



**DOCUMENT DE LA FEE SUR
«LE MARCHÉ INTERIEUR DES SERVICES ET
LA PROFESSION D'EXPERT COMPTABLE:
QUALIFICATIONS ET RECONNAISSANCE»**

Novembre 2007

PRÉFACE

La reconnaissance des qualifications professionnelles acquises dans un autre Etat membre de l'Union Européenne est essentielle pour l'établissement d'un marché intérieur des services.

En mars 1999, la FEE a publié un document de discussion sur la libéralisation de la profession d'expert comptable en Europe sur la base du système général déterminé par la Directive 89/48. Le régime de la reconnaissance des qualifications professionnelles a évolué de façon importante au cours des dernières années. Ceci est dû en particulier à l'approbation d'une nouvelle directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles le 7 décembre 2005 et d'une directive relative au contrôle légal des comptes le 17 mai 2006. Dès lors, il était important de vérifier dans quelle mesure les solutions élaborées dans le passé restent valables.

La FEE considère qu'un marché intérieur européen des services comptables est nécessaire parce que les experts comptables fournissent des services à des sociétés qui opèrent de plus en plus dans un marché intérieur élargi aux frontières de l'Union Européenne. Les professionnels et les cabinets ont besoin d'une réglementation claire leur permettant de mener leurs activités sans barrières discriminatoires injustifiables.

L'étude préparée par le groupe de travail Libéralisation/Qualification de la FEE, présidé par Monsieur André Killesse constitue une excellente analyse de l'application des nouvelles règles au secteur comptable. Un certain nombre de questions, et non des moindres, demeurent ouvertes. En revanche, sur de nombreux aspects, l'étude est une référence utile pour les institutions professionnelles d'experts comptables et les autorités compétentes des Etats membres.

Nous sommes certains que cette étude constitue une contribution de qualité à la mise en œuvre harmonieuse des mécanismes développés dans les directives approuvées récemment et qui ont réorganisé en profondeur le cadre de la profession comptable en Europe.

Jacques Potdevin
Président de la FEE

SOMMAIRE

Synthèse	6
Introduction	7
Structure du document	10
Textes officiels mentionnés dans le rapport	11
I. Aperçu du cadre réglementaire	12
1. Quelques concepts essentiels et définitions juridiques	12
1.1. Concept de services	12
1.2. Liberté d'établissement et libre prestation de services au sein de l'UE	12
1.3. Profession réglementée	15
1.4. Profession libérale	16
1.5. Formation requise et reconnaissance mutuelle	16
2. Aperçu des dispositions législatives spécifiques de l'UE	17
2.1. La directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles et le remplacement du système général antérieur	17
2.2. La directive concernant les contrôles légaux des comptes	25
2.3. La directive sur les services	28
2.4. La directive sur le commerce électronique	31
3. Interactions entre les directives s'agissant des activités de la profession d'expert comptable: interprétation de la FEE	32
3.1. Contrôle légal des comptes	33
3.2. Toutes les autres activités des experts-comptables professionnels	33
II. Reconnaissance et règles afférentes applicables en cas d'établissement dans un autre Etat membre	35
1. Introduction	35
2. Règles de la procédure de reconnaissance	36
2.1. Cadre de procédures	36
2.2. Etapes spécifiques de la procédure	36
3. Notes de référence importantes sur les règles de procédure de reconnaissance	38
3.1. Obligation faite aux demandeurs migrants de fournir une preuve formelle de leur qualification ou de leur expérience professionnelles	38
3.2. Qualifications professionnelles reconnues	38
3.3. Documents supplémentaires susceptibles d'être requis pour étayer les demandes de migrants	39
3.4. Évaluation de l'équivalence en fonction du niveau	41
3.5. Évaluation en l'absence d'une qualification professionnelle reconnue	42
3.6. Évaluation de la nécessité d'un mécanisme de compensation	43
3.7. Mécanismes de compensation: principes sous-jacents et autres exigences	44
3.8. Mécanismes de compensation pour le contrôle légal des comptes: forme et contenu de l'épreuve d'aptitude	45
3.9. Mécanisme(s) de compensation pour toutes les autres activités: forme et contenu	46

3.10. Reconnaissance partielle	47
3.11. Règles applicables aux stagiaires	48
4. Application des règles du pays d'accueil concerné (et relation avec les règles du pays d'origine)	49
5. Établissement dans plus d'un Etat membre.....	49
6. Études de cas	51
III. Règles applicables en cas de prestation de services temporaire dans un autre Etat membre.....	54
1. Introduction	54
2. Fondement juridique des règles applicables.....	54
3. Cadre de procédures	56
4. Considérations importantes pour les règles de la procédure de reconnaissance	60
4.1. Déclaration pro forma: autorité compétente et forme	60
4.2. Déclaration pro forma: contenu et documents d'accompagnement	60
4.3. Renouvellement de la déclaration pro forma	61
4.4. Application des règles du pays d'accueil	61
4.5. Collaboration administrative entre les Etats membres et rôle des instituts professionnels.....	62
5. Études de cas sur la prestation de services temporaire dans un autre Etat membre.....	63
IV. Conclusions provisoires et questions en suspens	67
Annexe 1: Cour de justice des Communautés Européennes (CJCE) – Affaires mentionnées dans l'étude	71

SYNTHESE

Le présent document offre un aperçu de l'application à la profession d'expert comptable de la nouvelle législation adoptée en 2000 par l'Union européenne portant sur la libre circulation et, plus particulièrement, sur la reconnaissance des qualifications et les matières liées. Il étudie l'interaction entre les directives européennes concernées (directives sur la reconnaissance des qualifications professionnelles, les services et les contrôles légaux des comptes) et les modifications qu'elles apportent aux régimes de reconnaissance existants au niveau européen.

Ce document met en évidence les dispositions spécifiques relatives à la profession concernant aussi bien les contrôles légaux des comptes que le large éventail d'activités exercées par les experts-comptables, mettant ainsi en lumière les différents accords dans ces deux domaines. Dans l'ensemble, le principal objectif de ce document est de clarifier, autant que possible, pour les organismes membres de la FEE et autres parties intéressées, le point de vue de la FEE sur la façon dont la nouvelle législation devrait être appliquée en pratique.

Lors de la rédaction de ce document, le processus de transposition de la nouvelle législation à l'échelle des Etats membres était déjà en cours et, s'agissant de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles, ce processus devrait bientôt arriver à son terme. Comme le rapport l'indique, l'interprétation et la mise en œuvre de la législation peuvent être complexes, en raison de la vaste gamme d'activités exercées par les experts-comptables dans tous les Etats membres de l'UE, des différences entre les Etats membres quant aux activités qu'un expert comptable ou une société peut mener en parallèle, et de la variété des approches réglementaires et règles d'accès au marché selon les Etats membres en ce qui concerne la prestation de services autres que le contrôle légal des comptes.

Ce document souligne un important développement dans la législation européenne, à savoir les nouvelles règles adoptées pour faciliter la prestation de services transfrontalière.

Il donne non seulement une vue d'ensemble des directives concernées, mais également quelques orientations illustrées par des exemples de reconnaissance et de libre circulation dans les différents Etats membres et domaines d'activité de la profession.

Dans certains cas, cependant, le rapport met l'accent sur des questions en suspens, pour lesquelles l'interaction ou le contenu des directives européennes, ou encore le champ d'application dans chaque Etat membre, nécessite une clarification ultérieure sur le plan juridique. Parmi les questions en suspens les plus importantes, se trouvent l'interprétation pratique de la prestation de services temporaire et occasionnelle, le champ d'application des épreuves d'aptitude pour les contrôleurs légaux des comptes et la nécessité d'une infrastructure stable en cas d'établissement.

INTRODUCTION

Le Traité de Rome de 1957 a fixé les principes de liberté d'établissement et de libre prestation de services, qui constituent le fondement du projet de marché intérieur des services au sein de l'Union européenne. Il a fallu trois décennies pour que la Communauté européenne tente de transposer ces principes dans la législation. L'objectif d'un marché intérieur européen des services est devenu une priorité politique majeure à la suite de la publication, en 2000, du rapport de la Commission européenne sur «L'état du marché intérieur des services»⁽¹⁾ qui faisait état de l'énorme fossé entre la vision d'une économie intégrée de l'Union européenne et la réalité telle que vécue par les citoyens européens et les prestataires de services. Un effort politique concerté a suivi afin d'examiner et d'améliorer la législation européenne existante concernant la liberté d'établissement pour les personnes appartenant à une profession et d'élargir le champ de la législation dans le but de créer un véritable marché intérieur européen pour l'économie des services moderne et, par conséquent, pour les prestataires de services individuels et les sociétés. L'un des principaux points de mire de cette initiative était la libre prestation de services, notamment la liberté de fournir des services sur une base temporaire dans tous les Etats membres et non seulement dans le(s) seul(s) pay(s) d'établissement du prestataire.

La création d'un marché intérieur des services est complexe et, plus particulièrement encore, l'élaboration des politiques liées aux différentes professions dans ce contexte. Cette complexité tient au fait que l'Union européenne a dû tenir compte, d'une part, du droit pour les Etats membres de maintenir les systèmes d'éducation nationaux et de faire respecter les critères réglementaires pour exercer une profession donnée (leur diversité témoignant des identités nationales et contribuant à les préserver) et, d'autre part, du droit pour les citoyens européens d'exercer leur profession sur tout le territoire de l'Union⁽²⁾.

Le présent document traite des questions liées à la qualification et à la reconnaissance dans la législation européenne adoptée depuis le rapport de la Commission européenne en 2000, portant sur la façon de transposer les libertés fondamentales du Traité en dispositions législatives agissant directement sur la profession d'expert comptable. Il aborde aussi, le cas échéant, d'autres questions directement liées aux aspects de la qualification et de la reconnaissance. Enfin, il fait référence aux précédentes directives de l'UE, aux décisions de la Cour de justice des communautés européennes (CJCE) y afférant et aux principes de base du marché intérieur tels que fixés par le Traité, de manière à présenter le contexte historique et juridique.

Les nouvelles mesures législatives européennes sur lesquelles ce document se penche plus particulièrement sont la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles (RQP), la directive sur les services dans le marché intérieur (dite directive sur les services) et la directive sur les contrôles légaux des comptes. Cette dernière, d'un grand intérêt pour la profession en raison de son importance et de l'ampleur de son champ d'application, a été poursuivie séparément de l'initiative visant à créer un marché intérieur des services, mais elle comprend néanmoins certains de ses concepts fondamentaux.

(1) COM(2002) 441

(2) «Rapport de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur l'état d'application du système général de reconnaissance des diplômes de l'enseignement supérieur», Bruxelles, 15.02.1996 COM(96) 46 p. 2

Dans ces pages, les références à la directive sur les services se limitent à l'interaction entre cette dernière et les directives citées ci-dessus, dans le but de clarifier les questions liées aux critères de qualification et à la reconnaissance. Dans un deuxième temps, la FEE pourrait proposer une analyse plus étendue de l'impact sur la profession d'expert comptable de la directive sur les services. En outre, ce document résume brièvement le champ d'action de la directive de 2000 sur le commerce électronique, là encore uniquement pour clarifier les questions liées à la qualification et à la reconnaissance.

Globalement, ce document a pour objectif d'apporter des clarifications aux instituts membres de la FEE, aux organes de réglementation et aux autres parties intéressées, sur l'interprétation et la mise en œuvre des dispositions légales en matière de qualifications et de reconnaissance ayant un impact sur la profession. Il a été rédigé en sachant que ces dispositions légales avaient été formellement adoptées au niveau européen et qu'elles étaient donc en cours de transposition au niveau national. Il aborde aussi bien les droits conférés par la législation de l'UE en matière de qualifications et de reconnaissance s'agissant de la libre circulation et de la prestation de services, que les obligations et les réglementations concomitantes.

Son objectif est de fournir un aperçu global des définitions et des grands principes juridiques tels que la liberté d'établissement, la libre prestation de services et les mécanismes de compensation appliqués aux activités professionnelles, de même que des exemples illustrant les problèmes complexes de mise en œuvre. Ces principes et définitions sont interprétés à l'aide de textes juridiques (traités, directives et décisions de la Cour de justice des communautés européennes), tandis que les problèmes de mise en œuvre sont abordés via une analyse descriptive et des études de cas concrets.

Il est important de souligner que les clarifications apportées dans ce document représentent le point de vue de la FEE, élaboré afin d'explicitier le contexte et de mieux comprendre l'impact de la législation européenne sur la profession dans les domaines spécifiques examinés dans celui-ci. Ce document et les informations qu'il contient, notamment les opinions de la FEE, n'ont pas pour but de servir de base à des actions en justice entamées par une partie intéressée, quelle qu'elle soit.

La complexité des problèmes de mise en œuvre est sans doute plus grande pour la profession d'expert comptable que pour toute autre profession similaire et ce, pour trois motifs fondamentaux: en premier lieu, la vaste gamme d'activités exercées par les experts-comptables dans les Etats membres de l'UE; en deuxième lieu, les différences entre les règles des Etats membres quant à l'exercice des activités par un membre individuel de la profession ou une société; et en troisième lieu, la variété des approches réglementaires et des règles d'accès au marché selon les pays membres en ce qui concerne la prestation de services autres que le contrôle légal des comptes.

Ces domaines ont été étudiés de façon approfondie dans de récentes études de la FEE, dont la lecture, parallèlement à celle du présent texte, peut se révéler utile. Ces études de la FEE sont: *Accès à la profession d'expert comptable et de commissaire aux comptes – Une étude comparative* (décembre 2002) et *Provision of Accountancy, Audit and Related Services in Europe – A Survey on Market Access Rules* [Prestation de services d'expert comptable, d'audit et services associés en Europe – Une étude sur les règles d'accès au marché] (décembre 2005). En outre, le texte de la FEE paru en mars 1999 sur la *Libéralisation de la profession d'expert comptable en Europe* pose les bases de la position actuelle de la FEE sur la libre circulation liée à la profession.

Il est historiquement reconnu que le nombre d'experts-comptables professionnels migrants ayant fait usage des dispositions légales favorisant la liberté d'établissement est assez réduit. Cependant, il incombe aux membres de la FEE de veiller à ce que les experts-comptables soient pleinement informés et, par conséquent, capables d'exploiter au mieux les dispositions légales créant de nouvelles opportunités dans tout le marché intérieur de l'UE, plus particulièrement lorsque la libre prestation de services est en jeu, les dispositions à cet égard risquant d'être moins connues. Dans le même temps, les membres de la FEE devront veiller à ce que les obligations et les responsabilités de tous les prestataires de services soient clairement énoncées, dans un souci de défense de l'intérêt général. C'est en gardant ces deux points à l'esprit que le présent document a été préparé.

STRUCTURE DU DOCUMENT

Le cadre réglementaire de l'Union européenne est issu du Traité fondateur ⁽³⁾, des décisions de la Cour de justice des communautés européennes et de la législation spécifique de l'UE, qui peut être de nature sectorielle ou horizontale. Les dispositions du Traité ont établi des concepts fondamentaux, lesquels ont ensuite été interprétés à travers les décisions de la Cour de justice des communautés européennes, puis introduits dans la législation européenne.

La partie I du document traite des principes fondamentaux liés à la profession d'expert comptable, nés du Traité fondateur et introduits dans la législation, en faisant dûment référence à la Cour de justice des communautés européennes. Etant donné l'impact des textes de loi contraignants de l'UE sur la profession d'expert comptable, cette première partie indique leurs larges champs d'application ainsi que leurs interactions.

Les parties II et III examinent d'un point de vue plus pratique la mise en œuvre des principes législatifs en ce qui concerne des activités et affaires spécifiques au sein de la profession, la partie II étant axée sur l'établissement et la partie III sur la prestation de services.

La partie IV tire des conclusions provisoires de l'analyse juridique et pratique de la législation européenne et résume les questions en suspens nécessitant une orientation plus poussée sur le plan juridique.

Afin de faciliter la lecture de ce document, une liste des textes (juridiques) officiels cités est fournie au début.

⁽³⁾ Traité instituant la Communauté européenne (version consolidée) *Journal officiel* C 325 du 24 décembre 2002

TEXTES OFFICIELS MENTIONNES DANS LE RAPPORT

- Traité instituant la Communauté européenne, en particulier les articles 43 à 50 (version consolidée – *Journal officiel C 325 du 24 décembre 2002*). Ci-après dénommé «le Traité».
- Directive 89/48/CEE du Conseil du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans (*Journal officiel L 19 du 24 janvier 1989*). Ci-après dénommée «directive 89/48/CEE».
- Directive 2000/31/CE du Parlement Européen et du Conseil du 8 juin 2000 relative à certains aspects juridiques de la société de l'information, et notamment du commerce électronique, dans le marché intérieur (*Journal officiel L.178 du 17 juillet 2000*). Ci-après dénommée «directive sur le commerce électronique».
- Directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles (*Journal officiel L.255 du 30 septembre 2005*). Ci-après dénommée «directive RQP».
- Directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil (*Journal officiel L.157 du 9 juin 2006*). Ci-après dénommée «directive concernant les contrôles légaux des comptes».
- Directive 2006/123/CE du parlement européen et du conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur (*Journal officiel L.376 du 27 décembre 2006*). Ci-après dénommée «directive sur les services».

I. APERÇU DU CADRE REGLEMENTAIRE

1. *Quelques concepts essentiels et définitions juridiques*

1.1. *Concept de services*

1. Aux fins de la présente étude, le concept de services est défini conformément au droit communautaire et plus particulièrement en référence à l'article 50 du Traité instituant la Communauté européenne ⁽⁴⁾. De plus, l'article indique expressément que les *activités des professions libérales* sont comprises dans la définition des services (voir § 10-14).

Article 50, Traité de l'UE

Au sens du présent traité, sont considérées comme services les prestations fournies normalement contre rémunération, dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes.

Les services comprennent notamment: (...) (d) les activités des professions libérales

2. La Cour de justice des communautés européennes a interprété cette disposition du Traité dans un certain nombre de jugements ⁽⁵⁾ qui soulignent qu'un service est une activité économique non salariée exercée normalement contre rémunération ⁽⁶⁾. Les conséquences pour les employés sont importantes: les législations nationales en matière de travail ne sont pas affectées par les dispositions juridiques de l'UE traitant de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services.
3. Il est important de préciser que chaque initiative législative spécifique de l'UE (par exemple, les directives) concernant les services définit avec précision son champ d'application dans le cadre du concept général de «services», tel qu'énoncé dans le Traité. Le Traité ne mentionne aucune exception pour certains types d'activités économiques du fait, par exemple, qu'elles relèveraient des services d'intérêt général. Toutefois, des exceptions à l'application du droit communautaire peuvent être stipulées dans le champ d'application de la législation spécifique, sous réserve de conformité avec les principes du Traité.

1.2. *Liberté d'établissement et libre prestation de services au sein de l'UE*

4. En liaison directe avec la libre circulation, le Traité aborde les concepts de liberté d'établissement et de libre prestation de services. En particulier, ces concepts sont fondés sur la levée, dans le premier cas, des restrictions à la liberté d'établissement de ressortissants d'un Etat membre dans un autre Etat membre et, dans le deuxième cas, des restrictions à la libre

⁽⁴⁾ Anciennement article 60 du Traité de Rome

⁽⁵⁾ Voir en particulier les affaires jointes C-286/82 et 26/83 *Luisi & Carbone* [1984] Recueil 377 §9 et l'affaire C-159/90 *Grogan* [1991] Recueil I-4685 §17. On trouvera un examen approfondi de la jurisprudence dans le «Guide de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes relative aux articles 49 et s. du Traité CE – La libre prestation de services» publié par la Commission européenne en 2001 et disponible sur le site Internet de l'Union européenne http://ec.europa.eu/internal_market/services/principles_fr.htm

⁽⁶⁾ Définition donnée dans la directive sur les services dans le marché intérieur – Art. 4 (1)

prestation de services au sein de l'UE sans établissement dans l'Etat membre où les services sont fournis.

5. Les articles 43 et 49 du Traité définissent ces principes ⁽⁷⁾:

Article 43, Traité de l'UE

Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un Etat membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Article 49, Traité de l'UE

Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté sont interdites à l'égard des ressortissants des Etats membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Conseil, statuant à la majorité qualifiée sur proposition de la Commission, peut étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un Etat tiers et établis à l'intérieur de la Communauté.

6. Le concept d'établissement exige, en temps normal, une infrastructure stable à partir de laquelle la prestation de services est effectuée pendant une période indéterminée, comme il est confirmé dans l'article 4.5. de la directive 2006/123/CE sur les services ⁽⁸⁾. Les caractéristiques de la prestation de services ont fait l'objet de plusieurs clarifications par la Cour de justice européenne (CJE), donnant lieu à une définition fondée sur la nature temporaire et occasionnelle de la prestation de services.

⁽⁷⁾ Dans le présent document, l'expression «libre prestation de services» doit être entendue dans son acception technique utilisée à l'article 49 du Traité UE et interprétée par différents arrêts de la Cour de justice des communautés européennes. Par conséquent, il est entendu que la libre prestation de services est fournie par un prestataire de services qui n'est pas établi dans l'Etat membre où le service est fourni.

⁽⁸⁾ Cet article de la directive sur les services s'inscrit dans le droit fil de l'arrêt CJE du 20 mai 1992 - Claus Ramrath contre le Ministre de la Justice, et l'Institut des réviseurs d'entreprises (C-106/91 Recueil [1992] I-03351). La Cour de justice des communautés européennes a déclaré: «Les articles 48 et 59 du Traité ne s'opposent pas à ce qu'un Etat membre subordonne, sur son territoire, l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises par une personne déjà habilitée à exercer cette profession dans un autre Etat membre à des conditions objectivement nécessaires pour garantir l'observation des règles professionnelles et, concernant la permanence d'une infrastructure pour l'accomplissement des travaux, la présence effective dans cet Etat membre et le contrôle de l'observation des règles déontologiques, à moins que le respect de telles règles et conditions ne soit déjà garanti à travers un réviseur d'entreprises, personne physique ou morale, établi et agréé sur ce territoire et au service duquel est placé, pour la durée des travaux, celui qui entend exercer la profession de réviseur d'entreprises.»

