

# **BVGer B-6834/2013 vom 25. November 2014**

Bundesverwaltungsgericht, 2014-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-6834\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-6834_2013)

FR: TAF B-6834/2013 du 25 novembre 2014

IT: TAF B-6834/2013 del 25 novembre 2014

## **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). Consécutivement à l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_738/2013 du 27 novembre 2013 lui renvoyant la cause pour nouvelle décision dans le sens des considérants, le Tribunal administratif fédéral doit une nouvelle fois se pencher sur le recours du 16 août 2012 contre la décision de l'ASR du 13 juin 2012. Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur ledit recours (art. 31, 32 et 33 let. e LTAF, art. 28 al. 2 LSR et art. 5 al. 1 let. c PA). La qualité pour recourir doit être reconnue au recourant (art. 48 al. 1 PA). Les autres conditions de recevabilité sont en outre respectées (art. 11, 50, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA). 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. En vertu 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**

En l'espèce, le recourant, titulaire d'un diplôme compris à l'art. 4 al. 2 let. c LSR (conformément à l'art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 [OSRev, RS 221.302.3] dans sa teneur en vigueur jusqu'au 30 avril 2012, RO 2007 3989 ; cf. arrêt 2C\_731/2010), a déclaré expressément, dans sa détermination du 4 février 2014, renoncer à requérir l'agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base de l'art. 4 LSR. Il convient donc uniquement d'examiner s'il peut y prétendre en application de la clause de rigueur.

#### **E. 4**

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. On entend par prestations en matière de révision les vérifications et les attestations qui, en vertu du droit fédéral, doivent être opérées ou délivrées par un expert-réviseur ou un réviseur agréés (art. 2 let. a LSR). En raison de sa formulation (« l'autorité de surveillance peut... ») ainsi que des notions juridiques indéterminées qu'il contient (« cas de rigueur », prestations fournies « de manière irréprochable », « expérience professionnelle de plusieurs années »), l'art. 43 al. 6 LSR confère à l'ASR un large pouvoir d'appréciation, lui permettant de tenir compte des spécificités du cas d'espèce. Ledit pouvoir d'appréciation doit néanmoins s'exercer dans le cadre légal ainsi que dans le respect des principes généraux du droit, tels que l'interdiction de l'arbitraire, le respect de l'égalité de traitement, de la proportionnalité ainsi que de la bonne foi (cf. arrêt du TAF B-5196/2008 du 11 décembre 2008 consid. 4.3 et les réf. cit. ; Tschannen/Zimmerli/ Müller, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 4e éd., 2014, § 26 n. marg. 11 ss ; Moser/Beusch/Kneubühler, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2013, n. marg. 2.149 ss ; Moor/Flückiger/ Martenet, *Droit administratif - Vol. 1 : Les fondements*, 3e éd., 2012, p. 743 ss et spéc. p. 749 ss ; Häfelin/Müller/Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6e éd., 2010, n. marg. 441, 445 ss et 1938 ; Sanwald/Widmer, *Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)*, in : *L'Expert comptable suisse 2008*, p. 758 ss, spéc. p. 759 ; André Grisel, *Traité de droit administratif*, 1984, vol. I, p. 333). Le Tribunal administratif fédéral dispose d'une pleine cognition pour contrôler si l'autorité a exercé son pouvoir d'appréciation de manière abusive, avec excès ou si elle ne l'a pas suffisamment exercé ainsi que pour examiner l'interprétation des notions juridiques indéterminées (art. 37 LTAF en lien avec l'art. 49 let. a PA) ; cela étant, selon la jurisprudence constante, l'autorité de recours doit faire preuve de retenue et reconnaître à l'autorité administrative une certaine marge d'appréciation, lorsque la décision présuppose des connaissances particulières pour autant que l'autorité ait examiné les éléments essentiels à la décision et entrepris les éclaircissements nécessaires avec soin et de manière approfondie (cf. ATAF 2011/11 consid. 3.3 et arrêt du TAF B 7968/2009 du 6 mai 2010 consid. 4.4). Il ressort en outre du message relatif à la LSR qu'en raison de la nature de l'art. 43 al. 6 LSR visant à régler des cas exceptionnels, l'autorité de surveillance est tenue d'en faire un usage restrictif (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, FF 2004 3745, p. 3867). Cette disposition tend en particulier à éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens qui ne sont pas au bénéfice d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée. Son application doit être limitée aux personnes au

