

# **BVGer B-207/2019 vom 16. Oktober 2019**

Bundesverwaltungsgericht, 2019-10-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-207\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-207_2019)

FR: TAF B-207/2019 du 16 octobre 2019

IT: TAF B-207/2019 del 16 ottobre 2019

## **Regeste**

Surveillance de la révision

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (cf. ATAF 2007/6 consid. 1).

#### **E. 1.1**

À teneur des art. 31 et 33 let. e LTAF en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR. L'acte attaqué constitue une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c PA. Le tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

#### **E. 1.2**

Le recourant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue (art. 48 al. 1 let. a à c PA).

#### **E. 1.3**

Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées. Le recours est ainsi recevable, sous réserve de ce qui suit.

#### **E. 1.4**

L'objet de la contestation (Anfechtungsobjekt) résulte du dispositif de la décision attaquée ; il ne découle pas de sa motivation (cf. ATF 142 II 243 consid. 2.1 ; 136 II 165 consid. 5 ; 131 II 200 consid. 3 ; arrêt du TF 2C\_642/2007 du 3 mars 2008 consid. 2.2 ; ATAF 2014/24 consid. 1.4.1 ; 2010/12 consid. 1.2.1). Ainsi, seul le premier peut en principe faire l'objet d'un recours et non la seconde (cf. ATF 131 II 587 consid. 4.2.1 ; arrêt du TAF A-221/2016 du 2 avril 2019 consid. 1.5.1). C'est en revanche le recourant qui est appelé à définir l'objet du litige (Streitgegenstand) par le biais des conclusions de son recours, les points non contestés de la décision attaquée acquérant force exécutoire (cf. ATF 136 II 457 consid. 4.2 ; 136 II 165 consid. 5 ; 131 II 200 consid. 3.2 ; ATAF 2014/24 consid. 1.4.1 ; arrêts du TAF A-545/2012 du 14 février 2013 consid. 2.5 ; A-1626/2010 du 28 janvier 2011 consid. 1.2.1 ; Moser/ Beusch/ Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2ème éd.

2013, n° 2.8). L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties, ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. En d'autres termes, seul ce qui a été traité dans le cadre de la procédure devant l'autorité inférieure, ou aurait dû l'être si la loi avait été correctement interprétée, peut être soumis à l'autorité de recours (cf. ATF 133 II 35 consid. 2 ; arrêts du TAF A-3127/2008 du 25 novembre 2008 consid. 1.2.1 ; A-1393/2006 du 10 décembre 2007 consid. 2.2.1; Moser/ Beusch/ Kneubühler, op. cit., ch. 2.7). Par conséquent, le litige peut être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de la décision attaquée (cf. ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 et les réf. cit. ; arrêt du TF 2C\_275/2014 du 18 mars 2014 consid. 3). En outre, les conclusions doivent être formulées de manière précise et indiquer la décision que l'autorité de recours doit prendre. En d'autres termes, les conclusions doivent, en cas d'admission du recours, pouvoir être reprises dans le dispositif de l'arrêt telles que formulées dans le recours (cf. ATAF 2013/45 consid. 4.2.1; arrêt du TAF B-3588/2012 du 15 octobre 2014 consid. 1.2). Enfin, les conclusions constatatoires sont admissibles dans le cadre d'un recours pour autant qu'elles répondent à un intérêt digne de protection (cf. Seethaler/ Portmann, in : Praxiskommentar VwVG, 2ème éd. 2016, art. 52 PA n° 36). Selon un principe général de procédure, elles ne sont toutefois recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues, possédant ainsi en principe un caractère subsidiaire (cf. ATF 141 II 113 consid. 1.7 et les réf. cit.).

