

BVGer B-3920/2010 vom 9. Dezember 2010

Bundesverwaltungsgericht, 2010-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-3920_2010

FR: TAF B-3920/2010 du 9 décembre 2010

IT: TAF B-3920/2010 del 9 dicembre 2010

Regeste

Surveillance de la révision

Erwägungen

E. 7

Il convient d'examiner à ce stade si l'expérience professionnelle du recourant remplit les exigences posées par la clause de rigueur.

E. 7.1

Reconnaissant dans son recours que la pratique supervisée dont il se prévalait alors - portant sur une période cumulée de deux mois - ne satisfait pas à l'exigence de durée posée par l'art. 5 al. 1 lit. c LSR, le recourant estime toutefois que le caractère de supervision des mandats en sous-traitance mérite d'être retenu quant à l'appréciation de la pratique requise par la clause de rigueur. L'autorité inférieure ne s'oppose en principe pas à la prise en compte ainsi décrite de sorte que cet aspect ne se révèle pas litigieux in casu ; elle maintient en revanche que les conditions de la supervision au sens de la loi ne s'avèrent pas remplies. L'art. 43 al. 6 LSR ne prévoit pas expressément, dans le cadre de l'appréciation de l'expérience professionnelle, d'accorder un poids plus important à une pratique sous supervision bien qu'insuffisante pour conduire à l'agrément sur la base de l'art. 5 LSR. Cela étant, dans chaque cas particulier, la clause de rigueur se voit appliquée après une évaluation globale des travaux exécutés ainsi que de leur qualité en vue de déterminer si les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable à l'avenir. Une telle appréciation portera sur toutes les caractéristiques des activités en cause - dont la supervision d'une partie d'entre elles fait indubitablement partie - de même que toute forme de surveillance qui ne satisferait pas à l'exigence de supervision au sens de la loi mais susceptible d'influencer la qualité des prestations. Dans ces conditions, la question de savoir si la pratique acquise par le recourant lors de l'exécution des mandats en sous-traitance remplit l'exigence de supervision peut rester indécise ; en effet, elle doit être comptabilisée lors de l'examen d'un cas de rigueur avec toutes ses spécificités, que le caractère de supervision lui soit formellement reconnu ou non.

E. 7.2

S'agissant de la pratique professionnelle acquise au cours de ses études, le recourant a considéré, lors de la procédure devant l'autorité inférieure, qu'elle correspondait à un temps complet. Au stade du recours, il précise n'avoir pas pensé à faire enregistrer ses heures d'activité ni le volume des travaux exécutés, ce qui eût constitué une incongruité à l'égard de son père. Il estime en outre que si neuf mois d'activité supervisée de révision et de comptabilité comptent pour une année de pratique, une activité de 52 mois à 50 % ne saurait être réduite à 26 mois de pratique et que, pour respecter la même proportion, elle doit être

prise en considération pour près de 35 mois. Aux yeux de l'autorité inférieure, une activité professionnelle de 50 % accomplie en parallèle aux études constitue déjà une charge de travail importante et prolonge généralement le temps d'étude. Elle renvoie à l'attestation de l'Université de E. _____ faisant état d'une inscription à plein temps au sein de la Faculté (...). Elle expose en outre que les études universitaires impliquent que de nombreux cours soient correctement suivis et exigent de nombreuses heures de préparation. Pour ces motifs, elle a donc retenu une pratique professionnelle de 26 mois au plus (soit 52 mois du 1er octobre 1997 au 31 janvier 2002 à 50 %).

E. 7.2.1

À la lecture du dossier, il ressort que la pratique acquise par le recourant auprès de la Fiduciaire C. _____ du 1er septembre 1996 au 31 janvier 2002 ne figure que sur le formulaire de l'employeur, signé par son père. S'il mentionne que le recourant y était occupé au titre de comptable et réviseur, toute indication précise sur les tâches effectuées fait défaut de sorte que l'on ignore notamment dans quelle mesure les activités ont effectivement porté - et à quel taux - sur les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. Aucune pièce justificative n'y a par ailleurs été jointe. En outre, il y a lieu d'admettre, avec l'autorité inférieure, que les liens tant familiaux que professionnels liant le recourant à D. _____ conduisent à relativiser la portée des déclarations de ce dernier pour des raisons évidentes de conflit d'intérêts. Il faut au contraire reconnaître qu'en l'absence de tout moyen de preuve susceptible d'attester expressément un taux d'occupation supérieur, l'admission par l'autorité inférieure d'une activité professionnelle du recourant en parallèle à ses études s'élevant à 50 % d'un temps complet remplissant les conditions posées par la législation sur la surveillance de la révision n'apparaît pas discutable.

