ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

7 octobre 2004 *

Dans l'affaire C-255/01,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE,

introduite par le Symvoulio tis Epikrateias (Grèce), par décision du 12 juin 2001, parvenue à la Cour le 3 juillet 2001, dans la procédure:

Panagiotis Markopoulos e.a.

contre

Ypourgos Anaptyxis,

Soma Orkoton Elegkton,

* Langue de procédure: le grec.

en présence de:

Georgios Samothrakis e.a.

et

Christos Panagiotidis,

LA COUR (première chambre),

composée de M. P. Jann, président de chambre, M^me^ R. Silva de Lapuerta, MM. K. Lenaerts, S. von Bahr et K. Schiemann (rapporteur), juges,

avocat général: M. A. Tizzano,
greffier: M^me^ M.-F. Contet, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 11 février 2004,

considérant les observations présentées:

— pour M. Markopoulos e.a., par M^es^ N. Alivizatos, E. Kiousopoulou, G. Dellis et K. Giannakopoulos, Dikigoroi,

— pour le Soma Orkoton Elegkton, par M. A. Kalogeras, Dikigoros,

— pour M. Samothrakis e.a., par MM. C. Politis et N. Skandamis, Dikigoroi,

— pour M. Panagiotidis, par M^e^ M. Bachas, Dikigoros,

— pour le gouvernement grec, par M^me^ E.-M. Mamouna et M. S. Spyropoulos, en qualité d'agents,

— pour le gouvernement espagnol, par M^e^ S. Ortiz Vaamonde et M. M. Muñoz Pérez, en qualité d'agents,

— pour la Commission des Communautés européennes, par M^mes^ M. Patakia et C. Schmidt, en qualités d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 1^er^ avril 2004,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 11 et 15 de la huitième directive 84/253/CEE du Conseil, du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité CEE, concernant l'agrément des

personnes chargées du contrôle légal des documents comptables (JO L 126, p. 20, ci-après la «huitième directive»).

2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant M. Markopoulos e.a., d'une part, et l'Ypourgos Anaptyxis (ministre du Développement) ainsi que le Soma Orkoton Elegkton (ci-après l'«ordre des auditeurs assermentés»), d'autre part, dans lequel sont intervenus M. Samothrakis e.a. et M. Panagiotidis, au sujet d'une décision de cet ordre d'inscrire à son registre 60 candidats, dont lesdits intervenants au principal, sans leur faire passer un examen d'aptitude professionnelle, tel que prévu à l'article 4 de la huitième directive.

3 La juridiction de renvoi demande, principalement, à la Cour de préciser la portée de la faculté prévue à l'article 15 de la huitième directive pour un État membre d'agréer certaines catégories de personnes pour effectuer le contrôle des documents comptables sans avoir à réussir à un examen d'aptitude professionnelle. Par ailleurs, la juridiction de renvoi demande si, en ce qui concerne les personnes ayant déjà obtenu l'agrément dans un autre État membre, la dispense d'examen pourrait, en tout état de cause, se justifier sur la base de l'article 11 de la huitième directive.

Le cadre juridique

La réglementation communautaire

4 Les premier, deuxième, troisième et quatrième considérants de la huitième directive précisent:

«[...] en vertu de la directive 78/660/CEE, les comptes annuels de certaines formes de sociétés doivent être contrôlés par une ou plusieurs personnes habilitées à ce contrôle, [...];

[...] cette dernière directive a été complétée par la directive 83/349/CEE [...], qui vise les comptes consolidés;

[...] il importe d'harmoniser les qualifications des personnes habilitées à effectuer le contrôle légal des documents comptables, et d'assurer qu'elles soient indépendantes et honorables;

[...] un niveau élevé de connaissances théoriques nécessaires pour le contrôle légal des documents comptables, ainsi que la capacité d'appliquer ces connaissances à la pratique de ce contrôle, doivent être assurés par un examen d'aptitude professionnelle».

5 Selon le sixième considérant de la huitième directive:

«[...] il y a lieu d'autoriser [...] les États membres à prévoir des dispositions transitoires en faveur des professionnels».

6 Le neuvième considérant de cette même directive indique:

«[...] un État membre pourra agréer des personnes qui ont obtenu hors de cet État des qualifications équivalentes à celles prescrites par la présente directive».

7 Compte tenu de la quatrième directive 78/660/CEE du Conseil, du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, sous g), du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés (JO L 222, p. 11), et de la septième directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité, concernant les comptes consolidés (JO L 193, p. 1), citées, respectivement, aux premier et deuxième considérants de la huitième directive, l'article 1er, paragraphe 1, de cette dernière directive dispose:

«Les mesures de coordination prescrites par la présente directive s'appliquent aux dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives aux personnes chargées d'effectuer:

a) le contrôle légal des comptes annuels des sociétés, ainsi que la vérification de la concordance des rapports de gestion avec les comptes annuels, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont imposés par le droit communautaire;

b) le contrôle légal des comptes consolidés des ensembles d'entreprises, ainsi que la vérification de la concordance des rapports de gestion consolidés avec ces comptes consolidés, dans la mesure où ce contrôle et cette vérification sont imposés par le droit communautaire.»