#### **E. 1.5**

En l'espèce, le recourant conclut notamment à ce qu'il plaise au tribunal de céans de juger qu'il peut légalement se prévaloir du titre d'« expert-comptable diplômé ». Dans le dispositif de la décision entreprise, l'autorité inférieure a décidé que la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur déposée par le recourant était rejetée, que les frais de procédure de 800 francs étaient mis à sa charge et que ladite décision pouvait faire l'objet d'un recours devant le Tribunal administratif fédéral. Elle n'a, dans ledit dispositif, pas statué - et n'avait pas à le faire - sur le droit du recourant à se prévaloir légalement du titre précité. Il apparaît certes que la décision entreprise aborde le titre d'expert-comptable dont il se prévaut. Ce point ne se révèle cependant pertinent que comme élément de la motivation dans le cadre de l'examen du respect des conditions d'agrément ; en effet, l'autorité inférieure s'est seulement penchée sur la question de savoir si le recourant, conformément à l'art. 4 al. 2 let. d LSR, était titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifiait d'une pratique professionnelle équivalente à celle exigée et pouvait prouver qu'il avait les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoie ou que l'État d'origine accorde la réciprocité (cf. infra consid. 2). Cette question relève dès lors de la motivation et non du dispositif de la décision. En conséquence, l'objet de la contestation porte uniquement sur le rejet, par l'autorité inférieure, de la demande d'agrément du recourant faute pour lui de satisfaire aux exigences requises. Il en résulte que sa conclusion excède l'objet de la contestation. Par ailleurs, le recourant n'a pas allégué un intérêt digne de protection à une constatation de son droit à se prévaloir légalement du titre d'expert-comptable diplômé par le tribunal de céans. Dans ces circonstances, il ne peut requérir de ce dernier qu'il statue formellement, dans le dispositif du présent arrêt, sur ce droit. Sa conclusion s'avère irrecevable. Cela étant, il convient de relever qu'elle semble découler de l'argumentation du recourant en lien avec l'octroi de l'agrément sur la base de la Convention du 27 avril 1948 entre la Suisse et la France relative à l'exercice des professions d'expert-comptable et de comptable agréé (RS 0.142.113.496 ; ci-après : la convention franco-suisse), en particulier son art. 12 donnant

aux professionnels français le droit de faire usage du titre « expert-comptable diplômé ». Cette question sera donc néanmoins abordée ci-dessous (consid. 3) ; il s'agira cependant uniquement de déterminer si l'agrément d'expert-réviseur - auquel le recourant conclut à titre principal - doit être octroyé sur le fondement de ladite convention.

#### **E. 1.6**

Le recourant conclut subsidiairement à l'agrément en qualité de réviseur. Il est constant que sa demande d'agrément datée du 30 mars 2018 et déposée conformément aux exigences de formes prescrites à l'art. 2 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) portait uniquement sur un agrément en qualité d'expert-réviseur, ainsi que l'a rappelé l'autorité inférieure dans sa réponse. Il en va de même du dispositif de la décision entreprise ainsi que, d'ailleurs, de sa motivation. Il en découle que l'agrément de réviseur