

BVGer B-5830/2011 vom 31. Dezember 2012

Bundesverwaltungsgericht, 2012-12-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-5830_2011

FR: TAF B-5830/2011 du 31 décembre 2012

IT: TAF B-5830/2011 del 31 dicembre 2012

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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) 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 en effet une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

E. 1.2

Le requérant, 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.

E. 2

La LSR est entrée en vigueur le 1er septembre 2007. Elle 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, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (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).

S'agissant des conditions d'agrément des experts-réviseurs, l'art. 4 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en cette qualité lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. À teneur de l'art. 4 al. 2 LSR, 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).

E. 3

Sur le point de savoir si le recourant peut se prévaloir d'un agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base de l'art. 4 LSR, il s'avère constant qu'il remplit les conditions de formation et de réputation irréprochable. Aussi, demeure seule litigieuse la question de savoir si l'exigence relative à la pratique professionnelle se révèle satisfaite.

E. 3.1

Conformément à l'art. 4 al. 4 LSR, la pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, dont deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger justifiant de qualifications comparables. L'autorité inférieure admet, conformément à sa pratique reconnue par le Tribunal administratif fédéral, une activité acquise principalement dans les domaines précités lorsqu'elle l'a été à raison d'un taux de 75% d'une activité à plein temps (cf. ATAF 2011/11 consid. 3.1). En outre, la pratique professionnelle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences susmentionnées (art. 4 al. 4, 2e phrase, LSR) ; de jurisprudence constante, la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation n'est en revanche pas prise en compte (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 3.1). L'art. 7 OSRev précise que la pratique professionnelle est considérée comme ayant été acquise sous supervision si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales. Un rapport formel de subordination se révèle ainsi requis entre la personne acquérant la pratique professionnelle et son superviseur. La pratique acquise sous la supervision d'une personne de même rang hiérarchique n'est pas reconnue comme activité supervisée au sens de la loi (cf. ATAF 2010/18 ; Urs Bertschinger, in : Watter/Bertschinger [éd.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Bâle 2011, n° 31 ad art. 4). À titre de disposition transitoire, l'art. 43 al. 4 LSR mentionne qu'est reconnue, comme pratique professionnelle au sens de l'art. 4 de la même loi, celle qui aura été acquise durant une période maximale de deux ans à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi sous la supervision de personnes qui satisfont aux exigences posées dans l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) ; cette réglementation garantit la prise en compte de la pratique professionnelle acquise sous l'empire de l'ancien droit (cf. message du Conseil fédéral 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 [ci-après : le message], FF 2004 3745, spéc. 3866). De plus,

la pratique supervisée doit avoir été acquise dans les deux domaines de la comptabilité et de la révision comptable (cf. ATAF 2011/11 consid. 4.2). Enfin, la preuve de la pratique professionnelle incombe au candidat à l'agrément ; il en supporte le fardeau (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B 4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.4.1, B 703/2010 du 23 novembre 2010 consid. 4 et 6 et B 1379/2010 du 30 août 2010 consid. 5.1).

