faire".

Dès lors, toute la difficulté de notre question - chacun l'a déjà compris -, tient dans la confrontation de deux logiques opposées:

- une logique ~~libérale~~ de liberté
- et une logique réglementaire, inspirée du particularisme des professions libérales.

Cette survivance réglementaire est donc compatible, en principe, avec le droit communautaire. Toutefois, ce dernier la "tient à l'oeil", pour la cantonner dans un domaine bien défini, afin d'éviter que des règles nationales de ce type insuffisamment justifiées, ne soient en fait destinées qu'à faire échec au principe de libre établissement.

C'est la difficulté principale de l'application du principe de liberté d'établissement communautaire à l'ensemble des professions libérales. Pour mieux comprendre cette difficulté, nous prendrons un exemple. Bien que relatif à la profession d'avocat, et choisi parce qu'il a donné lieu à une décision de la C.J.C.E., il éclaire parfaitement notre propos.

exemple:

Un avocat, de nationalité belge, diplômé en droit en Belgique, obtient l'équivalence universitaire de son diplôme pour se présenter, en France, à l'examen du C.A.P.A. (Certificat d'aptitude à la profession d'avocat), qu'il passe avec succès.

Le barreau de Paris lui refuse l'inscription, au motif qu'il ne possède pas la licence en droit française, appliquant d'ailleurs un principe jusqu'alors constant: une équivalence délivrée par l'Education Nationale est limitée dans son objet et sa portée à l'inscription en vue d'un examen, le diplôme requis pour l'inscription au barreau étant exclusivement le diplôme français (J.Hamelin et A.Damien, Nouvel abrégé des règles de la profession d'avocat, 2°ed.1973, n°71).

Dans son arrêt du 28 avril 1977 (aff. Thieffry), la C.J.C.E. déclare que cette restriction est incompatible avec le principe de liberté d'établissement posé par l'article 52 du Traité de Rome.

Cette coexistence de deux principes opposés, l'un exigeant la liberté, l'autre autorisant la réglementation, et les incertitudes qui président à la définition des domaines respectifs de ces deux principes entraînent de sérieuses difficultés, que l'on retrouve avec les professions comptables c'est à dire, faut-il le préciser, les experts-comptables et comptables agréés, d'une part, les commissaires aux comptes, d'autre part.

Nous verrons d'ailleurs que la difficulté est probablement plus sérieuse pour ce qui concerne le commissariat aux comptes, à raison de la dose d'intérêt public dont il est désormais investi.

Mais la question se présente sous deux aspects bien différents:

- la situation actuelle, définie par le Traité de Rome, le droit communautaire édicté par les Institutions communautaires et certaines règles nationales intéressant soit les experts-comptables, soit les commissaires aux comptes;

- d'autre part, et sans vouloir faire de "droit-fiction", il faut aussi envisager les perpectives qu'ouvrent les avancées en cours du droit communautaire, non pas tant, d'ailleurs, l'Acte Unique Européen que les négociations qui se déroulent actuellement sur une proposition de directive relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur.

I

LA SITUATION ACTUELLE

Elle se définit par un principe de non discrimination au regard de la nationalité des ressortissants des Etats membres.

Par exemple, aucune discrimination ne doit être faite entre un français et un ressortissant d'un autre Etat membre qui répondrait, par ailleurs, à toutes les autres conditions requises pour l'exercice ou l'établissement. Seul le critère de la nationalité est totalement inopérant, mais il l'est de manière générale et, nous l'avons vu, sous le contrôle de la C.J.C.E..

Le Traité de Rome prévoit en 1957 l'élimination progressive des restrictions à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services fondées sur la nationalité; il était prévu d'adopter un programme général et de prendre des directives d'application avant la fin de la période de transition, fixée au 31 décembre 1969. Aucune directive n'ayant été adoptée à cette date, on supposait que le principe communautaire de non discrimination fondée sur la nationalité restait lettre morte. Mais c'était sans compter avec le rôle moteur que s'est attribué la C.J.C.E.. Dans le célèbre arrêt "Reyners", en date du 21 juin 1974, la Cour décide que l'article 52 du Traité de Rome est directement applicable depuis la fin de la période de transition. Rendue à propos de la liberté d'établissement, cette solution est réitérée à propos de la libre prestation de services dans un arrêt "Van Binsbergen" rendu le 3 décembre 1974.

Depuis 1974, par conséquent, tout ressortissant d'un Etat membre de la C.E.E. est soumis dans chaque Etat membre à la condition juridique des nationaux de cet Etat. L'application du principe s'effectue d'une manière différente, parmi les professions comptables françaises, aux experts-comptables d'une part, aux commissaires aux comptes d'autre part.