excède en principe l'objet de la contestation. Le recourant relève cependant, dans la partie « En fait » de son recours, que l'ASR ne s'est pas spécifiquement prononcée sur sa demande subsidiaire d'agrément en qualité de réviseur et que la non-délivrance de cet agrément implique son refus. Il convient donc de déterminer si l'autorité inférieure aurait dû statuer sur l'agrément en qualité de réviseur dans le dispositif de la décision entreprise. Il ressort certes des différents échanges entre l'autorité inférieure et le recourant que la question de l'agrément de réviseur a été abordée dès le courriel du second du 30 avril 2018 demandant si, à défaut d'un agrément d'expert-réviseur, un agrément de réviseur serait possible. Dans son courriel du 25 mai 2018, l'autorité inférieure a exposé l'exigence de pratique professionnelle valable pour les agréments d'expert-réviseur et de réviseur et, en particulier, l'exigence de pratique professionnelle sous supervision, demandant au recourant de lui fournir la preuve d'une telle pratique. Dans son courriel du 28 mai 2018, le recourant s'est, de surcroît, prévalu d'un cas de rigueur s'agissant de l'agrément en qualité de réviseur. Puis, par courriel du 5 juillet 2018, l'autorité inférieure lui a donné la possibilité de se déterminer, dans le cadre de son droit d'être entendu, sur la situation de fait et de droit, avant que toute décision ne soit rendue. Son exposé abordait non seulement l'agrément d'expert-réviseur mais également celui de réviseur. Ainsi, dans la partie en fait, elle a reconnu que le recourant avait requis, à supposer qu'un agrément d'expert-réviseur ne puisse pas lui être délivré, celui de réviseur en application de la clause de rigueur sur la base de ses qualifications et de son impossibilité à travailler sous supervision compte tenu de son activité de (...) et des conflits d'intérêts pouvant en résulter. Dans la partie en droit, elle a présenté les exigences requises en vue d'un agrément de réviseur (art. 5 LSR). Elle a noté que le recourant n'avait ni allégué, ni démontré une quelconque pratique professionnelle sous supervision ; elle en a déduit qu'un agrément de réviseur ne pouvait pas non plus être délivré. Elle a ensuite conclu de l'ensemble de son exposé que « les conditions en vue de l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur (ou de réviseur) » n'apparaissaient pas satisfaites et que la demande d'agrément du recourant devrait être rejetée. Elle a, par ailleurs, ajouté qu'avant que toute décision ne soit rendue, ce dernier avait la possibilité, conformément au droit d'être entendu (art. 29 PA), de prendre position, en l'état de la procédure, quant aux faits constatés et quant à la qualification juridique retenue. Il s'est déterminé le 5 juillet 2018. Or, il appert que, dans ses observations, il ne s'est aucunement référé à l'agrément en qualité de réviseur, ni dans les arguments exposés ni dans sa conclusion. En effet, s'il s'est abondamment déterminé sur l'exposé en fait et en droit de l'autorité inférieure, il n'a formulé aucune critique quant à l'argumentaire juridique présenté sur ce point. En outre, il a expressément formulé, à titre de conclusion, qu'il convenait, à son sens, de lui délivrer l'agrément d'expert-réviseur. Compte tenu de ces éléments, l'autorité inférieure n'avait