E. 3.2

Dans le cas d'espèce, le recourant est titulaire d'une licence en sciences économiques, option économie d'entreprise, délivrée en 1970 ainsi que d'un diplôme d'expert fiscal obtenu en 1986. La pratique professionnelle nécessaire au recourant en vue d'un agrément en qualité d'expert-réviseur, eu égard aux diplômes acquis, est respectivement de douze et de cinq ans, acquise principalement dans les deux domaines de la comptabilité et de la révision comptable, dont deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger justifiant de qualifications comparables. Il découle de la pratique de l'autorité inférieure citée précédemment que ladite pratique doit avoir été exercée, si l'on tient compte de sa licence en sciences économiques, pendant neuf ans ($12 \times \frac{3}{4}$) dans les deux domaines précités dont six ans ($12 \times \frac{3}{4} \times$) sous supervision ou, du fait de son diplôme fédéral d'expert fiscal, pendant trois ans et neuf mois ($5 \times \frac{3}{4}$) dans les deux domaines précités dont deux ans et six mois ($5 \times \frac{3}{4} \times$) sous supervision. Dans un premier temps, et ce jusqu'en juillet 2009, le recourant ne s'est prévalu d'aucune pratique professionnelle supervisée pour finalement en alléguer diverses dès 1971 : activité auprès de B. _____ SA du 1er septembre 1971 au 31 juillet 1972 sous la supervision de C. _____ ; activité auprès de D. _____ SA du 1er août 1972 au 31 décembre 1974 sous la supervision de E. _____ ; activité auprès de F. _____ SA du 1er janvier 1974 au 31 août 1977 sous la supervision de G. _____ ; activité auprès de H. _____ SA du 1er juillet 1978 au 28 février 1979 sous la supervision de I. _____ ; activité auprès de J. _____ du 1er mai 1979 au 30 avril 1988 sous la supervision de K. _____ ; activité auprès de A. _____ SA du 1er mai 1988 au 31 décembre 1989 sous la supervision de L. _____ ; activité supervisée auprès de X. _____ SA du 1er septembre 2003 au 31 décembre 2004 sous la supervision de M. _____. Dans la décision querellée, l'autorité inférieure a retenu que les certificats de travail produits par le recourant en vue d'apporter la preuve des activités exercées auprès de ses divers employeurs s'ils attestent certes qu'il y a oeuvré aux dates indiquées ne démontrent pas que son travail a fait l'objet d'une supervision par une personne disposant des qualifications requises par la loi ni la durée de cette supervision ; ils ne renseignent pas non plus sur le fait qu'une éventuelle supervision aurait porté aussi bien sur des travaux de comptabilité que de révision comptable. Rappelant qu'il appartient au recourant d'apporter la preuve de sa pratique professionnelle et qu'il supporte le fardeau de la preuve, elle en conclut que les pièces produites ne sont pas suffisantes à démontrer une activité supervisée exercée dans les deux domaines de la comptabilité et de la révision comptable.

E. 3.3

En premier lieu, il convient de relever que le fait que, jusqu'en juillet 2009, le recourant n'ait fait état d'aucune activité supervisée permet déjà de douter de l'existence d'une supervision conforme à l'art. 7 OSRev (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 4.2.4). Quoi qu'il en soit, les pièces versées au dossier ne permettent pas non plus de retenir une telle supervision. Le certificat établi le 31 juillet 1972 en faveur du recourant au terme de son activité au sein de B. _____ SA du 1er septembre 1971 au 31 juillet 1972, pour laquelle il allègue avoir été supervisé par C. _____, ne fournit aucune

indication sur une telle supervision, que ce soit sur son existence même ou encore sur sa durée ou sur les travaux spécifiques sur lesquels elle aurait porté ; le nom de C. _____ n'y apparaît d'ailleurs même pas. Aucune autre pièce versée au dossier ne l'atteste. Il en va de même de son activité auprès de D. _____ SA du 1er août 1972 au 31 décembre 1974 ainsi que de celle exercée au sein de F. _____ SA du 1er janvier 1975 au 31 août 1977. Pour ce qui est de la pratique acquise auprès de H. _____ SA du 1er juillet 1978 au 28 février 1979, il appert certes à la lecture du contrat de travail conclu le 20 mars 1978 entre le recourant et la fiduciaire que, dans le cadre de ses fonctions, il devait collaborer au sein des cadres dirigeants de ladite fiduciaire sous les ordres de son administrateur délégué ; cela étant, il faut bien reconnaître, avec l'autorité inférieure, que la valeur probante du contrat de travail doit être relativisée dès lors qu'il n'atteste pas de tâches effectivement exécutées contrairement au certificat de travail élaboré à la fin de la collaboration. Or, ledit certificat, daté du 28 février 1979, atteste uniquement, sans plus autre détail, que divers mandats d'ordre comptable ont été confiés au recourant ; il ne contient aucunement la mention d'une quelconque supervision, encore moins de sa nature ou de sa durée. En tout état de cause, quand bien même il conviendrait de tenir compte du contrat de travail, il apparaît qu'il ne recèle aucune des informations nécessaires à déterminer si les exigences légales relatives à la supervision s'avèrent remplies. De surcroît, si le recourant indique certes dans son courrier du 23 juillet 2009 que I. _____ serait expert-comptable diplômé, aucune pièce figurant au dossier n'atteste que le prénommé remplissait effectivement les exigences concernant la formation posées aux superviseurs (art. 43 al. 4 LSR en relation avec l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés [RO 1992 1210] ; cf. supra consid. 3.1). Enfin, le certificat établi le 30 avril 1988 par J. _____ pour l'activité du recourant du 1er mai 1979 au 30 avril 1988 ne confirme pas non plus, à l'instar des autres certificats, l'existence d'une activité supervisée. Dès lors que le recourant supporte le fardeau de la preuve de son activité professionnelle (cf. supra consid. 3.1), force est de constater que les activités susmentionnées ne peuvent être prises en compte au titre de pratique professionnelle acquise sous supervision.