7. L'affaire Gebhard ⁽⁹⁾ est une décision qui fait date pour avoir marqué la distinction entre établissement et prestation de services. Dans cette affaire, la Cour a statué qu'un ressortissant d'un Etat membre qui, de façon stable et continue, exerce une activité professionnelle dans un autre Etat membre où, à partir d'un domicile professionnel, il s'adresse, entre autres, aux ressortissants de cet Etat, relève du chapitre du Traité relatif au droit d'établissement et non de celui relatif aux services.

Dans l'affaire Gebhard, la Cour a ajouté: «Le caractère temporaire de la prestation de services est à apprécier en fonction de sa durée, de sa fréquence, de sa périodicité et de sa continuité. Il n'exclut pas la possibilité pour le prestataire de services, au sens du traité, de se doter, dans l'Etat membre d'accueil, de l'infrastructure, y compris un bureau, un cabinet ou une étude, nécessaire aux fins de l'accomplissement de sa prestation.»

8. Ce point a été approfondi lors d'une affaire d'application du droit entamée en 2001 par la Commission européenne, qui a précisé que le critère décisif aux fins de l'application du chapitre du Traité relatif aux services à une activité économique est donc l'absence de caractère stable et continu de la participation de l'intéressé à la vie économique de l'Etat membre d'accueil ⁽¹⁰⁾.

Confirmant les précédentes interprétations, dans l'affaire Schnitzer de 2005, la Cour a statué que: «Le seul fait qu'un opérateur économique établi dans un Etat membre fournisse des services identiques ou similaires de manière répétée ou plus ou moins régulière dans un autre Etat membre sans y disposer d'une infrastructure lui permettant d'y exercer de façon stable et continue une activité professionnelle et, à partir de ladite infrastructure, de s'adresser, entre autres, aux ressortissants de cet Etat membre, ne saurait suffire à le considérer comme établi dans ledit Etat membre ⁽¹¹⁾».

9. En plus de la distinction entre établissement et prestation de services, la Cour a également reconnu dans l'affaire Ramrath (voir note de bas de page 8) que, compte tenu de la nature particulière de certaines activités, on ne saurait considérer comme incompatible avec le Traité l'imposition d'exigences spécifiques motivées par l'application des règles régissant ces types d'activités, lorsque ces exigences sont justifiées et qu'elles s'appliquent à toute personne ou entreprise exerçant lesdites activités sur le territoire de l'Etat en question. Etant donné que, dans cette affaire, le problème était lié à la situation spécifique d'un réviseur d'entreprises, la Cour a statué que «... des exigences tenant à l'existence d'une infrastructure sur le territoire et à la présence effective du réviseur apparaissent justifiées pour assurer la protection de cet intérêt» (§ 35). Cet arrêt vient étayer les références spécifiques de la directive concernant les contrôles légaux des comptes et de la directive sur les services, confirmant que le contrôle légal des comptes n'est pas soumis aux régimes de prestation de services (voir § 60 et 62-65).

⁽⁹⁾ Arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard contre Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94, Recueil [1995] I-04165

⁽¹⁰⁾ Affaire C-131/01 Commission contre Italie [2001], Recueil I-1659)

⁽¹¹⁾ Affaire C-215/01, Schnitzer [2003] Recueil I-14847

1.3. Profession réglementée

10. La définition d'une profession réglementée est fondamentale pour l'application de la législation européenne en matière de libre circulation. Comme indiqué dans la partie ci-dessous, la directive RQP offre la référence juridique la plus pertinente et la plus directe (voir § 20-52). Cette définition est issue d'un arrêt de la Cour de justice européenne de 1994, qui stipule «qu'une profession ne saurait être qualifiée de réglementée lorsque, dans l'Etat membre d'accueil, aucune disposition législative, réglementaire ou administrative ne régit l'accès à cette profession, son exercice ou l'une de ses modalités d'exercice, même si l'unique formation qui y conduit consiste en des études d'enseignement supérieur d'au moins quatre ans et demi, sanctionnées par un diplôme, et que, en conséquence, seuls les titulaires de ce diplôme d'enseignement supérieur se présentent normalement sur le marché du travail et y exercent cette profession»⁽¹²⁾.
11. Il est important de reconnaître la distinction entre une profession réglementée et une activité réglementée, ainsi que le fait que les deux peuvent être combinées. Si une activité est réservée aux professionnels membres d'un ordre professionnel en vertu d'une loi, d'une règle ou d'une disposition administrative, ceux-ci sont membres d'une profession réglementée. Si le titre professionnel est réservé par une loi, une règle ou une disposition administrative aux membres d'un ordre professionnel, ceux-ci appartiennent à une profession réglementée. Dans ce dernier cas, un membre de la profession peut exercer des activités non réglementées de même que des activités réglementées. En revanche, si un ordre professionnel n'est pas régi par le droit, ne bénéficie pas d'une protection juridique ou administrative pour son titre professionnel et n'exerce pas d'activités réservées, les membres de cet ordre professionnel ne sont pas membres d'une profession réglementée.
12. Certaines activités exercées par des experts-comptables peuvent être considérées comme étant des services d'affaires. Si un prestataire de services est membre d'une profession réglementée, il est soumis à des règles professionnelles d'éthique, de conduite et de diligence, qui peuvent différer de celles auxquelles on peut s'attendre chez d'autres intervenants du marché. Par conséquent, la FEE considère que les professions réglementées ne peuvent être pleinement assimilées à des services d'affaires.
13. Cependant, comme en témoigne l'analyse détaillée dans la suite de la présente étude, le législateur européen a adopté une approche pour traiter les différences d'attribution, selon les Etats membres, du statut de profession réglementée, qui en pratique peut également s'appliquer aux activités exercées par les professionnels. Dans le but de faciliter l'exercice de la libre circulation, cette approche accorde une certaine reconnaissance des qualifications reconnues et de l'expérience pratique acquise et détenue en dehors du cadre d'une profession réglementée, mais comprend également certaines mesures de protection afin de préserver l'intérêt général (voir § 16-19).
14. Il convient également de citer la reconnaissance juridique - dans l'annexe 1 de la directive RQP - du statut particulier des professions réglementées que le législateur européen reconnaît aux ordres professionnels du Royaume-Uni et de la République d'Irlande (y compris les organismes concernés membres de la FEE dans ces deux pays). Cette reconnaissance est également faite à

⁽¹²⁾ Arrêt de la Cour de justice européenne du 1^{er} février 1996, Georgios Aranitis contre Land Berlin, Affaire C-164/94. Recueil [1996] I-00135

la lumière des règles particulières d'accès au marché au Royaume-Uni et en République d'Irlande pour les professions concernées.

1.4. Profession libérale

15. Le processus d'adoption de la directive RQP (examinée en détail dans la partie suivante) a donné lieu à un large débat sur les caractéristiques d'une profession libérale. La définition clé se trouve dans le considérant 43 de la directive RQP qui permet de faire la distinction entre une profession libérale qui offre des «services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public», et d'autres professions qui pourraient offrir, par exemple, des services d'artisanat.

Cependant, il importe de souligner que la définition n'est accompagnée d'aucun traitement juridique séparé ou spécifique.

A cet égard, le considérant 43 de la directive RQP stipule: «Dans la mesure où elles sont réglementées, la présente directive couvre aussi les professions libérales, c'est-à-dire, au sens de cette directive, toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public.»

L'article 2 confirme également l'application de la RQP aux professions libérales.

1.5. Formation requise et reconnaissance mutuelle

16. Le Traité confirme le droit des Etats membres de fixer leurs propres critères de formation, en ce qui concerne les professions et, de manière plus générale, la formation elle-même.

La relation entre l'exercice de ces droits et les droits de liberté d'établissement et de libre prestation de services est fondée sur l'équivalence et la reconnaissance mutuelle. C'est ce qu'a interprété l'arrêt CJCE de 1977, confirmant que l'Etat membre ne peut exiger d'une personne souhaitant appliquer la libre circulation qu'elle possède un diplôme national prescrit par la législation de l'Etat membre d'établissement⁽¹³⁾.

17. En effet, le principe fondamental sur lequel la Communauté s'appuie est celui permettant à un professionnel migrant d'avoir accès, dans un Etat membre d'établissement, à la même profession que celle pour laquelle il est qualifié dans son Etat membre d'origine.
18. Le Traité est également interprété comme exigeant qu'un Etat membre, auquel une demande d'accès à une profession réglementée est présentée, examine dans quelle mesure les connaissances et les qualifications obtenues par le demandeur dans son pays d'origine correspondent à celles exigées sur le territoire dans lequel il présente sa demande. Cela a été confirmé par l'affaire CJCE de 1991, qui a précisé qu'un Etat membre a le droit d'examiner dans quelle mesure les connaissances et les qualifications obtenues par la personne concernée

⁽¹³⁾ Arrêt CJE du 28 avril 1977 dans l'affaire 71/76 Recueil [1977] p. 00765

dans son pays d'origine correspondent à celles exigées dans l'Etat membre d'établissement. Si ces diplômes ne correspondent que partiellement, les autorités nationales en question peuvent exiger de la personne concernée qu'elle prouve avoir acquis les connaissances et les qualifications manquantes.

19. La CJCE a apporté d'autres clarifications concernant le mécanisme d'évaluation, dans un arrêt de 1992, statuant:

«Les autorités d'un Etat membre, saisies d'une demande d'autorisation d'exercer cette profession introduite par un ressortissant d'un autre Etat membre, qui est en possession d'un diplôme ou d'un titre relatif à l'exercice de cette même profession dans son Etat d'origine, sont tenues d'examiner dans quelle mesure les connaissances et qualifications attestées par les diplômes ou titres professionnels acquis par l'intéressé dans son Etat d'origine correspondent à celles exigées par la réglementation de l'Etat d'accueil»⁽¹⁴⁾.

L'application de ces décisions au moyen de dispositions légales est abordée dans les parties suivantes.

2. *Aperçu des dispositions législatives spécifiques de l'UE*

2.1. *La directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles et le remplacement du système général antérieur*

a) *Introduction*

20. La directive (2005/36/CE) relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles (directive RQP) a été adoptée le 7 septembre 2005. Les Etats membres sont tenus de transposer la directive d'ici le 20 octobre 2007 au plus tard.

La directive RQP représente le point culminant des efforts significatifs consentis depuis trois décennies pour transposer les principes de liberté d'établissement et de libre prestation de services du Traité UE et des arrêts de la CJCE dans des dispositions législatives pratiques destinées aux professions. Plus spécifiquement, la RQP représente l'achèvement d'un processus lancé en 2002 à la Commission européenne, pour simplifier et consolider en un texte juridique, dans la mesure du possible, le système des directives existantes destinées aux professions et pour introduire quelques dispositions modernisées⁽¹⁵⁾.

Pour faciliter les références concernant la profession d'expert comptable, on peut dire que la directive RQP remplace la directive 89/48/CEE qui réglementait auparavant la reconnaissance de la profession, tandis que le contrôle légal des comptes fait maintenant l'objet d'une directive à part, qui fait référence à la directive RQP s'agissant de certains aspects procéduraux (voir § 20-24 et 56-59). (Lorsqu'il est fait référence à la directive 89/48/CEE, il est entendu que cette directive sera abrogée par la directive RQP dès que cette dernière aura été transposée, comme stipulé à l'article 62 de la directive RQP.)

⁽¹⁴⁾ Arrêt CJE du 7 mai 1992, Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria contre Borrell et autres Case C-104/91, Recueil [1992] I-03003; voir également l'arrêt du 30 novembre 1995, Gebhard contre Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, C-55/94, Recueil [1995] I-04165.

⁽¹⁵⁾ Certaines professions ne sont pas concernées par cet exercice législatif, notamment les avocats.

L'article 1 de la directive RQP fixe le principal objectif de la directive:

Article 1, directive RQP

La présente directive établit les règles selon lesquelles un Etat membre qui subordonne l'accès à une profession réglementée ou son exercice, sur son territoire, à la possession de qualifications professionnelles déterminées (ci-après dénommé «Etat membre d'accueil») reconnaît, pour l'accès à cette profession et son exercice, les qualifications professionnelles acquises dans un ou plusieurs autres Etats membres (ci-après dénommé(s) «Etat membre d'origine») et qui permettent au titulaire desdites qualifications d'y exercer la même profession.

21. Pour aider à comprendre l'impact sur la profession, il peut être utile de distinguer entre les domaines dans lesquels la directive RQP consolide (c.-à-d. ne modifie pas) les exigences légales existantes et ceux dans lesquels la directive RQP modernise et par conséquent modifie les exigences légales.
 22. En ce qui concerne la liberté d'établissement, aucune modification fondamentale n'est apportée au régime précédent: l'objectif demeure celui de permettre à un professionnel migrant d'avoir accès, dans un Etat membre d'accueil, à la même profession que celle pour laquelle il est qualifié dans son Etat membre d'origine. Pour cette raison, un résumé des mécanismes établis par la législation précédente et introduits dans le nouveau texte de la RQP est proposé aux paragraphes ci-dessous traitant des textes juridiques ayant précédé la RQP.
 23. S'agissant de la libre prestation de services, la directive RQP introduit quelques éléments importants (voir § 40-42). Ils sont également traités, sur le plan de la mise en œuvre pratique, dans les parties suivantes du présent document.
 24. La directive RQP ne concerne que les individus et ne couvre pas la libre circulation des entités juridiques. Il est également important de préciser que la libre circulation des contrôleurs légaux fait maintenant l'objet d'un instrument législatif distinct: la directive concernant les contrôles légaux des comptes (voir § 53-60).
- b) *RQP: champ d'application et relation avec les autres textes du droit communautaire*
25. La directive RQP comprend, à l'article 2.3, une disposition visant à préciser la sécurité juridique par rapport à d'autres textes législatifs du droit communautaire.

Article 2.3, directive RQP

Lorsque, pour une profession réglementée déterminée, d'autres dispositions spécifiques concernant directement la reconnaissance des qualifications professionnelles sont prévues dans un instrument distinct du droit communautaire, les dispositions correspondantes de la présente directive ne s'appliquent pas.

26. Il est à noter également que la directive RQP ne s'applique qu'aux ressortissants de l'UE - et que les dispositions relatives à la reconnaissance des qualifications hors UE (pays tiers) ne s'appliquent que lorsque celles-ci sont détenues par des ressortissants de l'UE. Selon l'article 49 du Traité, le législateur européen doit décider séparément d'étendre aux ressortissants de pays tiers, dans toute l'UE, les droits accordés aux ressortissants de l'UE ⁽¹⁶⁾. Les législateurs nationaux peuvent décider d'étendre ainsi ces droits sur leur propre territoire, mais l'application dans toute l'UE ne peut être décidée qu'au niveau de la Communauté européenne.

c) *Définition d'une profession réglementée dans la directive RQP*

27. La directive RQP laisse à l'Etat membre la responsabilité de déterminer si une activité professionnelle doit ou non être réglementée - c.-à-d. être soumise en vertu d'une loi, d'une règle ou d'une disposition administrative, à la possession d'une qualification professionnelle - et si tel est le cas, de décider du niveau, de la structure et du contenu de la formation.

Le considérant 11 traite du droit pour les Etats membres de fixer le niveau minimal de formation, tandis que la définition d'une profession réglementée est donnée à l'article 3 de la directive, qui est conforme à l'arrêt CJCE de 1996 (voir § 10-14).

Considérant 11, Directive RQP

Les Etats membres devraient conserver la faculté de fixer le niveau minimal de qualification nécessaire dans le but de garantir la qualité des prestations fournies sur leur territoire.

Art.3.1a, Directive RQP

«Profession réglementée»: une activité ou un ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice ou une des modalités d'exercice est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de qualifications professionnelles déterminées; l'utilisation d'un titre professionnel limitée par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives aux détenteurs d'une qualification professionnelle donnée constitue notamment une modalité d'exercice.

Lorsque la première phrase n'est pas d'application, une profession visée au paragraphe 2 est assimilée à une profession réglementée.

28. La référence à l'article 3.1a ci-dessus concerne le statut des professions réglementées accordé aux ordres professionnels au Royaume-Uni et en République d'Irlande (y compris les organismes concernés membres de la FEE) ⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁶⁾ Voir les applications dans la directive 2003/109/CE du 25 novembre 2003 relative au statut des ressortissants de pays tiers résidents de longue durée et la directive 2004/38/CE du 29 avril 2004 relative au droit des citoyens de l'Union et des membres de leurs familles de circuler et de séjourner librement sur le territoire des Etats membres, modifiant le règlement (CEE) n° 1612/68.

⁽¹⁷⁾ Ces organismes non seulement remettent des attestations de qualifications reconnues à leurs membres, mais veillent à ce que ces derniers respectent les règles déontologiques qu'ils prescrivent tout en jouissant du droit d'utiliser un titre ou une abréviation ou de bénéficier d'un statut correspondant à l'une de ces qualifications reconnues (Article 3.3 de la directive RQP).

d) *Antécédents de la RQP: la liberté d'établissement et le système général (y compris la 89/48/CEE)*

1° *Commentaires d'ordre général*

29. Durant les premières phases d'établissement des règles communautaires sur la libre circulation s'agissant des professions, la Commission européenne a travaillé en collaboration avec différentes professions pour mettre au point des directives «sectorielles» spécifiques à chaque situation, définissant les conditions formelles à remplir pour permettre la libre circulation, à savoir l'établissement dans un autre Etat membre. Les architectes, les dentistes, les pharmaciens et les sages-femmes figurent parmi les personnes ayant été soumises à une directive sectorielle⁽¹⁸⁾.

Cependant, la profession d'expert comptable n'étant pas très uniforme d'un Etat membre à un autre en raison de la large gamme d'activités exercées par ses membres, elle a été jugée inappropriée pour une directive sectorielle à des fins de libre circulation.

Notamment en raison de la situation de la profession d'expert comptable, les instances européennes en sont venues à la conclusion que des directives sectorielles pour toutes les professions n'étaient pas envisageables. Un changement de politique a donc suivi, entraînant la création de ce que l'on a appelé le système général.

2° *Le système général et les niveaux de qualification*

30. Le système général était une approche globale composée de trois directives distinctes, sur trois niveaux, fondées sur des critères de durée des études.

Sa structure reposait sur l'hypothèse selon laquelle si une personne est qualifiée dans un Etat membre pour exercer une profession donnée, elle doit être autorisée à exercer cette même profession sur tout le territoire de la Communauté européenne. Cette approche obligeait un Etat membre à faire preuve de confiance à l'égard de la formation dispensée dans les autres Etats membres, sur la base d'un critère de durée des études qui devait être rempli pour autoriser la libre circulation du professionnel migrant par le biais de l'établissement.

3° *Directive 89/48/CEE relative au système général concernant directement les instituts membres de la FEE*

31. La plus importante des trois directives du système général pour les instituts membres de la FEE était la directive 89/48/CEE relative à la reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans⁽¹⁹⁾.

⁽¹⁸⁾ La profession d'avocat a également été soumise à une directive séparée visant à favoriser la libre circulation, mais cette législation ne fait pas l'objet du présent document, puisqu'elle ne fait pas partie de la consolidation menant à la directive RQP.

⁽¹⁹⁾ JO 24.01.1989 n° L 19, p. 16.

Ce niveau était le plus élevé des directives du système général, et celui dans lequel les qualifications des instituts membres de la FEE s'inscrivaient tant pour les services de contrôle légal des comptes que pour les autres services réglementés fournis par la profession.

La FEE a accueilli favorablement cette directive, illustrant l'heureuse alliance de la libéralisation en matière de libre circulation et de la protection de l'intérêt général ⁽²⁰⁾.

4° *Le mécanisme de compensation dans la directive 89/48/CEE*

32. En ce qui concerne l'intérêt général et en conformité avec le principe du système général établissant une confiance mutuelle entre les Etats membres en matière de formation à des fins d'établissement, la directive 89/48/CEE a reconnu que d'importantes différences pouvaient exister d'un Etat membre à un autre concernant la formation pour l'exercice d'une profession, même à durée d'études égale. En particulier, ceci pourrait être dû à des spécificités et des exigences nationales (pour la profession d'expert comptable, cette observation était pertinente, par exemple, pour le droit fiscal et le droit des sociétés).
33. Pour cette raison, la directive a introduit des dispositions afin que le migrant «compense» de telles différences soit par une épreuve d'aptitude soit par une période d'adaptation. En conséquence, il a été demandé aux Etats membres de mettre en place des structures destinées à l'examen de chaque demande de reconnaissance dotées également des garanties procédurales appropriées pour toute exigence de compensation nécessaire ⁽²¹⁾.
34. L'étude, intitulée *Libéralisation de la profession d'expert comptable*, réalisée par la FEE en 1999 soutenait que l'épreuve d'aptitude est le mécanisme le plus efficace pour permettre aux professionnels migrants demandeurs d'obtenir la qualification du pays d'accueil de la façon la moins onéreuse possible.

La FEE a confirmé sa position dans son document de 2002, intitulé *Accès à la profession d'expert comptable et de commissaire aux comptes - Une étude comparative*, faisant remarquer que l'épreuve d'aptitude est le mécanisme de compensation utilisé dans tous les Etats membres, aussi bien pour les activités de contrôle légal des comptes que pour les autres activités de la profession d'expert comptable, afin d'assurer une connaissance adéquate des lois et règlements de l'Etat membre d'accueil.

e) *Directive RQP: maintien du système général, objectifs et principes en matière d'établissement*

35. Comme nous l'avons mentionné ci-dessus (voir § 22), la directive RQP n'a pas modifié fondamentalement les objectifs ni les exigences en matière d'établissement, bien que, comme indiqué aux paragraphes 79-81 ci-dessous, certaines petites modifications pratiques de nature administrative aient été apportées.

⁽²⁰⁾ FEE, «Libéralisation de la profession d'expert comptable en Europe», mars 1999, p. 48

⁽²¹⁾ Voir le rapport susmentionné sur l'état d'application du système général, p. 3

36. Les objectifs de la directive RQP en matière d'établissement sont indiqués à l'article 4:

Article 4, Directive RQP

Effets de la reconnaissance

1. La reconnaissance des qualifications professionnelles par l'Etat membre d'accueil permet au bénéficiaire d'accéder dans cet Etat membre à la même profession que celle pour laquelle il est qualifié dans l'Etat membre d'origine et de l'y exercer dans les mêmes conditions que les nationaux.

2. Aux fins de la présente directive, la profession que veut exercer le demandeur dans l'Etat membre d'accueil est la même que celle pour laquelle il est qualifié dans son Etat membre d'origine si les activités couvertes sont comparables.