A - LES EXPERTS-COMPTABLES

L'ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945, relative à l'organisation de la profession comptable, opérait une distinction entre l'inscription au tableau de l'Ordre, réservée aux français, et l'exercice de la profession, ouvert aux professionels étrangers sous réserve d'une autorisation délivrée par le ministre de l'économie et des finances prise en accord avec le ministre des affaires étrangères.

Ces dispositions sont désormais inopposables aux ressortissants d'un Etat membre de la C.E.E., qu'il s'agisse de la liberté d'établissement, ou qu'il s'agisse de la libre prestation de services.

C'est l'application pure et simple du droit communautaire, que le Conseil d'Etat a eu l'occasion de consacrer, dans l'affaire suivante.

Faisant application de la liberté d'établissement communautaire, le Comité National du tableau de l'Ordre avait inscrit des ressortissants de la C.E.E.. Un recours fut exercé devant le Conseil d'Etat, à la requête du Conseil Régional de Paris de l'O.E.C.C.A..

Les requérants sont déboutés par un arrêt du 22 janvier 1982 (Lebon, p.28), qui rejette les deux arguments présentés:

- sur le premier point, le Conseil D'Etat se prononce en faveur de l'applicabilité directe de l'article 52 du Traité de Rome, de la même manière que la C.J.C.E.;

- le deuxième point portait sur une question que nous n'avons pas encore abordée. L'article 55 du Traité de Rome dispose que sont exceptées de l'application du principe de liberté d'établissement et de prestations de services, en ce qui concerne tout Etat membre, les activités participant, dans cet Etat, même à titre occasionnel, à l'exercice de l'autorité publique.

Le Conseil d'Etat n'a pas estimé, à juste titre, que la profession d'expert-comptable relève de cette exception de l'article 55.

La même question se pose un peu différemment avec l'exercice du commissariat aux comptes.

B - LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Avec le commissariat aux comptes, le libre établissement et la libre prestation de services sont également soumis au même régime; mieux encore, les deux aspects de la question sont confondus, seul pouvant être désigné, dans une société soumise au droit français, un commissaire aux comptes inscrit sur la liste établie à cet effet (article 2 du décret du 12 août 1969); rappelons que l'article 3 al.1er de la loi du 24 juillet 1966 dispose que les sociétés dont le siège social est situé

en territoire français sont soumises à la loi française.

L'équivalence des diverses nationalités des Etats membres est ici inscrite dans un texte: l'article 3 du même décret du 12 août 1969 en sa rédaction du 7 décembre 1976 (D.76-1141, non modifié sur ce point par le décret 85-665 du 3 juillet 1985) dispose que ne peuvent être inscrites sur la liste des commissaires aux comptes que les personnes de nationalité française, les ressortissants d'un Etat membre des communautés européennes ou les ressortissants d'un autre Etat étranger lorsque celui-ci admet les nationaux français à exercer la certification légale des comptes de sociétés.

La règle applicable est donc parfaitement claire: liberté d'établissement et libre prestation de services (nécessairement rattachée à l'établissement par l'article 2 du décret de 1969) sont reconnus par un texte national français dont le contenu s'inspire de la jurisprudence "Reyners".

Il faut ajouter toutefois quelques observations.

Il y a quelque paradoxe, sur le plan des principes, à ce qu'un texte national reconnaisse la liberté d'établissement communautaire en matière de commissariat aux comptes, là où, peut-être, le droit communautaire ne l'exige pas.

Expliquons nous. En vertu de l'article 55 al.1er du Traité de Rome, nous l'avons aperçu précédemment, la suppression des restrictions à la liberté d'établissement n'est pas applicable aux activités qui participent, même de manière occasionnelle, à l'exercice de l'autorité publique; il nous semble que l'obligation de révéler les faits délictueux (art.233 al.2 L.66) correspond à cette définition.

Cette obligation du réviseur légal, sauf erreur ou omission, est propre au droit français; cela n'empêche pas d'en tenir compte puisqu'il est admis que l'exception de l'article 55 soit définie dans chaque Etat membre par la manière dont la profession est conçue selon les normes nationales.

> Par exemple, la directive communautaire du 25 février 1964, relative aux activités d'intermédiaires du commerce de l'industrie et de l'artisanat exclut de manière expresse, en son article 4, pour la France, les commissaires priseurs; de même, la directive du 28 juin 1973 relatives aux activités bancaires et financières exclut, pour la France, les agents de change. Enfin, la directive du 12 janvier 1967, au titre (assez formel) des services fournis aux entreprises exclut expressément, comme participant à l'exercice de l'autorité publique, les activités de garde forestier, gardien de chasse et de pêche, ainsi que l'activité ô combien significative de l'exercice national de la puissance publique: l'activité de garde-champêtre... .

Aucune juridiction, ni communautaire ni française n'a eu l'occasion de s'en saisir; mais le point nous semble établi que le droit communautaire n'exige pas que l'activité de commissariat aux comptes soit soumise au principe de libre établissement de l'article 52; cette activité, à notre avis, relève de l'exception de l'article 55.