E. 3.4

Pour ce qui est de son activité exercée auprès de A. _____ SA du 1er mai 1988 au 31 décembre 1989, le recourant allègue qu'il a été supervisé par L. _____. En raison de l'absence non contestée de tout certificat de travail attestant cette activité et sa nature, le recourant a demandé que N. _____ ainsi que O. _____, directeurs actuels de A. _____ SA, soient entendus en qualité de témoins. Il a également versé au dossier une attestation de O. _____, administrateur de la société Q. _____ SA, daté du 14 octobre 2011 indiquant que les comptes de l'exercice 1988 ont été révisés par le recourant, lequel était toujours l'auditeur de la société au jour de l'établissement de l'attestation, et que les travaux de supervision ont été effectués durant l'exercice 1989 sous la supervision de feu L. _____.

E. 3.4.1

Aux termes de l'art. 33 al. 1 PA, l'autorité admet les moyens de preuve offerts par la partie s'ils paraissent propres à élucider les faits. Le droit d'être entendu tel qu'il est garanti par cette disposition de même que par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) comprend notamment le droit de produire des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'obtenir qu'il soit donné suite à ces offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves

essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Le droit d'être entendu ne comprend toutefois pas le droit d'être entendu oralement (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1, ATF 122 II 464 consid. 4 ; JAAC 70.75 consid. 3bb), ni celui d'obtenir l'audition de témoins. Selon le Tribunal fédéral, l'autorité peut en effet mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1, ATF 125 I 127 consid. 6, ATF 124 I 208 consid. 4). De surcroît, l'audition de témoins apparaît comme un moyen de preuve subsidiaire qui n'est utilisé qu'à titre exceptionnel lorsque les faits ne peuvent pas être suffisamment élucidés d'une autre façon (art. 14 al. 1 PA ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 5A.15/2006 du 15 juin 2006 consid. 2.1 et les réf. cit.). En l'espèce, il est constant que l'activité du recourant auprès de A. _____ SA n'a été attestée par aucun certificat. De ce fait, le recourant a requis du Tribunal de céans qu'il entende, en qualité de témoins, deux personnes actuellement directrices de A. _____ SA et déjà actives en qualité de collaborateurs à l'époque de son activité auprès de cette société soit du 1er mai 1988 au 31 décembre 1989. À la lecture des écritures du recourant ainsi que des pièces versées au dossier, il n'apparaît toutefois pas qu'elles auraient eu un lien particulier avec l'activité du recourant ou la supervision dont elle aurait fait l'objet de sorte qu'il est permis de douter pour ce motif déjà de la pertinence d'une telle audition ; il semblerait même qu'elles ne l'ont pas connu si l'on se réfère à un courriel du recourant du 27 juillet 2009 à l'ASR indiquant qu'il pourrait demander, sans les nommer, aux successeurs de L. _____ (alors administrateur) tout en précisant expressément qu'ils ne l'ont pas connu ; N. _____ et O. _____ étaient déjà directeurs à cette date. Qui plus est, il s'est écoulé plus de vingt ans depuis la fin de cette activité. Dans ces circonstances, si l'on ne saurait certes exclure que les directeurs de A. _____ SA puissent attester l'existence d'une supervision, il apparaît néanmoins douteux qu'ils soient en mesure de fournir des indications suffisamment détaillées, en particulier sur la nature ou la durée de la supervision, pour permettre de déterminer si ladite supervision respecte les exigences fixées par la législation sur la surveillance de la révision. Quoiqu'il en soit, la valeur probante de leur témoignage, quand bien même il pourrait contenir certaines informations, devrait être fortement relativisée en raison de l'écoulement du temps, d'une part, et de l'absence de lien entre eux et la supervision du recourant d'autre part. L'audition sollicitée par le recourant ne saurait par conséquent constituer un moyen de preuve suffisant à faire admettre l'existence d'une supervision telle que requise, en l'absence de tout moyen de preuve complémentaire. À la lecture de ce qui précède, il appert que l'audition de N. _____ et de O. _____ ne constitue pas un moyen de preuve approprié d'une pratique professionnelle sous supervision. L'offre y relative du recourant dans ce cas doit donc être rejetée.

E. 3.4.2

Enfin, le certificat établi par P. _____ le 14 octobre 2011 ne constitue à l'évidence pas non plus un moyen de preuve suffisant dès lors que l'on peine à saisir comment P. _____ était, douze ans après l'activité, en mesure d'apprécier le caractère de supervision de ladite activité. Qui plus est, l'attestation ne comprend aucune des indications nécessaires à l'appréciation du respect des exigences légales.