aucune raison de considérer que l'argumentation présentée sur la question de l'agrément en qualité de réviseur demeurerait contestée, étant au contraire légitimée à admettre que cette question, qui n'avait pas fait l'objet d'une requête formelle (art. 3 OSRev) mais seulement été abordée de manière informelle dans le cadre des échanges entre elle et le recourant, était ainsi réglée. Rien ne permet dès lors de retenir que l'autorité inférieure se serait abstenue à tort de statuer sur l'agrément de réviseur, dans la décision entreprise, quand bien même cette question avait été abordée dans les échanges précédents. Le recourant ne se plaint d'ailleurs pas formellement d'un déni de justice de la part de l'autorité ni explique pourquoi elle aurait dû, à ses yeux, se pencher sur cette question, se contentant, dans la partie « En fait » de son recours, de souligner qu'elle ne s'est pas spécifiquement prononcée sur sa demande subsidiaire, en déduisant que cela impliquait son refus. Il découle de ce qui précède que la conclusion subsidiaire du recourant, tendant à l'octroi de l'agrément en qualité de réviseur, excède l'objet de la contestation. Partant, elle se révèle irrecevable.

## **E. 2**

Le recourant requiert un agrément en qualité d'expert-réviseur tout d'abord sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR. Comparant, d'une part, le règlement suisse d'examen concernant l'examen professionnel supérieur d'experte-comptable diplômée et d'expert-comptable diplômé du 23 mars 2009 et, d'autre part, l'ordonnance française n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable (ci-après : l'ordonnance de 1945), il estime que la qualification française d'expert-comptable est analogue au diplôme fédéral d'expert-comptable. Il considère ensuite qu'aucune pratique professionnelle n'est exigée d'un titulaire d'un diplôme d'expert-comptable en sus de son diplôme. Il reproche à l'autorité inférieure d'ajouter une condition supplémentaire non prévue par la loi alors qu'elle ne dispose d'aucune délégation législative et qu'une telle exigence serait contraire à la loi. Il avance en outre qu'il dispose de connaissances du droit suisse suffisantes et qu'il existe un traité international - l'ALCP (RS 0.142.112.681) - prévoyant la reconnaissance des qualifications. Dans sa réponse du 25 février 2019, l'autorité inférieure se réfère à la décision entreprise. Elle y avait exposé qu'en Suisse, les personnes n'étant pas au bénéfice d'un agrément pouvaient exercer une activité salariée dans le cadre d'une équipe de révision et assumer une fonction subalterne ; elles n'étaient en revanche pas habilitées à diriger des mandats de révision. Se référant à l'ALCP, elle avait noté qu'un demandeur pouvait être agréé s'il démontrait disposer d'un diplôme lui permettant d'exercer la profession de réviseur de comptes dans le pays l'ayant délivré. Elle avait en outre relevé qu'en France, le contrôle légal portait le nom de commissariat aux comptes. Elle avait également souligné que l'art. 4 al. 2 let. d LSR requérait clairement l'existence d'un diplôme et non d'un titre, en déduisant que l'exigence de formation requise par la loi ne s'avérait pas remplie. Par ailleurs, elle avait indiqué que l'exercice de la profession de commissaire aux comptes présupposait la titularité du diplôme d'expert-comptable ou la réussite des épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes et l'accomplissement d'un stage professionnel. Elle avait constaté que le recourant ne remplissait pas les conditions pour pouvoir accéder, en France, à la fonction de commissaire aux comptes.

### **E. 2.1.1**

La LSR, entrée en vigueur le 1er septembre 2007, règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR).

La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR). À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, notamment sur l'agrément des réviseurs et des experts-réviseurs (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur internet (art. 15 al. 2 LSR).

### **E. 2.1.2**

La notion d'expert-réviseur désigne, selon l'art. 727b CO, les personnes habilitées à procéder au contrôle ordinaire des comptes des sociétés visées à l'art. 727 al. 1 CO. L'art. 4 al. 1 LSR pose trois conditions à l'agrément en cette qualité, prescrivant qu'une personne physique est agréée lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. L'art. 4 al. 2 LSR énumère les formations reconnues au sens de l'al. 1 ; à teneur de cette disposition, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si elle : - est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ; - est titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (let. b) ; - est titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral, et justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c) ; - ou encore est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'état d'origine le prévoit ou que l'état d'origine accorde la réciprocité (let. d).

### **E. 2.1.3**

L'objectif de la loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs tend, principalement, à garantir la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR). Le législateur a ainsi voulu abolir la révision de « profane » qui existait avant l'entrée en vigueur de ladite loi et remédier à la formulation trop vague des exigences légales concernant les qualifications des réviseurs (cf. Message du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations [obligation de révision dans le droit des sociétés] et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745, 3778). Le message souligne « l'importance capitale » que revêt la tâche de l'organe de révision. Selon le Conseil fédéral, la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans les comptes annuels d'une entreprise repose sur la fiabilité et la crédibilité d'un contrôle indépendant des comptes (cf. FF 2004 3745, 3752). Le Gouvernement ajoute qu'une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (cf. FF 2004 3745, 3754). Le sens et le but de l'art. 4 LSR visent ainsi à s'assurer que les experts-réviseurs soient suffisamment qualifiés et disposent de connaissances approfondies de matières données.

### **E. 2.1.4**

En outre, une formation étrangère analogue à celles énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR ne peut en tout état de cause pas conduire à l'agrément si cela n'est pas prévu par un traité