Du moins faut-il indiquer la formule générale employée par la C.J.C.E.:

> "l'exclusion des non nationaux est limitée à celle des activités qui, prises en elles-mêmes, constituent une participation directe et spécifique à l'exercice de l'autorité publique; une extension à une profession entière ne serait admissible que dans le cas où les activités ainsi caractérisées s'y trouveraient liées de telle manière que la libération de l'établissement aurait pour effet d'imposer à l'Etat membre intéressé l'obligation d'admettre l'exercice, même occasionnel, par des non nationaux, de fonctions relevant de l'autorité publique".

Dans le cas du commissariat aux comptes, activité et profession sont deux notions désormais confondues (cf.D.Vidal, le commissaire aux comptes dans la société anonyme, évolution du contrôle légal, aspects théoriques et pratiques, L.G.D.J. 1985, préf. Jean Pierre Sortais, n°2); il serait inconvenant, devant cet auditoire, d'en détailler les raisons.

Il est par ailleurs évident que l'obligation de l'article 233 al.2 est intimement liée à l'exercice de la mission de contrôle, de telle sorte que la libération de l'établissement a pour effet l'exercice, même occasionnel, par des non nationaux, de fonctions relevant de l'autorité publique.

Précisons toutefois que:

- nous n'apportons aucun jugement de valeur sur la position communautaire avancée du texte français, que certains trouveront opportune, d'autres non;

- l'on peut d'ailleurs discuter le fait que l'obligation de révéler les faits délictueux "participe de l'exercice, même occasionnel de l'autorité publique"; il est vrai cependant que comparativement au garde forestier ou au garde champêtre ....;

- sur un plan pratique cette explication est sans incidence sur le droit positif, c'est à dire sur la situation actuelle de la question.

Mais elle n'est pas sans conséquence pour l'avenir; en effet, dans la mesure où le pouvoir réglementaire aurait la faculté, au moins théorique, de rapporter la disposition de l'article 3 non exigée par le droit communautaire, c'est une faveur aux autres ressortissants de la C.E.E. qui devient négociable dans le contexte plus général des discussions en cours sur l'équivalence des diplômes, négociations qui ouvrent de nouvelles perspectives.

II

PERSPECTIVES

S'il était facile - dès lors que la volonté politique en avait été affirmée -, de supprimer les discriminations exclusivement fondées sur la nationalité, il est plus compliqué de traiter utilement les différences sur les autres conditions de l'accès aux professions libérales, et au premier rang, les disparités de qualification reposant sur le diplôme ou l'expérience professionnelle.

A cet égard, l'article 57 du Traité de Rome prévoit la coordination progressive des législations nationales, mais contrairement à l'article 52, ne fixe aucun délai; cette circonstance, ainsi que la complexité des questions de fond qui se posent, empêchaient la C.J.C.E. d'accélérer ici l'évolution; dans un arrêt du 7 février 1979 (aff. Auer), la C.J.C.E. rappelle opportunément que "les ressortissants d'un Etat membre ne peuvent se prévaloir de l'article 52 en vue d'exercer une profession à d'autres conditions que celles prévues par la législation nationale".

L'évolution adopte alors nécesairement le rythme - inégal - des négociations communautaires, que doivent concrétiser des directives adoptées par le Conseil des ministres de communautés européennes.

Disons, d'emblée, que rien encore n'intéresse les professions comptables sur ce plan.

Quelques directives ont été adoptées en vue de coordonner ou d'harmoniser les conditions d'accès à l'exercice de certaines professions: avocat (1977), dentiste (1978), vétérinaire (1978), sage-femme (1980), médecins (1975, 1982 et 1986), architecte et pharmacien en 1985.

Concernant les professions comptables, il existe seulement une proposition de directive que la Commission a faite au Conseil le ler juillet 1970. Cette proposition, qui demeure sans suite, décrit une formation minimale dont elle fait une condition du bénéfice de la liberté d'établissement et de prestation de services.

Les professions pour lesquelles le Conseil n'a pu aboutir à l'adoption d'une directive sont nombreuses, si nombreuses que la Commission des communautés européennes a récemment modifié sa stratégie.

Les discussions sur les projets de directives propres à chaque profession sont interrompues; il ne devrait donc plus y avoir, en principe, de directive particulière à une profession.

En revanche, le 22 juillet 1985, la Commission a présenté au Conseil une proposition de directive relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur.

Un projet de directive existe, approuvé par le Parlement européen; mais de nombreux problèmes subsistent, si bien qu'après une première phase, assez rapide, marquée par une volonté politique d'aboutir, notamment à la suite du Conseil européen des Chefs d'Etats qui s'est tenu à Fontainebleau en 1984, il est désormais de plus en plus évident qu'une seconde phase apparaît, où la bonne volonté, même politique, échoue sur les difficultés techniques, du moins pour l'instant.