8 L'article 2 de la huitième directive réserve le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, paragraphe 1, de la même directive aux personnes munies de l'agrément à cet effet. En vertu de l'article 4 de ladite directive, un tel agrément ne peut, en tant que règle générale, être accordé à une personne physique que si celle-ci a «atteint le niveau d'entrée à l'université, puis suivi un programme d'enseignement théorique et effectué une formation pratique et subi avec succès un examen d'aptitude

professionnelle du niveau de fin d'études universitaires, organisé ou reconnu par l'État».

9 L'article 11, paragraphe 1, de la huitième directive prévoit toutefois:

«Les autorités d'un État membre peuvent agréer les personnes qui ont obtenu une partie ou la totalité de leurs qualifications dans un autre État lorsqu'elles remplissent les deux conditions suivantes:

a) leurs qualifications sont jugées par les autorités compétentes équivalentes à celles requises en vertu du droit de cet État membre conformément à la présente directive;

b) elles ont fait la preuve des connaissances juridiques requises dans cet État membre pour le contrôle légal des documents visés à l'article 1er paragraphe 1. Toutefois, les autorités de cet État membre peuvent ne pas imposer cette preuve lorsqu'elles jugent suffisantes les connaissances juridiques obtenues dans un autre État.»

10 Les articles 12 à 19 de la huitième directive concernent les règles transitoires. Selon l'article 15 de ladite directive:

«Jusqu'à un an après la mise en application des dispositions visées à l'article 30 paragraphe 2, les professionnels qui n'ont pas été agréés par un acte individuel des

autorités compétentes, mais qui ont cependant qualité, dans un État membre, pour effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er paragraphe 1 et ont en fait exercé une telle activité jusqu'à cette date, peuvent être agréés par cet État membre conformément à la présente directive.»

11 L'article 19 de la huitième directive dispose:

«Les professionnels visés aux articles 15 et 16 et les personnes visées à l'article 18 ne peuvent être agréés, par dérogation aux dispositions de l'article 4, que s'ils sont jugés aptes par les autorités compétentes à effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er paragraphe 1 et ont des qualifications équivalentes à celles des personnes agréées en application de l'article 4.»

12 Selon l'article 30, paragraphes 1 et 2, de la huitième directive:

«1. Les États membres mettent en vigueur, avant le 1er janvier 1988, les dispositions législatives, réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive. Ils en informent immédiatement la Commission.

2. Les États membres peuvent prévoir que les dispositions visées au paragraphe 1 ne s'appliquent qu'à partir du 1er janvier 1990.»

La réglementation nationale

13 Comme l'explique la juridiction de renvoi, avant l'adoption de la huitième directive, l'activité de contrôle des documents comptables en Grèce était réservée, en ce qui concerne certaines de ses catégories, aux comptables assermentés. Ces derniers devaient être inscrits au registre du Soma Orkoton Logiston (ci-après l'«ordre des comptables assermentés»). L'article 10, paragraphe 6, du décret-loi n° 3329/55 (FEK A' 230) prévoyait que, pour vérifier les connaissances des candidats, le conseil de surveillance de l'ordre des comptables assermentés pouvait leur faire passer un examen portant sur lesdites connaissances. À cet égard, l'article 2 du décret royal n° 737/61 (FEK A' 186) généralisait l'obligation de passer un concours préalable pour tous les candidats.

14 En vertu de l'article 2 du décret-loi n° 3329/55, il était accordé auxdits comptables assermentés une compétence «exclusive», incluant initialement les activités de contrôle revêtant un caractère public, laquelle compétence a été par la suite progressivement étendue au contrôle des différentes entreprises publiques constituées sous la forme de sociétés anonymes ainsi qu'à diverses catégories de sociétés anonymes à capitaux privés. Ces comptables assermentés jouissaient également, en vertu de l'article 3 du décret-loi n° 3329/55, d'une compétence «facultative», dans la mesure où ils pouvaient être choisis pour exercer l'activité de contrôle des sociétés commerciales de tous types ainsi que de toutes les personnes morales prévues par le code civil.

15 Par ailleurs, il existait des comptables pouvant uniquement exercer les activités non réservées aux comptables assermentés, sans devoir au préalable passer avec succès un concours ou un examen. Cette catégorie de professionnels, les «comptables ordinaires», comprenait non seulement des ressortissants grecs pratiquant ces activités, mais également des personnes agréées à cet effet dans d'autres États.

16 Il ressort de l'ordonnance de renvoi que le régime national a été modifié à plusieurs reprises pour la transposition en droit interne de la huitième directive.

17 En premier lieu, le décret-loi n° 3329/55 a été modifié par le décret présidentiel n° 15/89 concernant l'adaptation de la législation relative aux comptables assermentés aux dispositions de la huitième directive (FEK A' 5/5.1.1989). À cet égard, l'article 10 du décret-loi n° 3329/55 modifié, tout en maintenant pour l'essentiel la structure de l'institution de l'ordre des comptables assermentés, apporte, dans le but de rendre le régime national conforme à la huitième directive, des précisions sur l'obligation de passer avec succès un examen préalable afin d'être inscrit audit ordre. Il a été également prévu, à l'article 10, paragraphe 9, du décret-loi n° 3329/55 modifié, la possibilité de nommer comme comptables assermentés des personnes qui ont obtenu l'agrément professionnel des autorités d'un autre État membre, à condition que leurs qualifications soient jugées équivalentes à celles des personnes nommées ou promues comptables assermentés conformément aux dispositions visées au paragraphe 1 de cet article et qu'elles aient participé avec succès à l'examen préalable.