avec l'état d'origine ou que celui-ci n'accorde pas la réciprocité ; selon la lettre de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, ces deux conditions se présentent en effet de manière cumulative (cf. arrêt du TAF B-4533/2012 du 27 janvier 2014 consid. 3 et les réf. cit. ; voir aussi arrêt du TF 2C\_895/2011 du 10 avril 2012 consid. 2.2). Il en ressort que, si l'exigence de traité ou de réciprocité ne s'avère pas satisfaite, l'agrément sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR doit être refusé sans que l'analogie des formations ne doive encore être examinée. En outre, un traité satisfera aux exigences de l'art. 4 al. 2 let. d LSR si on peut en déduire la reconnaissance du diplôme étranger ou le droit du titulaire de ce diplôme à l'agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur en Suisse (cf. arrêt B-4533/2012 consid. 3 et la réf. cit.). Dans son message du 23 juin 2004, le Conseil fédéral reconnaît que la question est réglée avec l'UE et avec l'Association européenne de libre-échange (AELE), renvoyant respectivement à l'ALCP - sur lequel se fonde également le recourant - et à la Convention du 4 janvier 1960 instituant l'Association Européenne de Libre-Échange (RS 0.632.31) (cf. FF 2004 3745, 3836). L'ALCP est entré en vigueur le 1er juin 2002. Son objectif est d'accorder aux ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse le droit de demeurer sur le territoire des parties contractantes et d'y exercer une activité économique dans les mêmes conditions (art. 1 let. a). Il prévoit le principe de non-discrimination selon lequel les ressortissants d'une partie contractante qui séjournent légalement sur le territoire d'une autre partie contractante ne sont pas, dans l'application et conformément aux dispositions des annexes I, II et III de cet accord, discriminés en raison de leur nationalité (art. 2). En outre, en vertu de l'art. 9 de cet accord, afin de faciliter aux ressortissants des États membres de la Communauté européenne et de la Suisse l'accès aux activités salariées et indépendantes et leur exercice, ainsi que la prestation de services, les parties contractantes prennent les mesures nécessaires, conformément à l'annexe III, concernant la reconnaissance mutuelle des diplômes, certificats et autres titres et la coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives des parties contractantes concernant l'accès aux activités salariées et non salariées et l'exercice de celles-ci ainsi que la prestation de services. Appliquée aux contrôleurs légaux des comptes, la libre circulation des personnes vise ainsi le cas où un réviseur suisse cherche à exercer son activité de contrôleur dans l'un des États de l'UE et inversement (cf. Axel Schmidlin, L'influence du droit européen sur le droit suisse de la révision : entre Sonderweg et reprise, in : L'influence du droit de l'Union européenne et de la Convention européenne des droits de l'homme sur le droit suisse, 2016, p. 318). Elle présuppose donc en premier lieu d'identifier si le requérant peut exercer, dans l'État d'origine, l'activité professionnelle qu'il entend exercer dans l'État d'accueil (cf. arrêts du TAF B-4533/2012 consid. 7 s. ; B-4875/2009 du 14 janvier 2010 consid. 2.3.1). En France, le contrôle légal des comptes porte le nom de commissariat aux comptes (art. L820-1-1 du Code de commerce français prescrivant que l'exercice de la profession de commissaire aux comptes consiste en l'exercice, par le commissaire aux comptes, de missions de contrôle légal et d'autres missions qui lui sont confiées par la loi ou le règlement ; cf. arrêt B-4533/2012 consid. 8.1). Une inscription sur la liste des commissaires aux comptes présuppose notamment l'accomplissement d'un stage professionnel, jugé satisfaisant, d'une durée de trois ans, chez un commissaire aux comptes ou une personne agréée par un État membre de l'UE pour exercer le contrôle légal des comptes et la réussite des épreuves du certificat d'aptitude aux fonctions de commissaire aux comptes ou la titularité du diplôme d'expertise comptable (art. L822-1-1 et R822-3 du Code de commerce français). La France réglemente également la profession d'expert-comptable, dont les contours sont fixés dans l'ordonnance de 1945.