bénéfice d'un diplôme « ou » (en réalité « et », cf. B 2807/2008 consid. 4.1 s.) d'une expérience pratique de plusieurs années, faute de quoi la mise en oeuvre du nouveau droit ne serait alors pas garantie (cf. FF 2004 p. 3867). Aussi, ladite norme juridique vise à alléger la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle et non celle concernant la formation (cf. B 2807/2008 consid. 4.2). Par ailleurs, 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 (RO 1992 1210), 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. L'art. 50 OSRev ne se présente que comme l'un des cas d'application de l'art. 43 al. 6 LSR (cf. arrêt du TAF B 3737/2010 du 12 octobre 2011 consid. 4) ; il sied donc d'examiner d'abord si le recourant remplit les exigences posées à l'art. 50 OSRev (cf. infra consid. 5), 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 (cf. infra consid. 6 ss).

#### **E. 5**

L'octroi d'un agrément sur la base de l'art. 50 OSRev présuppose en premier lieu la possession, au 1er juillet 1992, d'un diplôme sanctionnant l'une des formations énumérées à l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés ; à teneur de cette norme, sont considérés comme réviseurs particulièrement qualifiés au sens du code des obligations les experts-comptables diplômés, les experts-fiduciaires diplômés, les experts fiscaux diplômés et les comptables/contrôleurs de gestion diplômés ayant une expérience pratique de cinq ans, les personnes ayant accompli des études universitaires en gestion d'entreprises, en sciences économiques ou en droit, ainsi que les titulaires d'un diplôme d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration reconnue par la Confédération ayant une expérience pratique de douze ans, les titulaires d'un certificat de capacité étranger équivalent à ceux qui sont mentionnés aux lettres a à c, pour autant qu'ils aient une expérience pratique correspondante et qu'ils possèdent les connaissances de droit suisse nécessaires pour la révision d'entreprises suisses et les personnes autorisées, conformément à la huitième directive des Communautés européennes en matière de droit des sociétés, à examiner les comptes annuels, pour autant qu'elles aient les connaissances de droit suisse nécessaires. En l'espèce, le recourant s'avère titulaire d'un certificat de capacité d'employé de commerce « G » obtenu en 1978 ainsi que du « Master of Advanced Studies HES SO en lutte contre la criminalité économique » délivré le 16 janvier 2009. Il n'avait donc pas 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 conséquence, l'agrément en qualité d'expert-réviseur ne peut pas lui être octroyé sur la base de l'art. 50 OSRev.

#### **E. 6**

En ce qui concerne l'octroi d'un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR, le recourant estime remplir les conditions requises. Il souligne que la pratique acquise dans les domaines

spécifiques de la révision LBA et de la révision selon la loi sur les placements collectifs du 23 juin 2006 (LPCC, RS 951.31) pour lesquels l'agrément d'expert-réviseur s'avère requis doit également être retenue. Par ailleurs, il considère que la pratique exercée avant le début de la formation se révèle tout aussi pertinente, le contraire ne ressortant ni de la lettre de la loi ni des buts de ladite clause ; il note que la jurisprudence requiert au contraire une appréciation globale de sa situation, laquelle se compose d'une pratique professionnelle de plus de 25 ans. En outre, il voit dans le renvoi de l'affaire au Tribunal administratif fédéral par le Tribunal fédéral l'indication que l'appréciation de la clause de rigueur doit se faire en dehors du cadre strict de l'art. 4 LSR consistant à exiger douze années de pratique professionnelle comptées dès le début de la formation au plus tôt puisque, dans le cas contraire, le renvoi n'aurait pas été nécessaire. L'autorité inférieure considère qu'un agrément en qualité d'expert-réviseur ne saurait être accordé au recourant sur la base de la clause de rigueur. Elle relève notamment que la révision LBA ne nécessite pas l'agrément d'expert-réviseur. Par ailleurs, elle conteste l'interprétation du renvoi de la cause au Tribunal de céans formulée par le recourant, estimant que l'argumentation du Tribunal fédéral portant sur la prise en compte de la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation dans le cas de l'art. 4 LSR suffisait à admettre le recours. Elle déduit des observations du recourant que le litige peut se limiter à la question de savoir si, suivant la même interprétation que celle de l'art. 4 al. 4 LSR, il convient de renoncer à prendre en compte, dans l'examen d'un cas de rigueur également, la pratique professionnelle acquise avant le début d'une formation ad hoc.