E. 3.4.3

Il découle de ce qui précède que le recourant n'a pas non plus apporté la preuve d'une activité supervisée auprès de A. _____ SA.

E. 3.5

S'agissant enfin de l'activité auprès de X. _____ SA à partir du 1er septembre 2003 jusqu'au 31 décembre 2004 sous la supervision de M. _____, il convient tout d'abord de rappeler la teneur de l'art. 7 OSRev aux termes duquel la pratique professionnelle est considérée comme ayant été acquise sous supervision si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales. N'en déplaise au recourant, la définition précitée ne laisse que peu de place à l'interprétation quant à l'exigence précisément d'un rapport formel de subordination. Or, le contrat d'engagement de la prénommée, daté du 16 septembre 2003, ne contient aucun indice du fait que le recourant lui aurait été formellement subordonné comme l'exige l'ordonnance et qu'elle aurait été habilitée à lui donner des instructions. Bien au contraire, il apparaît que le recourant a lui-même signé ledit contrat en sa qualité d'unique administrateur de la société X. _____ SA. De plus, le dossier ne contient aucune autre pièce permettant d'admettre que la situation aurait été différente à un autre moment. Dans ces circonstances, force est dès lors de constater que le recourant ne saurait se prévaloir d'une pratique professionnelle acquise sous la supervision de M. _____ au sens des art. 4 al. 4 LSR et 7 OSRev.

E. 3.6

Sur le vu de ce qui précède, il faut reconnaître, avec l'autorité inférieure, que le recourant a échoué à apporter la preuve d'une quelconque pratique professionnelle sous supervision. Dès lors qu'il supporte le fardeau de la preuve, les activités en cause ne peuvent être prises en considération. Il en découle que le recourant ne remplit pas, et de loin, la condition relative à la pratique professionnelle posée par l'art. 4 LSR en vue d'un agrément en qualité d'expert-réviseur. Puisque les conditions de l'agrément se présentent de manière cumulative, ce constat suffit à lui refuser ledit agrément sur la base de la norme précitée.

E. 4

Il convient d'examiner encore si le recourant peut prétendre à l'octroi d'un agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base de la clause de rigueur. Conformément à l'art. 43 al. 6 LSR, l'autorité de surveillance peut, pour les cas de rigueur, reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. En outre, l'art. 50 al. 1 OSRev prescrit que les personnes physiques peuvent être agréées conformément à l'art. 43 al. 6 LSR en tant qu'experts-réviseurs ou en tant que réviseurs si elles prouvent qu'elles avaient accompli, au 1er juillet 1992, l'une des formations requises par l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés et qu'elles avaient l'expérience pratique requise par cette disposition (let. a) et qu'elles ont, depuis le 1er juillet 1992, travaillé majoritairement et sans interruption significative dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable (let. b). L'al. 2 de cette disposition prévoit en outre qu'il n'est pas nécessaire qu'elles attestent d'une pratique professionnelle acquise sous supervision. Dans son recours, le recourant s'emploie inutilement à démontrer que l'art. 50 OSRev ne peut avoir un caractère exhaustif. En effet, la jurisprudence du Tribunal administratif fédéral ne retient pas autre chose : elle prévoit expressément que la

norme précitée ne se présente que comme l'un des cas d'application de l'art. 43 al. 6 LSR (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 3737/2010 du 12 octobre 2011 consid. 4) ; aussi, il convient d'examiner d'abord si le recourant remplit les exigences posées à l'art. 50 OSRev, puis, dans la négative, s'il peut néanmoins se voir octroyer un agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR.