## **E. 2.2**

En l'espèce, le recourant requiert l'octroi de l'agrément en qualité d'expert-réviseur qui confère à son détenteur le droit d'effectuer, en Suisse, la révision ordinaire des comptes au sens de l'art. 727 al. 2 CO. Dans son recours, il compare les formations d'expert-comptable suisse et française en se référant respectivement au Règlement suisse d'examen concernant l'examen professionnel supérieur d'Experte-comptable diplômée et Expert-comptable diplômé du 23 mars 2009 et à l'ordonnance française de 1945, déclarant que les qualifications sont clairement analogues. Il apparaît toutefois d'emblée que le recourant ne conteste pas que la profession d'expert-réviseur telle que définie par l'art. 727b CO et dont l'agrément trouve son ancrage dans la LSR correspond à celle de commissaire aux comptes telle que prévue aux art. L820-1 ss du Code de commerce français, ces deux professions réglementées visant en effet le contrôle légal des comptes. Par ailleurs, ainsi que l'a déjà relevé l'autorité inférieure, il ne prétend ni qu'il serait inscrit sur la liste des commissaires aux comptes ni qu'il remplirait les conditions d'une telle inscription prescrite aux art. L822-1-1 et R822-3 du Code de commerce mentionnés ci-dessus. Il ne soutient au demeurant à aucun moment qu'il serait habilité à exercer la fonction de commissaire aux comptes en France. En d'autres termes, il s'avère constant que le recourant souhaite obtenir un agrément lui permettant d'exercer, en Suisse, une profession réglementée qu'il n'est pas autorisé à exercer en France. On relèvera qu'il lui est en revanche loisible de fournir les prestations comptables et en matière de révision non couvertes par l'agrément.

## **E. 2.3**

Il en découle que, faute de disposer de la faculté d'exercer en France la profession dont il demande l'accès en Suisse, le recourant ne peut, pour ce motif déjà, prétendre à l'agrément sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR. Les conditions posées dans cette disposition se présentant de manière cumulative, point n'est besoin d'examiner celle relative à l'existence d'une formation étrangère analogue.

## **E. 3**

Le recourant estime en outre que l'agrément en qualité d'expert-réviseur devrait lui être octroyé sur la base de la convention franco-suisse (cf. supra consid. 1.5). Se référant à son préambule, il souligne le fait qu'il est un ressortissant français désireux d'exercer la profession d'expert-comptable, la convention franco-suisse lui étant de ce fait applicable. Il rappelle la primauté du droit international - dont celle-ci fait partie - sur le droit interne ainsi que les règles découlant de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités (RS 0.111 ; ci-après : la Convention de Vienne) ; il note à cet égard que le titre IV de la convention franco-suisse contient les règles de droit applicables aux professionnels français souhaitant exercer leur activité en Suisse. S'appuyant sur son art. 12, il considère que le statut d'expert-comptable français correspond à celui d'expert-comptable diplômé suisse ; il ajoute que la convention met sur pied d'égalité les personnes titulaires du diplôme ou du brevet français d'expert-comptable et les professionnels inscrits au Tableau de l'Ordre en qualité d'expert-comptable. Par ailleurs, il tire de l'indication « seront assimilés en tous points aux professionnels suisses » figurant à l'art. 11 ch. 1 de la convention que les autorités suisses ne peuvent poser aucune condition supplémentaire aux experts-comptables français inscrits au Tableau de l'Ordre par rapport aux conditions imposées aux titulaires du brevet fédéral d'expert-comptable diplômé. Il estime que l'expert-comptable français inscrit audit tableau doit être considéré comme ayant déjà acquis la pratique professionnelle nécessaire et donc remplissant les conditions d'agrément en tant qu'expert-réviseur sur la

base de l'art. 4 al. 2 let. a LSR. Citant enfin l'art. 11 ch. 2 de la convention, il qualifie d'erroné d'exiger la réussite du diplôme d'expert-comptable pour bénéficier des dispositions de la convention. Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure a relevé que cette convention précisait certes que celui qui était autorisé à exercer l'activité d'expert-comptable en France devait être assimilé en tous points aux professionnels suisses et que, du moment qu'il était inscrit au Tableau de l'Ordre en qualité d'expert-comptable, il pouvait faire usage en Suisse du titre d'expert-comptable diplômé ; selon elle, ladite convention n'avait toutefois pas pour but de donner aux ressortissants français accès à une profession en Suisse qu'ils ne pouvaient pas exercer en France. Elle a en outre relevé qu'il existait en France une profession d'expert-comptable réglementée autorisant à exercer certaines activités moyennant inscription au Tableau de l'Ordre. Elle a souligné que ces professionnels n'étaient cependant pas autorisés à effectuer la révision légale des comptes, celle-ci revenant aux commissaires aux comptes. Elle a reconnu qu'il existait en Suisse un cursus de formation en vue de l'obtention du diplôme d'expert-comptable, précisant toutefois qu'il ne s'agissait pas d'une profession réglementée. Elle a insisté sur le fait que l'activité d'expert-réviseur en droit suisse constituait le pendant de celle exercée par les commissaires aux comptes et non celle exercée par les experts-comptables français inscrits au Tableau de l'Ordre.