18 En tant que dispositions transitoires, le décret présidentiel n° 15/89 a prévu, à son article 6, paragraphes 3 et 4, la possibilité de nommer en qualité de comptable assermenté, jusqu'au 1er janvier 1990, sans nécessité de passer un examen, les professionnels qui justifiaient avoir exercé en Grèce le contrôle légal des comptes financiers annuels des sociétés ou des comptes financiers consolidés de groupes d'entreprises, à condition notamment qu'ils aient été titulaires d'un diplôme universitaire et qu'ils aient été jugés aptes à effectuer le contrôle légal des documents comptables.

19 En deuxième lieu, par l'effet cumulatif de la loi n° 1969/91 (FEK A' 167/30.10.1991) et du décret présidentiel n° 226/92 (FEK A' 120/14. 7.1992), l'ordre des comptables assermentés a été remplacé par l'ordre des auditeurs assermentés. L'article 10 du décret présidentiel n° 226/92, qui définit les conditions d'accès à ce nouvel ordre, a prévu que ledit accès est subordonné à la réussite d'un examen d'aptitude

professionnelle, lequel est réglé en détail par l'article 11 du décret présidentiel n° 226/92. Toutefois, l'article 24, paragraphe 4, dudit décret a prévu que les comptables assermentés déjà membres de l'ordre des comptables assermentés sont inscrits de droit au nouvel ordre des auditeurs assermentés.

20 L'article 24, paragraphe 2, du décret présidentiel n° 226/92 a prévu, en tant que dispositions transitoires:

«2. Dans le registre précité des auditeurs assermentés sont également inscrits, sur leur demande introduite dans un délai de six mois suivant la publication du présent décret présidentiel et après avoir subi avec succès un examen conformément aux dispositions du paragraphe suivant:

a) les titulaires d'un diplôme d'études supérieures financières, commerciales ou industrielles délivré en Grèce ou d'un diplôme équivalent délivré à l'étranger et qui ont la citoyenneté grecque ou sont de descendance grecque et ont acquis une expérience de contrôle de quinze ans dans le secteur financier, comptable et juridique en Grèce;

b) les ressortissants grecs et les ressortissants d'autres États membres des Communautés européennes qui i) sont agréés pour exercer la profession de comptable assermenté ou d'auditeur assermenté dans un autre État membre des Communautés européennes et sont reconnus comme comptables assermentés ou auditeurs assermentés dans un pays des Communautés européennes [...] et ii) ont acquis une expérience de contrôleur pendant dix ans, dont au moins trois ans en Grèce.»

21 En troisième lieu, l'obligation de se soumettre au préalable à un examen, prévue à l'article 24, paragraphe 2, du décret présidentiel n° 226/92, a été supprimée par l'article 2, paragraphe 7, du décret présidentiel n° 121/93 (FEK A' 53/12.4.1993), en vertu duquel les intéressés relevant de l'article 24, paragraphe 2, sous a) et b), du décret présidentiel n° 226/92 devaient déposer les documents de travail relatifs aux contrôles comptables qu'ils ont effectués au cours de leur carrière aux fins d'examen et d'appréciation par une commission compétente.

22 En quatrième lieu, l'article 18, paragraphe 3, de la loi n° 2231/94 (FEK A' 139/31.8.1994) a prévu:

«Ceux qui sont déjà inscrits dans le registre de l'ordre des auditeurs assermentés, visé à l'article 13 du décret présidentiel n° 226/92, et qui n'étaient pas membres de l'ordre des comptables assermentés à la date du 30 avril 1993 sont tenus de passer l'examen d'aptitude professionnelle prévu aux articles 10 et 11 du décret présidentiel n° 226/92 avant d'être nommés dans un grade. Ces examens sont organisés par le conseil de surveillance, qui nomme également les commissions d'examen. Ceux qui ont échoué à l'examen ou n'y ont pas participé sont radiés du registre.»

23 En dernier lieu, cette dernière disposition, qui a rétabli l'obligation de passer un examen d'aptitude professionnelle pour ceux souhaitant obtenir l'agrément d'auditeur assermenté sur la base des dispositions transitoires de l'article 24, paragraphe 2, du décret présidentiel n° 226/92, a été abrogée par l'article 3, paragraphe 2, de la loi n° 2257/94 (FEK A' 197/23.11.1994) qui prévoit:

«À la suite de l'article 18, paragraphe 3, de la loi n° 2231/94 (FEK A' 139), il y a lieu d'ajouter les paragraphes 3 (bis), 3 (ter) et 3 (quater), qui se lisent comme suit: '3 (bis). Sont dispensés de l'examen prévu à l'article 18, paragraphe 3, de la loi n° 2231/94 et sont considérés comme valablement inscrits dans le registre de l'ordre

des auditeurs assermentés, prévu à l'article 13 du décret présidentiel n° 226/92, les titulaires du diplôme d'études supérieures, prévu à l'article 10, paragraphe 1, du décret présidentiel n° 226/92, qui justifient, au plus tard au moment de la publication de la présente loi, avoir exercé une activité de contrôle en Grèce pendant 18 ans et avoir été chargés de travaux de contrôle en Grèce à la date du 1er janvier 1989, ou qui ont obtenu l'agrément pour exercer la profession de comptable assermenté ou d'auditeur assermenté dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un des pays suivants: USA, Canada, Australie, Nouvelle-Zélande et Afrique du Sud, et ont acquis une expérience décennale dans des travaux de contrôle, dont trois années au moins en Grèce, à la date du 1er janvier 1989. La réunion de ces conditions est vérifiée dans un délai de deux mois par le conseil de surveillance de l'ordre des auditeurs assermentés. Les auditeurs assermentés visés aux alinéas précédents du présent paragraphe, que le conseil de surveillance de l'ordre des auditeurs assermentés a considérés comme n'ayant pas les qualifications requises, déposent les justificatifs de leurs qualifications en vue d'un nouvel examen par une commission spéciale trilatérale, nommée par décision du ministre de l'Économie nationale et composée d'un professeur d'une école supérieure d'audit ou de comptabilité, d'un représentant de la chambre de commerce et d'un membre du comité scientifique de l'ordre des auditeurs assermentés. Ceux que la commission spéciale considère comme ayant les qualifications requises, à l'exception des années d'expérience professionnelle préalable, sont inscrits dans le grade d'auditeur assermenté auxiliaire et ne sont promus dans le grade d'auditeur assermenté qu'après avoir acquis l'expérience professionnelle requise par l'alinéa 3 (bis) du présent paragraphe. [...]'»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

24 Les demandeurs ont introduit devant le Symvoulio tis Epikrateias une demande visant à l'annulation de la décision n° 75 du conseil de surveillance de l'ordre des auditeurs assermentés du 19 janvier 1995, par laquelle ledit conseil a admis, dans son ordre, 60 candidats qui n'étaient pas issus de l'ancien ordre des comptables assermentés, sans leur faire passer un examen d'aptitude professionnelle, au motif qu'ils remplissaient toutes les conditions énoncées à l'article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94, tel qu'inséré par l'article 3, paragraphe 2, de la loi n° 2257/94 (ci-après l'«article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94»).

25 Parmi ces 60 candidats, certains sont titulaires de diplômes d'études supérieures financières ou commerciales, ont la nationalité grecque et ont acquis une expérience de quinze ans dans le secteur économique, comptable ou juridique, comme c'est le cas pour M. Samothrakis e.a., tandis que d'autres sont des ressortissants grecs ou des ressortissants d'autres États qui sont agréés pour exercer la profession de comptable assermenté ou d'auditeur assermenté dans un autre État membre et ont exercé une activité de contrôle pendant dix ans, comme M. Panagiotidis.

26 Les demandeurs ayant soulevé le problème de la compatibilité avec la huitième directive de la dispense d'examen d'aptitude professionnelle octroyée à l'article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94, qui a servi de fondement juridique à la décision n° 75, et considérant que des doutes subsistent sur l'interprétation des articles 11 et 15 de la huitième directive, le Symvoulio tis Epikrateias a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les deux questions préjudicielles suivantes:

«1) Le législateur national peut-il, sur la base de l'article 15 de la huitième directive [...], faire usage de la faculté prévue à cet article et prévoir que différentes catégories de personnes peuvent être agréées pour effectuer le contrôle des documents comptables, par dérogation à la réglementation générale, c'est-à-dire sans avoir participé au préalable à un examen d'aptitude professionnelle, lorsque l'État membre concerné avait déjà institué cet examen dans son droit interne avant l'adoption de la directive? En tout état de cause, le législateur national peut-il faire plusieurs fois usage de la faculté d'arrêter des dispositions transitoires sur la base de l'article précité de la directive, en particulier au-delà de la date d'expiration du 1er janvier 1991 (dispositions combinées des articles 15 et 30, paragraphe 2, de la directive)?

2) L'article 11 de la directive signifie-t-il simplement que si celui qui sollicite l'agrément pour effectuer le contrôle des documents comptables dans un État membre de l'Union européenne a acquis certaines des qualifications requises dans un autre État membre, sous le régime antérieur à l'harmonisation, l'État dont il sollicite l'agrément peut considérer que ces qualifications ont été

acquises dans ce dernier État, sans introduire une dérogation à la règle générale, selon laquelle l'agrément n'est accordé qu'après la participation avec succès à un examen d'aptitude professionnelle? Ou signifie-t-il qu'il permet à une personne qui a été agréée pour effectuer le contrôle des documents comptables dans un État membre, sous le régime antérieur à l'harmonisation, de recevoir l'agrément correspondant dans un autre État membre sans participer à un examen d'aptitude professionnelle, mais uniquement sur la base de la vérification de l'équivalence de ses qualifications?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

27 Par sa première question, qui se subdivise en deux parties, la juridiction de renvoi demande, en premier lieu, si un État membre peut se prévaloir de la faculté prévue à l'article 15 de la huitième directive pour adopter des dispositions transitoires sur la base desquelles certaines catégories de professionnels peuvent être agréées pour effectuer le contrôle des documents comptables sans avoir réussi au préalable à un examen d'aptitude professionnelle tel que celui prescrit par ladite directive, alors que cet État membre a déjà institué un examen d'aptitude professionnelle dans son droit interne avant l'adoption de la huitième directive. La juridiction de renvoi vise, en second lieu, et en cas de réponse affirmative à la première partie de la question, à savoir si, au vu de l'effet combiné des articles 15 et 30, paragraphe 2, de la huitième directive, l'État membre concerné peut se prévaloir de ladite faculté au-delà du 1er janvier 1991, et ce, à plusieurs reprises.