E. 4.1

S'agissant de déterminer si le recourant peut se voir octroyer un agrément sur la base de l'art. 50 OSRev, il est constant qu'il avait accompli, au 1er juillet 1992, l'une des formations requises par l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés. En outre, si l'art. 50 OSRev dispense d'une activité supervisée (al. 2), il prescrit expressément que le candidat à l'agrément doit néanmoins disposer de l'expérience professionnelle prévue par cette disposition (al. 1 let. a), c'est-à-dire que la pratique doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision des comptes ; en outre, les stages accomplis au cours de la formation professionnelle peuvent être imputés pour autant qu'ils satisfassent à ces exigences (art. 1 al. 2 de l'ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés). En l'espèce, à la lecture des certificats établis par B. _____ SA le 31 juillet 1972, par D. _____ SA le 26 avril 1977, par F. _____ SA le 31 août 1977, par R. _____ SA du 30 juin 1978, par H. _____ SA le 28 février 1979 et par J. _____ le 30 avril 1988, il apparaît que rien n'atteste que le recourant y aurait exercé une activité dans le domaine de la révision comptable. S'il est vrai que le contrat de travail entre le recourant et H. _____ prévoyait que le premier effectuerait des révisions, il appert, d'une part, que la nature et la durée de cette tâche ne s'y trouvaient pas définies ; d'autre part, un contrat de travail portant sur des tâches futures ne saurait constituer un moyen de preuve suffisant en l'absence de toute confirmation ultérieure. En outre, pour ce qui est de l'attestation de J. _____, elle mentionne certes que le recourant a oeuvré au sein de la division de révision et qu'il a rédigé des rapports de révision. Au regard de ses différentes tâches énumérées plus haut dans ledit rapport (soit contrôles fiscaux de personnes juridiques en vue d'examiner si les dispositions de la loi fédérale sur les droits de timbre, de la loi fédérale sur l'impôt anticipé et de J. _____ instituant des mesures contre l'utilisation sans cause légitime des conventions de double imposition sont respectées et appliquées, le certificat précisant en outre que l'activité du recourant a consisté essentiellement à rechercher si les sociétés contribuables devaient être assujetties, le cas échéant, en raison de prélèvements dissimulés de bénéficiaires, à examiner les opérations de fusion, concentrations, scissions, etc. et elle s'est étendue à l'examen des cas d'apports en nature lors de fondation de sociétés et/ou d'augmentation de capital), on peine à voir en quoi elles pourraient être assimilées à des tâches relevant de la révision comptable telles que requises par l'art. 50 OSRev. Enfin, pour la période de référence, soit jusqu'au 1er juillet 1992, le recourant a produit divers rapports de révision, soit trois pour la société Q. _____ SA datés des 20 septembre 1989 (comptes 1988), 7 février 1991 (comptes 1989), 20 novembre 1991 (comptes 1990), un rapport pour la société S. _____ SA daté du 1er mai 1992 (comptes 1991), un rapport pour T. _____ SA daté du 1er mai 1992 (comptes 1991) et un rapport pour la société U. _____ SA daté du 30 juin 1992 (comptes 1991). Or, on note, à la vue de ces rapports de révision, que celui du 20 septembre 1989 a été signé par L. _____ et que la signature figurant sur celui du 20 novembre 1991 ne peut être identifiée comme étant celle du recourant. Dès lors, ces deux rapports ne sauraient être retenus dans la pratique professionnelle du recourant. Or, l'existence de quatre

rapports de révision pour la durée de pratique professionnelle requise apparaît comme largement insuffisante. Aussi, il faut bien reconnaître, avec l'autorité inférieure, que le recourant a échoué à apporter la preuve d'une activité dans le domaine de la révision comptable suffisante jusqu'en 1992. Pour ce motif déjà, un agrément sur la base de l'art. 50 OSRev peut être refusé.

E. 4.2

Il sied encore de se pencher sur l'application de l'art. 43 al. 6 LSR.

E. 4.2.1

Le Tribunal administratif fédéral admet un cas de rigueur au sens de la réglementation légale lorsqu'une personne ne peut pas être admise aux conditions habituelles et que cela conduit à un résultat insoutenable d'un point de vue objectif (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 5.2). Cela peut notamment être le cas lorsqu'un requérant devrait être prêt à accepter des pertes économiques importantes en raison de l'activité exercée jusqu'alors dans le domaine de la révision ordinaire et que les exigences légales ne sont tout juste pas réunies. Le Tribunal administratif fédéral a nié une telle constellation dans des cas où les requérants n'avaient jusqu'alors procédé qu'à des révisions restreintes puisque cette activité leur est ouverte sans restriction s'ils disposent de la qualité de réviseur et lorsque les exigences légales n'étaient de loin pas remplies (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B 3737/2010 du 12 octobre 2011 consid. 5.1 et B 1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 5.3). Selon le message du Conseil fédéral de même que selon la doctrine, un cas de rigueur peut également se présenter lorsque le candidat à l'agrément peine à apporter la preuve d'une pratique professionnelle, par exemple dans la situation où la personne auprès de laquelle la pratique professionnelle a été acquise est entre-temps décédée et que les titres qui attestent sa formation ne peuvent plus être fournis (cf. message, FF 2004 3867 ; Rashid Bahar, in : Watter/Bertschinger, Basler Kommentar zum Revisionsrecht, Bâle 2011, n° 22 ad art. 43 LSR).