#### **E. 7**

En premier lieu, il sied de se pencher sur la question de la prise en considération, dans l'examen d'un cas de rigueur, de la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation. Lors de l'examen de la demande d'agrément non sous l'angle de la clause de rigueur mais à la lumière de l'art. 4 LSR, le Tribunal fédéral y a répondu par la négative (cf. arrêt 2C\_738/2013). Il a en substance exposé les éléments suivants. Tout d'abord, 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. FF 2004 p. 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 p. 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 p. 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. Pour ce faire, le législateur a prévu de compléter l'apprentissage de connaissances théoriques par une pratique professionnelle permettant au candidat d'appliquer les connaissances acquises au cours de sa formation. Le Tribunal fédéral a en particulier souligné que la qualité de la pratique professionnelle implique que le candidat soit en mesure d'appréhender l'ensemble des problèmes et questions susceptibles de se poser dans le cas concret ; de cette manière, le candidat peut appliquer « de manière pertinente » les connaissances acquises au cours de la formation. Le Tribunal fédéral a vu dans l'art. 4 al. 4, 2e phrase, LSR la confirmation de cette règle,

considérant que le législateur avait souhaité permettre aux étudiants de mettre en pratique les connaissances déjà acquises au cours de la formation. Le Tribunal fédéral ne s'est en revanche pas prononcé sur le point de savoir si cette interprétation trouvait application également dans le cadre de la clause de rigueur ; il n'y a fait référence que pour déclarer irrecevable la conclusion du recourant tendant à l'admission d'un cas de rigueur, notant que l'art. 43 al. 6 LSR requérait l'évaluation des capacités du recourant et renvoyant à sa jurisprudence excluant cette question du recours en matière de droit public (art. 83 let. t LTF ; cf. arrêt 2C\_438/2008 du 16 octobre 2008 consid. 2.3). Il est certes permis de se demander si la voie du recours en matière de droit public ne serait pas néanmoins ouverte contre un recours portant sur le principe de la prise en compte ou non dans le cadre de l'application de la clause de rigueur de la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation ; en effet, un refus d'octroyer l'agrément requis ne s'avérerait, dans ce cas non plus, pas directement lié aux aptitudes intellectuelles ou physiques du candidat (cf. arrêt 2C\_738/2013 consid. 1.3). En tout état de cause, l'on ne saurait rien déduire de ce considérant et du renvoi de l'affaire au Tribunal de céans pour nouvelle décision s'agissant de l'application de la clause de rigueur en l'absence de toute autre indication en ce sens, le Tribunal fédéral se contentant, dans la suite de son arrêt, de se pencher exclusivement sur l'art. 4 LSR.

## **E. 8**

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte légal ne se révèle pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il faut rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte, du but poursuivi, de son esprit ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle résulte notamment des travaux préparatoires. Lorsque le texte légal est clair, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que ce texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée et conduit à des résultats que le législateur ne peut avoir voulus et qui heurtent le sentiment de la justice ou le principe de l'égalité de traitement. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (cf. ATF 138 III 557 consid. 7.1 et les réf. cit.). L'art. 43 al. 6 LSR ne contient pas d'indication similaire à celle figurant à l'art. 4 al. 4 LSR sur la prise en compte de la pratique professionnelle acquise durant la formation ; il se réfère uniquement à la pratique professionnelle ne remplissant pas les conditions prévues par la loi précisant qu'elle doit permettre de fournir des prestations en matière de révision de manière irréprochable et avoir duré plusieurs années. Cependant, il y a lieu de constater, à la lecture de l'interprétation opérée par le Tribunal fédéral en relation avec l'art. 4 LSR, que le refus de prendre en compte la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation topique trouve sa justification avant tout dans la volonté du législateur d'abolir la révision de profane et de s'assurer que les experts-réviseurs soient suffisamment qualifiés et aient des connaissances approfondies de matières données. Ainsi que l'a relevé le Tribunal fédéral, la qualité de la pratique professionnelle implique que le candidat soit en mesure d'appréhender l'ensemble des problèmes et questions qui peuvent se poser dans le cas concret ; de la sorte, le candidat peut appliquer « de manière pertinente » les connaissances acquises au cours de la formation. En d'autres termes, la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation - précisément de par sa nature même ne revêt pas la qualité nécessaire à atteindre le but fixé. Certes, la clause de rigueur permet d'octroyer l'agrément d'expert-réviseur ou de réviseur dans des situations où les exigences légales ne se révèlent

