

Audience publique du 9 octobre 2006

Recours formé par Monsieur ..., ... (D)
contre une décision du ministre de la Justice
en matière de réviseur d'entreprises

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 20631 du rôle et déposée le 11 novembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Roy NATHAN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-..., tendant à l'annulation d'une décision prise par le ministre de la Justice en date du 19 août 2005 par laquelle sa demande d'agrément en tant que réviseur d'entreprise a été rejetée ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 22 mars 2006 prononçant la rupture du délibéré et invitant le demandeur à mettre en intervention l'Institut des Réviseurs d'Entreprises ;

Vu l'exploit de signification de l'huissier de justice Frank SCHAAL, demeurant à Luxembourg, du 3 avril 2006, portant signification de ce recours à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises, établi à L-1615 Luxembourg, 7, rue Alcide de Gasperi, représenté par son président actuellement en fonctions ;

Vu le courrier de l'Institut des Réviseurs d'Entreprises déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2006 portant information que ledit institut n'entend pas intervenir au litige ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision ministérielle attaquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Roy NATHAN en sa plaidoirie.

Monsieur ..., ressortissant allemand, en se prévalant de son expérience professionnelle en qualité de « *Rechtsanwalt* » et « *Steuerberater* » en Allemagne, formula, suivant courrier du 1^{er} août 2003 à l'adresse du ministre de la Justice, ci-après dénommé « *le ministre* », une demande en vue de son agrément en tant que réviseur d'entreprises au Luxembourg, tout en signalant déjà disposer du titre de « *revisori contabili* » en Italie.

A l'appui de sa demande, le demandeur communiqua encore en date du 5 août 2003 au ministre des certificats du président de l'« *Oberlandesgericht Koblenz* », de la « *Rechtsanwaltskammer für den Oberlandesgerichtsbezirk Koblenz* », de la « *Steuerberaterkammer Rheinland-Pfalz* » et du ministère de la Justice italien attestant son

inscription au registre des « *revisori contabili* » sur base d'un arrêté ministériel italien du 4 décembre 1995.

Suivant courrier du 19 avril 2005, Monsieur ... communiqua encore au ministre une nouvelle attestation de la « *Wirtschaftsprüferkammer* » certifiant son inscription comme « *Wirtschaftsprüfer* » en Allemagne à partir du 5 avril 2005.

Par une réclamation du 9 mai 2005, Monsieur ... s'adressa au médiateur du Grand-Duché de Luxembourg en le priant « *d'intervenir auprès des instances compétentes afin que l'équivalence de son diplôme de réviseur comptable italien avec le diplôme de réviseur d'entreprises à Luxembourg lui soit reconnue* ».

Suivant courrier du 4 juillet 2005, le ministre refusa la demande d'agrément de Monsieur ... aux motifs suivants :

« Suite à votre lettre du 19 avril 2005 m'informant que vous portez désormais le titre de « Wirtschaftsprüfer » en Allemagne, j'ai l'honneur de vous informer que vous pourrez obtenir l'agrément comme réviseur d'entreprises à partir du moment où vous présenterez un certificat attestant votre réussite à une épreuve d'aptitude comportant quatre unités de valeur portant sur le droit fiscal luxembourgeois, le droit commercial luxembourgeois, le droit bancaire luxembourgeois et le droit des assurances luxembourgeois, en application du point B de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 29 janvier 1993 déterminant les conditions de qualification professionnelle des réviseurs d'entreprises.

Je tiens également à vous signaler que pour l'obtention de l'agrément, il vous faudra avoir un établissement professionnel stable au Luxembourg, conformément aux dispositions de l'article 3 (1) c de la loi du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises.

Par ailleurs, je note à l'examen de votre dossier que vous avez également porté le titre d'avocat en Allemagne.

Pourriez-vous m'indiquer si vous portez toujours ce titre? Si tel était le cas, des problèmes pourraient exister au regard des articles 1, 6 et 7 de la loi du 28 juin 1984 précitée ».