E. 4.2.2

En l'espèce, le recourant ne peut se prévaloir d'aucune activité professionnelle acquise sous supervision au sens de la législation topique (cf. supra consid. 3). Aussi, on ne saurait considérer que le refus d'agrément conduit à un résultat insoutenable d'un point de vue objectif. De plus, il appert que le recourant n'a pas développé une pratique professionnelle conséquente dans le domaine de la révision ordinaire de sorte que rien ne permet retenir que le refus d'agrément engendrerait des pertes économiques importantes dans ce secteur. En effet, ainsi que l'a relevé l'autorité inférieure dans la décision entreprise, le recourant a lui-même précisé, dans son courrier du 30 août 2010, n'avoir effectué qu'un rapport de révision portant sur des contrôles ordinaires en 2009. Or, le recourant n'a pas allégué, dans son recours, que ses activités en matière de révision ordinaire auraient été davantage développées ; une telle pratique ne ressort pas non plus des pièces versées au dossier. Au contraire, les rapports de révision produits portent essentiellement sur des révisions restreintes pour lesquelles un agrément en qualité d'expert-réviseur ne s'avère pas nécessaire. Pour ce motif également, on ne saurait retenir l'existence d'un cas de rigueur au sens de l'art. 43 al. 6 LSR. Le recourant se prévaut également de sa pratique en matière de révision selon la loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA, RS 955.0). On peine toutefois à saisir ce qu'il entend en tirer pour son agrément en qualité d'expert-réviseur. On notera toutefois qu'une telle pratique ne constitue à l'évidence pas une

activité en matière de révision comptable dont il pourrait se prévaloir au titre de pratique professionnelle dans ce domaine. Par ailleurs, quand bien même la perte de mandats LBA pourrait éventuellement influencer sur l'appréciation d'un cas de rigueur, force est néanmoins de constater que la société X. _____ SA, nonobstant les exigences, le cas échéant, plus élevées des organismes d'autorégulation, est une société d'audit LSA agréée par l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) de sorte qu'elle reste habilitée à auditer les intermédiaires financiers soumis directement à la surveillance de la FINMA. Quant à une modification future des exigences sur l'agrément requis selon la LBA, il appert que, pour l'heure, aucune modification n'est intervenue. Quoi qu'il en soit, il n'appartient pas aux autorités d'exécution de la législation sur la surveillance de la révision d'anticiper une éventuelle modification future d'une autre loi. Au contraire, il appartiendra au législateur d'y déterminer de quelle manière il entend régler le droit transitoire lors de ladite modification.

E. 4.2.3

Il découle de ces considérations que le recourant ne saurait être mis au bénéfice d'un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR.

E. 4.3

Dans ces circonstances, il faut bien reconnaître que la clause de rigueur prévue aux art. 50 OSRev ainsi que 43 al. 6 LSR ne trouve pas application in casu.

E. 5

Aussi, sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est de constater que, sous réserve des griefs spécifiques invoqués par le recourant examinés ci-après (cf. infra consid. 6), la décision querellée refusant au recourant un agrément en qualité d'expert-réviseur s'avère justifiée par une application conforme de la législation topique.

E. 6

À l'appui de son recours, le recourant se plaint pêle-mêle d'un abus de son pouvoir d'appréciation par l'autorité inférieure, d'une violation de l'interdiction de l'arbitraire, d'une motivation insuffisante, d'une atteinte à sa liberté économique, d'une atteinte à ses droits acquis, d'une violation du principe de la proportionnalité et d'une inégalité de traitement sans qu'une motivation claire ne se dégage de ses différentes écritures.

E. 6.1

L'autorité commet un abus du pouvoir d'appréciation tout en respectant les conditions et les limites légales, si elle ne se fonde pas sur des motifs sérieux et objectifs, se laisse guider par des éléments non pertinents ou étrangers au but des règles, ou viole des principes généraux tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'égalité, la bonne foi ou le principe de la proportionnalité (cf. Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 394 s.). En l'espèce, le recourant semble par ce grief s'en prendre au refus de l'ASR d'entendre en qualité de témoins les directeurs de A. _____ SA afin de démontrer sa pratique professionnelle. Il a été démontré précédemment (cf. supra consid. 3.4.1) que l'audition des directeurs de ladite société ne se présente de toute façon pas comme un moyen de preuve approprié de sorte que l'on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure de s'être rendue fautive d'un abus de son pouvoir d'appréciation pour ce motif. Le recourant estime également, sans le développer, que le refus de délivrer l'agrément selon l'art. 43 al. 6 LSR serait insoutenable et témoignerait également d'un abus du pouvoir d'appréciation. Il ressort des considérants qui précèdent que la situation du recourant ne présente pas un cas de rigueur justifiant, sur

cette base, l'octroi d'un agrément en qualité d'expert-réviseur. Aussi, à défaut d'une motivation substantielle, on ne voit pas en quoi le refus de l'autorité inférieure résulterait d'un abus de son pouvoir d'appréciation.