Dans un communiqué de presse du 30 novembre 1987, le Conseil prend acte d travaux réalisés par le comité des représentants permanents des Etats membr chargés du dossier, "réexamine certains problèmes majeurs et invite le comité poursuivre ses travaux sur la base des orientations qu'il a définies"; en répon à un courrier sur ce point, les services du Conseil ont répondu, en février 198 qu'"étant donné la complexité du dossier, il est impossible de donner calendrier pour l'adoption de cette directive"; il est simplement confirmé que Conseil se penche actuellement sur cette proposition de directive.

La plus importante de ces difficultés vient de la prise de conscience de disparité plus grande qu'espéré des professions correspondantes exercées dans douze Etats membres; le problème juridique central consiste à trouver un comprom entre l'intérêt des professionnels et celui des consommateurs ou usagers.

Dans les grandes lignes (v. B.Bigault du Granrut, la libre circulation d professions libérales, in "L'influence du droit communautaire sur le droit d affaires en France dans la perspective de 1992", colloque 1987 de l'Associati Droit et Commerce, n°spécial de la Revue de Jurisprudence commerciale, novemb 1987, et les références citées), la non-adéquation parfaite des formations d'un Et à un autre conduirait à l'instauration d'un système de compensation:

- une expérience professionnelle dans l'Etat d'origine lorsque la durée de formation initiale est inférieure d'au moins un an à celle requise dans l'Et membre d'accueil;

- lorsque la formation porte sur des matières substantiellement différentes celles couvertes par le diplôme requis dans le pays d'accueil, ou lorsque profession comporte des activités substantiellement différentes, le projet directive a prévu l'organisation d'un "stage d'adaptation". Ce point e actuellement au coeur des discussions.

Il semble d'ailleurs que celles-ci s'orientent vers un déplacement de difficulté, en remplaçant le stage d'adaptation par "une épreuve d'aptitude". recherche actuellement les modalités de cette épreuve d'aptitude.

Avant de conclure, on remarquera que sur ce point également, la profession commissaires aux comptes est en quelque sorte en avance sur son temp puisqu'elle possède une procédure d'inscription comportant notamment, lorsque ce est nécessaire, la détermination des équivalences de diplômes (visée à l'art.5 al décret 12 août 1969), qui fait appel à la commission régionale d'inscription, fa l'objet le cas échéant d'un recours devant la commission nationale d'inscriptio l'ensemble étant soumis au contrôle de régularité du Conseil d'Etat.

Certains auteurs estiment que l'adoption de la directive sur le système génér de reconnaissance des diplômes rendrait caduc un tel système (cf. Bigault Granrut, prec., p.63). Il n'est pas certain que la suppression totale d'u intervention de la profession soit opportune, ni que son maintien soit techniqu ment impossible. Encore une question à négocier.

Mais les négociations qu'il reste à conduire sont dans l'ensemble si délicat qu'il faut s'abstenir de toute prévision sur la date de leur aboutissement, peut-être sur le principe même de leur aboutissement.

+++++++

Il est vrai que l'article ler de l'Acte Unique Européen, adopté les 17 et 28 février 1986 (publié au J.O. de la R.F. le 10 décembre 1987, par le décret 87-990 du 4 décembre 1987, D.88.Leg.8) rappelle que "les Communautés européennes et la Coopération politique européenne ont pour objectif de contribuer ensemble à faire progresser concrètement l'Union européenne".

L'article 13 de l'Acte Unique complète le traité C.E.E. par un article 8-A, lequel prévoit que la Communauté arrête les mesures destinées à établir progressivement le marché intérieur au cours d'une période expirant le 31 décembre 1992 conformément aux dispositions des articles (....), 57, .. L'article 8-A al.2 ajoute que "le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions du présent traité".

Mais alors que l'Acte Unique ouvre la possibilité pour le Conseil de prendre certaines décisions à la majorité qualifiée, l'article 16 rappelle, à l'article 28 nouveau du Traité, que l'unanimité des Etats membres reste nécessaire pour des directives "dont l'exécution dans un Etat membre au moins comporte une modification des principes législatifs existants du régime des professions en ce qui concerne la formation et les conditions d'accès des personnes physiques".

Un pronostic? Il sera réservé. Il ne faut sous-estimer ni le particularisme des professions réglementées, ni le souci légitime de sauvegarder la protection du consommateur.

Peut-être faut-il s'attendre à ce que la liberté d'établissement des professions libérales, qui fut aux avant-postes du droit communautaire en 1974, au sujet de la non discrimination fondée sur la nationalité, apparaisse en 1992 à l'arrière-garde de la construction du droit communautaire, sur le plan de la coordination des autres conditions d'accès à la profession.