CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F. G. JACOBS
presentadas el 19 de marzo de 1992 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. En el caso de autos, el Conseil d'Etat du Luxembourg solicita una decisión prejudicial sobre tres cuestiones relativas a la libertad para ejercer la profesión de auditor de cuentas:

«1) a) Los artículos 52 y siguientes o cualquier otra disposición del Tratado y de las normas dictadas para su ejecución, ¿autorizan a las autoridades competentes de un Estado miembro a considerar el ejercicio por una persona física de la profesión de auditor de cuentas en dicho Estado miembro incompatible con el establecimiento de esa misma persona como auditor de cuentas en otro Estado miembro?

Y en caso de respuesta negativa:

b) ¿Puede un Estado miembro exigir a una persona que está facultada para ejercer la profesión de auditor de cuentas en otro Estado miembro, en el que tiene asimismo un establecimiento profesional, requisitos relativos al mantenimiento de una infraestructura para el desarrollo de su trabajo, requisitos mínimos relativos a la presencia efectiva en dicho Estado miembro y requisitos necesarios para poder controlar la observancia de las normas deontológicas?

2) Los artículos 52 y siguientes del Tratado de Roma, o cualquier otra disposición del Tratado y de las normas dictadas para su ejecución, ¿permiten que las autoridades competentes de un Estado miembro se limiten a autorizar como auditores de cuentas a los trabajadores por cuenta de una persona autorizada de conformidad con su legislación nacional, con exclusión de los trabajadores por cuenta de una persona autorizada de conformidad con la legislación de otro Estado miembro?»

2. El Institut des réviseurs d'entreprises (en lo sucesivo, «Instituto»), organización profesional que regula en Luxemburgo la profesión de auditor de cuentas, es parte coadyuvante en el caso de autos y, además, ha presentado observaciones escritas al Tribunal de Justicia.

3. Las cuestiones que remite el Conseil d'Etat du Luxembourg surgieron en el contexto de un recurso interpuesto por el Sr. Claus Ramrath contra el Ministro de Justicia luxemburgués (ministre de la Justice; en lo sucesivo «Ministro»), mediante el que impugnaba la validez de la decisión de revocarle la autorización para ejercer la profesión de auditor de cuentas en Luxemburgo.

* Lengua original: inglés.

Tal autorización había sido concedida el 11 de febrero de 1985, época en la que el Sr. Ramrath trabajaba por cuenta ajena en la sociedad civil Treuarbeit (en lo sucesivo, «Treuarbeit Luxembourg»), sociedad con domicilio social en Luxemburgo y que tenía autorización para establecerse como auditor de cuentas en este país. Sin embargo, el 1 de febrero de 1988 comunicó al Instituto que en ese momento trabajaba por cuenta ajena para Treuarbeit AG, sociedad con domicilio social en Düsseldorf (en lo sucesivo, «Treuarbeit Düsseldorf»). El 8 de agosto de 1988, el Ministro de Justicia comunicó al Sr. Ramrath que, en consecuencia, tenía la intención de revocarle la autorización, requiriéndole para que explicase su punto de vista. En una carta dirigida al Ministro de Justicia el 28 de septiembre de 1988, Treuarbeit Luxembourg manifestó que, en lo relativo a su trabajo en Luxemburgo, el Sr. Ramrath estaba empleado por dicha sociedad. A pesar de esta declaración, la autorización del Sr. Ramrath para ser auditor de cuentas fue finalmente revocada el 19 de mayo de 1989.