E. 7.2.2

De surcroît, l'on comprend mal sur quelle base le recourant entend se prévaloir de 35 mois de pratique et non de 26, correspondant à 52 mois à 50 %. Il se réfère certes à la proportion de trois quarts reconnue par l'ASR pour la pratique acquise sous supervision lors de l'agrément en qualité de réviseur selon l'art. 5 LSR. Or, il est admis d'une part qu'un tel agrément n'entre pas en ligne de compte in casu puisque précisément l'exigence de la pratique professionnelle sous supervision ne s'avère pas satisfaite. D'autre part, même si une éventuelle supervision de dite pratique constituée, le cas échéant, l'un des éléments à évaluer en vue d'un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR (cf. supra consid. 7.1), il ne se justifierait toutefois pas de lui accorder une valeur supplémentaire en mois ou en semaines, la clause de rigueur ne le prévoyant pas. Quoi qu'il en soit, il sied de constater que la pratique acquise par le recourant auprès de la Fiduciaire C. _____ a été annoncée comme non supervisée ; aucun élément au dossier ne mène à une autre appréciation. Dans ces conditions, retenir 35 mois au lieu de 26 ne trouve aucun fondement dans les faits retenus.

E. 7.2.3

Sur le vu de ce qui précède, il appert qu'une prise en compte de la pratique professionnelle - non supervisée - effectuée par le recourant parallèlement à ses études à raison de 50 % d'un temps complet, soit de 26 mois, ne s'avère pas critiquable.

E. 7.3

Le recourant se prévaut en outre, au titre de pratique professionnelle non supervisée, de ses activités de fiscaliste auprès d'A. _____ SA du 1er février 2002 au 30 novembre 2003 et de B. _____ SA du 1er janvier 2004 au 28 février 2005. Il relève que la lettre de l'art. 43

al. 6 LSR ne définit pas la pratique professionnelle compensatoire, sauf à déclarer qu'elle peut ne pas satisfaire aux exigences légales telles que fixées aux art. 4 al. 4 et 5 al. 2 LSR. Il estime donc qu'une expérience acquise directement dans les domaines de la comptabilité et de la révision proprement dite ne se révèle pas indispensable. Il affirme que son activité fiscale pour des contribuables astreints à tenir des livres est inconcevable sans un travail d'examen et d'analyse des comptes identique à celui d'une révision. Le recourant admet certes qu'une activité de conseiller fiscal ne saurait à elle seule tenir lieu de pratique compensatoire non supervisée ; selon lui, elle apporte néanmoins un atout significatif à un réviseur et peut dès lors être retenue. L'ASR met en relief que le recourant a exercé dans les sociétés précitées en qualité de fiscaliste et de conseiller fiscal auprès des départements fiscaux ; énumérant en détail les tâches effectuées, elle constate leur nature exclusivement fiscale. Elle expose que les certificats de travail versés au dossier ne font état d'aucune activité dans le domaine de la comptabilité ou de la révision comptable. Reconnaisant que des notions de comptabilité peuvent s'avérer nécessaires pour une planification fiscale adéquate, elle assure toutefois qu'il s'agit d'une activité totalement différente ; elle ajoute que dans les grandes entreprises de révision comme celles dans lesquelles le recourant a travaillé, les activités de comptabilité, révision, fiscalité et juridiques sont exécutées dans des départements différents. Enfin, elle déclare qu'il ne faut pas perdre de vue que la loi exige clairement une pratique professionnelle dans les deux domaines de la comptabilité et de la révision comptable.