Sur la première partie de la première question

28 En ce qui concerne la première partie de la première question, les demandeurs au principal font valoir que la faculté prévue à l'article 15 de la huitième directive ne

devrait pas permettre d'écarter les dispositions nationales antérieures à l'adoption de cette directive ainsi que les dispositions communautaires instituant le régime général d'attestation de l'aptitude professionnelle des comptables. Le recours à cette faculté servirait à la protection de l'acquis déjà existant dans le droit interne des États membres. Partant, ladite faculté ne saurait être utilisée comme fondement juridique pour introduire de nouvelles règles nationales qui s'écartent tant du régime général de la huitième directive que du régime national préexistant.

29 Par conséquent, compte tenu de l'existence en droit interne, avant l'adoption de la huitième directive, de l'obligation de passer avec succès un examen d'aptitude professionnelle, le législateur grec ne pourrait pas se prévaloir des articles 15 et 30 de la huitième directive pour octroyer une dispense de ladite obligation à certains professionnels.

30 En revanche, tant M. Samothrakis e.a. que le gouvernement grec et la Commission sont d'avis que la faculté prévue par l'article 15 de la huitième directive n'est pas subordonnée aux prescriptions légales qui existaient dans les États membres avant l'entrée en vigueur de la huitième directive. Une telle interprétation pourrait conduire à un traitement discriminatoire parmi les professionnels qui remplissent les conditions prévues aux articles 15 et 19 de cette directive.

31 La Commission précise que, s'agissant du régime grec antérieur à l'adoption de la huitième directive, tandis qu'une catégorie spécifique de contrôleurs de comptes était soumise à un examen, les autres contrôleurs exerçaient des activités relevant du champ d'application de la huitième directive sans avoir réussi au préalable à des examens ou des concours professionnels particuliers.

32 À cet égard, les demandeurs au principal ont soutenu, lors de l'audience, que, en droit grec, avant l'adoption de la huitième directive, seuls les comptables

assermentés pouvaient exercer certaines activités et que, partant, les intervenants au principal ne sauraient être en mesure de bénéficier des dispositions transitoires arrêtées sur la base de l'article 15 de cette directive.

33 Force est de constater, d'emblée, que l'article 15 de la huitième directive s'adresse à tous les États membres. L'exercice de la faculté qui y est prévue n'est donc circonscrit que par les conditions décrites à cet article.

34 Or, selon ces conditions, la faculté en cause vise uniquement «les professionnels qui n'ont pas été agréés par un acte individuel des autorités compétentes, mais qui ont cependant qualité, dans un État membre, pour effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er paragraphe 1 et ont en fait exercé une telle activité jusqu'à [un an après la mise en application des dispositions visées à l'article 30, paragraphe 2]».

35 Partant, si une personne remplit ces conditions, elle peut bénéficier d'un agrément en application de la faculté accordée à l'article 15 de la huitième directive, sans qu'il soit nécessaire d'examiner dans quelle mesure le régime national antérieur à l'adoption de la huitième directive prévoyait ou non une obligation de passer un examen pour une catégorie particulière de professionnels.

36 Toutefois, afin de répondre à l'argument des demandeurs au principal, tel que précisé au point 28 du présent arrêt, il convient d'observer que, dans la mesure où c'est le régime national antérieur à l'adoption de la huitième directive qui déterminait si un professionnel était autorisé à effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, paragraphe 1, de ladite directive, l'application des conditions prévues à l'article 15 de cette directive aurait pour effet que, lorsque ce régime national antérieur obligeait de passer avec succès un examen d'aptitude professionnelle pour pouvoir exercer l'activité visée par la huitième directive, les

professionnels mentionnés audit article 15 en tant que bénéficiaires éventuels des dispositions transitoires de cet article auraient dû, en tout état de cause, passer avec succès l'examen en question.

37 Dans ces conditions, il convient de conclure que l'article 15 de la huitième directive permet à tous les États membres d'agréer les personnes qui répondent aux conditions prévues à cet article, à savoir celles qui ont la qualité, dans l'État membre concerné, pour effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, paragraphe 1, de la même directive et qui l'exerçaient jusqu'à la date visée audit article 15, sans les obliger à réussir au préalable à un examen d'aptitude professionnelle.

Sur la seconde partie de la première question

38 Par la seconde partie de sa première question, elle-même subdivisée en deux sous-parties, la juridiction de renvoi demande si, lorsque les intéressés répondent aux deux critères énoncés à l'article 15 de la huitième directive, un État membre est en mesure, d'une part, de se prévaloir postérieurement au 1er janvier 1991 de la faculté accordée à l'article 15 de la huitième directive et, d'autre part, de le faire à plusieurs reprises.

39 En ce qui concerne la première sous-partie, tant les demandeurs au principal que le gouvernement espagnol soutiennent, à l'instar de l'opinion majoritaire de la juridiction de renvoi, qu'il résulte des articles 15 et 30 de la huitième directive qu'un État membre peut agréer des professionnels en vertu dudit article 15 pendant une période qui ne peut aller au-delà du 1er janvier 1991.