4. El Ministro de Justicia dio dos razones para revocar la autorización del Sr. Ramrath. La primera razón era que el Sr. Ramrath no disponía de un establecimiento profesional en Luxemburgo, contrariamente a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley de 28 de junio de 1984, por la que se regula la profesión de auditor de cuentas. La segunda razón era que, al estar empleado por Treuarbeit Düsseldorf, el Sr. Ramrath carecía de la independencia profesional exigida por el artículo 6 de esa misma Ley, artículo que prohíbe, en particular, que un auditor contrate como trabajador por cuenta ajena a una persona que no esté autorizada para ejercer dicha profesión en Luxemburgo. Así pues, la autorización del Sr. Ramrath no fue revocada basándose en que estuviese establecido en otro Estado miembro, sino en la consideración de que: 1) no disponía de un establecimiento profesional en Luxemburgo y 2) que trabajaba para una sociedad que no estaba autorizada ella misma a ejercer la profesión de auditor de cuentas en Luxemburgo, a saber, la sociedad Treuarbeit Düsseldorf.

5. No es intención del Ministro ni del Instituto negar que resultaría contrario al Derecho comunitario revocar la autorización para ejercer la profesión de auditor de cuentas basándose exclusivamente en que el auditor de que se trate esté establecido como auditor en otro Estado miembro. En este sentido, en la sentencia de 12 de julio de 1984, Klopp (107/83, Rec. p. 2971), el Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

«La consideración de que la libertad de establecimiento no se limita al derecho a crear un único establecimiento dentro de la Comunidad viene corroborada por los propios términos del artículo 52 del Tratado, en virtud del cual la supresión progresiva de las restricciones a la libertad de establecimiento se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. Se debe considerar esta norma como la expresión específica de un principio general, aplicable asimismo a las profesiones liberales, en cuya virtud el derecho de establecimiento incluye también la facultad de crear y mantener, con observancia de las normas profesionales, más de un centro de actividad en el territorio de la Comunidad» *(traducción provisional).*

Además, tal como aclaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 4 de diciembre de 1986, Comisión/Francia (96/85, Rec. p. 1475), la libertad de ejercer una profesión en más de un Estado miembro se extiende, en virtud del artículo 48 del Tra-

tado, al derecho de ejercer dicha profesión como trabajador por cuenta ajena.

6. Por consiguiente, creo que no cabe ninguna duda de que la primera de las tres cuestiones planteadas por el Conseil d'Etat du Luxembourg debe obtener una respuesta negativa. Se plantea, pues, la cuestión de qué restricciones podrá imponer, no obstante, un Estado miembro al ejercicio de la profesión de auditor de cuentas en su territorio. Concretamente, ¿podrá un Estado miembro imponer requisitos que se refieran a una infraestructura permanente o a una presencia efectiva mínima? ¿Podrá exigir que los auditores trabajen únicamente para una persona autorizada para ejercer la profesión con arreglo a su propia legislación nacional? A continuación, voy a analizar, por su orden, cada una de estas cuestiones. Aunque las cuestiones planteadas al Tribunal de Justicia tan sólo mencionan específicamente el artículo 52 del Tratado, es obvio que la libertad de ejercer una profesión está garantizada, según las circunstancias, por los artículos 48 y 59 del Tratado, además de por el artículo 52.

El requisito de una presencia efectiva mínima

7. El Instituto sugirió en sus observaciones escritas y alegó en la vista que la presencia estable del auditor en el Estado miembro en donde lleva a cabo el trabajo de auditoría resulta necesaria para un adecuado control de la profesión. Concretamente, la necesidad de conservar documentos y archivos así como la de hacer que se cumplan las normas de secreto profesional pueden requerir que la persona responsable del trabajo de auditoría disponga de un establecimiento permanente en el Estado miembro de que se trate. De este modo, tal como explica el Ministro en sus observaciones escritas, la letra c) del apartado 1 del artículo 3 se incluyó en la Ley de 28 de junio de 1984 a fin de que las autoridades fiscales y disciplinarias competentes, al ejercer sus facultades de inspección, pudiesen tratar con un establecimiento estable en Luxemburgo. A continuación, partiré de la hipótesis de que tales requisitos están justificados, hipótesis que no ha sido contradicha en el caso de autos. En primer lugar, voy a examinar el valor de los argumentos relativos a la presencia mínima tal como se configuran si, como comunicó Treuarbeit Luxembourg al Ministro, el Sr. Ramrath trabajó para dicha empresa mientras prestaba servicios en Luxemburgo. Ahora bien, como el Ministro niega la exactitud de esa hipótesis, es necesario examinar también otras hipótesis.