- f) *Directive RQP et maintien du principe de confiance mutuelle, des niveaux de qualification et des mécanismes de compensation du système général*

37. En poursuivant les objectifs de reconnaissance, la directive RQP a maintenu le principe fondamental de confiance mutuelle entre les Etats membres en matière de formation à des fins d'établissement, tel que fondé sur les niveaux de référence définis par des critères de durée d'études.

La RQP a introduit de nouvelles définitions des niveaux, ainsi qu'un niveau supplémentaire de durée plus longue; mais, à des fins de reconnaissance en cas d'établissement, la directive a conservé les principaux principes et accords de reconnaissance des directives du système général. La directive RQP précise, dans le considérant 14, qu'aucun changement n'est apporté au mécanisme de reconnaissance établi par les directives 89/48/CEE et 92/51/CEE; comme nous l'avons souligné, la directive 89/48/CEE est la directive de référence pour les organismes membres de la FEE.

38. Les dispositions autorisant des mesures de compensation ont également été maintenues dans la directive RQP, notamment la disposition permettant au migrant de choisir entre une épreuve d'aptitude et une période d'adaptation. Cependant, un certain nombre de références dans la directive RQP permettraient à un Etat membre de déroger à l'octroi de ce choix, sur la base d'une exigence impérative dans l'intérêt général.

Plus précisément, la directive RQP fait également référence à des dérogations pour des professions dont l'exercice requiert des connaissances précises du droit national et dans le cadre desquelles la prestation de services de conseil et/ou d'assistance en matière de droit national représente un aspect essentiel et constant. Dans de tels cas, les Etats membres peuvent décider si le mécanisme de compensation qu'il convient d'appliquer est une période d'adaptation ou une épreuve d'aptitude.

39. La FEE confirme le point de vue exprimé en 2002 concernant les avantages de l'épreuve d'aptitude pour tous les domaines des activités de la profession (voir § 34).

g) *Directive RQP: nouvelles dispositions ayant un impact sur la profession*

40. Le processus d'adoption de la RQP est devenu plus complexe; en effet, la nouvelle directive proposée ne constituait pas uniquement une simplification et une consolidation des textes législatifs précédents mais introduisait également de nouveaux éléments. Comme indiqué de façon détaillée ci-dessous (voir § 41-52), ces éléments ont trait à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services.
41. Pour ce qui est de la liberté d'établissement, l'élément le plus débattu porte sur les droits de reconnaissance à accorder aux demandeurs ressortissants d'autres Etats membres où la profession ou l'activité n'est pas réglementée (voir § 44) et qui souhaitent s'établir dans des Etats membres qui eux exercent une telle réglementation.

S'agissant de la libre prestation de services, la RQP introduit un nouveau régime de prestation de services transfrontalière d'un Etat membre de l'UE à un autre, qui prévoit des droits de reconnaissance permettant à un prestataire de services exerçant dans un Etat membre non réglementé d'exercer dans un Etat membre réglementé, de même qu'à un prestataire de services exerçant dans un Etat membre réglementé d'exercer dans un autre Etat membre réglementé.

42. La RQP introduit également de nouvelles exigences afin de faciliter la mobilité des migrants, y compris la création de points de contact (voir § 43).

h) *Directive RQP: points de contact*

43. Parmi les dispositions visant à aider les migrants, la directive RQP (article 57) inclut l'exigence faite aux Etats membres de créer des points de contact dans chaque Etat membre et un réseau de points de contact ayant pour mission de fournir aux citoyens des informations et une assistance.

La désignation d'un point de contact dans chaque Etat membre au sein de ce réseau n'affecte en rien l'organisation des compétences au niveau national. En particulier, elle n'empêche pas la désignation, à l'échelle nationale, de plusieurs bureaux, le point de contact à l'intérieur du réseau susmentionné étant chargé d'assurer la coordination avec les autres bureaux et de communiquer au citoyen, s'il y a lieu, les coordonnées du bureau compétent.

i) *Directive RQP: liberté d'établissement – dispositions à l'intention des demandeurs dont la profession n'est pas réglementée*

44. Comme nous l'avons déjà souligné, le législateur européen reconnaît la diversité des approches réglementaires et des règles d'accès au marché dans les différents Etats membres où les professions sont concernées.

Pour cette raison et afin d'instaurer la liberté d'établissement (de même que la libre prestation de services - voir § 51), la directive RQP comprend des dispositions, à l'article 13, paragraphe 2, qui accordent l'accès à une profession et son exercice «aux demandeurs qui ont exercé à temps plein la profession [...] pendant deux ans au cours des dix années précédentes dans un autre Etat membre qui ne réglemente pas cette profession, à condition qu'ils détiennent une ou plusieurs attestations de compétences ou un ou plusieurs titres de formation». Comme pour les demandeurs ressortissants d'un Etat membre où la profession est réglementée, un mécanisme de compensation pourrait être appliqué.

j) *Directive RQP: liberté d'établissement – plates-formes communes*

45. En liaison directe avec la liberté d'établissement (mais avec des conséquences potentielles plus importantes), l'article 15 de la directive RQP introduit le concept de «plates-formes communes».

Elles sont définies comme étant un ensemble de critères de qualifications professionnelles qui compensent les différences substantielles qui ont été constatées entre les exigences de formation dans les différents Etats membres pour une profession déterminée.

Sur la base de cette plate-forme commune, la directive prévoit que l'Etat membre d'accueil renonce à l'application des mesures de compensation dans le cas d'un professionnel migrant souhaitant s'établir.

46. Il est important de souligner, cependant, que la plate-forme commune n'est pas obligatoire et qu'il appartient aux professions respectives de prendre en considération son éventuelle faisabilité.
47. La FEE estime qu'une plate-forme commune, telle que définie dans la directive, n'est pas réalisable pour la profession d'expert comptable, en raison de la grande diversité d'activités des membres de la profession comptable en Europe, ainsi que des différences d'un pays à l'autre, s'agissant du droit fiscal et du droit des sociétés.
48. En marge des plates-formes communes de la directive, les instituts membres de la FEE travaillent de concert à un projet de contenu commun visant à unifier, autant que possible, les qualifications professionnelles de niveau d'entrée des instituts participants. Le projet cherche à fixer un maximum d'éléments communs de qualification professionnelle tout en conservant les éléments nationaux spécifiques à chaque pays.

k) *Directive RQP: libre prestation de services au sein de l'UE*

49. Comme nous l'avons déjà souligné, les articles de la directive RQP portant sur la libre prestation de services ont considérablement attiré l'attention durant le processus d'adoption de l'UE.

Ces articles font référence aux arrêts de la CJE et s'y conforment; ils prévoient que les Etats membres permettent la libre prestation de services transfrontalière sur leur territoire lorsque le prestataire de services est légalement établi dans un autre Etat membre pour y exercer la même profession.

50. La directive stipule (article 5.2) que la prestation de services doit être effectuée sur une base temporaire et occasionnelle, dans le droit fil du concept énoncé dans le Traité et interprété par la Cour de justice des communautés européennes.
51. Ces dispositions contiennent plusieurs éléments importants pour les instituts membres de la FEE, bien que leur impact exact diverge d'un Etat membre à l'autre, en raison des différentes approches réglementaires et règles d'accès au marché concernant les activités de la profession. Dans certains cas, les dispositions exigeront de modifier les pratiques établies.

Les nouvelles dispositions sont les suivantes:

- 1° La libre prestation de services ne sera pas liée à la réussite d'une épreuve d'aptitude, laquelle sera cependant exigée pour un établissement (permanent) (article 5.2, directive RQP).
 - 2° La libre prestation de services dans un Etat membre où la profession est réglementée sera autorisée aussi bien pour les personnes établies dans un Etat membre où la profession est réglementée que pour les personnes établies dans un Etat membre où la profession n'est pas réglementée, à la condition que ces personnes aient exercé cette profession pendant au moins deux années au cours des dix années qui précèdent (article 5.1, directive RQP).
 - 3° Le prestataire de service exerçant la libre prestation de services conservera le titre professionnel du pays d'établissement mais sera soumis aux mêmes règles professionnelles et dispositions disciplinaires dans l'Etat membre d'accueil que celles appliquées aux professionnels qui exercent la profession dans cet Etat membre (article 5.3 directive RQP – voir § 143-144).
 - 4° Les autorités de l'Etat membre ont la possibilité d'exiger du prestataire de services que celui-ci les informe préalablement et qu'il fournisse également une inscription ou un titre d'adhésion provisoire pro forma émanant de l'organisation ou de l'ordre professionnel du pays d'accueil (article 7, directive RQP).
- 52.** Dans les parties suivantes, plusieurs études de cas sont présentées afin d'illustrer les problèmes pratiques qu'entraîne la mise en œuvre des dispositions ci-dessus. Cependant, comme nous l'avons déjà mentionné, ces nouvelles dispositions touchent plus particulièrement les Etats membres qui réglementent, par l'imposition de règles d'accès au marché et autres exigences, des activités spécifiques exercées par les experts-comptables professionnels autres que le contrôle légal des comptes. Dans ces Etats membres, les problèmes de mise en œuvre pratique doivent être réglés par les autorités nationales et les membres de la FEE. Dans les territoires ne possédant pas de telles règles d'accès au marché, les dispositions de la directive RQP dans ces domaines ne sont pas applicables et, par conséquent, les accords en vigueur ne sont pas modifiés.

2.2. La directive concernant les contrôles légaux des comptes

a) Introduction

- 53.** L'UE a adopté en 2006 la directive concernant les contrôles légaux des comptes (2006/43/CE) qui est le principal point de référence juridique pour le contrôle légal des comptes dans l'UE et dans les accords réglementaires de l'UE avec des pays tiers en la matière. La directive concernant les contrôles légaux des comptes a abrogé la huitième directive (84/253/CEE) sur le droit des sociétés du 10 avril 1984, qui fixait les règles régissant l'approbation des personnes responsables des contrôles légaux des comptes en application de la quatrième et de la septième directives sur le droit des sociétés concernant les comptes et les comptes consolidés.

54. La directive concernant les contrôles légaux des comptes fixe des règles précises applicables aux contrôleurs légaux des comptes, dépassant largement la qualification et la formation de ces derniers, et comprenant, entre autres, des dispositions portant sur les normes éthiques et techniques, l'assurance qualité et la surveillance publique.
55. Bien que la directive concernant les contrôles légaux des comptes soit, par conséquent, une directive sectorielle spécialisée, elle ne stipule ni ne soutient que le contrôle légal des comptes doit être considéré et encore moins organisé, dans les Etats membres, comme une activité professionnelle en soi, distincte des autres activités professionnelles des experts-comptables.

b) *Directive concernant les contrôles légaux des comptes: approbation et inscription*

Directive concernant les contrôles légaux des comptes – Approbations des contrôleurs légaux des comptes d'autres Etats membres

Article 3.1

Le contrôle légal des comptes ne peut être réalisé que par des contrôleurs légaux des comptes ou des cabinets d'audit agréés par l'Etat membre qui prescrit le contrôle légal des comptes.

Article 14

Les autorités compétentes des Etats membres fixent les procédures à suivre pour l'agrément des contrôleurs légaux des comptes qui ont été agréés dans d'autres Etats membres. Ces procédures ne peuvent aller au-delà de l'exigence de présenter une épreuve d'aptitude conformément à l'article 4 de la directive 89/48/CEE du Conseil du 21 décembre 1988 relative à un système général de reconnaissance des diplômes d'enseignement supérieur qui sanctionnent des formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans. L'épreuve d'aptitude, qui est réalisée dans une des langues prévues par le régime linguistique en vigueur dans l'Etat membre concerné, porte seulement sur la connaissance adéquate qu'a le contrôleur légal des comptes des lois et des réglementations de l'Etat membre concerné, dans la mesure où cette connaissance est utile pour les contrôles légaux des comptes.

56. La directive concernant les contrôles légaux des comptes exige l'approbation des contrôleurs légaux des comptes par l'Etat membre prescrivant le contrôle légal des comptes (article 3.1) et l'inscription dans un registre public national (article 15.1).

La directive concernant les contrôles légaux des comptes contient des dispositions qui, si elles ne couvrent pas la liberté d'établissement en tant que telle, traitent de l'approbation et de l'inscription des contrôleurs légaux des comptes d'un Etat membre de l'UE à un autre. Elle le fait notamment à l'article 14 qui porte sur les procédures d'approbation des contrôleurs légaux des comptes (migrants) approuvés dans un autre Etat membre. En effet, la directive explique clairement que l'approbation est exigée dans l'Etat membre où le contrôle légal des comptes doit être effectué.

57. La directive concernant les contrôles légaux des comptes aborde l'approbation des contrôleurs légaux des comptes entre les Etats membres et prévaut juridiquement sur la directive RQP en vertu de l'article 2.3 (voir § 40-42). De la même façon, l'article 14 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes traite *uniquement* de l'approbation et non de l'établissement. Qui plus est, l'établissement n'est abordé dans aucun autre article. S'agissant de l'approbation, la directive concernant les contrôles légaux des comptes stipule, comme l'indique le texte mis en évidence ci-dessus, que l'épreuve d'aptitude - une option du système général maintenue dans la

RQP pour les professionnels migrants souhaitant s'établir - doit être employée pour les contrôleurs légaux migrants.

c) *Directive concernant les contrôles légaux des comptes: reconnaissance et liberté d'établissement*

58. En conséquence, la directive concernant les contrôles légaux des comptes est conforme à la huitième directive sur le droit des sociétés, mais avec une évolution sur le plan juridique. La huitième directive sur le droit des sociétés stipulait dans les considérants que «la présente directive ne vise ni la liberté d'établissement ni la libre prestation de services en ce qui concerne les personnes chargées d'effectuer le contrôle légal des documents comptables». Si bien que le système général de la directive 89/48/CEE était applicable aux contrôleurs légaux des comptes souhaitant exercer la liberté d'établissement (et, comme nous l'avons déjà mentionné, la directive 89/48/CEE ne traitait pas de la libre prestation de services).
59. En application du système en vigueur avant 2006, la Cour de justice européenne a conclu, dans l'affaire Ramrath, qu'un Etat membre *peut* exiger une infrastructure et une présence effective dans l'Etat membre (mais non la résidence du professionnel dans le pays) pour exercer une activité professionnelle, si ces exigences sont objectivement nécessaires pour assurer la conformité aux règles de la pratique professionnelle. Toutefois, cette question relève clairement de la compétence de l'Etat membre ⁽²²⁾.

Par conséquent, un Etat membre peut approuver et, dans certains cas, approuve déjà des contrôleurs légaux des comptes sans établissement sur leur territoire, si l'infrastructure n'est pas considérée comme étant nécessaire pour assurer la conformité aux règles applicables aux contrôleurs légaux des comptes, celle-ci pouvant être garantie, par exemple, en contrôlant les visites et à l'aide d'autres méthodes ⁽²³⁾. Etant donné les distinctions entre approbation et établissement, la décision de la Cour de justice des communautés européennes, dans l'affaire Ramrath, peut encore être utile.

Si, en effet, cette décision est toujours applicable, la FEE est d'avis qu'il appartient à un Etat membre de décider si oui ou non une infrastructure stable est exigée dans l'Etat membre où le contrôle légal des comptes est effectué. Cette décision doit être prise dans l'intérêt général et conformément au principe de proportionnalité (voir § 156-158).

La FEE reconnaît sans restrictions que la résidence du professionnel dans l'Etat membre où le contrôle légal des comptes est effectué n'est pas exigée. Il importe de souligner que de tels accords sont distincts de la libre prestation de services sous le titre du pays d'origine, ceux-ci n'étant pas autorisés en matière de contrôle légal des comptes, comme indiqué au paragraphe 60.

⁽²²⁾ «L'Etat membre peut pourvoir à cette tâche en imposant le respect de règles professionnelles justifiées par l'intérêt général, concernant l'honorabilité et l'indépendance des réviseurs d'entreprises et applicables à toute personne exerçant, sur le territoire de cet Etat, la profession de réviseur d'entreprises. A cet égard, des exigences tenant à l'existence d'une infrastructure sur le territoire et à une certaine présence effective du réviseur apparaissent justifiées pour assurer la protection de cet intérêt.» (Affaire C-106/91, Recueil [1992] I-03351, paragraphe 33).

⁽²³⁾ Certains ordres professionnels au Royaume-Uni et en République d'Irlande sont des organismes de surveillance dans ces deux pays et peuvent donc inscrire des contrôleurs légaux des comptes sur les deux territoires. Un contrôleur légal des comptes n'est pas tenu d'avoir une infrastructure dans les deux pays.

d) *Directive concernant les contrôles légaux des comptes: non-application de la libre prestation de services sous le titre de l'Etat membre d'origine*

60. Le considérant 42 de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles indique que «La présente directive s'applique, en ce qui concerne le droit d'établissement et la prestation de services, sans préjudice d'autres dispositions légales spécifiques relatives à la reconnaissance des qualifications professionnelles, telles que celles existant dans le secteur des [...] contrôleurs légaux des comptes». Ceci est confirmé à l'article 3.2. de la RQP, qui stipule que «Lorsque, pour une profession réglementée déterminée, d'autres dispositions spécifiques concernant directement la reconnaissance des qualifications professionnelles sont prévues dans un instrument distinct du droit communautaire, les dispositions correspondantes de la présente directive ne s'appliquent pas».

De plus, l'article 17.13 de la directive sur les services exclut de façon explicite le contrôle légal des comptes de l'article 16 portant sur la libre prestation de services. Cette exclusion vient s'ajouter à celle de l'article 17.6, qui exclut de façon plus générale les professions réglementées concernées par la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles. Par conséquent, elle doit avoir une autre utilité (voir § 62-65).

Dans la directive sur le commerce électronique (voir § 67-69), il est explicitement reconnu que le contrôle légal des comptes n'est pas un service qui peut être fourni de façon transfrontalière ou à l'aide de moyens électroniques.

L'approbation et l'inscription dans l'Etat membre prescrivant le contrôle légal des comptes entraînent l'application du titre et des règles professionnels de cet Etat membre. La FEE maintient que la combinaison des textes mentionnés ci-dessus ne permet pas que le contrôle légal des comptes soit effectué sous le titre de l'Etat membre d'origine, en appliquant les règles de cet Etat membre.

2.3. *La directive sur les services*

a) *Introduction*

61. Comme nous l'avons déjà souligné, l'Union européenne a jugé prioritaire depuis 2002, dans l'élaboration de sa politique, la création d'un véritable marché intérieur des services. Un élément majeur de cette politique a été la directive relative aux services dans le marché intérieur, formellement adoptée le 12 décembre 2006 et visant essentiellement l'important secteur des services.

La directive contient des dispositions légales spécifiques concernant les accords portant sur la liberté d'établissement et la libre prestation de services dans tous les secteurs économiques, sous réserve de dispositions légales existantes exemptant intégralement ou partiellement certains secteurs et activités de services au moyen de directives spéciales, comme par exemple la directive RQP, la directive concernant les contrôles légaux des comptes et la législation en matière de services financiers.

Cependant, la nature spécifique de la relation entre la directive sur les services et certains autres textes législatifs de l'UE est extrêmement complexe et dépasse largement l'objet du présent document. La directive sur les services n'est abordée ici que dans le seul but de clarifier son

impact juridique, pour la profession d'expert comptable, en matière de qualifications, de reconnaissance et de toute question liée à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services.

La FEE a l'intention d'aborder les répercussions majeures de la directive sur les services pour la profession dans une étude distincte.

b) *Primauté juridique: directive sur les services, directive RQP et directive concernant les contrôles légaux des comptes*

62. Le principe de base de la clarté juridique est établi à l'article 3.1 de la directive sur les services, qui stipule: «Si les dispositions de la présente directive sont en conflit avec une disposition d'un autre acte communautaire régissant des aspects spécifiques de l'accès à une activité de services ou à son exercice dans des secteurs spécifiques ou pour des professions spécifiques, la disposition de l'autre acte communautaire prévaut et s'applique à ces secteurs ou professions spécifiques».

La clarté juridique relative aux accords de la profession en matière de liberté d'établissement et de libre prestation de services est abordée plus loin, à l'article 17.6. Cet article précise les circonstances dans lesquelles les dispositions de la directive sur les services portant sur la libre prestation de services ne sont pas applicables, s'agissant de la profession en particulier. Les références en ce sens sont indiquées dans l'encadré ci-dessous:

Article 17.6, directive sur les services

«[L'article 16 ne s'applique pas]...aux matières couvertes par le titre II de la directive 2005/36/CE ainsi qu'aux exigences en vigueur dans l'Etat membre où le service est fourni, qui réservent une activité à une profession particulière»

Article 17.13, directive sur les services

«...aux matières couvertes par la directive 2006/43/CE [...] concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés»

63. A la lumière de ce qui précède, il est clair que la directive RQP et la directive concernant les contrôles légaux des comptes sont les principaux textes législatifs ayant un impact direct sur les aspects de la profession que sont la qualification, la reconnaissance et les questions connexes, visées dans la présente étude.

64. Ceci ne signifie pas pour autant que la directive sur les services ne concerne nullement la profession d'expert comptable, notamment en matière d'établissement. Le principal impact de la directive n'entre pas dans l'objet de la présente étude, mais il est potentiellement important (voir § 66).

65. Pour ce qui est de la distinction faite à l'article 17.6 de la directive sur les services concernant les activités réservées et les matières couvertes par le Titre II de la directive RQP, il est important de préciser que les activités réservées sont le plus souvent exercées dans le cadre d'une profession réglementée relevant de la directive RQP, étant donné que l'accès à la profession réglementée ou son exercice dépend de la possession de qualifications professionnelles spécifiques.

Cependant, dans plusieurs pays, certaines activités d'expert comptable ne s'inscrivent pas dans le cadre d'une profession réglementée (voir étude de cas § 148).

c) *Domaines pertinents pour la profession: futurs points d'attention pour la FEE*

66. Les répercussions de la directive sur les services pour la profession d'expert comptable méritent une étude distincte. En 2007, la Direction générale du Marché intérieur et des services a publié un guide sur la mise en œuvre de la directive sur les services, qui contient des informations utiles que la FEE examinera en détail dans un futur document sur le sujet.