Par un nouveau courrier, erronément daté au 19 avril 2005, mais enregistré au ministère de la Justice le 18 août 2005, Monsieur ... sollicita de la part du ministre « *de bien vouloir examiner mon dossier prochainement* ».

Suivant courrier du 19 août 2005, le ministre répondit en les termes suivants :

« Monsieur,

Suite à votre lettre datée du 19 avril 2005 reçue le 18 août 2005, j'ai le regret de vous informer que votre formation juridique allemande ne peut être reconnue comme équivalente à celle exigée par le règlement grand-ducal du 29 janvier 1993.

Ce règlement exige la présentation de certificats attestant la réussite à une épreuve d'aptitude portant sur le droit fiscal luxembourgeois, le droit commercial luxembourgeois, le droit bancaire luxembourgeois et le droit des assurances luxembourgeois.

Cette exigence posée par le règlement grand-ducal en application de l'article 3 (1) b de la loi du 28 juin 1984 portant organisation de la profession du réviseur d'entreprises est conforme à la 8^{ème} directive (directive 84/253 du 10 avril 1984) et à la directive 89/48 du 21 décembre 1988.

Les jurisprudences Vlassopoulou et Dreessen que vous avez évoquées dans votre lettre du 1^{er} août 2003 ne sont pas pertinentes dans le cas présent. La jurisprudence « Dreessen » en particulier indique « l'article 43 CE doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un ressortissant communautaire présente aux autorités compétentes d'un Etat membre une demande d'autorisation d'exercer une profession dont l'accès est, selon la législation nationale, subordonné à la possession d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle, ou encore à des périodes d'expérience pratique, ces autorités 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, même lorsqu'une directive relative à la reconnaissance mutuelle des diplômes a été adoptée pour la profession en cause, mais que l'application de cette directive ne permet pas d'aboutir à la reconnaissance automatique du ou des titres du demandeur. »

Dans votre cas particulier, je dois constater que votre formation juridique a été effectuée en Allemagne. Or le droit des sociétés, le droit commercial et le droit des assurances allemands ne présentent aucun lien de parenté avec les droits afférents luxembourgeois. Par ailleurs, même en droit fiscal où l'on retrouve certains liens en matière d'imposition directe entre la loi luxembourgeoise de 1967 et le droit fiscal allemand, il existe des différences fondamentales. La fiscalité indirecte luxembourgeoise ne présente quant à elle aucune affinité avec le droit allemand.

Pour ces raisons, il ne m'est pas possible de considérer comme équivalente votre formation juridique allemande et je dois donc vous prier de présenter les certificats afférents comme déjà demandé dans ma lettre du 4 juillet 2005.

Je me permets également de rappeler ma demande de renseignement quant à votre titre d'avocat ».

Suivant courrier du 19 octobre 2005, Monsieur ... informa le ministre qu'il « ne porte pas actuellement le titre d'avocat et [qu'il n'a] pas l'intention de le demander ».

Par requête déposée le 11 novembre 2005, Monsieur ... a introduit un recours tendant à l'annulation de la décision ministérielle prévisée du 19 août 2005.

Il convient de relever que ni l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, ni l'Institut des Réviseurs d'Entreprises n'ont fourni de mémoire en réponse dans le délai légal, bien que la requête introductive ait été notifiée par les soins du greffe à l'Etat en date du 11 novembre 2005 et signifiée audit institut le 3 avril 2006. Conformément aux dispositions de l'article 6 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions

administratives, le tribunal statue néanmoins à l'égard de toutes les parties par un jugement ayant les effets d'une décision contradictoire, même si les parties défenderesse et tierce-intéressée n'ont pas comparu dans le délai prévu par la loi.

Aucun recours au fond n'étant prévu en la présente matière, seul un recours en annulation a pu être dirigé contre la décision ministérielle attaquée du 19 août 2005.