8. En primer lugar, resulta obvio que una persona que presta servicios de auditoría en el marco de su empleo por cuenta ajena para una sociedad establecida en Luxemburgo habrá prestado tales servicios por cuenta de su empresario, incluso cuando tal empleo sea meramente temporal. Por consiguiente, me parece que cualquier requisito nacional relativo a la conservación y carácter confidencial de los documentos y archivos podrá imponerse adecuadamente al empresario en Luxemburgo. De un modo similar, cualquier requisito relativo a mantener contacto con los clientes o con las autoridades nacionales competentes podrá ser cumplido por el empresario en persona, o por otros miembros de su personal, y en caso de incumplimiento se le podrá imponer obligatoriamente al empresario. Por último, cualquier norma necesaria de deontología profesional podrá ser exigida también al empleado, que estará presente en Luxemburgo mientras esté prestando servicios allí.

9. Además, ni el Ministro ni el Instituto sugieren que la legislación luxemburguesa contenga algún requisito que impida a los auditores de cuentas establecidos con carácter permanente en Luxemburgo contratar personal con carácter temporal. En consecuencia, no acierto a comprender de qué manera podría justificarse un requisito que tenga como efecto impedir que tal empresario contrate con carácter temporal a un auditor de cuentas autorizado a ejercer su profesión en Luxemburgo, pero que esté empleado con carácter principal por una sociedad establecida en otro Estado miembro. Por consiguiente, creo que tal requisito no resultaría compatible con la libre circulación de los trabajadores prevista en el artículo 48 del Tratado, que consagra el derecho a ejercer empleos temporales en otros Estados miembros.

10. En determinadas circunstancias, además, el mencionado requisito podría constituir una restricción de la libertad de las empresas establecidas en un Estado miembro para crear agencias, sucursales o filiales en otros Estados miembros, libertad que garantiza el artículo 52 del Tratado, habida cuenta de que los traslados temporales de personal entre oficinas radicadas en diferentes Estados miembros pueden resultar necesarios para el eficaz funcionamiento de la organización. No puede deducirse claramente de la resolución de remisión si Treuarbeit Luxembourg constituye una agencia, una sucursal o una filial de Treuarbeit Düsseldorf. En la vista, el Ministro puso de relieve que Treuarbeit Luxembourg, en cuanto sociedad con personalidad jurídica propia, no podía ser considerada como una «sucursal» de la sociedad alemana, puesto que, aparentemente, es más bien esta última la que constituye una sucursal de una sociedad que tiene su domicilio social en Berlín y en Francfort. Es obvio, sin embargo, que lo anterior no excluye que Treuarbeit Luxembourg sea una filial o una agencia de la compañía alemana, en lugar de una sucursal. En cualquier caso, los derechos de establecimiento de Treuarbeit Düsseldorf no se cuestionan directamente en el caso de autos.

11. De la respuesta del Ministro a una pregunta escrita formulada por el Tribunal de Justicia se deduce que dicho Ministro considera inexacta la declaración de Treuarbeit Luxembourg de que el Sr. Ramrath presta servicios en Luxemburgo como empleado de dicha sociedad. Las circunstancias exactas en las que el Sr. Ramrath presta tales servicios constituyen, desde luego, una cuestión de hecho que únicamente puede resolver el órgano jurisdiccional nacional. Por otro lado, resulta también obvio que constituye un punto de Derecho comunitario el relativo a qué criterios han de aplicarse para decidir si debe considerarse que las referidas circunstancias configuran una relación laboral: véase la sentencia de 23 de marzo de 1982, Levin (53/81, Rec. p. 1035), apartado 11. Por lo demás, como veremos más adelante, el Sr. Ramrath podrá en cualquier caso invocar la libre prestación de servicios con arreglo al artículo 59 del Tratado, aun cuando no pueda invocar, basándose en su relación con la sociedad luxemburguesa, la libre circulación de los trabajadores que prevé el artículo 48.