E. 6.2

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 132 I 13 consid. 5.1). En l'espèce, le recourant se prévaut de l'interdiction de l'arbitraire d'une part s'agissant de son offre de preuve par témoins ; sur ce point, on cherche en vain comment le rejet d'une offre de moyen de preuve insuffisante à prouver les faits en cause pourrait être qualifié d'arbitraire au sens de la définition précitée. D'autre part, le recourant estime remplir de facto toutes les exigences légales de la LSR de sorte qu'un refus d'agrément résulterait d'une application de l'art. 43 al. 6 LSR qui violerait l'interdiction de l'arbitraire. À cet égard, il est renvoyé aux considérants qui précèdent desquels il ressort explicitement que le recourant ne remplit pas, et de loin, les exigences légales et que sa situation ne constitue pas un cas de rigueur tel que défini par la jurisprudence. Dans ces circonstances, le refus d'agrément ne saurait être considéré comme arbitraire.

E. 6.3

L'obligation de motiver figurant à l'art. 35 PA impose à l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire parvienne à la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours soit en mesure d'exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé se rende compte de la portée de celle-ci et l'attaque en connaissance de cause. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et traiter les problèmes pertinents (cf. ATF 130 II 530 consid. 4.3, ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B 2318/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.2). Cela étant, la motivation doit porter sur tous les points nécessaires, se prononcer sur tous les arguments pertinents soulevés par les parties (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, Les actes administratifs et leur contrôle, 3e éd., Berne 2011, p. 350). En l'espèce, le recourant note que le refus d'agrément définitif se fonde sur le fait qu'il ne justifie pas d'une pratique, supervisée ou non, suffisante de la révision à teneur des art. 4 al. 3 LSR ; il estime que cette motivation est contraire aux faits exposés, étayés par les pièces produites. À l'évidence, le recourant se méprend sur la portée de l'obligation incombant à l'autorité inférieure de motiver la décision. En effet, il apparaît que l'autorité inférieure, dans une décision de quatorze pages, a suffisamment exposé les motifs l'ayant conduite à refuser l'agrément en qualité d'expert-réviseur au recourant. D'ailleurs, ce dernier n'a pas indiqué en quoi la décision serait insuffisamment motivée ; au contraire, on peut raisonnablement admettre qu'il devait avoir saisi les motifs de refus puisqu'il a pu déposer un recours de pas moins de 25 pages. Bien plus, le recourant semble en réalité ne pas se satisfaire de la motivation - suffisante - contenue dans la décision. Or, il a été démontré précédemment que le refus de l'agrément résulte d'une application correcte des dispositions légales.

E. 6.4

La liberté économique individuelle garantie par l'art. 27 al. 1 Cst. comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son

libre exercice (art. 27 al. 2 Cst). Cette liberté protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 132 I 97 consid. 2.1, ATF 128 I 19 consid. 4c/aa). Comme pour tout droit fondamental, les restrictions à la liberté économique doivent être fondées sur une base légale, justifiées par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental d'autrui et respecter le principe de la proportionnalité (art. 36 Cst. ; cf. ATF 123 I 212 consid. 3a). Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur l'existence ou non d'une atteinte à la liberté économique portée par l'exigence d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision est protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; aussi, une décision rejetant la demande d'agrément nécessaire en vue de la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant. Examinant si cette atteinte satisfait aux impératifs constitutionnels, il a jugé qu'une restriction à la liberté économique s'avère en principe admissible en la matière et qu'elle dispose d'une base légale suffisante. En outre, il a expressément reconnu l'existence d'un intérêt public dans le but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision. Par ailleurs, il a souligné que, si le refus d'agréer un requérant en qualité, in casu, d'expert-réviseur influe indiscutablement sur ses activités professionnelles, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession puisque les personnes non agréées par l'autorité de surveillance sont habilitées malgré tout à fournir des prestations autres que celles définies par la loi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5 et les réf. cit.). Rien ne justifie de s'écarter de cette jurisprudence qu'il convient dès lors d'appliquer au cas d'espèce. De surcroît, le recourant n'a présenté aucun élément substantiel à l'appui de son grief ; il n'a, entre autres, pas précisé en quoi l'atteinte contreviendrait au principe de la proportionnalité. Au reste, un examen approfondi du dossier ne permet pas de mettre en évidence une violation dudit principe. Aussi, le recourant ne saurait se prévaloir d'une atteinte injustifiée à sa liberté économique.