E. 7.3.1

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser les exigences posées à la pratique professionnelle dans le cadre de l'application de la clause de rigueur (cf. supra consid. 6.3). Ainsi, contrairement aux allégations du recourant - selon lesquelles l'expérience pourrait ne pas avoir été acquise directement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable -, la pratique de longue durée doit précisément s'effectuer sans grande interruption, dans ces deux domaines, une majeure partie sous forme de gestion de mandats. En effet, on voit mal comment un candidat à l'agrément fournirait des prestations irréprochables en matière de révision sur la base d'une expérience portant sur des secteurs différents. En outre, contrairement à l'agrément en vertu de l'art. 5 LSR pour lequel la loi autorise la prise en compte, en partie, d'une pratique qui n'aurait pas été exercée dans les domaines précités ("principalement", cf. art. 5 al. 2 LSR), la pratique professionnelle requise par la clause de rigueur ne saurait porter que sur la comptabilité et la révision comptable.

E. 7.3.2

En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier que les activités du recourant au sein de ces deux sociétés - citées in extenso dans la décision entreprise - étaient toutes de nature fiscale. Le recourant ne prétend d'ailleurs pas que le dossier ferait état de travaux dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable proprement dits. Si la fiscalité présente indéniablement des similitudes avec ces deux domaines et que l'on ne puisse formellement exclure, en fonction du poste occupé par le recourant dans les sociétés en question, qu'il ait procédé à des activités de révision, rien ne permet de prime abord - sans les moyens de preuve correspondants - d'admettre que les prestations seraient identiques uniquement sur la foi du recourant qualifiant le fait de notoire. En effet, des tâches communes ou une forme de collaboration avec les experts-réviseurs ne permettent pas de conclure ipso facto à l'exercice de prestations dans les domaines de la comptabilité et de la

révision comptable, sans interruption majeure, notamment sous la forme de gestion de mandats de révision. L'attestation d'un supérieur du recourant au sein du département fiscal de la société A. _____ SA confirmant que les activités d'analyse accomplies par le recourant se présentaient de manière plus ou moins identique à celles d'une révision, à l'évidence, ne suffit pas alors que tout autre moyen de preuve fait défaut.

E. 7.3.3

Dès lors, il appert que la pratique acquise par le recourant auprès d'A. _____ SA et de B. _____ SA en sa qualité de conseiller fiscal, si elle présente sans doute un atout dans sa manière d'aborder les problèmes relatifs à la révision, ne s'avère toutefois pas susceptible d'être prise en compte au titre de pratique professionnelle dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable quant à l'évaluation globale conduisant à l'application de la clause de rigueur.

E. 7.4

Le recourant invoque enfin la pratique acquise depuis le 1er mars 2005 au sein de la Fiduciaire F. _____. L'autorité inférieure fait remarquer à ce propos que la preuve d'une activité de révision n'a été apportée qu'à partir de l'année 2009, hormis les deux mandats en sous-traitance ; sans examiner au demeurant plus en détail les prestations fournies, elle constate que le nombre de mois effectués ne suffit pas à l'agrément sur la base de la clause de rigueur. Eu égard aux exigences posées par l'art. 43 al. 6 LSR au sujet de la pratique professionnelle sans supervision conduisant à l'agrément, force est de concéder avec l'autorité inférieure que les sept rapports de révision pour l'année 2009 produits par le recourant ne suffisent pas sous un angle quantitatif pour déboucher sur un agrément. Nonobstant, il ne ressort pas clairement des pièces versées au dossier si les rapports précités représentent l'ensemble de ceux établis par le recourant ; au contraire, son courrier adressé à l'ASR le 11 février 2010 laisse entendre qu'il ne s'agirait que de quelques exemples de rapports de révision confectionnés par ses soins. En outre, le recourant a indiqué, dans un courrier du 18 septembre 2009, que la Fiduciaire F. _____ constitue l'organe de révision pour une trentaine de personnes morales, associations et fondations soumises au contrôle restreint ainsi que pour une dizaine de collectivités communales ; par ailleurs, il se présente, ainsi que cela ressort de son courriel du 1er décembre 2009, comme le responsable de la division révision et comptabilité de ladite fiduciaire. Ces éléments laissent supposer une activité plus intense que celle attestée. Enfin, l'autorité inférieure a, tout au long de la procédure, fondé son argumentation essentiellement sur le fait que la durée de la pratique dont pouvait se prévaloir le recourant - soit jusqu'au 31 août 2007 - s'avérait insuffisante ; il faut ainsi tenir pour hautement probable que le dossier se trouve privé de certains moyens de preuve, notamment ceux portant sur les activités les plus récentes du recourant dont il y aurait lieu de prendre compte. De surcroît, il appert que la décision entreprise souligne certes que le nombre de rapports produits se révèle insuffisant mais elle ne comprend pour ainsi dire aucune considération en relation avec la qualité des prestations fournies. Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral estime que la question de l'application de l'art. 43 al. 6 LSR, en l'état, n'est pas susceptible d'être définitivement tranchée. Plusieurs éléments essentiels, dont il convient de tenir compte pour l'appréciation du cas de rigueur et qui ont été exposés plus haut, doivent en effet impérativement être éclaircis.