12. En su respuesta a la pregunta del Tribunal de Justicia, el Ministro sugiere que el hecho de que Treuarbeit Düsseldorf haya puesto al Sr. Ramrath a disposición de Treuarbeit Luxembourg a fin de prestar servicios concretos en Luxemburgo no supone por sí mismo que el Sr. Ramrath esté empleado por la sociedad luxemburguesa. Puede que ello sea así; pero la cuestión decisiva a mi juicio no es si el Sr. Ramrath trabaja por cuenta ajena en Luxemburgo sino

si puede invocar alguna de las dos libertades que garantizan, respectivamente, el artículo 48 y el artículo 59 del Tratado. Debe pues considerarse que esos dos artículos, junto con el artículo 52 cuando resulte aplicable, cubren entre ambos todas las posibles situaciones en las que una persona presta servicios profesionales atravesando las fronteras de los Estados miembros. Por lo tanto, lo que realmente importa es si los requisitos de la legislación luxemburguesa que tienen por objeto regular la actividad de los auditores de cuentas pueden cumplirse en el caso de un auditor que esté con carácter temporal a disposición de una sociedad establecida en Luxemburgo. Como ya indiqué antes, me parece suficiente, a efectos de cumplir tales requisitos, con que los servicios que preste el Sr. Ramrath a clientes en Luxemburgo lo sean por cuenta de una sociedad que esté ella misma establecida en dicho país, puesto que en tales circunstancias podrá cumplirse cualquiera de los requisitos de control relevantes: véase el punto 8, *supra*. Por consiguiente, no creo que tenga ninguna importancia el que el Sr. Ramrath esté o no empleado por la sociedad luxemburguesa, con tal que dicha sociedad pueda ser considerada responsable de las actividades del Sr. Ramrath.

13. Cuando el Sr. Ramrath presta servicios de auditoría por cuenta de Treuarbeit Luxembourg, puede ser adecuado considerarlo como una prestación de servicios por la sociedad a sus clientes, en lugar de una prestación del propio Sr. Ramrath, aun cuando no sea empleado de dicha sociedad. En este caso, sin embargo, creo que también tiene lugar una prestación de servicios del Sr. Ramrath a la sociedad. Si se plantease la objeción de que, al prestar tales servicios, el Sr. Ramraht actúa en realidad por cuenta de su empresario, Treuarbeit Düsseldorf —de manera que quien presta servicios a la sociedad luxemburguesa sería la sociedad alemana y no el propio Sr. Ramrath—, la respuesta sería que, en tal caso, el Sr. Ramrath podría invocar el artículo 48, que le garantiza el derecho a prestar servicios en Luxemburgo para cumplir las obligaciones contractuales que le vinculan a la sociedad alemana que le emplea, puesto que indudablemente Treuarbeit Düsseldorf podría invocar el artículo 59.

14. Por consiguiente, sea cual sea la manera en que se analice la situación, es obvio que el derecho del Sr. Ramrath a ejercer su profesión en Luxemburgo está protegido por el Tratado. En mi opinión, cualquier requisito legítimo que imponga la legislación luxemburguesa relativo a un establecimiento profesional en Luxemburgo quedará cumplido siempre que exista una sociedad de auditoría, establecida en Luxemburgo, que se responsabilice de la conducta y de los resultados de las actividades de auditoría del Sr. Ramrath.

