

**Audience publique du 19 mars 2003**

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

une décision du **ministre des Classes moyennes, du  
Tourisme et du Logement**

en matière d'expert-comptable

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 15412 du rôle, déposée le 30 septembre 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Laurent RIES, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du ministre des Classes moyennes, du Tourisme et du Logement du 12 juillet 2002 portant rejet de sa demande en obtention d'une autorisation d'établissement pour la profession d'expert-comptable;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 novembre 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 décembre 2002 par Maître Laurent RIES pour compte de Monsieur ...;

Vu le mémoire en duplique du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 3 janvier 2003;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Laurent RIES et Monsieur le délégué du Gouvernement Marc MATHEKOWITSCH en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 janvier 2003.

-----

Suivant courrier du 2 mai 2002, Monsieur ..., préqualifié, soumit au ministre des Classes moyennes, du Tourisme et du Logement, ci-après désigné par « *le ministre* », une demande en délivrance d'une autorisation d'établissement pour la profession d'expert-comptable en se basant sur son diplôme émis le 26 juin 1990 par l'Ecole Communale Supérieure de Secrétariat, d'Administration et de Commerce de Liège et lui ayant conféré le titre de gradué en comptabilité. Ce diplôme fut par ailleurs inscrit au registre des diplômes prévu à l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 17 juin 1963 ayant pour objet de protéger les titres d'enseignement supérieur.

La commission spéciale instituée par l'article 2, alinéa 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 28 décembre 1988 réglementant l'accès aux professions d'artisan, de commerçant, d'industriel ainsi qu'à certaines professions libérales, ci-après désignée par « *la loi d'établissement* », avisa le 11 juillet 2002 la demande d'autorisation pour la profession d'expert-comptable négativement en indiquant comme motifs les défauts, d'une part, d'un diplôme universitaire de trois années d'études dans cette spécialité ainsi que, d'autre part, d'accomplissement d'un stage de trois années dans la profession.

Par courrier du 12 juillet 2002, le ministre refusa de faire droit à cette requête en obtention d'une autorisation d'établissement aux motifs énoncés comme suit :

*« Par la présente, j'ai l'honneur de me référer à votre demande sous rubrique qui a fait entre-temps l'objet de l'instruction administrative prévue à l'article 2 de la loi d'établissement du 28 décembre 1988, modifiée le 4 novembre 1997.*

*Le résultat m'amène à vous informer que l'exercice de la profession d'expert comptable est soumis à la possession d'un des titres prévus à la directive 89/48/CEE du 21 décembre 1988 et à l'article 19 (1) c) et (2) de la loi susmentionnée du 28 décembre 1988.*

*Or, votre diplôme de gradué en comptabilité de l'Ecole Communale Supérieure de Secrétariat, d'Administration et de Commerce de Liège ne sanctionne pas un cycle unique et complet d'au moins trois années d'études supérieures en sciences économiques ou commerciales ou en sciences financières et ne correspond donc pas aux exigences de l'article 19, (1), c) précité.*

*Par ailleurs, afin d'être complet, je vous signale que vous n'avez pas effectué le stage professionnel de trois ans dans la profession visée après l'obtention de votre diplôme conformément à l'article 19, (1), c) précité.*

*Dans ces conditions, je suis au regret de ne pouvoir faire droit à votre requête pour défaut d'accomplissement des conditions de capacité professionnelle requise.*

*La présente décision peut faire l'objet d'un recours par voie d'avocat avoué endéans trois mois auprès du Tribunal Administratif.*

*Veuillez agréer ... ».*

A l'encontre de cette décision de rejet du 12 juillet 2002, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation par requête déposée le 30 septembre 2002.