De toute évidence, nombreux sont les domaines de la directive sur les services qui présentent un intérêt particulier pour la profession. Parmi les plus évidents, citons les interdictions concernant ce qui suit:

- Les exigences discriminatoires fondées directement ou indirectement sur la nationalité ⁽²⁴⁾;
- Les règles sur l'interdiction d'établissement dans plus d'un Etat membre ou sur l'inscription aux registres, ordres professionnels ou associations de plusieurs Etats membres;
- Les obligations imposées à un prestataire sur le lieu ou la forme de son principal établissement;
- Les règles concernant la communication commerciale et les règles établissant des tarifs fixes et/ou minimaux.

Parmi les autres dispositions marquantes, nous pouvons citer:

- Les références aux codes de conduite;
- L'obligation imposée aux Etats membres d'évaluer la compatibilité des mesures restrictives sur la forme juridique et l'actionnariat d'une société;
- La nature pluridisciplinaire de la prestation de services;
- Les droits des bénéficiaires des services et les informations que les prestataires de services doivent communiquer, ainsi que l'assurance de responsabilité et les garanties professionnelles;
- Les mesures volontaires d'amélioration de la qualité.

Comme nous l'avons déjà mentionné, dans tous les cas où la profession est concernée, les dispositions de la directive sur les services doivent être lues en se référant à la directive RQP et à la directive concernant les contrôles légaux des comptes, la dernière prévalant sur le plan juridique.

⁽²⁴⁾ La jurisprudence de la CJCE compte déjà plusieurs exemples de telles discriminations interdites. Par exemple, dans la décision du 13 juillet 1993 (Thijssen / Controledienst voor de verzekeringen - C-42/92, Recueil p. I-4047), la Cour a statué que les discriminations fondées sur la nationalité n'étaient pas acceptables à l'égard d'un contrôleur légal des comptes d'une compagnie d'assurance; l'argument selon lequel l'Office de contrôle des assurances est un organisme public participant à l'exercice de l'autorité publique et titulaire de pouvoirs de réglementation, de surveillance et d'injonction vis-à-vis du contrôleur légal, ne justifie pas la dérogation à la liberté d'établissement prévue au premier paragraphe de l'article 55 du Traité, qui exclut de l'application des dispositions sur la liberté d'établissement les activités qui, dans un Etat membre, sont liées, même occasionnellement, à l'exercice de l'autorité publique.

2.4. La directive sur le commerce électronique

67. La directive sur le commerce électronique (2000/31/CE) du 8 juin 2000 établit un marché intérieur pour le commerce électronique, afin d'assurer la sécurité juridique aussi bien aux entreprises qu'aux consommateurs. Elle fixe des règles harmonisées sur des sujets comme les exigences en matière de transparence et d'exigences d'information pour les prestataires de services en ligne, les communications commerciales, les contrats électroniques et les limitations de responsabilité des prestataires de services intermédiaires.

La directive précise également les activités qui entrent ou n'entrent pas dans ce cadre. En particulier, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, le contrôle légal des comptes n'entre pas dans ce cadre: «Les activités qui, par leur nature, ne peuvent pas être réalisées à distance ou par voie électronique, telles que le contrôle légal des comptes d'une société ou la consultation médicale requérant un examen physique du patient, ne sont pas des services de la société de l'information» (considérant 18). En revanche, les autres activités des experts-comptables doivent être considérées comme des services de la société de l'information.

68. Etant donné la nature particulière du commerce électronique, le concept d'établissement revêt une importance tout aussi particulière. Le considérant 19 de la directive apporte des précisions à cet égard, comme indiqué dans l'encadré ci-dessous:

Considérant 19, directive sur le commerce électronique

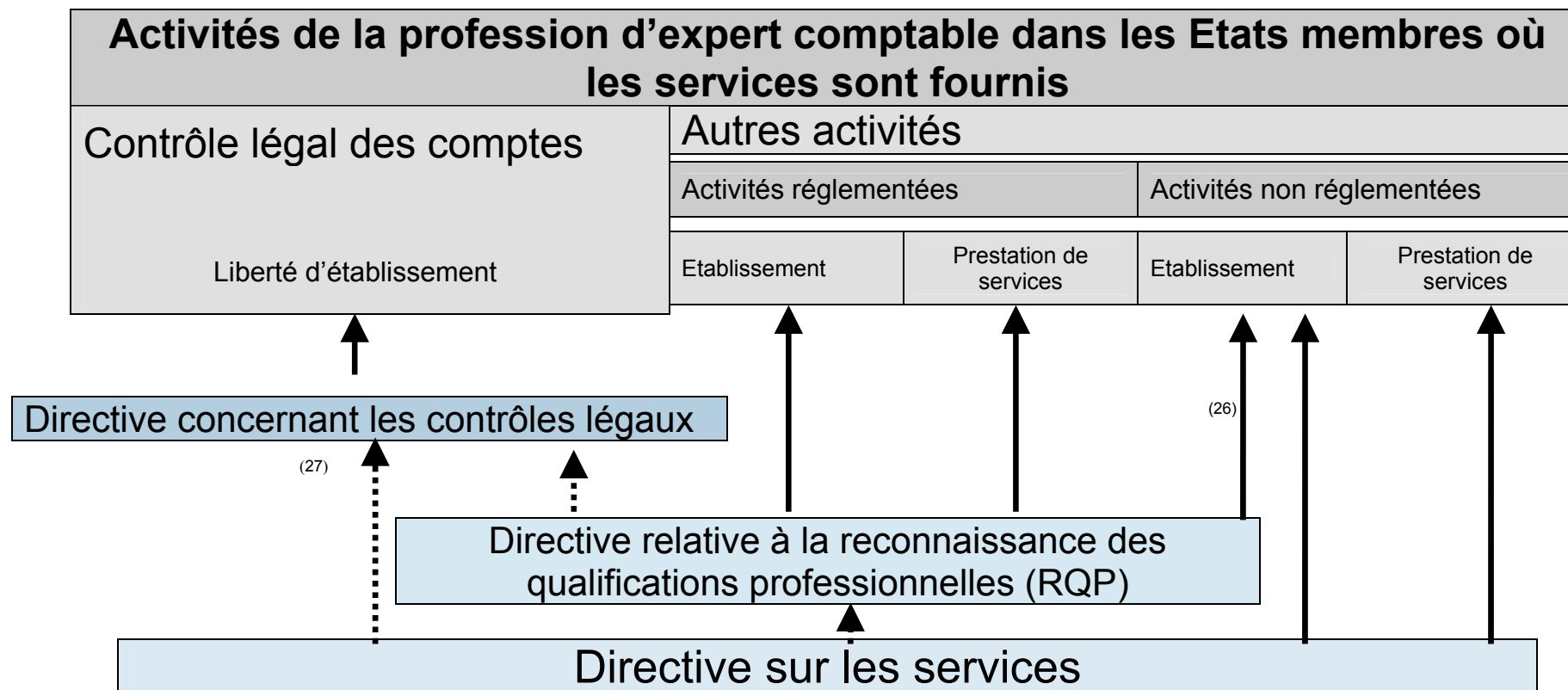
Le lieu d'établissement d'un prestataire devrait être déterminé conformément à la jurisprudence de la Cour de justice, selon laquelle le concept d'établissement implique l'exercice effectif d'une activité économique au moyen d'une installation stable et pour une durée indéterminée. Cette exigence est également remplie lorsqu'une société est constituée pour une période donnée. Le lieu d'établissement d'une société fournissant des services par le biais d'un site Internet n'est pas le lieu où se situe l'installation technologique servant de support au site ni le lieu où son site est accessible, mais le lieu où elle exerce son activité économique. Dans le cas où un prestataire a plusieurs lieux d'établissement, il est important de déterminer de quel lieu d'établissement le service concerné est presté. Dans les cas où il est difficile de déterminer, entre plusieurs lieux d'établissement, celui à partir duquel un service donné est fourni, le lieu d'établissement est celui dans lequel le prestataire a le centre de ses activités pour ce service spécifique.

69. En 2002, la FEE répondait à l'invitation faite aux professions réglementées dans la directive, d'élaborer des codes de conduite concernant les types d'information pouvant être fournis à des fins de communication commerciale⁽²⁵⁾.

En préparant ce code, la FEE s'est penchée sur le principe voulant qu'un expert comptable dans un pays A qui fournit des communications commerciales (telles que définies) à un individu dans un pays B doit se conformer aux lois et règlements du pays A.

⁽²⁵⁾ Ceci en réponse à l'article 8 (1 et 2) stipulant que «l'utilisation de communications commerciales [...] soit autorisée sous réserve du respect des règles professionnelles visant, notamment, l'indépendance, la dignité et l'honneur de la profession ainsi que le secret professionnel et la loyauté envers les clients et les autres membres de la profession». Directive 2000/31/CE. *Commerce électronique: modèle de code de conduite. Modèle de code de conduite régissant les communications commerciales en ligne par les instituts membres de la Fédération des experts comptables européens (FEE) et leurs adhérents*, mai 2002.

3. Interactions entre les directives s'agissant des activités de la profession d'expert comptable : interprétation de la FEE



⁽²⁶⁾ La RQP est applicable lorsque l'activité non réglementée est effectuée par le prestataire en tant que membre d'une profession réglementée dans le pays d'accueil – Voir l'étude de cas 6, ci-dessous, paragraphe 150

⁽²⁷⁾ Les flèches en pointillé indiquent que les dispositions du texte sont applicables si elles ne sont pas incompatibles

3.1. Contrôle légal des comptes

70. En ce qui concerne le contrôle légal des comptes, la directive qui traite des contrôles légaux des comptes est la *lex specialis* prévalant sur la directive RQP et la directive sur les services.

La directive RQP et la directive sur les services précisent les domaines dans lesquels elles ne sont pas applicables en matière de contrôle légal des comptes; cependant, en dehors de ces exceptions spécifiques, les dispositions de ces directives peuvent être applicables au contrôle légal des comptes, sauf en cas d'incompatibilité avec la directive concernant les contrôles légaux des comptes.

En résumé, il existe trois scénarios possibles s'agissant du contrôle légal des comptes:

- La directive concernant les contrôles légaux des comptes ne serait applicable que dans les domaines dans lesquels la directive RQP et la directive sur les services excluent le contrôle légal des comptes. C'est le cas des dispositions concernant la libre prestation de services (voir § 60). Il est utile de rappeler que la directive sur le commerce électronique stipule explicitement que le contrôle légal des comptes n'est pas un service de la société de l'information et que, par conséquent, elle n'a pas d'impact sur le contrôle légal des comptes.
- Les dispositions de la directive RQP et de la directive sur les services seraient applicables en matière de contrôle légal des comptes si elles ne sont pas incompatibles avec les dispositions de la directive concernant les contrôles légaux des comptes, cette dernière étant la *lex specialis*. Ce serait le cas des dispositions relatives à la publicité ou à la forme d'établissement, qui ne sont pas couvertes par la directive concernant les contrôles légaux des comptes et qui seraient régies par la directive sur les services, sauf en cas d'incompatibilité.
- Les dispositions de la RQP et de la directive sur les services seraient applicables en matière de contrôle légal des comptes en présence d'une interdépendance entre les directives. C'est le cas de l'épreuve d'aptitude pour les contrôleurs légaux des comptes dans la directive concernant les contrôles légaux des comptes (dans les cas d'approbation de la liberté d'établissement), qui fait directement référence aux procédures énoncées dans la directive RQP.

3.2. Toutes les autres activités des experts-comptables professionnels

71. Concernant les activités des experts-comptables professionnels autres que le contrôle légal des comptes, si l'activité en question est réglementée dans un Etat membre, la directive RQP est la *lex specialis* prévalant sur la directive sur les services, en ce qui concerne la liberté d'établissement et la libre prestation de services.

Notamment, cette primauté juridique couvre toutes les dispositions de la directive RQP limitées aux questions de qualification et plus particulièrement ce dont il est fait mention à l'article 5.3.

Les dispositions de la *lex generalis* – c.-à-d. la directive sur les services – ne sont applicables que dans les domaines qui ne sont pas mentionnés dans la *lex specialis*.

Le présent rapport ne prend pas en considération ces domaines puisqu'il porte sur la qualification, la reconnaissance et les questions connexes.

- 72.** Il est important de souligner que l'application de la directive RQP sur la qualification, la reconnaissance et les questions connexes applicables par un Etat-membre varieront en fonction des différentes approches de la réglementation et des règles d'accès au marché s'agissant des activités autres que le contrôle légal des comptes.

Lorsqu'un cas d'établissement ou de prestation de services concerne un prestataire d'un autre Etat membre qui possède les qualifications et l'expérience appropriées et qui se déplace temporairement ou s'établit de façon permanente dans un pays d'accueil réglementé, les dispositions de la RQP sur la reconnaissance et les questions connexes (y compris la discipline dans le pays d'accueil) peuvent être appliquées.

Lorsque l'établissement ou la prestation de services concerne deux Etats membres où la profession ou l'activité en question n'est pas réglementée, les dispositions de la RQP dans ces domaines ne sont pas applicables.

- 73.** Comme nous l'avons déjà mentionné (voir § 66), les dispositions plus étendues de la directive sur les services (chapitre 5 de la directive intitulé Qualité des services), portant sur des questions telles que les informations sur les prestataires et leurs services, l'assurance de responsabilité et les garanties professionnelles, les communications commerciales, les activités pluridisciplinaires, la qualité des services et le règlement des litiges, sont applicables au prestataire de services non réglementés, s'il fournit les services aussi bien dans l'Etat membre d'établissement que de façon transfrontalière.

Cependant, ces questions ne font pas l'objet du présent document.

II. RECONNAISSANCE ET REGLES AFFERENTES APPLICABLES EN CAS D'ETABLISSEMENT DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE

1. Introduction

74. Les Etats membres ont le droit de réglementer une activité et de définir des qualifications pour son exercice (quant au niveau et au contenu) dans les limites de leurs compétences particulières. En conséquence, des différences existent entre les domaines d'activités réglementées (en premier lieu les règles d'accès au marché) entre les territoires de l'Union européenne et les qualifications exigées pour exercer une telle activité.

En ce qui concerne la profession d'expert comptable, les Etats membres ont adopté une politique commune de réglementation et d'exigences en matière de qualification (définies comme minimum) uniquement en matière de contrôle légal des comptes: en dehors de ce domaine, des différences demeurent et ont en conséquence des répercussions sur la liberté d'établissement.

75. Cette partie montre comment les principes fixés par le Traité et les dispositions législatives des directives applicables doivent fonctionner pour parvenir à la liberté d'établissement dans tous les domaines des activités de la profession. Elle offre en premier lieu un aperçu des règles et des procédures de reconnaissance qui doivent être suivies, puis des commentaires plus détaillés sur le contexte législatif des règles et des procédures de reconnaissance, complétant ainsi les informations générales fournies dans la partie II.

76. Les points de départ de l'exercice de la liberté d'établissement, de la connaissance des titres de formation dans les autres Etats membres (le cas échéant) et de la comparaison entre les exigences en matière de formation dans le pays d'accueil et la qualification du migrant ne sont pas toujours claires d'une profession à l'autre. Ces éléments sont pourtant essentiels à la bonne compréhension de la situation du pays d'origine par les autorités compétentes du pays d'accueil.

S'agissant de la profession d'expert comptable, il existe un degré de complexité supplémentaire dû au fait que, si les évaluations de l'Etat membre portent sur l'équivalence pour l'exercice d'une activité spécifique, les titres professionnels dans le domaine de l'expertise comptable en Europe peuvent être issus de la formation ou de la pratique. Le sujet de l'accès à la profession et des titres professionnels est abordé de manière plus détaillée dans l'étude de la FEE *Admission to the Profession of Accountant and Auditor – A Comparative Study* (Etude comparative des conditions d'admission à la profession d'expert comptable et d'auditeur) (décembre 2002).

77. En plus de concerner les règles de reconnaissance en cas d'établissement, cette section donne un aperçu de la situation relative à l'application des règles du pays d'accueil, telles que les sanctions disciplinaires, dans la mesure où elles sont liées aux droits conférés par les demandes de reconnaissance positive (voir § 117-119).

78. Cette partie s'efforce aussi d'illustrer, par des études de cas, la nécessité de répondre aux questions particulières de mise en œuvre découlant des différentes structures et activités de la profession d'expert comptable. Les études de cas abordent les problèmes découlant des différentes structures de la profession et des procédures de reconnaissance des qualifications au sein des Etats membres, ainsi que des droits d'accès aux diverses activités de service. Ce dernier point est un sujet qui exige souvent une clarification: par exemple, un expert comptable agréé

dans un Etat membre peut ne pas respecter automatiquement toutes les conditions pour être inscrit en qualité de contrôleur légal des comptes.

2. Règles de la procédure de reconnaissance

2.1. Cadre de procédures

- 79.** Le Tableau 1 illustre le cadre procédural à appliquer au niveau des Etats membres à la réception d'une demande d'établissement de la part d'un migrant. Les étapes spécifiques sont examinées au § 81.

Le cadre procédural découle des articles de la directive RQP à ce sujet.

S'agissant des contrôleurs légaux des comptes, l'article 14 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes exige que les autorités compétentes des Etats membres établissent des procédures d'agrément des contrôleurs légaux des comptes ayant déjà été agréés dans d'autres Etats membres. La directive concernant les contrôles légaux des comptes dispose que ces procédures ne peuvent pas aller au-delà de l'exigence de présenter une épreuve d'aptitude conformément à l'article 4 de la directive 89/48/CEE (voir § 106-109). (Lorsqu'il est fait référence à la directive 89/48/CEE, il est entendu que cette directive sera abrogée par la directive RQP une fois que cette dernière aura été transposée (comme stipulé à l'article 62 de la directive RQP.)

- 80.** Il est important de réaffirmer que les procédures doivent être appliquées par les Etats membres aux professions réglementées sur leur territoire et qu'elles divergent dans les territoires de l'Union européenne. En outre, il convient aussi de noter qu'en dehors du domaine du contrôle légal des comptes, certains Etats membres, à savoir le Royaume-Uni et la République d'Irlande, peuvent décider d'appliquer ou non les procédures requises, selon que le migrant souhaite ou ne souhaite pas exercer en qualité de membre d'un des ordres professionnels énumérés à l'annexe 1 de la directive RQP.

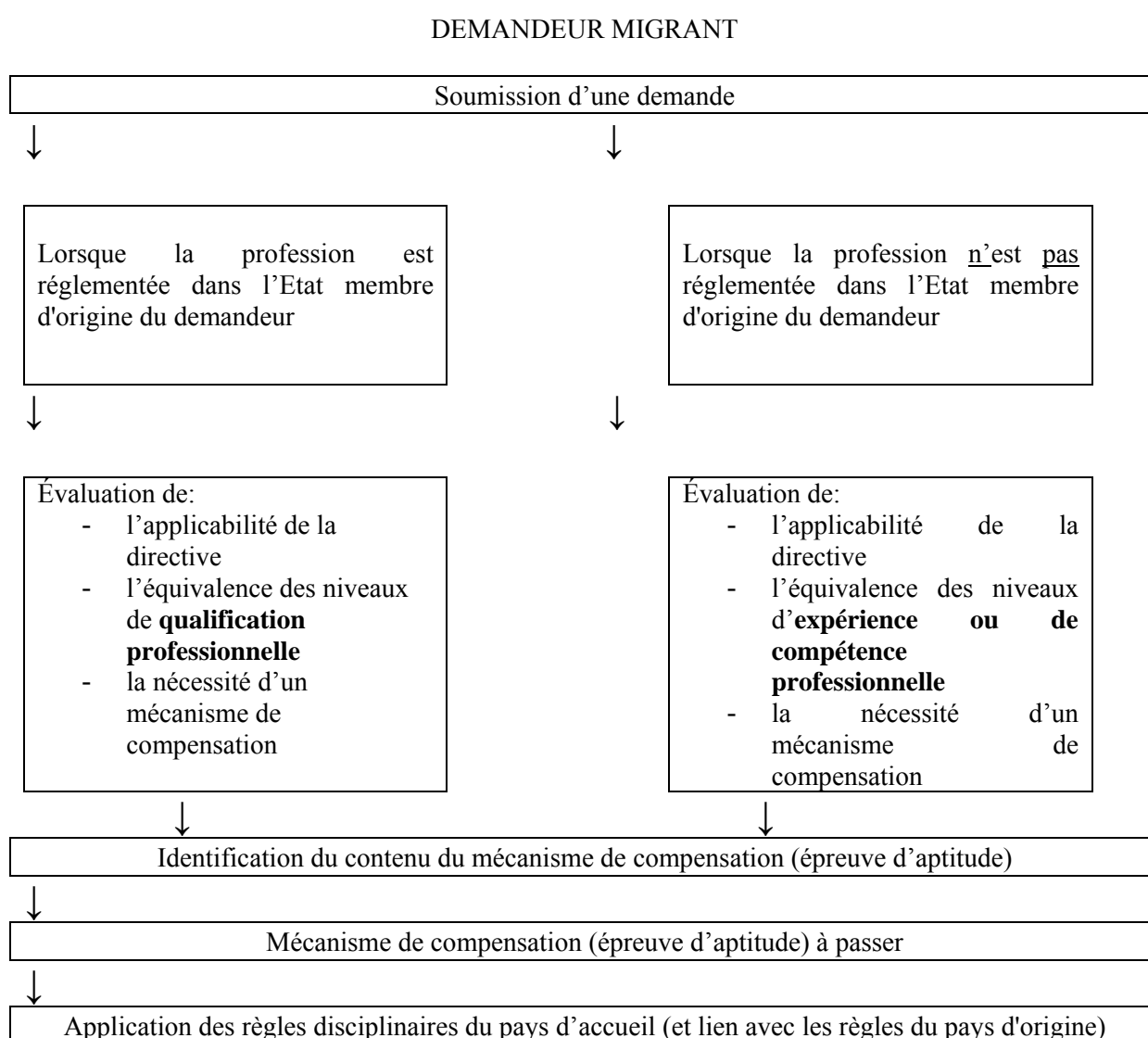
2.2. Etapes spécifiques de la procédure

- 81.** Une demande individuelle doit être soumise au point de contact de l'Etat membre, accompagnée des documents et certificats indiqués aux § 85 à 90 et 98. Ensuite:
- 1° Les autorités compétentes disposent d'un mois pour accuser réception de la demande et attirer l'attention sur tout document obligatoire manquant. Ces documents sont passés en revue aux § 82 à 90;
 - 2° Une décision doit être prise quant à l'équivalence de la qualification ou de l'expérience et sur le besoin d'un mécanisme de compensation dans les trois mois suivant la date à laquelle la demande complète a été reçue. La façon dont ces décisions sont prises est traitée aux § 91-111;

- 3° Toute décision de rejet d'une demande ou d'octroi d'une reconnaissance partielle dans des circonstances exceptionnelles doit être motivée. Ces questions sont traitées aux § 111 à 113;
- 4° En cas d'aboutissement de la demande (y compris, la présentation avec succès de l'épreuve d'aptitude), le migrant sera soumis aux règles du pays d'accueil. Ces règles sont abordées aux § 117 à 119.