#### **E. 3.1.1**

L'interprétation des traités internationaux est régie par les principes directeurs posés par la Convention de Vienne. Celle-ci est entrée en vigueur pour la Suisse le 6 juin 1990. Si elle prévoit le principe de non-rétroactivité, les règles d'interprétation qu'elle comprend (art. 31 ss) s'avèrent toutefois également pertinentes pour la période antérieure à son entrée en vigueur (art. 4 de la Convention de Vienne ; ATF 138 II 524 consid. 3.1 et les réf. cit.). Conformément à l'art. 31 al. 1 de la Convention de Vienne, un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but. Aux fins de l'interprétation d'un traité, le contexte comprend, outre le texte, préambule et annexes inclus, tout accord ayant rapport au traité et qui est intervenu entre toutes les parties à l'occasion de la conclusion du traité (art. 31 al. 2 let. a) et tout instrument établi par une ou plusieurs parties à l'occasion de la conclusion du traité et accepté par les autres parties en tant qu'instrument ayant rapport au traité (art. 31 al. 2 let. b). Il sera en outre tenu compte, en même temps que du contexte, de tout accord ultérieur intervenu entre les parties au sujet de l'interprétation du traité ou de l'application de ses dispositions (art. 31 al. 3 let. a), de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité par laquelle est établi l'accord des parties à l'égard de l'interprétation du traité (art. 31 al. 3 let. b) et de toute règle pertinente de droit international applicable dans les relations entre les parties (art. 31 al. 3 let. c).

#### **E. 3.1.2**

Le recourant se prévaut spécialement des art. 11 et 12 de la convention franco-suisse. L'art. 11 prescrit que, pour l'exercice de la profession d'expert-comptable ou de comptable agréé, à titre personnel ou pour le compte de sociétés fiduciaires, les Français bénéficiant d'un permis d'établissement ou d'un permis de séjour les autorisant à exercer l'activité d'expert-comptable ou de comptable agréé, seront assimilés en tous points aux professionnels suisses (ch. 1) ; les professionnels ou sociétés français qui se rendent en Suisse pour s'y établir ou y exécuter des missions temporaires entrant dans le cadre de leur activité seront considérés comme remplissant les conditions techniques et morales requises

des étrangers dès l'instant qu'ils justifient de leur inscription au Tableau de l'Ordre en France (ch. 3). L'art. 12 prévoit que les professionnels français pourront faire usage en Suisse, selon le cas, des titres professionnels suivants ou des désignations assimilées en application de la réglementation en vigueur : « Expert-comptable diplômé », s'ils sont, soit titulaires du diplôme ou du brevet français d'expert-comptable délivré par le Ministre de l'Éducation nationale, soit inscrits au Tableau de l'Ordre en qualité d'expert-comptable.