L'article 2, alinéa 6 de la loi d'établissement prévoyant expressément un recours en annulation en matière d'autorisation d'établissement, le tribunal est incompétent pour connaître du recours principal en réformation. Le recours en annulation, non autrement critiqué sous ce rapport, est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le demandeur expose qu'il a commencé ses études comptables en septembre 1988, soit avant l'entrée en vigueur 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, ci-après désignée par « *la directive 89/48/CEE* », et de la loi d'établissement, et que les dites études se seraient étendues à ce moment sur deux années académiques. Il fait valoir, en renvoyant à l'attestation y relative du directeur du département économique de la Haute Ecole de la Ville de Liège, qu'à partir de septembre 1990 le même programme de matières sanctionné par le même diplôme que le sien serait dispensé sur une durée de trois d'années académiques afin de tenir compte de ces modifications du cadre législatif, mais qu'il ne lui aurait plus été permis de continuer, rallonger ou répéter ses études au sein de l'établissement au motif tiré de l'identité exacte des matières enseignées. Il estime dès lors qu'il disposerait, au fond et quant au contenu de l'enseignement suivi, d'un diplôme tel que requis par la directive 89/48/CEE et la loi d'établissement et qu'il serait injuste de s'attacher à la seule forme de son diplôme, d'autant plus que celui-ci a été inscrit au registre des diplômes. Il ajoute que l'injustice à son encontre serait encore accentuée par la circonstance que de nombreux experts-comptables auraient bénéficié de mesures transitoires pour pouvoir continuer l'exercice de la profession sans être en possession d'un diplôme particulier y relatif.

Le délégué du Gouvernement rétorque que pour exercer la profession d'expert-comptable, le postulant devrait pouvoir se prévaloir de la qualification professionnelle telle que requise soit par la loi d'établissement, soit par la directive 89/48/CEE. Il relève que, conformément à l'article 19 (1) c) et (2) de la loi d'établissement, le postulant devrait être titulaire d'un diplôme de fin d'études délivré par un Etat ou par un établissement d'enseignement supérieur reconnu par l'Etat du siège de l'établissement et certifiant la qualification professionnelle pour l'exercice de la profession d'expert-comptable ou encore d'un diplôme d'études supérieures représentant la sanction finale d'un cycle unique et complet d'au moins trois années d'études supérieures en sciences commerciales et en sciences financières, accompagné d'un stage de trois ans. Le représentant étatique fait valoir que la formation du demandeur de gradué en comptabilité, option gestion délivré par l'Ecole communale Supérieure de Secrétariat, d'Administration et de Commerce de Liège, ne serait pas sanctionnée par un des diplômes précités, les études n'ayant porté que sur la simple comptabilité sans s'étendre sur le domaine de l'expertise comptable, qu'elle n'aurait duré que deux années et qu'elle n'aurait pas été complétée par le stage prescrit, puisque son activité exercée auprès de la Fiduciaire Centrale du Luxembourg aurait été simplement celle d'un comptable, entraînant que la formation du demandeur ne serait pas conforme audit article 19 de la loi d'établissement. Quant à la directive 89/48/CEE, le délégué du Gouvernement soutient que, dans la mesure où la profession d'expert-comptable est réglementée tant au Grand-Duché qu'en Belgique, la formation suivie par le demandeur ne constituerait pas un diplôme au sens de ladite directive, étant donné que le diplôme y relatif ne sanctionnerait pas un cycle d'études post-secondaires d'une durée minimale de trois ans effectuées dans un établissement d'enseignement supérieur ou un établissement de même niveau de formation, accompagné du stage complémentaire requis en Belgique, et qu'il ne préparerait pas à

l'exercice de la profession d'expert-comptable, mais à celle de comptable. Il affirme que l'existence d'un éventuel droit acquis pour les comptables en Belgique, à la suite de l'introduction au cours de l'année 1987 de règles d'accès à la profession d'expert comptable, voire l'existence d'un accès au stage requis pour les titulaires de diplômes ne sanctionnant qu'un cycle de deux années au lieu des trois prévues, ne concernerait que cet Etat et ne pourrait pas s'analyser comme une formation équivalente au sens de la directive 89/48/CEE et suppléer ainsi à l'absence du diplôme prescrit.