CADRE PROCÉDURAL POUR L'ÉTABLISSEMENT POUR L'EXERCICE DE PROFESSIONS RÉGLEMENTÉES lorsque la profession est réglementée dans l'Etat membre d'accueil

Tableau 1



3. *Notes de référence importantes sur les règles de procédure de reconnaissance*

3.1. *Obligation faite aux demandeurs migrants de fournir une preuve formelle de leur qualification ou de leur expérience professionnelles*

82. Le système de reconnaissance est fondé sur une équivalence des qualifications ou une expérience appropriée.

En conséquence, les autorités compétentes peuvent exiger du demandeur la production de copies des attestations de compétence professionnelle ou des titres de formation donnant accès à la profession concernée ainsi qu'une attestation de l'expérience professionnelle de l'intéressé, le cas échéant.

83. Si la profession est réglementée dans les Etats membres d'origine et d'accueil, la preuve de la qualification reconnue doit avoir été émise par une autorité compétente d'un Etat membre, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet Etat membre. Le § 85 fournit des informations sur les diverses sources de qualifications professionnelles.

84. Si la profession réglementée dans l'Etat membre d'accueil n'est pas réglementée dans le pays d'origine, les attestations de compétence et les titres de formation doivent avoir été délivrés par une autorité compétente d'un Etat membre, désignée conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet Etat membre et doivent attester que leur titulaire a été préparé à l'exercice de la profession concernée.

3.2. *Qualifications professionnelles reconnues*

85. S'agissant des qualifications professionnelles reconnues, toutes les autorités nationales et autres organismes compétents doivent garder les points suivants à l'esprit lors de l'identification des qualifications afin d'envisager une équivalence et une reconnaissance dans la profession d'expert comptable prise dans son ensemble.

1° Contrôle légal des comptes: la preuve d'un diplôme d'enseignement supérieur sanctionnant la formation et permettant l'exercice du contrôle légal des comptes désigne la formation agréée par un Etat membre répondant aux exigences minimales de formation stipulées dans les articles 6 à 13 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes. Lors de la transposition de cette directive, les Etats membres confirmeront les formations agréées;

2° Toutes les activités autres que le contrôle légal des comptes: la preuve d'un titre de formation relatif à toutes les autres activités de la profession d'expert comptable désigne les diplômes, certificats et autres titres délivrés par une autorité d'un Etat membre désigné conformément aux dispositions législatives, réglementaires ou administratives de cet Etat membre et sanctionnant une formation professionnelle acquise principalement dans la Communauté (article 3.1.c de la directive RQP);

3° Titres de formation délivrés par des organismes non gouvernementaux: des titres de formation peuvent aussi être délivrés par des associations ou ordres professionnels qui

relèvent des professions réglementées, ainsi que ceci est reconnu par l'annexe 1 de la directive RQP. Les Etats membres peuvent utiliser les titres professionnels délivrés par ces associations et ordres comme des titres répondant aux exigences de la directive concernant les contrôles légaux des comptes. Tel est le cas de plusieurs organismes du Royaume-Uni et de la République d'Irlande, membres de la FEE, inclus dans l'annexe 1 de la directive RQP;

- 4° Qualifications reconnues par un pays tiers pour le contrôle légal des comptes: une autorité compétente d'un Etat membre peut agréer un contrôleur d'un pays tiers (c.-à-d. pas nécessairement un citoyen de l'Union européenne, mais une personne ayant une qualification d'un pays tiers) en qualité de contrôleur sur son propre territoire en vertu de l'article 44 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes qui exige que l'agrément soit réciproque. L'article 44 ne peut être appliqué que si les exigences en matière de diplômes d'enseignement supérieur sanctionnant la formation stipulées aux articles 6 à 13 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes sont remplies. Dans ces cas, à l'instar de la reconnaissance entre les Etats membres de l'Union européenne, un mécanisme de compensation sera aussi exigé, conformément à l'article 14 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes;
- 5° Les qualifications professionnelles pour les besoins de la directive RQP peuvent aussi désigner un titre de formation délivré par un pays tiers reconnu par un autre Etat membre: tel est le cas lorsque le titulaire a trois ans d'expérience professionnelle dans la profession concernée sur le territoire de l'Etat membre, qui reconnaît ce titre de formation conformément à l'article 2.2, et que cette expérience est certifiée par cet Etat membre (article 3.3 de la directive RQP)⁽²⁸⁾.

3.3. Documents supplémentaires susceptibles d'être requis pour étayer les demandes de migrants

86. L'annexe VII de la directive RQP permet à un Etat membre d'exiger les documents supplémentaires suivants:

- 1° Preuve de la nationalité de la personne concernée;

⁽²⁸⁾ Ce principe complète d'autres principes du droit communautaire exigeant de l'Etat membre d'accueil de prendre en compte tous les diplômes, certificats ou autres titres de formation. Voir paragraphe 15 ci-dessus.

- 2° Preuves relatives à l'honorabilité, à la moralité ou à l'absence de faillite ou qui suspend ou interdit l'exercice d'une telle profession en cas de faute professionnelle grave ou d'infraction pénale ⁽²⁹⁾;
- 3° Un document relatif à la santé physique ou mentale du demandeur;
- 4° Une attestation y afférente délivrée par les banques et entreprises d'assurance d'un autre Etat membre prouvant la capacité financière du demandeur et/ou que le demandeur est assuré contre les risques financiers liés à la responsabilité professionnelle conformément aux prescriptions légales et réglementaires en vigueur dans l'Etat membre d'accueil en ce qui concerne les modalités et l'étendue de cette couverture ⁽³⁰⁾;
- 5° Un certificat des autorités compétentes de l'Etat membre d'origine du demandeur attestant que les titres de formation sont bien ceux visés par cette directive.
- 87.** De plus, lorsqu'un Etat membre d'accueil exige de ses ressortissants une prestation de serment ou une déclaration solennelle pour l'accès à une profession réglementée et dans le cas où la formule de ce serment ou de cette déclaration ne peut pas être utilisée par les ressortissants des autres Etats membres, l'Etat membre d'accueil veillera à ce qu'une formule équivalente appropriée puisse être utilisée par l'intéressé (Article 50 de la directive RQP).
- 88.** L'article 56 de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles dispose que les autorités compétentes de l'Etat membre d'accueil et de l'Etat membre d'origine collaborent étroitement et se prêtent une assistance mutuelle afin de faciliter l'application de cette directive. Elles assurent la confidentialité des informations qu'elles échangent. En cas de doute légitime, l'Etat membre d'accueil peut exiger des autorités compétentes d'un Etat membre une confirmation de l'authenticité des attestations et des titres de formation délivrés dans cet autre Etat membre (article 50.2 de la directive RQP).
- 89.** La Commission européenne a lancé un nouveau système électronique - Internal Market Information (IMI [Information du Marché Intérieur]) - pour faciliter l'échange de ces informations entre les Etats membres.

La FEE a le plaisir de participer au projet pilote de l'IMI.

⁽²⁹⁾ L'autorité compétente de l'Etat membre d'accueil, qui subordonne l'accès à une profession réglementée à la production de preuves relatives à l'honorabilité, à la moralité ou à l'absence de faillite ou, qui suspend ou interdit l'exercice d'une telle profession en cas de faute professionnelle grave ou d'infraction pénale, accepte comme preuve suffisante pour les ressortissants des Etats membres qui veulent exercer cette profession sur son territoire la production de documents délivrés par les autorités compétentes de l'Etat membre d'origine ou de provenance, dont il résulte que ces exigences sont satisfaites. Ces autorités doivent faire parvenir les documents requis dans un délai de deux mois.

Lorsque les documents visés au premier alinéa ne sont pas délivrés par les autorités compétentes de l'Etat membre d'origine ou de provenance, ils sont remplacés par une déclaration sous serment - ou, dans les Etats où un tel serment n'existe pas, par une déclaration solennelle - faite par l'intéressé devant une autorité judiciaire ou administrative compétente ou, le cas échéant, devant un notaire ou un organisme professionnel qualifié de l'Etat membre d'origine ou de provenance, qui délivrera une attestation faisant foi de ce serment ou de cette déclaration solennelle. (Annexe VII de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles)

⁽³⁰⁾ Les documents énumérés au 2°, 3° et 4° ne peuvent être exigés que lorsque l'Etat membre d'accueil les exige de ses propres ressortissants.

90. Si le demandeur est dans l'impossibilité de fournir des informations concernant sa formation, les autorités compétentes de l'Etat membre d'accueil s'adresseront au point de contact, à l'autorité compétente ou à tout autre organisme compétent de l'Etat membre d'origine.

3.4. *Évaluation de l'équivalence en fonction du niveau*

91. Comme nous l'avons souligné, l'Union européenne a, par le biais de la directive concernant les contrôles légaux des comptes, harmonisé à un niveau minimum les exigences en matière d'instruction et de formation pour les contrôleurs légaux des comptes. En conséquence, toutes les qualifications reconnues par un Etat membre comme satisfaisant ces exigences doivent être jugées équivalentes afin d'être reconnues par tous les autres Etats membres. Aucune autre évaluation du niveau des qualifications professionnelles ainsi agréées n'est donc requise pour cette reconnaissance.
92. En ce qui concerne les qualifications relatives à toutes les activités autres que le contrôle légal des comptes, les Etats membres doivent mettre en œuvre une évaluation du niveau de qualification sur leur territoire à utiliser aux fins d'équivalence et de reconnaissance. Il incombe aux autorités nationales d'attribuer des qualifications aux niveaux sur leur propre territoire afin de permettre aux autres Etats membres d'accorder leur confiance à ces attributions lors de l'examen de demandes de reconnaissance.
93. La directive RQP a modifié la formulation des niveaux existants inclus dans les directives du système général et a ajouté un niveau supplémentaire pour produire une liste de cinq niveaux formels. Mais ce faisant, la directive RQP a reporté les mécanismes de reconnaissance existants établis par les directives du système général. En conséquence, les accords de reconnaissance pertinents pour les instituts membres de la FEE demeureront inchangés (aux fins de l'établissement).

Les cinq niveaux mentionnés dans l'article 11 de la directive RQP sont les suivants:

- 1° Une attestation de compétence qui correspond à une formation générale du niveau primaire ou secondaire attestant que son titulaire possède des connaissances générales, ou une attestation de compétence délivrée par une autorité compétente de l'Etat membre d'origine sur la base d'une formation ne faisant pas partie d'un certificat ou d'un diplôme ou de trois ans d'expérience professionnelle;
- 2° Un certificat correspondant à une formation de niveau secondaire, de nature technique ou professionnelle ou de caractère général, complétée par une formation professionnelle;
- 3° Un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement post-secondaire d'une durée **minimale d'un an** ou une formation professionnelle comparable en termes de responsabilités et de fonctions;
- 4° Un diplôme sanctionnant une formation à un niveau supérieur ou universitaire d'une durée **minimale de trois ans et ne dépassant pas quatre ans**;

5° Un diplôme sanctionnant une formation du niveau de l'enseignement supérieur ou universitaire d'une durée **minimale de quatre ans**.

94. La FEE estime que l'affectation par un Etat membre de l'un des niveaux ci-dessus sera effectuée en relation avec un seul diplôme, certificat ou autre titre de formation ou un ensemble de diplômes, certificats ou autres titres.
95. Les mécanismes de reconnaissance demeurent inchangés par rapport au système général, dans la mesure où l'examen de l'équivalence des titres de formation intègre une perspective de libéralisation. Ceci signifie que, lors de l'évaluation d'une demande de reconnaissance, l'Etat membre d'accueil ne pourra exiger qu'un niveau de qualification immédiatement inférieur à celui exigé pour ses ressortissants. Ceci est stipulé à l'article 13 de la directive RQP:

Article 13.1 de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

Les attestations de compétence ou les titres de formation doivent attester d'un niveau de qualification professionnelle au moins équivalent au niveau immédiatement inférieur à celui exigé dans l'Etat membre d'accueil.

Le paragraphe 3 de l'article 13 va encore plus loin en déclarant par voie dérogatoire que l'Etat membre d'accueil autorisera l'accès à une profession réglementée et son exercice lorsque l'accès à cette profession est subordonné sur son territoire à la possession d'un titre de formation sanctionnant une formation de l'enseignement supérieur ou universitaire d'une durée de quatre ans dans les cas où le demandeur possède un niveau 3 de qualification, ce qui correspond à un an d'enseignement supérieur au moins.

96. Il est toutefois important de souligner qu'une évaluation de la nécessité de recourir à des mécanismes de compensation peut être effectuée par l'Etat membre d'accueil dans les cas où il existe une corrélation directe des niveaux et où la demande de reconnaissance est reçue d'un migrant ayant une qualification d'un niveau immédiatement inférieur à celui défini par le pays d'accueil. L'utilisation des mécanismes de compensation est traitée aux § 99 à 102.
97. La directive RQP contient aussi des dispositions relatives aux droits acquis⁽³¹⁾ dans l'hypothèse où l'Etat membre d'origine relève le niveau de formation exigé pour l'accès à une profession et pour son exercice (article 12.2 de la directive RQP).

3.5. *Évaluation en l'absence d'une qualification professionnelle reconnue*

98. Comme nous l'avons souligné, l'Union européenne reconnaît l'existence de différences entre les Etats membres quant à la réglementation des activités. En conséquence, le droit communautaire doit aussi traiter les situations dans lesquelles une profession réglementée dans l'Etat membre d'accueil n'est pas organisée dans l'Etat membre d'origine du migrant. L'article 13.2 de la directive RQP couvre cette situation.

Des cas sont susceptibles de se produire, et se produisent, concernant la profession d'expert comptable pour toutes les activités autres que le contrôle légal des comptes.

⁽³¹⁾ Mécanisme permettant aux professionnels qualifiés en vertu d'un précédent système de conserver leurs droits d'exercice nonobstant l'introduction d'un système nouveau et plus restrictif.

Dans de tels cas, un Etat membre qui réglemente l'activité professionnelle doit garantir l'accès à la profession et à l'exercice de celle-ci aux demandeurs qui répondent aux mêmes bases professionnelles pendant deux ans au cours des dix années précédentes dans un autre Etat membre ne réglementant pas cette profession, à condition qu'ils détiennent une ou plusieurs attestations de compétence ou titres en témoignant ⁽³²⁾.

3.6. *Évaluation de la nécessité d'un mécanisme de compensation*

99. À la réception d'une demande, un Etat membre effectuera une évaluation supplémentaire de la qualification professionnelle reconnue ou, lorsque l'activité n'est pas réglementée dans le pays d'origine, des attestations de compétence ou autres documents pertinents. L'évaluation sera destinée à déterminer l'existence éventuelle de différences substantielles avec la formation exigée sur le territoire de l'Etat d'accueil.
100. S'agissant du contrôle légal des comptes, lorsque des exigences minimales de formation sont définies au niveau communautaire, le mécanisme de compensation est centré sur les éléments nationaux et légaux qui diffèrent entre les qualifications du pays d'origine et celles du pays d'accueil.
101. S'agissant de toutes les autres activités, la détermination de différences substantielles peut entraîner une évaluation plus large, portant sur les différences existant entre les territoires de l'Union européenne sur la durée et le contenu de la formation ainsi que l'étendue de la profession réglementée, conformément à l'article 14 de la directive RQP ci-dessous:

Article 14.1c de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

[lorsque] la profession réglementée dans l'Etat membre d'accueil comprend une ou plusieurs activités professionnelles réglementées qui n'existent pas dans la profession correspondante dans l'Etat membre d'origine du demandeur.

Article 14.4 de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

On entend par «matières substantiellement différentes» des matières dont la connaissance est essentielle à l'exercice de la profession et pour lesquelles la formation reçue par le migrant présente des différences importantes en termes de durée ou de contenu par rapport à la formation exigée dans l'Etat membre d'accueil.

Lors de l'examen du diplôme d'un demandeur, l'Etat membre d'accueil peut aussi prendre en considération les différences objectives concernant à la fois le cadre juridique de la profession en question dans l'Etat membre d'origine et son champ d'activité ⁽³³⁾.

⁽³²⁾ Toutefois, les deux ans d'expérience professionnelle visés dans le premier alinéa ne peuvent pas être exigés lorsque les titres de formation détenus par le demandeur sanctionnent une formation réglementée au sens de l'article 3, paragraphe 1, point e) aux niveaux de qualification décrits à l'article 11, points b), c), d) ou e). – Article 13.2 al. 3

⁽³³⁾ Affaire Vlassopoulou CEJ [1991] Recueil I-2357

102. Si l'Etat membre d'accueil envisage d'exiger du demandeur qu'il accomplisse un stage d'adaptation ou passe une épreuve d'aptitude, il doit d'abord vérifier si les connaissances acquises par le demandeur au cours de son expérience professionnelle dans un Etat membre ou dans un pays tiers sont de nature à couvrir, en tout ou en partie, la différence substantielle (article 14.5 de la directive RQP).

Ainsi que nous l'avons souligné dans le § 34, tout en reconnaissant ceci, la FEE soutient fortement le recours à une épreuve d'aptitude plutôt qu'à un stage d'adaptation, en tant que mécanisme le plus efficace pour permettre aux professionnels migrants demandeurs d'obtenir la qualification du pays d'accueil de la manière la plus souple possible pour eux - au moins en ce qui concerne la connaissance des lois et règlements de l'Etat membre d'accueil.

3.7. Mécanismes de compensation: principes sous-jacents et autres exigences

103. Le mécanisme ou les mesures de compensation doivent être mis en œuvre par l'autorité compétente de l'Etat membre d'accueil et doivent prendre en compte le fait que le demandeur est qualifié dans l'Etat membre d'origine. La finalité de ce principe est d'assurer la proportionnalité. La directive RQP et l'affaire Gebhardt y font référence pour assurer que les mesures de compensation n'empêchent pas l'exercice de libertés fondamentales de manière inappropriée ou ne le rendent pas moins attrayant. En conséquence, comme indiqué dans l'affaire Gebhardt, les mesures de compensation:

- 1° Doivent être appliquées de manière non discriminatoire;
- 2° Doivent être justifiées par des exigences impératives dans l'intérêt général;
- 3° Doivent être adaptées à la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent;
- 4° Ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif.

104. La directive RQP définit l'épreuve d'aptitude de la manière suivante:

Article 3.h de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles

Un contrôle concernant exclusivement les connaissances professionnelles du demandeur, qui est effectué par les autorités compétentes de l'Etat membre d'accueil et qui a pour but d'apprécier l'aptitude du demandeur à exercer une profession réglementée dans cet Etat membre. Pour permettre ce contrôle, les autorités compétentes établissent une liste des matières qui, sur la base d'une comparaison entre la formation requise dans leur Etat et celle reçue par le demandeur, ne sont pas couvertes par le diplôme dont le demandeur fait état.

(...) Cette épreuve peut également comprendre la connaissance de la déontologie applicable aux activités concernées dans l'Etat membre d'accueil.

105. Les références contenues dans le cadre ci-dessus sont aussi basées sur une décision CJCE en 2003 clarifiant le fait que l'épreuve d'aptitude doit porter sur des matières à choisir parmi celles figurant sur la liste et dont la connaissance est une condition essentielle pour pouvoir exercer la profession dans l'Etat membre d'accueil. Cette décision clarifie aussi le fait que l'épreuve peut

également comprendre la connaissance de la déontologie applicable aux activités concernées dans l'Etat membre d'accueil ⁽³⁴⁾.

L'importance de cette décision et l'application des règles du pays d'accueil sont traitées dans le paragraphe 4 ci-dessous (§117-119).

3.8. Mécanismes de compensation pour le contrôle légal des comptes: forme et contenu de l'épreuve d'aptitude

106. Comme nous l'avons souligné, s'agissant du contrôle légal des comptes, la directive concernant les contrôles légaux des comptes (article 14) exige que les Etats membres recourent à une épreuve d'aptitude selon les procédures stipulées dans la directive elle-même (article 14), lorsqu'un mécanisme de compensation est justifié.

Ceci signifie qu'il ne sera pas offert au migrant un choix entre l'épreuve d'aptitude et le stage d'adaptation.

Il est possible qu'un Etat membre puisse décider dans un cas particulier qu'aucune mesure de compensation n'est nécessaire ⁽³⁵⁾. Cette conclusion serait fondée sur le fait que l'expérience professionnelle acquise par le demandeur est suffisante pour couvrir la différence substantielle.

Il existe un exemple au sein de l'Union européenne où deux Etats membres ont considéré qu'en raison de la proximité de leurs lois et autres réglementations applicables à l'expertise comptable et au contrôle légal des comptes, une mesure de compensation n'était pas nécessaire. Cet exemple concerne le Royaume-Uni et la République d'Irlande. Toutefois, au sein de l'ensemble de l'Union européenne, les autres exemples risquent d'être extrêmement rares.

Article 14 de la directive concernant le contrôle légal des comptes

«L'épreuve d'aptitude, qui est réalisée dans une des langues prévues par le régime linguistique en vigueur dans l'Etat membre concerné, porte seulement sur la connaissance adéquate qu'a le contrôleur légal des comptes des lois et des réglementations de l'Etat membre concerné, dans la mesure où cette connaissance est utile pour les contrôles légaux des comptes.»