Le recours en annulation tel qu'introduit par Monsieur ... ayant été déposé dans les formes et délai prévus par la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur critique la décision de refus litigieuse du 19 août 2005, en soutenant qu'elle serait contraire à l'article 43 du Traité CE (ancien article 52) consacrant la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre sur le territoire d'un autre Etat membre et contreviendrait aux principes de droit communautaire applicables en matière de demande d'exercer une profession dont l'accès est, selon la législation nationale, subordonné à la possession d'un diplôme ou encore de périodes d'expérience pratique. A cet égard, il se prévaut plus particulièrement de la 8^{ième} directive 84/253/CEE du Conseil du 10 avril 1984 concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, 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 les formations professionnelles d'une durée minimale de trois ans, telle que modifiée par la directive 2001/19/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mai 2001 et de la jurisprudence communautaire applicable en la matière rendue par la Cour de justice des communautés européennes, dont notamment l'arrêt HEYLENS du 15 octobre 1987 (222/86, Rec. 1987 p. 4097), l'arrêt VALSSOPOULOU du 7 mai 1991 (C-340/89, Rec. P. I-02357) et l'arrêt GEBHARD du 30 novembre 1995 (C-55/94, Rec. P. I-04165).

Il estime en effet que la profession du réviseur d'entreprise serait une profession harmonisée au niveau communautaire depuis l'adoption de la directive 84/253/CEE, qu'il aurait été inscrit, sur base de cette harmonisation, au registre « *revisori contabile* » en Italie suivant arrêté ministériel du 4 décembre 1995 et porterait le titre de « *Wirtschaftsprüfer* » en Allemagne depuis le 5 avril 2005, que les autorités luxembourgeoises auraient partant été tenues de reconnaître comme équivalents ses diplômes et titres étrangers, à moins de pouvoir faire valoir des raisons impérieuses d'intérêt général basées sur des mesures propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre.

Partant, ce serait à tort que les autorités luxembourgeoises n'auraient pas considéré comme équivalente sa formation juridique allemande et auraient exigé de sa part, en se basant sur l'article 1^{er} du règlement grand-ducal du 29 janvier 1993 déterminant les conditions de qualification professionnelle des réviseurs d'entreprises, pris en exécution de la loi du 28 juin 1984 portant organisation de la profession de réviseur d'entreprises, un certificat attestant sa réussite à une épreuve d'aptitude comportant quatre unités de valeur portant sur le droit fiscal luxembourgeois, le droit des sociétés luxembourgeois, le droit bancaire luxembourgeois et le droit des assurances luxembourgeois, d'autant plus qu'aux termes de la version actuelle de l'article 4-1. b) de la directive 89/48 CEE, suite à l'adoption de la directive 2001/19/CE, précitée, « *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 compétences acquises par le demandeur au cours de son expérience professionnelle sont de*

nature à couvrir, en tout ou en partie, la différence substantielle visée au premier alinéa », vérification à laquelle les autorités luxembourgeoises n'auraient cependant pas procédé.

Il échet de rappeler que l'existence de motifs est une des conditions essentielles de la validité d'un acte administratif. Le fait, par l'administration, de se limiter à reprendre comme seuls motifs, des formules générales et abstraites prévues par la loi, sans tenter de préciser concrètement comment, dans le cas d'espèce, des raisons de fait permettent de justifier la décision, équivaut à une absence de motivation, mettant le juge administratif dans l'impossibilité de contrôler la légalité de l'acte (cf. trib. adm. 27 février 1997, n° 9601 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Procédure administrative non contentieuse, n° 39 et autres références y citées).