40 À cet égard, les demandeurs au principal précisent que, en l'espèce, la décision n° 75 a été prise le 19 janvier 1995, à savoir à une date à laquelle le délai prévu à l'article 15 de la huitième directive était expiré. L'opinion majoritaire de la juridiction de renvoi se fonde en revanche sur l'article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94, inséré le 23 novembre 1994 par la loi n° 2257/94, date également postérieure à celle du 1er janvier 1991.

41 Pour leur part, M. Samothrakis e.a., ainsi que le gouvernement grec, soutiennent que l'article 15 de la huitième directive confère aux professionnels qui y sont visés le droit d'être agréés, par dérogation aux dispositions générales de cette directive, droit qui ne saurait être limité en raison d'un éventuel retard de l'État membre concerné dans l'adoption des dispositions nationales nécessaires pour obtenir l'agrément.

42 La Commission, pour sa part, est d'avis que, selon le libellé de l'article 15 de la huitième directive, le délai d'un an fixé pour obtenir l'agrément prévu à cet article court à compter de la date de mise en application effective des mesures de transposition de ladite directive, transposition qui a été effectuée, selon elle, par le décret présidentiel n° 226/92, tel que modifié par le décret présidentiel n° 121/93. À cet égard, elle précise que, bien que l'article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94 ait été publié plus d'une année après la date de transposition effective de la huitième directive par le gouvernement grec, cet article doit être considéré comme ayant été adopté dans les temps, dans la mesure où, par cet article, le législateur s'est borné à faire renaître, pour les appliquer de façon rétroactive, les dispositions transitoires adoptées en temps utile grâce au décret présidentiel n° 121/93.

43 Il y a lieu d'observer, d'emblée, que l'article 15 de la huitième directive dispose que la faculté prévue à cet article peut être utilisée «[j]usqu'à un an après la mise en application des dispositions visées à l'article 30 paragraphe 2». À cet égard, bien que l'article 30, paragraphe 1, de la même directive prévoie que les États membres «mettent en vigueur, avant le 1er janvier 1988, les dispositions législatives,

réglementaires et administratives nécessaires pour se conformer à la présente directive», selon le paragraphe 2 de ce même article, ils «peuvent prévoir que les dispositions visées au paragraphe 1 ne s'appliquent qu'à partir du 1er janvier 1990».

44 Cette dernière disposition permet donc aux États membres de différer jusqu'au 1er janvier 1990 l'application des dispositions nécessaires pour achever la transposition de la huitième directive. Sur ce fondement, l'article 15 de la même directive a pour effet de permettre à un État membre de recourir à la faculté qui y est prévue jusqu'à un an après la date d'application des dispositions nationales transposant la huitième directive, date qui ne devrait pas, en tout état de cause, être postérieure au 1er janvier 1990.

45 Il convient de préciser, en premier lieu, que l'argument de M. Samothrakis e.a., ainsi que du gouvernement grec, selon lequel l'article 15 de la huitième directive confère un droit aux professionnels qui y sont visés, sans égard pour l'éventuel retard de l'État membre dans l'usage de la faculté prévue à cet article, ne saurait être accueilli. Comme M. l'avocat général l'a relevé au point 55 de ses conclusions, dans la mesure où, selon les termes de l'article 15 de la huitième directive, un État membre «peut» agréer la catégorie de professionnels visée à cet article, il ne confère aux États membres que la possibilité d'arrêter des dispositions transitoires, c'est-à-dire un pouvoir discrétionnaire qui ne saurait servir, de par sa nature même, comme fondement juridique aux droits des bénéficiaires de l'exercice éventuel de ce pouvoir.

46 En second lieu, l'argument de la Commission selon lequel le délai d'un an fixé par l'article 15 de la huitième directive commence à courir à compter de la date de transposition effective, en droit interne, de la huitième directive ne saurait pas davantage être accueilli. Cet argument aurait pour effet de permettre à un État membre de recourir à la faculté d'arrêter des dispositions transitoires, dispositions qui ont nécessairement pour effet de différer l'adoption complète de la directive, même en cas de transposition tardive de cette directive.

47 À cet égard, ainsi qu'il a été constaté au point 44 du présent arrêt, la faculté prévue à l'article 15 de la huitième directive peut être exercée jusqu'à un an après la date d'application des dispositions transposant en droit interne ladite directive, date ne devant pas, en tout état de cause, être postérieure au 1er janvier 1990. Il y a lieu de considérer que l'effet combiné des dispositions des articles 15 et 30 de la huitième directive est de parvenir à un équilibre entre, d'une part, l'objet final de la directive, qui consiste à mettre en place un régime communautaire harmonisé et, d'autre part, la protection légitime des professionnels qui exerçaient déjà l'activité en question en concédant aux États membres une période d'un an pour arrêter en faveur de ces professionnels des dispositions transitoires.

48 L'interprétation avancée par la Commission aurait pour effet de bouleverser cet équilibre dans la mesure où elle permettrait à un État membre d'arrêter des dispositions transitoires dans un délai commençant à courir à compter de la date de transposition effective en droit interne de la directive en cause, ce qui pourrait avoir lieu après le délai prescrit.