15. En mi opinión, por consiguiente, ningún Estado miembro podrá imponer requisitos relativos a una infraestructura permanente o a una presencia continua o aplicar normas de deontología profesional que tengan como efecto impedir a un auditor de cuentas, que de lo contrario estaría plenamente capacitado para ejercer su profesión en Luxemburgo, bien trabajar con carácter temporal por cuenta de una persona o sociedad establecida en Luxemburgo, bien prestar allí servicios por cuenta de tal persona o sociedad, aun cuando el auditor de cuentas carezca de cualquier otra base en Luxemburgo.

Trabajo por cuenta ajena para una persona no autorizada

16. Recordemos que la segunda razón que dio el Ministro para revocar la autorización del Sr. Ramrath para ejercer su profesión era que estaba empleado por una persona no autorizada como auditor de cuentas con arreglo a la legislación luxemburguesa, contrariamente a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de 28 de junio de 1984. Tanto el Ministro como el Instituto alegan que el requisito que establece el artículo 6 resulta necesario para garantizar la independencia profesional de los auditores de cuentas en Luxemburgo.

17. Parece ser que el requisito de independencia profesional que establece el artículo 6 de la Ley luxemburguesa tiene por objeto aplicar el artículo 24 de la Octava Directiva 84/253/CEE del Consejo, de 10 de abril de 1984, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado CEE, relativa a la autorización de las personas encargadas del control legal de documentos contables (DO L 126, p. 20; EE 17/01, p. 136). Se impuso a los Estados miembros la obligación de cumplir la Octava Directiva antes del 1 de enero de 1988, mediante disposiciones que habrían de aplicarse como más tarde a partir del 1 de enero de 1990. Los artículos 23 y 24 de la Directiva disponen, respectivamente, lo siguiente:

«Los Estados miembros prescribirán que las personas autorizadas para el control legal de los documentos a que se refiere el apartado 1 del artículo 1 ejecuten este control con conciencia profesional.»

«Los Estados miembros prescribirán que estas personas no puedan efectuar un control legal cuando no sean independientes según el Derecho del Estado miembro que lo imponga.»

Es obvio que Luxemburgo estaba legitimado para aplicar el artículo 24 imponiendo la prohibición de que los auditores de cuentas trabajen por cuenta ajena para personas o sociedades que no sean ellas mismas auditores de cuentas. No resulta ya tan claro, sin embargo, que también pueda excluir que trabajen por cuenta ajena para una persona o sociedad autorizada como auditor de cuentas con arreglo a la legislación de otro Estado miembro. Y es que debe presumirse que a partir del 1 de enero de 1990, dicho Estado miembro tomó las medidas necesarias para que entraran en vigor las disposiciones para aplicar la Octava Directiva, incluidas las obligaciones que establecen los artículos 23 y 24, e incluso es posible que haya obrado de esta manera con anterioridad a la referida fecha. Por otra parte, el artículo 3 de la Directiva dispone lo siguiente:

«Las autoridades de un Estado miembro sólo concederán autorización a personas honorables y que no ejerzan ninguna actividad que sea incompatible, en virtud del Derecho de este Estado miembro, con el control legal de los documentos contemplados en el apartado 1 del artículo 1.»

18. Es verdad que, como sugiere la referencia que hacen los artículos 3 y 24 de la Directiva al Derecho nacional, la definición de qué actividades son compatibles con el control legal de los documentos y la de qué constituye la independencia profesional (aunque quizá no la de qué debe entenderse por conciencia profesional) pueden variar entre los distintos Estados miembros. Por consiguiente, si se demuestra que las particulares circunstancias de la relación laboral que vincula a un auditor de cuentas con una persona o sociedad autorizada en otro Estado miembro son tales que vulneran los requisitos de independencia profesional que rigen en Luxemburgo, o cualquier otro requisito legítimo, ello podría constituir una razón válida para exigir que cese tal relación laboral. Del mismo modo, dicha rela-

ción laboral puede excluir que el auditor de que se trate lleve a cabo determinadas auditorías, como consecuencia de una conexión entre la sociedad auditada y la persona o sociedad para la que trabaje el auditor. Corresponderá al órgano jurisdiccional nacional decidir si en un caso concreto se incumplen dichos requisitos. Por otro lado, me parece que un Estado miembro no puede presumir, sin pruebas, que se incumplen sus requisitos por el mero hecho de trabajar por cuenta de un auditor autorizado en otro Estado miembro. Más bien corresponderá al Estado miembro demostrar la incapacidad del auditor de cuentas para llevar a cabo auditorías en su territorio con sujeción a los requisitos de independencia y conciencia profesional.