E. 6.5

Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières. Ce principe lie également le législateur, en particulier s'il a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps, créant ainsi un droit acquis (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/aa et les réf. cit.). Les droits acquis se définissent comme des prétentions de nature patrimoniale de personnes privées à l'encontre de l'État ; ils se distinguent par leur validité juridique particulière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B 3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.4.1 ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n. marg. 1008 ; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n° 1359). Les droits acquis se voient ainsi protégés même contre le changement de loi ; ils ne peuvent en principe plus être modifiés au désavantage de leur titulaire ("Gesetzesbeständigkeit" ; cf. Bernhard Pulver, *Le droit transitoire - parent pauvre de la législation?*, in : *LeGes* 2005/3 p. 91 ss, spéc. p. 99 ; Gutachten des Bundesamtes für Justiz, publié in : *Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB]* 68.85 ch. 6). Le recourant n'expose pas précisément où les droits acquis dont il se prévaut trouveraient leur fondement ; il semble déduire lesdits droits de sa pratique professionnelle de la révision qu'il qualifie de longue et irréprochable. On peine à comprendre, eu égard à la définition exposée ci-dessus, en quoi une telle pratique qui

apparaît comme clairement insuffisante pour conduire à l'agrément demandé constituerait la base audit agrément. Quoi qu'il en soit, force est de constater, d'une part, que nul acte législatif ne contient de disposition ayant pour effet de conférer à l'activité d'expert-réviseur ou de réviseur la protection des droits acquis. D'autre part, il n'existe pas non plus de promesse ou assurance à ce sujet émanant de l'autorité inférieure, que ce soit avant ou après l'entrée en vigueur du nouveau droit (cf. Knapp, op. cit., n° 1362). Dans ces circonstances, il appert que le recourant ne se trouve au bénéfice d'aucun droit acquis lui permettant, le cas échéant, de poursuivre son activité aux mêmes conditions nonobstant une modification de la législation. Partant, force est de constater que l'autorité inférieure, en refusant l'agrément, n'a pas violé la protection de droits acquis.

E. 6.6

Le recourant semble se plaindre d'une discrimination du fait de son âge, sans toutefois la motiver, à l'instar d'ailleurs de ses autres griefs. L'art. 8 al. 2 Cst. prévoit que nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine, de sa race, de son sexe, de son âge, de sa langue, de sa situation sociale, de son mode de vie, de ses convictions religieuses, philosophiques ou politiques ni du fait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique. On se trouve en présence d'une discrimination selon la norme constitutionnelle précitée lorsqu'une personne est traitée différemment en raison de son appartenance à un groupe particulier qui, historiquement ou dans la réalité sociale actuelle, souffre d'exclusion ou de dépréciation. La notion de discrimination doit ainsi être comprise comme un traitement inégal comportant un élément de dépréciation, d'avilissement et qui est réservé à une personne en raison de son appartenance à un groupe déterminé qui, dans l'histoire, a fait l'objet de discriminations ou en fait l'objet encore aujourd'hui (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6227/2008 du 16 février 2009 consid. 4.1 ; Jean-François Aubert/Pascal Mahon, Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève 2003, n° 14 ad art. 8 Cst.). En l'espèce, le Tribunal de céans saisit mal en quoi le recourant serait victime d'une discrimination du fait de son âge, ce qu'il s'est d'ailleurs bien gardé d'explicitier. En tout état de cause, il a été démontré précédemment que l'autorité inférieure a correctement appliqué les dispositions légales, ces dernières ne contenant au demeurant aucun critère lié à l'âge. De plus, l'âge des requérants influe certes forcément sur la durée de la pratique professionnelle dont ils peuvent se prévaloir ; cela étant, un âge élevé se révèle dans ce contexte favorable aux requérants. Aussi, on peine à voir l'élément dépréciatif inhérent à la discrimination telle que définie dans la Cst.

E. 7

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, quoi qu'en dise le recourant dans sa motivation confuse et manquant de substance, 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.

E. 8

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). En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils sont compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant. Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).

E. 9

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