Le demandeur fait répliquer que le reproche du délégué du Gouvernement quant à ses activités durant son stage auprès de la Fiduciaire Centrale de Luxembourg serait dénué de sens, étant donné qu'une telle distinction ne pourrait être faite qu'au niveau des diplômes tandis que le travail à la base serait le même, à savoir l'établissement des comptes et déclarations fiscales, de sorte qu'une personne diplômée ayant travaillé auprès d'un expert-comptable pendant la durée de trois années devrait être autorisée à exercer elle-même la profession d'expert-comptable. Il affirme que la circonstance qu'il a accompli son stage au Luxembourg au lieu de la Belgique devrait rester sans incidence, alors qu'il aurait effectué au Luxembourg le stage légalement prévu et dûment attesté en cause, de manière qu'il devrait être considéré comme ayant satisfait à toutes les conditions légales et que l'interprétation ministérielle à la base de la décision attaquée du 12 juillet 2002 ajouterait à la loi. Concernant son diplôme, le demandeur estime que ce dernier lui aurait été délivré par une institution spécialisée dans la formation théorique des experts-comptables, entraînant que l'absence de référence à la dénomination d'expert-comptable dans son diplôme serait sans incidence à défaut d'exigence légale luxembourgeoise ou communautaire en ce sens.

Le délégué du Gouvernement de dupliquer que le nouveau certificat du 11 décembre 2002 relativement au stage par lui accompli versé par le demandeur en annexe à son mémoire en réplique n'avait pas été soumis à l'appréciation du ministre, de manière à devoir être écarté des débats pour ne pas avoir figuré au dossier administratif au moment de la prise de la décision déférée. Ce même certificat serait contredit par celui antérieur du 30 mai 2002, émis par la même personne qui indiquerait clairement que le demandeur aurait été engagé comme comptable depuis le 1<sup>er</sup> mai 1992.

L'article 19 (1) c) de la loi d'établissement, tel que modifié par l'article 43 de la loi du 10 juin 1999 portant organisation de la profession d'expert-comptable, porte que *« la qualification professionnelle des experts-comptables indépendants résulte de la possession de l'un des diplômes précisés ci-après et de l'accomplissement d'un stage de trois ans. Il en est de même des experts-comptables dont la qualification professionnelle est nécessaire aux sociétés aux fins d'autorisation d'établissement »*.

*Sont considérés comme diplômes au sens de l'alinéa qui précède :*

- 1. les diplômes de fin d'études délivrés par un Etat ou un établissement d'enseignement supérieur reconnu par l'Etat du siège de l'établissement et certifiant la qualification professionnelle pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, et*
- 2. les diplômes d'études supérieures représentant la sanction finale d'un cycle unique et complet d'au moins trois années d'études supérieures en sciences économiques ou commerciales ou en sciences financières.*

*Les modalités d'accomplissement du stage peuvent être fixées par règlement grand-ducal.*

*Les présentes dispositions ne préjudicient pas aux exigences particulières des lois fiscales à l'égard des personnes dont l'activité professionnelle consiste à donner des consultations en matière fiscale et à représenter les contribuables auprès des administrations et instances fiscales ».*

Afin de prospérer dans sa requête à être admis à exercer au Grand-Duché la profession d'expert-comptable, le demandeur doit partant pouvoir se prévaloir soit d'un diplôme de fin d'études délivré par un Etat ou un établissement d'enseignement supérieur reconnu par l'Etat du siège de l'établissement et certifiant la qualification professionnelle pour l'exercice de la profession d'expert-comptable, soit d'un diplôme d'études supérieures représentant la sanction finale d'un cycle unique et complet d'au moins trois années d'études supérieures en sciences économiques ou commerciales ou en sciences financières.

Or, en l'espèce, le demandeur n'établit pas que le titre par lui obtenu serait constitutif d'un diplôme de fin d'études délivré par un établissement d'enseignement supérieur reconnu par l'Etat belge et certifiant sa qualification professionnelle pour l'exercice de la profession d'expert-comptable et son argumentation tend en substance à voir reconnaître que son titre doit être considéré comme sanctionnant un cycle complet de trois années d'études au vu des matières enseignées, malgré la circonstance que l'ensemble de ces matières lui a été dispensé pendant deux années d'études seulement.