107. Comme spécifié dans l'article 14, le contenu de l'épreuve d'aptitude pour le contrôle légal des comptes ne peut porter que sur la connaissance satisfaisante des lois et des réglementations de l'Etat membre d'accueil, dans la limite de ce qui relève des contrôles légaux des comptes tels

⁽³⁴⁾ Jugement du 13 novembre 2003 dans l'affaire C-313/01, Christine Morgenbesser contre Consiglio dell'Ordine degli avvocati di Genova, recueil [2003] I-13467. «L'épreuve d'aptitude doit prendre en considération le fait que le demandeur est un professionnel qualifié dans l'Etat membre d'origine ou de provenance. Elle porte sur des matières à choisir parmi celles figurant sur la liste et dont la connaissance est une condition essentielle pour pouvoir exercer la profession dans l'Etat membre d'accueil. Cette épreuve peut également comprendre la connaissance de la déontologie applicable aux activités concernées dans l'Etat membre d'accueil. Les modalités de l'épreuve d'aptitude sont déterminées par les autorités compétentes dudit Etat dans le respect des règles du droit communautaire.»

⁽³⁵⁾ Ce commentaire s'applique à des situations autres que celles entre la République d'Irlande et le Royaume-Uni.

que définis par l'article 2 de la directive, à savoir le «contrôle des comptes annuels ou des comptes consolidés, dans la mesure où il est requis par le droit communautaire».

- 108.** Les principes généraux relatifs aux épreuves d'aptitude en tant que mesure de compensation d'une différence substantielle dans les qualifications professionnelles s'appliquent. Ceci inclut le principe de proportionnalité. Les Etats membres doivent prendre en considération tous les éléments de la qualification professionnelle acquise et de l'expérience professionnelle adéquate susceptibles d'avoir une influence sur l'étendue de l'épreuve d'aptitude.

À cet égard, la présentation par le demandeur d'une épreuve d'aptitude pour obtenir l'autorisation d'exercer une autre activité réglementée dans l'Etat membre d'accueil doit aussi être prise en considération ⁽³⁶⁾.

- 109.** Lors de la détermination du contenu de l'épreuve d'aptitude, les Etats membres peuvent prendre en considération les droits que le demandeur est susceptible d'acquérir dans l'Etat membre d'accueil s'agissant de l'exercice d'autres activités de contrôle relevant de réglementations nationales, par exemple, le contrôle légal des comptes d'œuvres caritatives ou d'organismes gouvernementaux. Ceci peut résulter aussi d'une définition élargie des entités d'intérêt public, telle qu'autorisée par l'article 2.13 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes, par exemple. La décision relève de la compétence nationale et devra être prise conformément au principe de proportionnalité.

3.9. Mécanisme(s) de compensation pour toutes les autres activités: forme et contenu

- 110.** En ce qui concerne toutes les autres activités, la directive RQP s'applique.

En principe, la directive RQP suppose que la profession que le demandeur veut exercer dans l'Etat membre d'accueil est la même que celle pour laquelle il est qualifié dans son Etat membre d'origine, si les activités couvertes sont comparables (article 4.2 de la directive RQP).

Dans certaines circonstances, la situation relative à la reconnaissance peut toutefois être plus complexe. Dans certains cas, la profession réglementée dans l'Etat membre d'accueil comprend une ou plusieurs activités professionnelles réglementées qui n'existent pas dans la profession correspondante dans l'Etat membre d'origine du demandeur et cette différence est caractérisée par une formation spécifique qui est requise par l'Etat membre d'accueil et qui porte sur des matières substantiellement différentes de celles couvertes par l'attestation de compétence ou le titre de formation dont le demandeur fait état (article 14.1c de la directive RQP).

L'étude de la FEE, intitulée *Provision of Accountancy, Audit and Related Services in Europe* (Prestation de services d'expertise comptable, d'audit et de services connexes en Europe) et publiée en décembre 2005, examine les diverses activités habituellement exercées par les

⁽³⁶⁾ A comparer avec le jugement CJCE du 22/01/2002 dans l'affaire Dreessen II C-31/00 [2202] I-663: «les autorités d'un Etat membre (...) sont tenues de prendre en considération l'ensemble des diplômes, certificats et autres titres, ainsi que l'expérience pertinente de l'intéressé, en procédant à une comparaison entre, d'une part, les compétences attestées par ces titres et cette expérience et, d'autre part, les connaissances et qualifications exigées par la législation nationale (voir, notamment, arrêts Vlassopoulou, précité, points 16, 19 et 20; du 9 février 1994, Haim, C-319/92, Recueil p. I-425, points 27 et 28, et du 14 septembre 2000, Hocsman, C-238/98, Recueil p. I-6623, point 23).»

experts-comptables. Elle présente une diversité de situations entre les Etats membres. Ceci peut causer des difficultés lorsqu'un expert comptable souhaite s'établir dans un autre Etat membre où l'étendue des activités réglementées est plus large que dans son Etat membre d'origine.

L'approche habituelle de ce problème consiste à examiner si cette situation implique une différence substantielle de formation qui pourrait conduire à exiger l'accomplissement de mesures de compensation par le demandeur.

3.10. Reconnaissance partielle

- 111.** Une autre situation peut se produire, dans des circonstances très exceptionnelles: les mesures de compensation sont si importantes que l'application d'une mesure de compensation équivaldrait, en substance, à obliger le migrant concerné à acquérir une nouvelle formation professionnelle complète. Dans une telle situation, l'Etat membre d'accueil peut envisager de restreindre l'étendue de l'exercice du demandeur dans l'Etat membre aux activités pour lesquelles il détient la qualification requise par l'Etat membre d'accueil.
- 112.** Des règles sur la reconnaissance partielle de l'utilisation du titre du pays d'origine, par opposition au titre du pays d'accueil, peuvent être trouvées dans la décision de la Cour européenne de justice de 2006 dans l'affaire Colegio de Ingenieros ⁽³⁷⁾ qui demeure applicable dans la cadre du régime de la directive RQP.

Répondant à une question de la Cour suprême espagnole, la CJCE a décidé: «Lorsque le titulaire d'un diplôme obtenu dans un Etat membre dépose une demande d'autorisation d'accéder à une profession réglementée dans un autre Etat membre, la directive du Conseil 89/48/CEE n'interdit pas aux autorités compétentes de cet Etat membre [...] de faire partiellement droit à cette demande, si le titulaire du diplôme le demande, de limiter la portée de l'autorisation aux seules activités auxquelles ledit diplôme donne accès dans l'Etat membre dans lequel il a été obtenu».

La Cour poursuit en reconnaissant que, dans certains cas, les différences entre la formation de l'Etat membre d'origine et celle de l'Etat membre d'accueil sont si importantes que l'application d'une mesure de compensation équivaldrait, en substance, à obliger le demandeur «à acquérir une nouvelle formation professionnelle» (§ 36).

La Cour a aussi déclaré: «Lorsque l'activité en cause est objectivement dissociable de l'ensemble des activités couvertes par la profession concernée dans l'Etat membre d'accueil, il y a lieu de conclure que l'effet dissuasif entraîné par l'exclusion de toute possibilité de reconnaissance partielle de la qualification professionnelle concernée est trop important pour être contrebalancé par la crainte d'une atteinte éventuelle aux droits des destinataires des services. Dans un tel cas, l'objectif légitime de protection des consommateurs et des autres destinataires des services peut être atteint par des moyens moins contraignants, notamment par l'obligation de porter le titre professionnel d'origine ou le titre de formation tant dans la langue dans laquelle il a été délivré et selon la forme originale que dans la langue officielle de l'Etat membre d'accueil» (§ 38).

⁽³⁷⁾ Jugement du 19 janvier 2006 (C-330/03) dans l'affaire Colegio de Ingenieros contre Administración del Estado Recueil [2006]

113. Selon l'interprétation par la FEE, de la décision de la CJCE ci-dessus la reconnaissance partielle aboutissant à l'utilisation du titre du pays d'origine peut s'appliquer à toutes les autres activités, à l'exception du contrôle légal des comptes (voir § 162). Toutefois, il est toujours possible que la reconnaissance partielle soit rejetée lorsque des lacunes peuvent, en fait, être comblées par des mesures de compensation prévues par la directive RQP.

3.11. Règles applicables aux stagiaires

114. Les paragraphes précédents abordent la reconnaissance lorsque la formation et l'expérience ont été obtenues par le demandeur.

La question peut se poser aussi pour les demandeurs qui ne répondent pas aux exigences dans ces domaines pour être inscrit en qualité de professionnel qualifié.

115. La CJCE a traité cette question dans une affaire concernant une avocate stagiaire qui avait déménagé dans un Etat membre d'accueil avant d'avoir achevé toutes les études et la formation exigées dans l'Etat membre d'origine ⁽³⁸⁾. La Cour a fait valoir ce qui suit: «Cette procédure d'examen doit permettre aux autorités de l'Etat membre d'accueil de s'assurer objectivement que le diplôme étranger atteste, dans le chef de son titulaire, de connaissances et de qualifications sinon identiques, du moins équivalentes à celles attestées par le diplôme national. Cette appréciation de l'équivalence du diplôme étranger doit être faite exclusivement en tenant compte du degré des connaissances et des qualifications que ce diplôme permet, compte tenu de la nature et de la durée des études et formations pratiques qui s'y rapportent, de présumer dans le chef du titulaire» (§ 68). La Cour conclut «que le droit communautaire s'oppose au refus par les autorités d'un Etat membre d'inscrire, dans le registre des personnes effectuant la période de pratique nécessaire pour être admis au barreau, le titulaire d'un diplôme de droit obtenu dans un autre Etat membre au seul motif qu'il ne s'agit pas d'un diplôme de droit délivré, confirmé ou reconnu comme équivalent par une université du premier Etat» (§ 72).
116. Cette décision peut s'appliquer à la profession comptable. Il convient d'observer que la directive concernant les contrôles légaux des comptes contient des dispositions particulières sur les diplômes d'enseignement supérieur sanctionnant la formation et qu'en conséquence la décision s'applique plus directement à toutes les autres activités assumées par la profession.

⁽³⁸⁾ Jugement du 13 novembre 2003 dans l'affaire C-313/01, Christine Mogenbesser contre Consiglio dell'Ordine degli avvocati di Genova, Recueil [2003] I-13467. Mme Morgenbesser, une ressortissante française résidant en Italie, avait introduit auprès du Conseil de l'ordre de Gênes une demande d'inscription au registre des praticanti. Elle a fait valoir à cet effet un diplôme de maîtrise en droit obtenu en France en 1996. Après avoir travaillé huit mois comme juriste dans un cabinet parisien, elle avait rejoint en avril 1998 un cabinet d'«avvocati» inscrits au barreau de Gênes où elle continuait à exercer au moment de l'audience devant la Cour.

4. Application des règles du pays d'accueil concerné (et relation avec les règles du pays d'origine)

- 117.** La reconnaissance des qualifications professionnelles permet aux bénéficiaires d'exercer dans les mêmes conditions que les ressortissants d'un autre Etat membre lorsque ces professions sont réglementées.

La garantie d'exercer une profession dans un autre Etat membre avec les mêmes droits que les nationaux conférée par la directive RQP ne préjuge pas du respect par le professionnel migrant d'éventuelles conditions d'exercice non discriminatoires qui seraient imposées par l'Etat membre d'accueil, sous réserve que ces conditions soient objectivement justifiées et proportionnées (considérant 3 de la directive RQP). Les règles de cette nature concernent, par exemple, l'organisation de la profession, les normes professionnelles, y compris déontologiques, le contrôle et la responsabilité (considérant 11 de la directive relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles).

- 118.** La FEE estime que l'application des règles du pays d'accueil relatives aux questions disciplinaires impliquera une communication entre les autorités compétentes des pays d'accueil et d'origine. Ceci est aussi essentiel dans le cadre de la libre prestation de services, traitée dans la partie III, 4.4 (voir § 143 et 144).
- 119.** Si la profession ou l'activité n'est pas réglementée dans l'Etat membre d'accueil, un professionnel migrant peut s'établir et commencer à exercer dans cet Etat membre dans les mêmes conditions que les nationaux, c'est-à-dire sans aucune certification de la reconnaissance de qualification ni réglementation connexe.

5. Établissement dans plus d'un Etat membre

- 120.** Comme nous l'avons souligné précédemment, un membre d'une profession peut être établi dans plusieurs Etats membres si toutes les conditions relatives aux qualifications professionnelles sont remplies (ceci est traité dans le point 4 ci-dessus). Le droit d'établissement comprend la liberté de s'établir et d'exercer dans plus d'un lieu de travail au sein de la Communauté, sous réserve de respecter les règles déontologiques. La CEJ a déclaré que la règle doit être considérée comme un énoncé particulier d'un principe général, applicable de la même manière aux professions libérales ⁽³⁹⁾. De même, l'interdiction de s'inscrire auprès d'un organisme professionnel sur le fondement que le professionnel est toujours immatriculé ou inscrit dans un autre Etat membre est de nature trop générale pour être justifiée par un motif d'intérêt général ⁽⁴⁰⁾.
- 121.** On peut s'interroger sur le point de savoir si les droits d'établissement seraient maintenus si le professionnel concerné quittait le pays et souhaitait continuer à servir ses clients depuis l'étranger d'une manière différente de la liberté de prestation de services traitée dans la partie

⁽³⁹⁾ CJ affaire 107/83 du 12 juillet 1984 *Ordre des avocats au barreau de Paris contre Onno Klopp*, Recueil [1984], 02971

⁽⁴⁰⁾ CJ affaire 96/8530 avril 1986. – *Commission des Communautés européennes contre République française*, Recueil [1986] 01475;

suivante. La réponse ne peut qu'être positive pour les experts-comptables, y compris les contrôleurs légaux des comptes, étant donné que, sauf cas particuliers et exceptionnels, la résidence ne peut constituer une condition d'établissement dans un autre Etat membre.

Comme l'a défini la CJCE dans l'affaire Ramrath, l'Etat membre peut exiger une infrastructure minimale pour l'exécution du travail, une présence effective dans cet Etat membre et le contrôle de l'observation des règles déontologiques, mais ceci n'inclut normalement pas l'établissement dans le pays du lieu de résidence du professionnel.

Comme nous l'avons souligné dans les § 56 à 59 traitant de la directive concernant les contrôles légaux des comptes, l'exigence d'une infrastructure minimale doit être objectivement nécessaire pour assurer le respect des règles de pratique professionnelle.

- 122.** Comme nous l'avons également mentionné (§ 59), certains Etats membres n'exigent pas un établissement et approuvent les contrôleurs légaux des comptes qui ne sont pas établis sur leur territoire. Ils ne considèrent pas que l'établissement soit nécessaire pour assurer le respect des règles applicables aux contrôleurs, car ce respect est contrôlé par des visites de contrôle et d'autres méthodes.

6. Études de cas

Etude de cas 1

Les conséquences des mesures de compensation dans l'Etat membre d'accueil

Un Wirtschaftsprüfer allemand souhaite s'établir en France. Il lui est demandé de se soumettre à une épreuve d'aptitude, qu'il passe avec succès. Il est donc enregistré sur la liste de la Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes de Paris et est autorisé à effectuer des contrôles légaux des comptes en France.

En Allemagne, le Wirtschaftsprüfer est aussi autorisé à fournir un large éventail de services fiscaux. Toutefois, les commissaires aux comptes français n'ont pas le droit de proposer d'autres services comptables ou fiscaux s'ils ne sont pas agréés en qualité d'expert comptable. En France, le conseil fiscal est réservé aux avocats, mais les experts-comptables peuvent fournir des services fiscaux en tant qu'activité annexe lorsqu'ils exécutent des services comptables.

Sera-t-il nécessaire au Wirtschaftsprüfer de demander un agrément supplémentaire auprès de l'Ordre des Experts Comptables s'il souhaite prester des services fiscaux en France ?

Analyse

1. Les Etats membres demeurent libres d'organiser les professions et de réglementer les activités professionnelles sur leur territoire.
2. Les migrants sont tenus de se conformer uniquement aux conditions non discriminatoires d'exercice de la profession dans l'Etat membre d'accueil, pour autant que ces conditions soient objectivement justifiées et proportionnées (considérant 3 de la directive RQP).
3. Si le Wirtschaftsprüfer sollicite un agrément en qualité d'expert comptable, les autorités françaises compétentes devront évaluer l'équivalence des diplômes, certificats et titres de formation. Elles seront tenues de prendre tous les éléments en considération avant de décider si des mesures de compensation sont nécessaires, y compris le fait que le demandeur a déjà passé l'épreuve d'aptitude pour être enregistré en qualité de commissaire aux comptes (voir paragraphe 4 ci-dessous).
4. Si le Wirtschaftsprüfer obtient le titre d'expert comptable, il sera autorisé à exercer des activités fiscales sous réserve des lois françaises applicables.

Etude de cas 2

La portée des mesures de compensation – Le concept de la reconnaissance partielle

Les lois et règlements autrichiens exigent que les experts comptables soient enregistrés auprès d'un organisme professionnel. En Autriche, les activités d'expertise comptable englobent la comptabilité et les services fiscaux.

Un expert comptable de la République Tchèque souhaite s'établir en Autriche, mais sans prétendre être compétent dans le domaine de la fiscalité autrichienne ni souhaiter exercer l'activité de conseiller fiscal.

Ceci influence-t-il l'évaluation de l'équivalence des qualifications par les autorités compétentes autrichiennes et la nature des mesures de compensation ?

Analyse

1. Les directives de l'Union européenne n'interdisent pas aux Etats membres de réglementer les activités professionnelles sur leur territoire. Les migrants doivent se conformer uniquement aux conditions non discriminatoires d'exercice de la profession dans l'Etat membre d'accueil, pour autant que ces conditions soient objectivement justifiées et proportionnées (préambule 3 de la directive RQP).
2. S'agissant du titre professionnel en Autriche, celui-ci serait trompeur pour les consommateurs si le titulaire du titre professionnel devait faire l'objet de restrictions quant à l'étendue de ses activités.
3. La jurisprudence de la CJCE, dans l'affaire Colegio de Ingenieros (voir § 112) qui permet une reconnaissance partielle, ne s'applique que lorsque les différences de formation sont telles que l'application de mesures de compensation seraient pratiquement impossibles.
4. En conséquence, l'expert comptable demandeur de la République Tchèque sera tenu de couvrir toutes les différences substantielles pour exercer la profession telle qu'elle est organisée en Autriche dans le cadre d'un établissement.

Étude de cas 3

La qualification professionnelle reconnue comparée à la preuve d'une expérience pratique

La prestation de services fiscaux est une activité réglementée en Allemagne alors qu'elle ne l'est pas aux Pays-Bas. En d'autres termes, aux Pays-Bas, un praticien n'est pas tenu d'être membre d'un institut professionnel pour être autorisé à offrir des services fiscaux.

L'Allemagne peut-elle rejeter la demande en se fondant sur le fait que le demandeur n'a pas une qualification reconnue dans son Etat membre d'origine (c.-à-d. les Pays-Bas) ?

Analyse

1. L'activité professionnelle étant réglementée sur son territoire, l'Etat membre d'accueil, l'Allemagne, a le droit de soumettre le migrant aux conditions imposées à ses nationaux ou de déterminer si la qualification acquise à l'étranger est équivalente.
2. L'activité n'est pas réglementée aux Pays-Bas, l'Etat membre d'origine. En conséquence, l'Allemagne ne peut pas attendre du migrant qu'il ait une *qualification professionnelle reconnue*. C'est une possibilité mais elle ne s'impose pas.
3. La directive RQP établit un autre système, basé sur l'expérience pratique. Le demandeur hollandais doit fournir la preuve qu'il a exercé l'activité réglementée à plein temps pendant deux ans au cours des dix années précédentes. Si cette preuve est fournie, le demandeur hollandais pourra s'établir en Allemagne en qualité de conseiller fiscal, sous réserve de l'accomplissement d'une mesure de compensation.

III. REGLES APPLICABLES EN CAS DE PRESTATION DE SERVICES TEMPORAIRE DANS UN AUTRE ETAT MEMBRE

1. Introduction

- 123.** Il ressort des parties précédentes qu'un des éléments clé de la directive RQP (et de la directive sur les services) porte sur la prestation de services, et plus particulièrement sur la prestation de services transfrontaliers depuis l'Etat membre d'établissement du prestataire vers un autre état.

La directive concernant les contrôles légaux des comptes ainsi que les directives relatives aux services ne prévoient aucune disposition s'agissant de la prestation de services temporaire dans le cas de contrôles légaux de comptes, tels que définis dans la directive concernant les contrôles légaux des comptes.

Comme il a été également noté, la prestation de services est définie au regard de son caractère temporaire et occasionnel.

Cette partie s'attache à démontrer comment les principes définis dans le Traité et les dispositions législatives des directives concernées doivent s'appliquer eu égard à la libre prestation de services dans tous les domaines d'activités professionnelles en dehors des contrôles légaux de comptes. Y seront tout d'abord présentées les règles et autres procédures applicables, puis suivra une description plus approfondie du cadre législatif des règles et autres procédures de reconnaissance, pour compléter les informations générales fournies dans la partie I.

Il convient de souligner, comme le remarque le présent rapport, que l'application des règles et des procédures variera selon l'activité particulière, le cadre réglementaire et l'approche suivie par les Etats membres concernés sur l'accès au marché, aussi bien en leur qualité d'Etat membre d'origine que d'accueil. La décision des Etats membres d'exiger ou non des professionnels demandeurs la présentation d'une déclaration pro forma (voir § 136-142) en est une illustration. Au moment de la rédaction de ce document, de nombreux Etats membres doivent encore se prononcer sur une telle exigence. Il est donc important de souligner que ces décisions pourraient avoir un impact sur les propos exprimés dans ce document.

Cette partie veille également à illustrer, au travers d'études de cas, comment traiter certaines questions particulières de mise en œuvre suscitées par les différentes structures et activités de la profession d'expert comptable.

2. Fondement juridique des règles applicables

- 124.** Les règles applicables découlent de l'article 5 de la directive RQP, lequel définit le principe de libre prestation de services, directement inspiré du Traité. Cet article prévoit que, sans préjudice des dispositions spécifiques du droit communautaire, les Etats membres ne peuvent restreindre, pour des raisons relatives aux qualifications professionnelles, la libre prestation de services dans un autre Etat membre, si le prestataire est légalement établi dans un Etat membre aux fins d'y exercer la même profession.

Article 5, directive RQP

L'Etat membre d'accueil ne peut empêcher un prestataire légalement habilité à exercer une profession dans son pays d'origine de proposer des services transfrontaliers relatifs à sa profession sous le titre de son pays d'origine.

- 125.** La directive RQP précise également que tout service transfrontalier doit être délivré sous le titre professionnel de l'Etat membre d'établissement dans la mesure où un tel titre existe dans l'Etat membre visé pour l'exercice de l'activité professionnelle en question.