E. 7.5

Dans ces conditions, le recours doit être partiellement admis. Point n'est dès lors besoin d'examiner le grief du recourant ayant trait aux conséquences économiques d'un refus d'agrément.

E. 8.1

Aux termes de l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours statue elle-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure. La réforme présuppose cependant un dossier suffisamment mûr pour qu'une décision puisse être prononcée, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'autorité de recours de procéder à des investigations complémentaires compliquées (cf. Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2058 p. 426 ; Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e éd., Berne 1983, p. 233). De surcroît, la réforme est inadmissible lorsque des questions pertinentes doivent être tranchées pour la première fois et que l'autorité inférieure dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1181/2010 du 8 septembre 2010 consid. 4). Dans ces conditions, il se justifie de renvoyer la cause à l'ASR afin qu'elle complète l'instruction relative à la pratique professionnelle du recourant - jusqu'à ce jour - dans le cadre de l'application de la clause de rigueur, procède à une nouvelle appréciation portant notamment sur la qualité de dite pratique et rende une nouvelle décision.

E. 8.2

La question de l'appréciation de la pratique professionnelle supervisée acquise par le recourant depuis le 28 janvier 2010 ne saurait en principe être exclue de l'objet du litige s'agissant d'une procédure portant sur l'octroi de l'agrément même si le recourant ne s'en prévalait pas dans son mémoire de recours ; ce dernier se limitait en effet essentiellement à la question de l'application de la clause de rigueur (cf. arrêt du Tribunal administratif B-4198/2009 du 26 janvier 2010 consid. 5.1 sur la délimitation de l'objet du litige). En outre, le Tribunal administratif fédéral prend en compte l'évolution des faits jusqu'à sa décision (cf. Patrick L. Krauskopf/Katrin Emmenegger in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2009, n° 19 ad art. 54). Eu égard à l'ensemble des considérants qui précèdent ainsi qu'au fait que l'autorité inférieure ne s'est pour l'heure pas prononcée sur ce point et qu'il convient de tenir compte de son large pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4), l'affaire doit lui être renvoyée également sous cet aspect afin qu'elle se détermine en conséquence dans sa nouvelle décision.

E. 9

Le Tribunal de céans fait ainsi droit à la conclusion subsidiaire du recourant, mais non à sa conclusion principale. Cela étant, selon la pratique, la partie obtenant un renvoi à l'autorité inférieure afin que cette dernière procède à des éclaircissements complémentaires est réputée, sous l'angle de la fixation des frais de procédure et des dépens, obtenir entièrement gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1).

E. 9.1

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 et 4 FITAF). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (art. 63 al. 2 PA). Vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure. L'avance sur les frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant le 28 juin 2010 lui est restituée.

E. 9.2

L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif horaire des avocats est de Fr. 200.- au moins et de Fr. 400.- au plus (art. 10 al. 2 FITAF). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir au Tribunal, avant le prononcé, un décompte détaillé de leurs prestations, à défaut duquel le Tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 1 et 2 FITAF). In casu, la défense du recourant a nécessité les services d'un avocat dûment mandaté par procuration à cet effet et a impliqué un échange d'écritures. Aucun décompte n'a été transmis au Tribunal de céans. En tenant compte du barème précité et de l'issue du recours, une indemnité fixée à Fr. 3'500.-, TVA comprise, est équitablement allouée au recourant à titre de dépens pour la procédure de recours. Ces dépens sont mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 2 PA).

E. 10

Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2009 du 16 juin 2009).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.