49 Partant, il convient de conclure que l'article 15 de la huitième directive s'oppose à ce qu'un État membre utilise la faculté qui y est prévue d'agréer des professionnels, sans les obliger à réussir au préalable à un examen d'aptitude professionnelle en dérogation aux dispositions générales de cette directive, au-delà du délai d'un an commençant à courir à compter de la date d'application des dispositions nationales transposant ladite directive, date ne devant pas, en tout état de cause, être postérieure au 1er janvier 1990.

50 En ce qui concerne la seconde sous-partie, qui vise à savoir si la faculté prévue à l'article 15 de la huitième directive peut être utilisée à plusieurs reprises, il y a lieu d'observer que cette question repose sur l'idée que l'adoption d'une disposition nationale permettant à l'autorité compétente d'agréer un professionnel dans le cadre dudit article constitue une utilisation de ladite faculté.

51 Toutefois, dans la mesure où les intéressés n'ont pu être agréés qu'à la suite d'une décision de l'autorité nationale compétente, ce qui est d'ailleurs envisagé à l'article 19 de la huitième directive, seule, en l'espèce, la décision n° 75, qui a été prise le 19 janvier 1995, à savoir après la date butoir du 1er janvier 1991, peut être considérée comme une tentative d'utilisation de ladite faculté. Partant, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde sous-partie de la seconde partie de la première question.

52 À la lumière de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 15 de la huitième directive permet à tous les États membres d'agréer les personnes qui répondent aux conditions prévues à cet article, à savoir celles qui ont la qualité, dans l'État membre concerné, pour effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, paragraphe 1, et qui l'exerçaient jusqu'à la date visée audit article 15, sans les obliger à réussir au préalable à un examen d'aptitude professionnelle.

53 Toutefois, ledit article 15 s'oppose à ce qu'un État membre utilise la faculté qui y est prévue au-delà du délai d'un an commençant à courir à compter de la date d'application des dispositions nationales transposant ladite directive, date ne devant pas, en tout état de cause, être postérieure au 1er janvier 1990.

Sur la seconde question

54 Par sa seconde question, la juridiction de renvoi demande en substance si, en vertu de l'article 11 de la huitième directive, les professionnels agréés dans un autre État membre pour le contrôle des documents comptables peuvent obtenir un agrément en vue de l'exercice de cette activité dans un autre État membre, sans être tenus de réussir à un examen d'aptitude professionnelle, tel que prescrit par la huitième directive.

55 Les demandeurs au principal, ainsi que le gouvernement grec, soutiennent, comme l'a unanimement estimé la juridiction de renvoi, que l'article 11 de la huitième directive prévoit uniquement l'appréciation par l'État membre d'accueil des qualifications obtenues dans un autre État membre, en vue de l'octroi de l'agrément professionnel sur son propre territoire, et qu'il ne permet pas à ce dernier d'octroyer un agrément professionnel sans examen dès lors que, selon d'autres dispositions de la huitième directive définissant les qualifications requises, la réussite à un examen d'aptitude professionnelle constitue une qualification indispensable pour l'octroi de l'agrément professionnel.

56 Ils précisent en outre que l'article 11 de la huitième directive concerne uniquement la possibilité de considérer comme équivalentes les qualifications obtenues par un candidat dans un autre État membre, et non la reconnaissance d'agréments obtenus dans un autre État.

57 La Commission, pour sa part, soutient que tant la lettre de l'article 11 de la huitième directive que son esprit, qui visent à constater l'équivalence de fait des qualifications acquises dans un État membre avec celles requises dans l'État membre d'accueil, plaident en faveur de l'interprétation selon laquelle les autorités compétentes de l'État membre d'accueil apprécient et jugent l'équivalence desdites qualifications avec celles requises dans leur État, sans être obligées de soumettre les professionnels intéressés à l'examen visé à l'article 4 de ladite directive.

58 Il convient d'observer, d'emblée, que l'article 11 de la huitième directive vise, pour l'essentiel, la détermination, par l'autorité compétente de l'État membre d'accueil, de l'équivalence des «qualifications» des personnes qui ont obtenu une partie ou la totalité de ces qualifications dans un autre État membre.

59 Or, le terme «qualifications» n'est pas défini dans la huitième directive. Dans ce contexte, on ne saurait considérer que les qualifications au sens de l'article 11 de

ladite directive correspondent chacune aux exigences distinctes prescrites à l'article 4 de cette directive, ce qui inclut la réussite à un examen d'aptitude professionnelle. En revanche, l'utilisation dudit terme permet aux autorités compétentes de l'État membre d'accueil d'apprécier globalement les qualités de l'intéressé, appréciation qui, par ailleurs, ne les oblige pas à exiger de l'intéressé qu'il passe avec succès l'examen d'aptitude professionnelle de cet État ou qu'il ait passé avec succès un tel examen dans un autre État membre.