Ce titre doit être indiqué dans la langue officielle ou l'une des langues officielles de l'Etat membre d'établissement de manière à éviter toute confusion avec le titre professionnel de l'Etat membre d'accueil (article 7.3 de la directive RQP).

L'approche mentionnée à l'article 5 et autres articles apparentés reflète celle poursuivie en ce qui concerne la liberté d'établissement: les dispositions de règles similaires s'appliquent en matière d'expérience en l'absence de délivrance de titres de formation dans un Etat membre et de réglementation de l'activité/profession.

- 126.** Il convient de noter qu'aux termes de l'article 6 de la directive RQP, l'Etat membre d'accueil dispense les prestataires établis dans un autre Etat membre des exigences imposées aux professionnels établis sur son territoire en ce qui concerne l'autorisation, l'inscription ou l'affiliation à un organisme professionnel, conformément à une décision de la Cour de justice européenne rendue en 2002 concluant qu'une telle inscription constituerait un obstacle à la prestation de services temporaire⁽⁴¹⁾.

En vertu de l'article 7 de la directive RQP, les Etats membres peuvent, sans toutefois y être obligés, autoriser la prestation de services transfrontaliers, sous réserve de certaines conditions, telles que l'adhésion pro forma auprès des autorités locales compétentes.

- 127.** Cette disposition est conforme à la position adoptée par la FEE dans son document de 1999 sur la *Libéralisation de la profession d'expert comptable en Europe*, selon laquelle l'inscription du prestataire de services professionnels transfrontaliers auprès de l'Institut compétent dans le pays d'accueil peut se révéler utile, notamment au regard de l'exercice des contrôles disciplinaires (§ 133-134).

Ce raisonnement est également manifeste dans l'article 6 de la directive RQP. L'exigence d'une adhésion pro forma est facultative et ne saurait nullement retarder ou compliquer la prestation de services, ni engendrer de frais supplémentaires à la charge du prestataire. L'article 6 de la directive RQP mentionne un système dans lequel une copie de la déclaration doit être envoyée par l'autorité compétente à une organisation ou organisme professionnel concerné, ladite copie faisant office d'inscription temporaire automatique ou d'adhésion pro forma à cet effet.

⁽⁴¹⁾ «L'exigence d'inscription ou d'affiliation à des organisations ou des organismes professionnels devrait être abolie dès lors qu'elle est liée au caractère fixe et permanent de l'activité exercée dans le pays d'accueil, et constitue indubitablement un obstacle pour toute personne désireuse de proposer des services, en raison de la nature temporaire de son activité». Jugement de la CJCE du 16/05/2002 dans l'affaire 232/99, Commission/Espagne (Recueil 2002, p. I-4235)

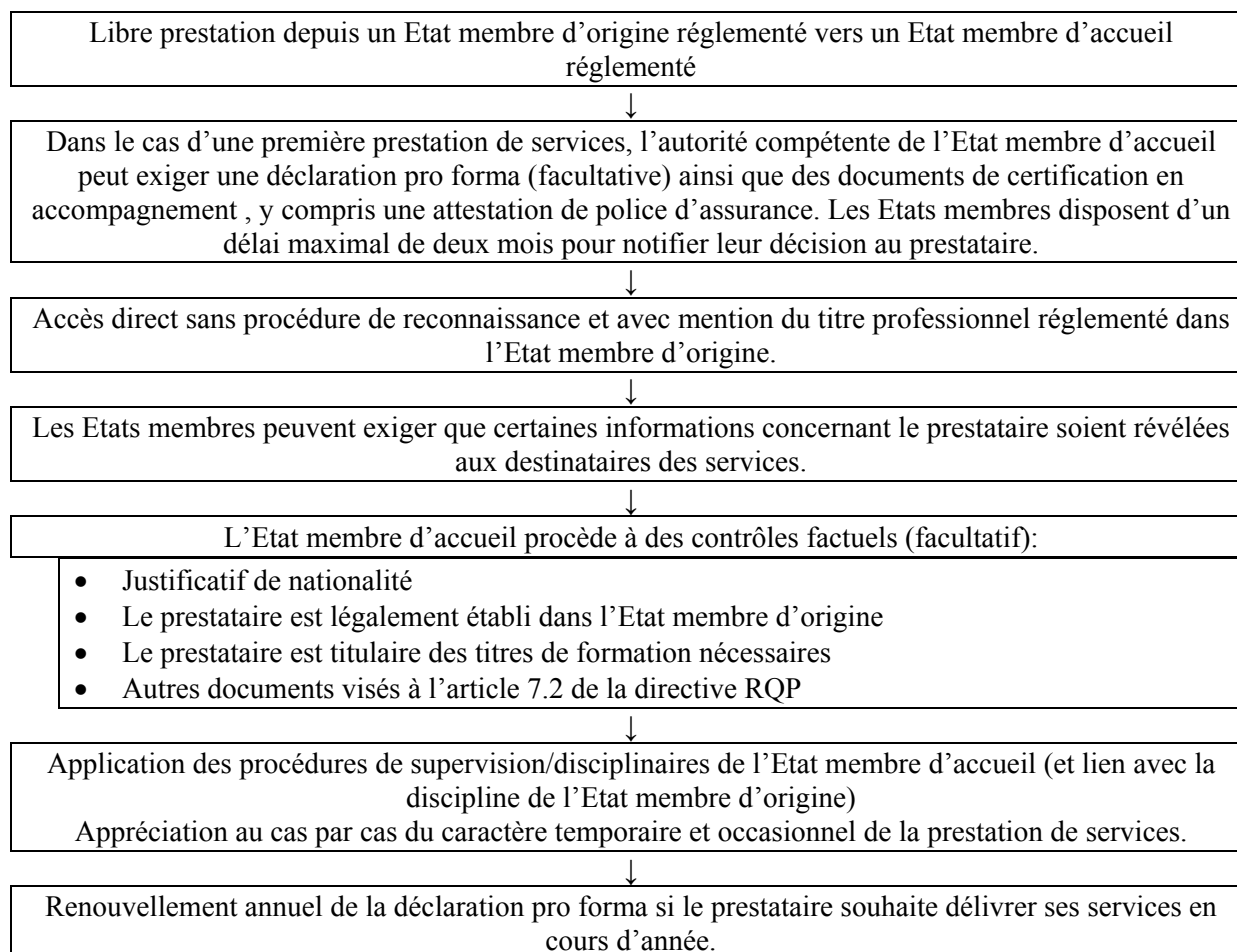
Aux termes de l'article 7, les Etats membres peuvent exiger, dans le cas d'une première prestation de services par le prestataire d'accompagner la déclaration pro forma de documents complémentaires prouvant l'identité, les qualifications professionnelles et/ou l'expérience professionnelle ainsi que tout autre élément pertinent.

- 128.** L'article 5.3 de la directive stipule que le prestataire de services transfrontaliers sera soumis aux règles disciplinaires en vigueur dans l'Etat membre d'accueil ayant un lien direct et spécifique avec les qualifications professionnelles, telles que la définition de la profession, la portée des activités couvertes par une profession ou lui étant réservées, l'usage des titres et autres domaines apparentés. Contrairement à la déclaration pro forma, les dispositions de la directive en la matière ont force exécutoire.
- 129.** Il convient de noter que dans les cas de la République d'Irlande et du Royaume-Uni, l'article 5 et autres articles apparentés de la directive RQP ne s'appliquent pas aux services comptables et fiscaux, en l'absence de règles régissant l'accès au marché de tels services. Il convient également de préciser que le Royaume-Uni appliquera l'article 5 et toute autre disposition apparentée s'agissant de services d'administration judiciaire, activité réservée au Royaume-Uni.

3. *Cadre de procédures*

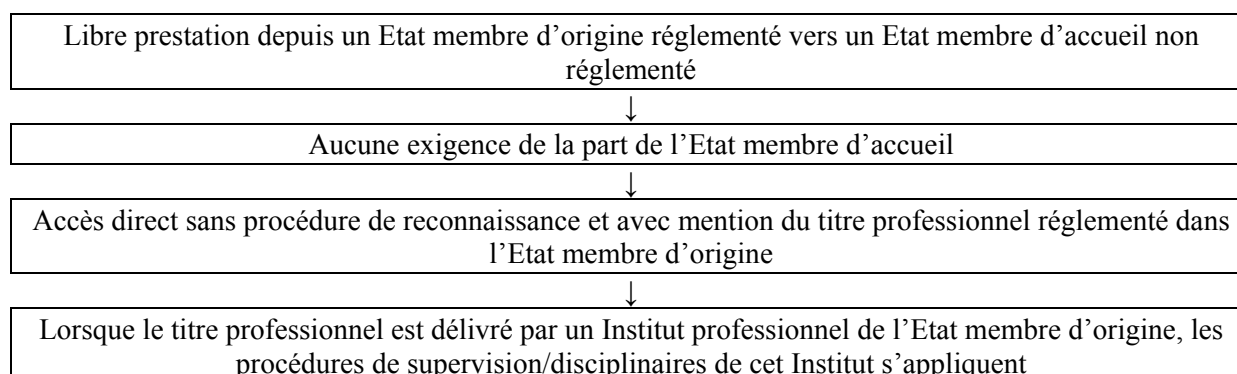
- 130.** Les pages suivantes illustrent les différents cadres de procédures susceptibles de s'appliquer au niveau d'un Etat membre à la lumière de quatre différents scénarios, conformément au droit dudit Etat membre réglementant ou non l'activité/profession particulière en question. Ces quatre scénarios sont les suivants:
- Schéma 1: libre prestation depuis un Etat membre d'origine réglementé vers un Etat membre d'accueil réglementé;
 - Schéma 2: libre prestation depuis un Etat membre d'origine réglementé vers un Etat membre d'accueil non réglementé;
 - Schéma 3: libre prestation depuis un Etat membre d'origine non réglementé vers un Etat membre d'accueil réglementé;
 - Schéma 4: libre prestation depuis un Etat membre d'origine non réglementé vers un Etat membre d'accueil non réglementé.
- 131.** Chaque schéma est suivi d'une brève description du cadre de procédures, les conditions spécifiques étant plus amplement décrites dans les parties 4.1 à 4.5 (§ 136 à 147).

132. Schéma 1



Le présent scénario est relativement simple et direct, mais les principales sources d'incertitudes pour les migrants consistent à savoir si l'Etat membre vers lequel les services transfrontaliers seront délivrés exigera une déclaration pro forma ainsi que tout autre document d'accompagnement et de renouvellement.

133. Schéma 2



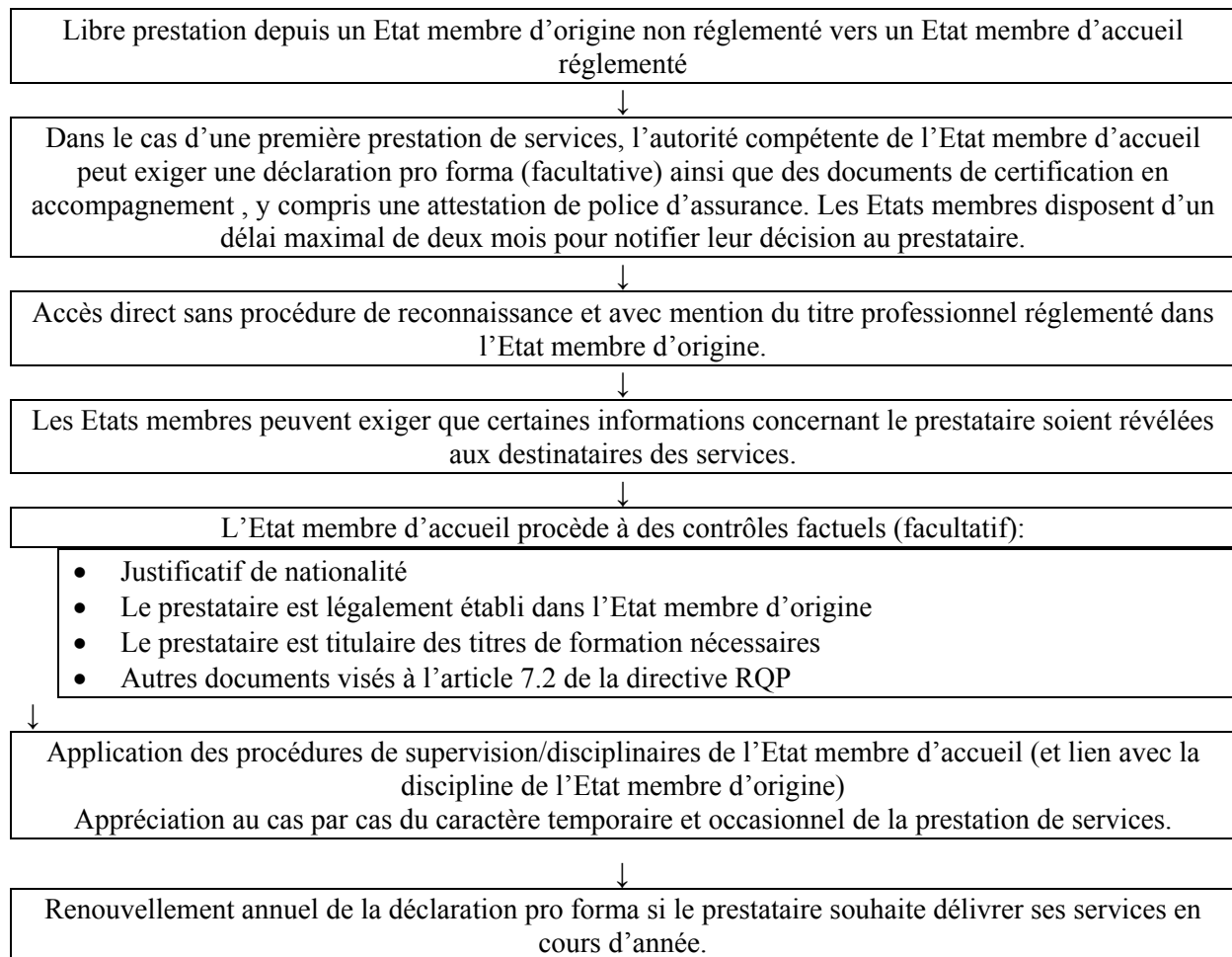
En l'absence de tout titre ou activité réglementée dans l'Etat membre d'accueil, la directive RQP ne s'applique pas.

Dès lors que ces activités peuvent être exercées sans aucune restriction de la part de l'Etat membre d'accueil (aussi bien sous forme de libre établissement que de libre prestation de services ⁽⁴²⁾), le prestataire peut les exercer en utilisant le titre de son pays d'origine dans les conditions applicables aux professionnels locaux, autrement dit sans aucune restriction.

Lorsque le prestataire est membre d'un Institut professionnel, les règles dudit Institut (éthiques et autres) doivent être respectées, quel que soit le lieu de destination de la prestation de services, sous réserve de leur compatibilité avec le cadre plus large des exigences nationales.

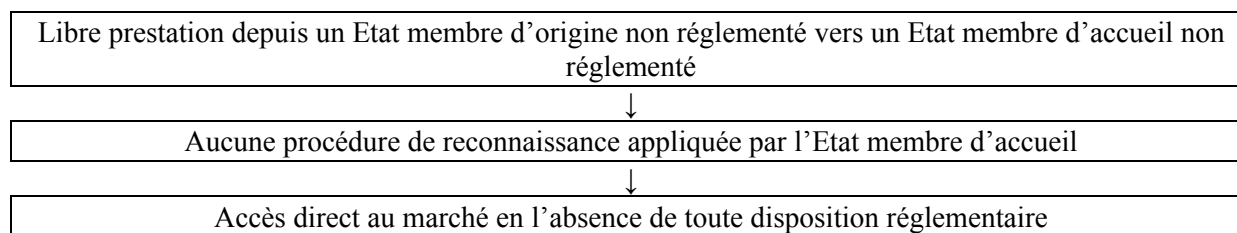
⁽⁴²⁾ Dans l'affaire Gebhardt, la Cour de justice des communautés européennes s'est prononcée comme suit: «Lorsque l'exercice d'une activité particulière n'est soumise à aucune règle dans l'État membre d'accueil, tout ressortissant d'un autre État membre sera habilité à s'y établir et à y exercer ladite activité». La même règle s'applique à la prestation de services transfrontalière depuis l'État membre d'établissement.

134. Schéma 3



Lorsque le prestataire est établi dans un Etat membre où sa profession n'est pas réglementée et migre vers un Etat membre où la profession est réglementée, sans préjudice des dispositions spécifiques du droit communautaire, les Etats membres ne peuvent restreindre, pour des raisons liées aux qualifications professionnelles, la libre prestation de services, si le prestataire a exercé ladite profession dans l'Etat membre d'établissement pendant au moins deux ans au cours des 10 années qui précèdent la prestation de services dans cet Etat membre (article 5 de la directive RQP).

En vertu de l'article 7.3 de la directive RQP, «la prestation de services doit être effectuée sous le titre professionnel de l'Etat membre d'établissement lorsqu'un tel titre existe dans ledit Etat membre pour l'activité concernée. Ce titre est indiqué dans la langue officielle ou dans l'une des langues officielles de l'Etat membre d'établissement de manière à éviter toute confusion avec le titre professionnel de l'Etat membre d'accueil. Dans les cas où ledit titre professionnel n'existe pas dans l'Etat membre d'établissement, le prestataire fait mention de son titre de formation dans la langue officielle ou dans l'une des langues officielles de cet Etat membre».

135. Schéma 4

La directive RQP ne s'applique pas dans ce contexte.

Dans ce scénario, en l'absence de toute règle professionnelle applicable autant dans l'Etat membre d'origine que celui d'accueil, aucune exigence de reconnaissance ou apparentée n'existe.

4. Considérations importantes pour les règles de la procédure de reconnaissance

4.1. Déclaration pro forma: autorité compétente et forme

136. Comme indiqué ci-dessus (§ 126 et 127), les Etats membres *peuvent* exiger du prestataire qui délivre des services transfrontaliers dans un autre Etat membre qu'il informe préalablement l'autorité compétente de l'Etat membre d'accueil par une déclaration écrite.

Comme nous l'avons aussi souligné (§ 127), l'exigence d'une telle déclaration pro forma est censée faciliter l'application des dispositions disciplinaires en vigueur sur le territoire de l'Etat membre d'accueil.

137. Il incombe également à l'Etat membre d'organiser la procédure.

Ladite déclaration doit être soumise à l'attention des autorités compétentes telles que visées à l'article 3.d de la directive: «toute autorité ou instance habilitée spécifiquement par un Etat membre à délivrer ou à recevoir des titres de formation et autres documents ou informations, ainsi qu'à recevoir des demandes et prendre des décisions visées dans la présente directive».

Il incombe à l'Etat membre de définir clairement l'autorité compétente à l'attention de laquelle une déclaration doit être fournie.

138. Le prestataire doit être autorisé à soumettre sa déclaration au moyen de n'importe quel support, y compris tout support écrit ou électronique.

La FEE est d'avis qu'une déclaration orale ne saurait convenir en guise de procédure minimale, une preuve de ladite déclaration devant être nécessairement conservée.

4.2. Déclaration pro forma: contenu et documents d'accompagnement

139. Lorsqu'un Etat membre exige une déclaration pro forma, il doit en définir le contenu, sans toutefois aller au-delà du cadre des exigences visées par la directive.

- 140.** En vertu de l'article 7 de la directive RQP, l'Etat membre peut exiger que ladite déclaration comprenne des informations sur les couvertures d'assurance et autres moyens de protection personnelle ou collective concernant la responsabilité professionnelle.
- 141.** Les Etats membres peuvent également exiger que la déclaration faite à l'occasion du premier déplacement soit accompagnée des documents suivants:
- a) Preuve de la nationalité du prestataire;
 - b) Attestation certifiant que le détenteur est légalement établi dans un Etat membre pour y exercer les activités en question, et qu'il n'encourt, lorsque l'attestation est délivrée, aucune interdiction même temporaire d'exercer;
 - c) Preuve des qualifications professionnelles;
 - d) Lorsque la profession n'est pas réglementée dans l'Etat membre d'origine, la preuve par tout moyen que le prestataire a exercé les activités en question pendant au moins deux années au cours des dix années précédentes;
 - e) En ce qui concerne les professions dans le domaine de la sécurité, si l'Etat membre l'exige de ses ressortissants, la preuve de l'absence de toutes condamnations pénales.

4.3. *Renouvellement de la déclaration pro forma*

- 142.** Lorsqu'un Etat membre exige une déclaration pro forma, celle-ci reste valide pendant une année (article 7 de la directive RQP). L'Etat membre peut exiger le renouvellement de ladite déclaration pro forma une fois par an si le prestataire désire offrir des services de manière temporaire ou occasionnelle dans cet Etat membre au cours de l'année en question.

En cas de changement substantiel de la situation établie par les documents soumis lors de la première déclaration pro forma, les Etats membres peuvent exiger du prestataire qu'il présente des informations actualisées.

4.4. *Application des règles du pays d'accueil*

- 143.** Comme nous l'avons souligné précédemment (§51), lorsqu'un prestataire délivre des services transfrontaliers dans un autre Etat membre, toutes les règles de conduite à caractère professionnel, statutaire ou administratif directement liées aux qualifications professionnelles doivent être appliquées (article 5.3 de la directive RQP).
- 144.** L'article 5.3 de la directive RQP stipule qu'il s'agit d'une exigence obligatoire sans toutefois énumérer l'ensemble des règles applicables, ne citant que les points spécifiques suivants à titre d'exemple:
- Définition de la profession, qui doit normalement comprendre la portée des services autorisés ou interdits aux professionnels exerçant la même profession dans l'Etat membre concerné;
 - Usage des titres;
 - Fautes professionnelles graves ayant un lien direct et spécifique avec la protection et la sécurité du consommateur dans l'Etat membre d'accueil;

- Dispositions disciplinaires applicables dans l'Etat membre d'accueil aux professionnels exerçant la même profession dans cet Etat membre.

4.5. Collaboration administrative entre les Etats membres et rôle des instituts professionnels

145. L'application générale de la directive RQP exige une étroite coopération entre les Etats membres, comme l'énonce l'article 56.

Article 56, directive RQP

Les autorités compétentes de l'Etat membre d'accueil et de l'Etat membre d'origine collaborent étroitement et se prêtent une assistance mutuelle afin de faciliter l'application de la présente directive. Elles assurent la confidentialité des informations qu'elles échangent.