En l'espèce, Monsieur ..., dans sa demande initiale du 1^{er} resp. 5 août 2003, s'est basé, pièces à l'appui, à la fois sur sa formation juridique en Allemagne et sur son expérience professionnelle acquise en Italie et le titre de « *revisori contabile* » y obtenu pour solliciter son agrément en tant que réviseur d'entreprises au Luxembourg. Le demandeur a encore complété son dossier en date du 19 avril 2005 par l'envoi d'une attestation de la « *Wirtschaftsprüferkammer* » certifiant sa qualité de « *Wirtschaftsprüfer* » en Allemagne. Finalement, dans sa réclamation du 9 mai 2005 adressée au médiateur, Monsieur ... a de nouveau fait valoir à l'appui de sa demande d'agrément tant son expérience professionnelle que ses diplômes, réclamation qui a été adressée par ledit médiateur au ministre pour prise de position.

Or, force est de constater que le ministre, dans sa décision initiale du 4 juillet 2005, s'est contenté à reproduire les conditions inscrites au point B de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal précité du 29 janvier 1993, sans préciser en quoi la formation du demandeur ne satisfait pas aux exigences de qualification professionnelle pour obtenir l'agrément en tant que réviseur d'entreprises au Luxembourg et sans se prononcer sur une éventuelle incidence de l'expérience professionnelle acquise par Monsieur ... par rapport à sa demande d'agrément.

Quant à la décision confirmative attaquée du 19 août 2005, par laquelle le ministre insiste à ce que Monsieur ... présente un certificat attestant sa réussite à une épreuve d'aptitude, il convient de noter que le ministre, en relation avec la formation juridique du demandeur, relève laconiquement que ladite formation a été accomplie en Allemagne, que le droit des sociétés, le droit commercial et le droit des assurances allemands ne présentent aucun lien de parenté avec les droits afférents luxembourgeois, que des différences fondamentales entre les deux systèmes de droit existent en matière d'imposition directe et que la fiscalité indirecte ne présente aucune affinité avec le droit allemand, sans mettre concrètement en évidence en quoi les connaissances et qualifications attestées par les diplômes produits par Monsieur ... ne correspondent pas à celles exigées par la législation nationale applicable en la matière, différences que le demandeur conteste précisément.

Pour le surplus, le ministre omet de nouveau de se prononcer sur l'incidence de l'expérience professionnelle acquise par Monsieur ... entre 1991 et 2005, dont notamment son inscription au registre des « *revisori contabile* » en Italie en date du 5 décembre 1995 et ceci malgré le fait que la jurisprudence DREESSEN, citée par le ministre dans la décision attaquée, insiste également sur la prise en considération de « *l'expérience [professionnelle] pertinente de l'intéressé* », tout comme la version actuelle de l'article 4-1. b) de la directive 89/48 CEE exigeant une vérification par l'Etat membre d'accueil de l'expérience professionnelle acquise par l'intéressé dans un autre Etat membre.

Or, si les motifs sur lesquels repose un acte administratif, si ledit acte lui-même ne les précise pas, peuvent encore être communiqués en cours de procédure contentieuse pour permettre à la juridiction administrative d'exercer son contrôle de légalité et en l'absence d'une prise de position de la partie étatique dans le délai légal, le tribunal n'est pas en mesure de vérifier la légalité de la décision ministérielle du 19 août 2005 en présence de l'argumentation du demandeur.

Partant, il échet de retenir que la décision ministérielle attaquée encourt l'annulation pour contenir une motivation insuffisante en relation avec la question de l'équivalence de la formation juridique acquise par Monsieur ... en Allemagne et pour absence de motivation en relation avec l'expérience professionnelle acquise par ce dernier, notamment en tant que « *revisori contabile* » en Italie.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties à l'instance ;

reçoit le recours en annulation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant annule la décision ministérielle du 19 août 2005 refusant de faire droit à la demande d'agrément en vue de l'exercice de la profession de réviseur d'entreprises de Monsieur ... ;

renvoie le dossier devant le ministre de la Justice ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. Schockweiler, premier vice-président,
M. Schroeder, premier juge,
M. Spielmann, juge,

et lu à l'audience publique du 9 octobre 2006 par le premier vice-président, en présence de M. Legille, greffier.

s. Legille

s. Schockweiler