60 Il convient, en outre, de préciser que la détermination de l'équivalence visée à l'article 11 de la huitième directive se fonde sur une appréciation de fait, et non sur la constatation formelle de l'équivalence d'une qualification donnée. À cet égard, il convient de préciser que c'est 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 (JO 1989, L 19, p. 16), qui porte sur la reconnaissance des agréments obtenus pour l'exercice d'une profession réglementée dans un autre État membre. Toutefois, bien que cette directive soit applicable au moment des faits du litige au principal, la question posée par la juridiction de renvoi concerne l'interprétation de la huitième directive dont l'adoption a précédé celle de la directive 89/48. De surcroît, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 74 de ses conclusions, le douzième considérant de la huitième directive indique clairement que cette directive ne concerne pas «la reconnaissance des agréments pour [le] contrôle [des documents comptables] donnés aux ressortissants des autres États membres» qui, selon ce considérant, sera réglée ultérieurement.

61 Par ailleurs, et afin de répondre à la seconde question posée, il y a lieu de préciser que l'exercice de la faculté prévue à l'article 11 de la huitième directive n'est pas limité à l'appréciation de l'équivalence des seules qualifications acquises sous le régime antérieur à l'adoption de la huitième directive et que l'appréciation de l'équivalence ne devrait pas dépendre du moment où ont été acquises les qualifications en cause, à savoir avant ou après la transposition de la huitième directive.

62 En ce qui concerne la nature même de l'appréciation visée à l'article 11 de la huitième directive, il convient de considérer que, en l'absence de dispositions spécifiques régissant l'examen de l'équivalence, il incombe aux autorités compétentes de procéder audit examen dans le respect des obligations que les règles du traité CE et, en particulier, les règles concernant la liberté d'établissement imposent aux États membres.

63 L'article 52 du traité CE (devenu, après modification, article 43 CE) impose à l'État membre saisi d'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, de prendre en considération les diplômes, certificats et autres titres que l'intéressé a acquis dans le but d'exercer cette même profession dans un autre État membre en procédant à une comparaison des compétences attestées par ces diplômes et les connaissances et qualifications exigées par les règles nationales (voir arrêts du 7 mai 1991, Vlassopoulou, C-340/89, Rec. p. I-2357, point 16; du 16 mai 2002, Commission/Espagne, C-232/99, Rec. p. I-4235, point 21, et du 13 novembre 2003, Morgenbesser, C-313/01, Rec. p. I-13467, point 57).

64 Si, à la suite de cet examen comparatif, on aboutit à la constatation que les connaissances et qualifications attestées par le diplôme étranger correspondent à celles exigées par les dispositions nationales, l'État membre est tenu d'admettre que ce diplôme remplit les conditions posées par celles-ci (arrêt Vlassopoulou, précité, point 19).

65 Si, en revanche, il apparaît que la correspondance est seulement partielle entre ces connaissances et qualifications et celles exigées par les dispositions nationales, l'État membre d'accueil est en droit d'exiger que l'intéressé démontre qu'il a acquis les connaissances et qualifications manquantes. Dans ce cas, il appartiendra aux autorités nationales compétentes d'apprécier si les connaissances acquises dans

l'État membre d'accueil, dans le cadre soit d'un cycle d'études, soit d'une expérience pratique, peuvent valoir aux fins d'établir la possession des connaissances manquantes (arrêt Vlassopoulou, précité, point 20).

66 Dans la mesure où les agréments accordés aux intéressés visés par la décision n° 75 étaient fondés sur les dispositions nationales transposant l'article 11 de la huitième directive, il appartient à la juridiction nationale de déterminer si, de par l'effet combiné de l'article 18, paragraphe 3 bis, de la loi n° 2231/94 et de la décision n° 75, lesdits agréments ont été effectués en respectant les principes susmentionnés.

67 À la lumière de ce qui précède, il convient de répondre à la seconde question que l'article 11 de la huitième directive permet à un État membre d'accueil d'agréer, pour l'exercice de l'activité de contrôle légal des documents comptables, les professionnels déjà agréés dans un autre État membre, sans les soumettre à un examen d'aptitude professionnelle, si les autorités compétentes dudit État membre d'accueil jugent leurs qualifications équivalentes à celles exigées par la législation nationale de leur État, conformément à ladite directive.

Sur les dépens

68 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

1) **L'article 15 de la huitième directive 84/253/CEE du Conseil, du 10 avril 1984, fondée sur l'article 54, paragraphe 3, point g), du traité CEE, concernant l'agrément des personnes chargées du contrôle légal des documents comptables, permet à tous les États membres d'agréer les personnes qui répondent aux conditions prévues à cet article, à savoir celles qui ont la qualité, dans l'État membre concerné, pour effectuer le contrôle légal des documents visés à l'article 1er, paragraphe 1, et qui l'exerçaient jusqu'à la date visée audit article 15, sans les obliger à réussir au préalable à un examen d'aptitude professionnelle.**

   Toutefois, ledit article 15 s'oppose à ce qu'un État membre utilise la faculté qui y est prévue au-delà du délai d'un an commençant à courir à compter de la date d'application des dispositions nationales transposant ladite directive, date ne devant pas, en tout état de cause, être postérieure au 1er janvier 1990.

2) **L'article 11 de la huitième directive 84/253 permet à un État membre d'accueil d'agréer, pour l'exercice de l'activité de contrôle légal des documents comptables, les professionnels déjà agréés dans un autre État membre, sans les soumettre à un examen d'aptitude professionnelle, si les autorités compétentes dudit État membre d'accueil jugent leurs qualifications équivalentes à celles exigées par la législation nationale de leur État, conformément à ladite directive.**

Signatures.