146. Comme indiqué précédemment, la FEE se réjouit de participer au projet pilote sur le système d'Information du Marché Intérieur (IMI) promu par la Commission Européenne pour garantir une collaboration efficace.
147. Le rôle de la FEE, et plus particulièrement des instituts membres de la FEE, est extrêmement important. Dans de nombreux cas, ceux-ci feront office d'autorités compétentes en charge des communications avec les points de contact à établir en vertu de la directive afin de traiter les demandes.

En outre, les instituts membres de la FEE joueront également un rôle significatif dans les communications nécessaires entre les Etats membres d'origine et d'accueil pour l'application des procédures disciplinaires le cas échéant, et plus généralement pour le respect des règles de conduite professionnelle.

5. Études de cas sur la prestation de services temporaire dans un autre Etat membre

148. Étude de cas sur les activités réservées (voir § 65)

Étude de cas 4

Activités réservées

En Belgique, les activités réglementées réservées aux réviseurs d'entreprises/bedrijfsrevisoren incluent des services de contrôle légal de comptes et d'expertise, tels que définis dans les seconde, troisième et sixième directives du droit des sociétés. Le droit belge subordonne l'exercice de telles activités à l'agrément par un Institut professionnel local.

Un professionnel espagnol, qui n'est pas expert comptable mais qui serait habilité dans son pays à émettre un rapport sur les apports en nature, tels que visés à la seconde directive du droit des sociétés, est prié par un de ses clients de préparer ce type de rapport pour une filiale que sa société souhaite établir en Belgique.

Analyse

1. La question porte sur une prestation de services temporaire et occasionnelle. Même si, dans certains Etats membres, les activités d'expert requises par les directives du droit des sociétés sont généralement (parfois nécessairement) effectuées par des contrôleurs légaux des comptes, de tels services ne sont pas couverts par les dispositions de la directive concernant les contrôles légaux de comptes.
2. Aux termes des directives 77/91/CEE, 78/855/CEE et 82/891/CEE, tout expert doit être «agrée par une autorité administrative ou judiciaire», sans que ce ne soit précisé dans l'Etat membre d'accueil.
3. L'article 17.6 de la directive sur les services prévoit une exception explicite lorsque l'Etat membre où est délivré le service réserve une activité à une profession particulière. Le considérant 88 confirme que la disposition relative à la libre prestation de services ne peut s'appliquer dans le cas d'une activité réservée à une profession particulière, conformément au droit communautaire.
4. Afin d'être enregistré pour exercer les services susmentionnés en Belgique, le professionnel est tenu d'être agréé, conformément à la disposition de la directive concernant les contrôles légaux de comptes. Toute mesure de compensation doit être envisagée dans ce contexte.

149. Étude de cas sur la distinction entre l'établissement et la prestation de services transfrontaliers

Étude de cas 5

Établissement ou prestation de services ?

Le client d'un cabinet d'expertise comptable professionnel français ouvre une filiale en Espagne et demande à celui-ci de l'aider à organiser les systèmes comptables dans cette filiale. L'expert comptable français, qui ne possède aucun bureau en Espagne, accepte d'envoyer un assistant en Espagne pendant quelques semaines pour ce travail. D'origine espagnole, cet assistant connaît très bien la législation espagnole.

La conduite du projet ayant satisfait le client, celui-ci demande à son expert comptable français s'il accepterait de lui envoyer son assistant trois jours par mois afin d'aider la société à préparer ses rapports mensuels. Un contrat est conclu pour une durée de deux ans.

Analyse

1. L'activité «d'organisation de systèmes comptables» n'est pas réservée aux experts comptables en Espagne. Un expert-comptable français qualifié pourrait donc se charger de ce travail.
2. L'expert comptable français ne possède aucun bureau en Espagne. Il souhaite donc offrir des services transfrontaliers au sens de l'article du traité sur la prestation de services.
3. L'Etat membre d'accueil ne peut empêcher un prestataire légalement autorisé à exercer une profession dans son pays d'origine de délivrer des services transfrontaliers relevant de sa profession, sous le titre de son pays d'origine.
4. Aux termes de l'article 5.2 de la directive RQP, la nature temporaire et occasionnelle de la prestation de services doit être appréciée au cas par cas, notamment à la lumière de la durée de la prestation, de sa fréquence, de sa périodicité et de sa continuité (voir également l'affaire Gebhardt, § 7). L'application de ces principes permet de conclure qu'il ne s'agit pas d'une prestation de services mais bien d'un établissement. Il convient toutefois de se demander si un tel établissement est lié à l'existence d'une infrastructure minimale dans le pays.
5. L'article 4.5 de la directive sur les services définit la notion «d'établissement» comme suit : l'exercice effectif d'une activité économique visée à l'article 43 du traité par le prestataire pendant une durée indéterminée et au moyen d'une infrastructure stable à partir de laquelle la fourniture de services est réellement assurée. En application de ces principes, on peut conclure qu'il ne s'agit pas d'un établissement mais bien d'une prestation de services, ce qui vient contredire la conclusion mentionnée au paragraphe précédent.

150. Étude de cas sur les règles d'accès au marché: services fiscaux et comptables

Étude de cas 6

Services fiscaux et comptables

Un membre de la profession d'expertise comptable italienne (Dottore Commercialista/Esperto contabile) souhaite proposer des services de conseil comptable et fiscal au Royaume-Uni. Quelles sont les possibilités en termes de règles d'accès au marché et de droits et autres procédures de reconnaissance ?

Analyse

1. Le Dottore Commercialista/Esperto contabile italien peut délivrer des services de manière permanente ou temporaire et occasionnelle, sans avoir à lancer de procédure de reconnaissance au Royaume-Uni. En effet, les activités comptables et fiscales n'étant pas réglementées au Royaume-Uni, l'accès au marché n'est donc régi par aucune règle. Les services seront délivrés sous le titre professionnel du pays d'origine, soit Dottore Commercialista/Esperto contabile (et non sous une traduction libre de ce titre - voir point 3 ci-après). Il convient de noter qu'aucun professionnel italien ne peut délivrer ses services sous un des titres professionnels du Royaume-Uni, à moins d'entamer une procédure de reconnaissance (voir point 2 ci-après).
2. Le Dottore Commercialista/Esperto contabile italien PEUT chercher à être reconnu en adhérant à un organisme professionnel anglais équivalent afin de proposer des services fiscaux et comptables sous l'un (ou plusieurs) des titres professionnels au Royaume-Uni. Pour ce faire, les procédures de reconnaissance de la directive RQP sur le libre établissement s'appliqueront. En revanche, les procédures relatives à la prestation de services telles que visées dans la directive RQP ne s'appliquent pas en l'absence de règles régissant l'accès au marché dans le domaine des services fiscaux et comptables temporaires (ou bien la prestation de services permanente - voir point 1 ci-dessus).
3. Il convient de noter que la directive RQP comporte des dispositions régissant clairement l'usage des titres professionnels afin d'éviter toute confusion. En vertu de l'article 7, dans le cadre d'une libre prestation de services sous le titre professionnel de l'Etat membre d'établissement, « ledit titre doit être indiqué dans la langue officielle [...] de l'Etat membre d'établissement de manière à éviter toute confusion avec le titre professionnel de l'Etat membre d'accueil ». Dans l'article 52, il est en outre précisé que les ressortissants des États membres ne sont autorisés à utiliser le titre professionnel délivré par les organismes anglais (et irlandais) cités dans l'annexe I de la directive RQP que s'ils produisent la preuve de leur affiliation à de tels organismes.

Étude de cas 7

Libre prestation de services : la pratique du droit de la faillite au Royaume-Uni

Un dottore commercialista/esperto contabile autorisé à exercer des activités liées au droit de la faillite en Italie souhaite exercer au Royaume Uni lesdites activités de manière temporaire et occasionnelle. Or, les fonctions liées au droit de la faillite relèvent au Royaume-Uni d'une activité réglementée réservée aux membres d'un certain nombre d'organismes professionnels et soumise à des exigences d'agrément particulières.

Quelles procédures doivent être appliquées afin de pouvoir fournir librement de tels services ?

Analyse

1. Les autorités du Royaume-Uni reconnaissent que si un professionnel est autorisé à exercer des missions relevant du droit de la faillite dans son pays d'origine, il est habilité à exercer au Royaume-Uni, sous réserve des articles 5 à 9 de la directive RQP.
2. Les articles 5 à 9 de la directive RQP régissent la libre prestation de services lorsque l'activité visée est réglementée dans l'Etat membre d'accueil. Comme indiqué précédemment, ces articles comportent un certain nombre de dispositions «facultatives» en ce qui concerne la déclaration pro forma et les informations à révéler aux destinataires des services.
3. L'Insolvency Service du Royaume-Uni exige du professionnel italien dûment agréé la présentation préalable d'une déclaration attestant de son intention de délivrer des services temporaires et occasionnels, accompagnée des documents nécessaires visés à l'article 8. En outre, le prestataire est tenu de divulguer aux destinataires du service (soit les créanciers, débiteurs et administrateurs) toute information jugée pertinente au sens de l'article 9. L'administration britannique juge également qu'il est dans l'intérêt de tous de conserver un registre central et accessible des prestataires de services.

IV. CONCLUSIONS PROVISOIRES ET QUESTIONS EN SUSPENS

- 151.** Caractéristique essentielle du Marché intérieur, la liberté de mouvement est inscrite au Traité de Rome de 1957. Les institutions européennes, dont la Cour de justice des communautés européennes, développent depuis lors un cadre réglementaire visant à autoriser la liberté d'établissement et la libre prestation de services dans le Marché intérieur.

Bien qu'ils soient simples, les principes sont difficiles à appliquer et à mettre en œuvre. S'agissant de la profession comptable, cette complexité s'alourdit compte tenu de trois raisons principales:

- La très large gamme d'activités exercées par les experts comptables dans l'ensemble des Etats membres;
- Les divergences entre les règles des Etats membres sur l'exercice éventuel de différentes activités en parallèle par tout individu affilié à une profession ou une société;
- L'existence de différentes approches réglementaires et autres règles d'accès au marché selon les Etats membres, s'agissant de la prestation de services autres que les contrôles légaux des comptes.

- 152.** L'existence de trois directives et les relations entre elles peuvent entraîner un certain nombre d'interprétations divergentes. Cette étude illustre toute la complexité de l'interaction entre ces trois directives européennes récentes et illustre les raisons pour lesquelles il y a encore aujourd'hui de nombreuses questions méritant d'être clarifiées en dépit d'une primauté juridique clairement hiérarchisée. Cette conclusion distingue les domaines où les choses sont relativement claires de ceux qui méritent encore des éclaircissements.

À ce stade, la FEE a préféré attirer l'attention sur des questions encore en suspens plutôt que de procéder à un développement exhaustif de sujets exigeant une étude plus approfondie au regard de la transposition des directives par les Etats membres.

- 153.** Ces trois directives européennes récentes ont incité la FEE à reconsidérer les principes de libre prestation de services et de liberté d'établissement et à déterminer si le précédent cadre d'analyse reste valable ou non. Comme ce document le mentionne à plusieurs reprises, ces directives introduisent un nouveau régime en matière de libre prestation de services, applicable à tout service temporaire et occasionnel autre que le contrôle légal de comptes.

Le processus de transposition étant toujours en cours, il convient d'étudier la façon dont chaque Etat membre appliquera les options disponibles prévues dans les directives. À titre d'exemple, il sera important de savoir si les Etats membres utiliseront l'option leur permettant d'exiger une déclaration pro forma dans le cas de prestations de services temporaires et occasionnelles dans un autre Etat membre.

- 154.** Cette étude montre que les règles applicables en matière d'établissement de la profession d'expert comptable dans un autre Etat membre restent quasiment inchangées lorsque le professionnel exerce une activité autre que le contrôle légal des comptes (le traitement spécifique réservé aux contrôleurs légaux des comptes est évoqué ci-dessous).

S'agissant de l'établissement des experts comptables, les mêmes dispositions que celles prévues dans le régime de reconnaissance existant continueront de s'appliquer (y compris l'épreuve d'aptitude).

En ce qui concerne ce domaine d'activités professionnelles, les directives introduisent de nouveaux éléments, dont la possibilité pour tout individu originaire d'un Etat membre où l'activité visée n'est pas réglementée de se faire reconnaître dans un nouvel Etat membre. Dans ce cas, la reconnaissance sera consentie sur la base de l'expérience professionnelle dans un cadre de temps donné et fera également l'objet de mesures de compensation à l'instar des professionnels migrants réglementés.

155. Les questions suivantes sur la profession d'expert comptable, qui sont encore en suspens, sont brièvement commentées dans les paragraphes qui suivent:

- Exigences relatives à l'infrastructure des contrôleurs légaux des comptes (§156 à 158);
- Interprétation de l'article 14 de la directive concernant les contrôles légaux de comptes (§ 159);
- Portée des règles du pays d'accueil applicables dans le cas de la prestation de services (§ 160);
- Portée de l'exception visée à l'article 17.6 de la directive sur les services (§ 161);
- Pertinence du système de reconnaissance partielle (§ 162).

156. La différence entre un établissement et une prestation de services donne lieu à des problèmes d'interprétation qui ne sont pas spécifiques à la profession d'expert comptable. Une prestation de services doit rester temporaire et occasionnelle. Ces critères sont appréciés au cas par cas, notamment en fonction de la durée, de la fréquence, de la périodicité et de la continuité des services délivrés (article 5.2, directive RQP).

Dans la directive relative aux services, la notion d'établissement est définie comme une infrastructure stable à partir de laquelle la prestation de services est réellement assurée. La nature d'une telle infrastructure, telle qu'analysée par la Cour de justice des communautés européennes dans l'affaire Ramrath, n'est pas apparue plus claire après l'adoption des trois dernières directives.

157. La directive concernant les contrôles légaux de comptes exige une approbation et un agrément par l'Etat membre prescrivant le contrôle légal des comptes, sans toutefois déterminer de manière spécifique les différents modes d'exercice possibles. La question reste de savoir si un contrôleur légal des comptes doit être établi afin d'être approuvé et agréé dans l'Etat membre prescrivant ledit contrôle légal. Il convient d'interpréter ici l'établissement comme une infrastructure stable. Il est dès lors crucial de déterminer si, en vertu de ce nouveau cadre législatif, les Etats membres sont habilités ou non à exiger une présence et une infrastructure effective pour approuver et agréer des professionnels migrants.

158. La jurisprudence de la CJCE (voir § 9 - affaire Ramrath) a, par le passé, approuvé le fait qu'un Etat membre pouvait exiger une infrastructure minimale et une présence effective sur son territoire (sans qu'il s'agisse de la résidence du professionnel dans le pays) pour l'exercice de toute activité professionnelle, dès lors qu'une telle exigence s'avérait en toute objectivité nécessaire pour garantir le respect des règles régissant les pratiques professionnelles. Il conviendra de préciser si un tel arrêt est encore pertinent au sens de la directive concernant les

contrôles légaux de comptes, car celle-ci inclut un cadre réglementaire détaillé pour les contrôles légaux de comptes et exige notamment une collaboration entre les autorités compétentes des Etats membres pour garantir le respect des règles en matière de pratiques professionnelles.

- 159.** Une autre question laissée en suspens concerne les mesures de compensation s'agissant de l'agrément des contrôleurs légaux des comptes migrant vers un autre Etat membre. L'article 14 de la directive concernant les contrôles légaux des comptes détermine les conditions d'agrément des contrôleurs légaux d'un autre Etat membre. Cet article se réfère à la directive RQP qui a introduit l'épreuve d'aptitude comme mesure de compensation lorsque les titres de formation délivrés dans l'Etat membre d'origine et de destination sont substantiellement différents. L'application de cet article peut s'avérer difficile lorsque les Etats membres cherchent à rapprocher l'exigence d'une épreuve d'aptitude ne portant que sur le contrôle des comptes annuels et consolidés en vertu du droit communautaire avec les structures nationales de la profession, ce qui peut survenir lorsque lesdites structures nationales englobent la réglementation des activités régies par le droit national par opposition au droit communautaire.

En d'autres termes, est-il nécessaire d'organiser une épreuve d'aptitude pour les activités de contrôle légal des comptes distincte par rapport aux autres activités des experts comptables ? Dans de nombreux cas, une telle mesure viendrait contredire le principe de proportionnalité et interférerait avec l'organisation des professions dans les Etats membres en suggérant une application plus large de la reconnaissance partielle (voir § 162).

- 160.** Dans ses commentaires sur la proposition de directives concernant la RQP et les services, la FEE s'est exprimée en faveur d'une application des règles professionnelles de l'Etat membre où sont proposés les services afin de garantir aux consommateurs une qualité de service similaire tout en évitant d'éventuelles entorses aux règles de concurrence.

Au sens de la directive RQP, le prestataire de service est soumis aux règles de conduite à caractère professionnel, légal ou administratif en rapport direct avec les qualifications professionnelles (article 5.3). La directive cite les exemples suivants: définition de la profession, usage des titres, faute grave ayant un lien direct et spécifique avec la protection du consommateur et dispositions disciplinaires.

L'interprétation des «fautes liées à la protection du consommateur» n'est guère aisée. Il est difficile de déterminer si cet exemple peut être lié à l'exigence selon laquelle les règles doivent avoir un rapport avec les qualifications professionnelles. On ne sait pas non plus comment cette approche restrictive quant à l'application par l'Etat membre d'accueil se combinera avec l'article 16 de la directive relative aux services.

La FEE considère notamment que les professions réglementées ne peuvent être complètement assimilées à des services d'affaires. Les implications de la directive relative aux services sur la profession d'expert comptable nécessitent une analyse complémentaire et pourraient faire l'objet d'une étude distincte.

- 161.** L'article 17.6 de la directive relative aux services exonère de la règle spécifique visée à l'article 16 (libre prestation de services) les sujets couverts par le titre II de la directive RQP (voir § 61 à 66). Il s'agit d'une excellente décision visant à éviter tout conflit de lois dans la mesure où les

deux dispositions portent sur la prestation temporaire et occasionnelle de services sans établissement.

Toutefois, la portée de l'article 17.6 semble plus large, puisque celui-ci prévoit une exonération dans les Etats membres où est assurée la prestation de services, qui réservent une activité à une profession particulière (voir § 65).

La question est de savoir si certaines activités peuvent être réservées à une profession particulière qui ne serait pas réglementée (voir § 11).

- 162.** La Cour de justice européenne a défini les conditions régissant la reconnaissance partielle des qualifications (voir § 111 à 113). En d'autres termes, le migrant n'est autorisé à exercer que certaines activités d'une profession réglementée dans l'Etat membre d'accueil. La Cour a déclaré que la directive RQP n'empêche pas les autorités compétentes d'autoriser la reconnaissance partielle si les titulaires de diplômes en font la demande.

La Cour a également cherché à déterminer si les Etats membres sont tenus d'autoriser ou non la reconnaissance partielle. Deux cas ont été distingués:

- La reconnaissance partielle peut être rejetée lorsque les lacunes peuvent effectivement être compensées par des mesures de compensation telles que celles prévues dans la directive RQP;
- Si les différences sont trop importantes au point d'exiger de suivre intégralement un programme d'enseignement ou une formation, les autorités compétentes devront motiver tout refus de reconnaissance partielle par des «raisons dérogatoires fondées sur l'intérêt général, visant à garantir l'objectif poursuivi sans aller au-delà de ce qui est nécessaire à la réalisation dudit objectif».

S'il est possible de limiter les mesures de compensation à une épreuve d'aptitude couvrant les connaissances du droit et autres réglementations locales nécessaires, il semble difficile de contraindre les Etats membres à autoriser une reconnaissance partielle. Toutefois, il n'est guère aisé de déterminer si certains aspects de cette jurisprudence peuvent s'appliquer à la profession d'expert comptable, ce qui ne peut être totalement exclu au regard de la grande variété d'activités exercées par les comptables dans les Etats membres. Selon la FEE, de telles règles concernant la reconnaissance partielle ne seront appliquées que très exceptionnellement.

ANNEXE 1: COUR DE JUSTICE DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES (CJCE) – AFFAIRES MENTIONNÉES DANS L'ÉTUDE

- Affaire 71/76, Thieffry contre Conseil de l'ordre des avocats de la Cour de Paris (Recueil [1977] p.00765)
- Affaires jointes 286/82 et 26/83, Luisi & Carbone contre Ministero dello Tesoro (Recueil [1984] 377)
- Affaire 107/83, Ordre des avocats au Barreau de Paris contre Onno Klopp (Recueil [1984], 02971)
- Affaire C-96/85, Commission des Communautés Européennes contre République française (Recueil [1986] 01475)
- Affaire C- 340/89, Vlassopoulou contre Ministerium für Justiz, Bundes- u. Europaangelegenheiten Baden-Württemberg (Recueil [1991] I-2357)
- Affaire C- 159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland contre Grogan (Recueil [1991] I-4685).
- Affaire C-104/91, Colegio Oficial de Agentes de la Propiedad Inmobiliaria contre Borrell and others (Recueil [1992] I-03003)
- Affaire C-106/91, Ramrath contre Ministre de la Justice, et l'Institut des réviseurs d'entreprises (RECUEIL [1992] I-03351)
- Affaire C-319/92, Haim contre Kassenzahnärztliche Vereinigung Nordrhein (Recueil [1994] I-425)
- Affaire C-42/92, Thijssen contre Controledienst voor de verzekeringen (Recueil[1993] I-4047)
- Affaire C-55/94, Gebhard contre Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano (Recueil [1995] I-04165)
- Affaire C-164/94, Aranitis contre Land Berlin (Recueil [1996] I-00135)
- Affaire C-238/98, Hocsman (Recueil [2000] I-6623)
- Affaire C-232/99, Commission contre Espagne (Recueil [2002] I-4235)
- Affaire C-31/00, Dreessen II (Recueil [2002] I-663)
- Affaire C-131/01, Commission contre Italie (Recueil [2001], I-1659)
- Affaire C-215/01, Schnitzer (Recueil [2003] I-14847)
- Affaire C-313/01, Morgenbesser contre Consiglio dell'Ordine degli avvocati di Genova (Recueil [2003] I-13467)
- Affaire C-330/03, Collegio de Ingenieros contre Administration del Estado (Recueil [2006] I-801)