19. Es verdad que, para garantizar el cumplimiento de las normas de deontología profesional y del requisito de independencia, puede ocurrir que no siempre sea suficiente limitarse a comparar las normas que regulan la materia en los dos Estados miembros involucrados. De este modo, aun cuando las normas alemanas que regulan la independencia profesional de los auditores de cuentas contengan idénticos requisitos que los que establezca la legislación de Luxemburgo, podrá resultar necesario que las autoridades luxemburguesas examinen si en el caso concreto se cumple el requisito de independencia profesional. En el supuesto de una auditoría llevada a cabo por el Sr. Ramrath, por ejemplo, las autoridades luxemburguesas tienen derecho a exigir que no exista entre la sociedad auditada y Treuarbeit Düsseldorf ningún tipo de conexión que pueda poner en peligro la independencia del Sr. Ramrath y, para garantizar el cumplimiento de los referidos requisitos, puede resultar necesario que las autoridades competentes de ambos países cooperen e intercambien información. No obstante, no creo que sea mucho pedir que las autoridades luxemburguesas desarrollen el mencionado procedimiento de cooperación cuando sea necesario. La cooperación entre las autoridades competentes de los diferentes Estados miembros resultará con frecuencia necesaria para garantizar la libre circulación de los profesionales. Es obvio, sin embargo, que en cualquier caso la mera posibilidad de que el trabajar en otro Estado miembro dé lugar a un conflicto de intereses no es suficiente para justificar que se prohíba ejercer una profesión en Luxemburgo. En mi opinión, pues, resulta manifiestamente desproporcionado el que Luxemburgo establezca una prohibición absoluta y *a priori* de trabajar para una sociedad de auditoría establecida en otro Estado miembro.

Conclusión

20. En virtud de todo lo expuesto, opino que debería contestarse de la siguiente manera a las cuestiones planteadas por el Conseil d'Etat du Luxembourg:

«1) Los artículos 48, 52 y 59 del Tratado se oponen a que las autoridades competentes de un Estado miembro nieguen a un nacional de la Comunidad la auto-

rización para ejercer como auditor de cuentas por el motivo de estar establecido como auditor en otro Estado miembro o (con sujeción a la respuesta que se da en el punto 3 *infra*) por el motivo de trabajar allí por cuenta ajena.

2) Los artículos 48 y 59 del Tratado se oponen a que un Estado miembro imponga requisitos relativos al mantenimiento de una infraestructura, requisitos mínimos relativos a la presencia efectiva en dicho Estado miembro y requisitos necesarios para poder controlar la observancia de las normas deontológicas, que tengan como efecto impedir a un auditor de cuentas de la Comunidad, que de lo contrario estaría plenamente capacitado para ejercer su profesión, y que esté establecido o autorizado como auditor en otro Estado miembro: i) bien trabajar con carácter temporal por cuenta de una persona o sociedad establecida como auditor de cuentas en el primer Estado miembro, ii) bien prestar allí servicios por cuenta de tal persona o sociedad.

3) Los artículos 48, 52 y 59 del Tratado se oponen a que las autoridades competentes de un Estado miembro prohíban a un nacional de la Comunidad actuar como auditor de cuentas, basándose en que trabaja por cuenta de una persona o sociedad autorizada para ejercer dicha profesión con arreglo al Derecho de otro Estado miembro, salvo si se demuestra que, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, dicha relación laboral menoscaba su conciencia profesional o su independencia.»