Force est cependant de constater que l'article 19 (1) c) de la loi d'établissement retient comme critère exclusivement la durée du cycle d'études effectivement suivi par le candidat et qui doit correspondre à trois années au moment de sa délivrance, abstraction faite de toutes modifications ultérieurement apportées au régime de ces études, et que ladite loi d'établissement ne comporte aucune disposition transitoire qui permettrait d'assimiler des études accomplies en deux années académiques à un cycle complet de trois années. Il s'ensuit que le titre de gradué en comptabilité présenté par le demandeur ne répond pas aux exigences de l'article 19 (1) c) de la loi d'établissement.

Aux termes de l'article 3 a) de la directive 89/48/CEE - applicable en l'espèce, étant donné qu'en Belgique la profession d'expert-comptable constitue une profession réglementée au sens de l'article 1<sup>er</sup>, point c) de ladite directive - *« lorsque, dans un Etat membre d'accueil, l'accès à une profession réglementée ou son exercice est subordonné à la possession d'un diplôme, l'autorité compétente ne peut refuser à un ressortissant d'un Etat membre, pour défaut de qualification, d'accéder à cette profession ou de l'exercer dans les mêmes conditions que les nationaux : a) si le demandeur possède le diplôme qui est prescrit par un autre Etat membre pour accéder à cette profession sur son territoire ou l'y exercer et qui a été obtenu dans un Etat membre ».*

Il appert que même si la directive communautaire précitée vise effectivement à garantir la libre circulation professionnelle et, par conséquent, des mesures tendant à en faciliter l'usage, son champ d'application est limité par son article 1<sup>er</sup> a) aux diplômes, certificats ou autres titres, ou ensemble de tels diplômes, certificats ou autres titres, dont il résulte que leur titulaire a suivi avec succès un cycle d'études post-secondaires d'une durée minimale de trois ans dans une université ou un établissement d'enseignement supérieur ou dans un autre établissement du même niveau de formation, qu'il a suivi avec succès la formation professionnelle requise en plus du cycle d'études post-secondaires et qu'il possède les qualifications professionnelles requises pour accéder à la profession réglementée de l'expert-comptable. Or, force est à nouveau de constater que le titre soumis par le demandeur consacre un cycle d'études de deux années d'études par lui accompli et non pas de trois années tel que requis par le dit article 1<sup>er</sup> a) de la directive 89/48/CEE. A défaut de disposition transitoire inscrite dans cette même directive imposant l'assimilation d'études ayant porté sur

deux années à celles s'étendant sur trois années dans la mesure où les matières enseignées correspondent à celles d'un enseignement de trois années, l'extension de la durée des études menant au titre de gradué en comptabilité de deux à trois années d'études postérieurement à l'obtention de son titre par Monsieur DURATTI n'est pas de nature à conférer au demandeur un droit à la reconnaissance de son titre fondé sur ladite directive.

Il y a lieu d'ajouter que si la directive 89/48/CEE confère certes le droit aux Etats membres d'exiger la preuve d'une certaine expérience professionnelle lorsque la durée de la formation du postulant est d'au moins un an inférieure à celle requise dans l'Etat d'accueil, le Luxembourg n'a pas fait usage de cette faculté pour la profession de l'expert-comptable et a formulé, à travers l'article 19 (1) c) de la loi d'établissement, la prémisse d'un cycle unique et complet d'au moins trois années d'études supérieures en sciences commerciales et en sciences financières, accompagné d'un stage de trois ans.

Il résulte des développements qui précèdent que le titre de gradué en comptabilité délivré par l'Ecole Communale Supérieure de Secrétariat, d'Administration et de Commerce de Liège au demandeur et présenté par celui-ci à la base de sa demande d'établissement pour la profession d'expert-comptable ne répond ni aux exigences de la loi d'établissement, ni à celles posées par la directive 89/48/CEE, de manière que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé sans qu'il n'y ait lieu d'analyser plus en avant les moyens du demandeur relatifs au stage professionnel par lui accompli.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,  
se déclare incompétent pour connaître du recours en réformation,  
reçoit le recours en annulation en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 19 mars 2003 par:

M. DELAPORTE, premier vice-président,

M. SCHROEDER, juge,

Mme THOMÉ, juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

SCHMIT

DELAPORTE