### **E. 3.2**

En l'espèce, le recourant se qualifie de ressortissant français désireux d'exercer la profession d'expert-comptable en Suisse, la convention franco-suisse lui étant selon lui applicable de ce fait. En réalité, il appert qu'il souhaite exercer en Suisse non pas la profession non réglementée d'expert-comptable mais celle - réglementée - d'expert-réviseur. Il ne fait certes aucun doute qu'en application des dispositions précitées de la convention franco-suisse, le recourant peut, dans un certain cadre, faire usage du titre d'expert-comptable diplômé puisqu'il est inscrit au tableau de l'Ordre en qualité d'expert-comptable ; il convient cependant de délimiter ce cadre. La convention franco-suisse visait à adapter le statut professionnel français au bénéfice des praticiens suisses exerçant en France après qu'il avait été constaté que les praticiens français jouissaient, sur le territoire suisse, d'une liberté entière pour y exercer leur profession (cf. Annales de l'Assemblée nationale française, Session de 1950, annexe n° 11025 des documents parlementaires, p. 1809). Il s'agissait ainsi en particulier de permettre aux ressortissants suisses de bénéficier, en France, d'un statut comparable à celui profitant déjà aux Français exerçant en Suisse. La liberté entière à laquelle il est fait référence rappelle qu'à cette époque comme aujourd'hui, la profession d'expert-comptable n'est pas réglementée en Suisse alors qu'elle l'est en France. Ainsi, les prestations comptables correspondant, en Suisse, à celles que peut fournir un expert-comptable français ne présupposent aucun agrément. En vertu de son préambule, la convention franco-suisse tend ainsi à régler, dans l'esprit des dispositions du Traité sur l'établissement des Français en Suisse et des Suisses en France du 23 février 1882 (RS 0.142.113.491), le statut applicable aux ressortissants suisses désireux d'exercer en France les professions d'expert-comptable ou de comptable agréé telles qu'elles sont définies par l'Ordonnance n° 45-2138 promulguée le 19 septembre 1945 par le Gouvernement Provisoire de la République française (cf. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000698851&dateTexte=20190829>, consulté le 08.10.2019) ainsi qu'aux ressortissants français voulant exercer les mêmes professions en Suisse. Se référant aux seules professions d'expert-comptable et de comptable agréé définies par l'ordonnance de 1945 et aux « mêmes professions en Suisse », le préambule circonscrit d'emblée, de manière claire et précise, le champ d'application de la convention. Or, si ladite ordonnance réglemente en France la profession d'expert-comptable, celle - également réglementée (cf. art. L820-1 ss du Code de commerce français) - de commissaire aux comptes n'y figure pas, pas plus qu'elle n'est mentionnée dans la convention franco-suisse elle-même. Le recourant ne le prétend d'ailleurs pas. Partant, les dispositions de la convention franco-suisse ne regardent manifestement pas, contrairement à ce que ce dernier laisse entendre, la reconnaissance des diplômes et formations dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable d'une manière générale ; elles tendent uniquement à faciliter l'accès de ces deux professions sur le territoire de chacun des deux États. Les art. 11 et 12 composant le titre IV, visent expressément « l'exercice de la profession d'expert-comptable ou de comptable agréé, à titre personnel ou pour le compte de sociétés fiduciaires ». Compte tenu de la formulation de la convention franco-suisse ainsi que du but

clairement exprimé par les deux États, rien ne permet de retenir que son champ d'application s'étendrait à d'autres professions que celles expressément mentionnées ; cela vaut en particulier pour, respectivement, le commissaire aux comptes français et l'expert-réviseur suisse pour lesquels les deux États ont chacun fixé des exigences spécifiques (art. L820-1 ss du Code de commerce français et art. 4 LSR). De surcroît, rien n'indique non plus que la convention franco-suisse aurait pour vocation de régler l'accès des professionnels suisses à la profession de commissaire aux comptes en France (cf. art. L822-1 ss et R822-1 ss du Code de commerce français). Il en découle que, si le recourant peut se fonder sur la convention franco-suisse pour ce qui est de l'accès à une activité de comptabilité ou de révision comptable non soumise à l'agrément, il ne saurait en revanche s'en prévaloir pour accéder à l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

### **E. 3.3**

Compte tenu de ces considérants, force est de constater que le champ d'application de la convention franco-suisse ne comprend pas l'accès aux professions règlementées de commissaire au compte et d'expert-réviseur de sorte que le recourant ne saurait prétendre à l'agrément en qualité d'expert-réviseur au sens de l'art. 4 LSR sur cette base.

### **E. 4**

Le recourant ne se plaint pas du fait que l'autorité inférieure ne lui ait pas octroyé l'agrément d'expert-réviseur sur la base de ses autres diplômes et titres ou encore de la clause de rigueur en foi de quoi il n'y a pas lieu de se pencher sur ces questions.

### **E. 5**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu de constater que la décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

### **E. 6.1**

Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase FITAF). En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à 3'000 francs, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de 3'000 francs versée par le recourant le 18 janvier 2019 dès l'entrée en force du présent arrêt.

### **E. 6.2**

Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).