pas satisfaites ; cela étant, les prestations en matière de révision n'en doivent pas moins être fournies de façon irréprochable. Aussi, la pratique professionnelle « qualifiée » (cf. FF 2004 p. 3867) requise ne saurait être de moindre qualité que celle visée à l'art. 4 LSR. Or, si on juge que la qualité de la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation ne se révèle pas suffisante pour conduire à l'agrément sur la base de l'art. 4 LSR, il doit logiquement en aller de même d'un agrément sur la base de la clause de rigueur. Cette exigence de l'excellence dans sa qualité ne s'avère donc contraire ni au but de la norme ni à sa lettre. Comme exposé précédemment (cf. supra consid. 4 in fine), l'examen d'un cas de rigueur se compose de deux volets, soit d'un côté l'art. 50 OSRev et, de l'autre l'art. 43 al. 6 LSR, le premier ne se présentant que comme l'un des cas d'application du second. Or, si toute indication relative à la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation ou pendant celle-ci fait défaut à l'art. 43 al. 6 LSR, l'art. 50 OSRev renvoie expressément à l'ordonnance de 1992 qui prévoit que les stages accomplis au cours de la formation professionnelle peuvent être imputés pour autant qu'ils satisfassent aux exigences posées à l'alinéa précédent. Aussi, l'art. 50 OSRev contient un principe similaire à celui de l'art. 4 al. 4, 2e phrase, LSR conduisant, selon toute apparence, également à exclure la prise en considération de la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation. De surcroît, selon le message relatif à la LSR, la clause de rigueur de l'art. 43 al. 6 LSR vise en premier lieu les situations dans lesquelles la preuve d'une pratique professionnelle supervisée s'avère difficile à apporter. Cela concerne aussi bien sa durée que les qualifications du superviseur ; dans le second cas de figure, le Conseil fédéral mentionne en particulier la situation où la pratique professionnelle aurait été acquise auprès d'une personne entre-temps décédée et dont les titres attestant sa formation ne peuvent plus être fournis (cf. FF 2004 p. 3867). D'autres constellations de ce type sont encore envisageables, comme des relations de travail très anciennes ou organisées de telle manière qu'il est difficile voire impossible de déterminer avec précision le domaine de supervision ou de distinguer une activité supervisée d'une autre ne l'étant pas ; dans de telles situations où il s'avère problématique d'apporter la preuve nécessaire, il est concevable, selon les circonstances, de retenir une pratique professionnelle ne satisfaisant pas intégralement aux exigences légales. De plus, la jurisprudence reconnaît l'application potentielle de la clause de rigueur même en l'absence totale de supervision ; en effet, dans le cas contraire, les personnes prétendant ne pas pouvoir apporter la preuve d'une supervision se trouveraient mieux loties que celles admettant honnêtement ne jamais avoir été supervisées (cf. B 3737/2010 consid. 4.3.3 et la réf. cit.). À la lumière de ces considérations, il est permis de constater qu'aucun des cas de figure évoqués ne porte atteinte à la qualité de la pratique professionnelle requise qui doit, comme le prescrit expressément l'art. 43 al. 6 LSR, permettre la fourniture de prestations de révision de manière irréprochable.

## **E. 9**

Vu ce qui précède, rien n'autorise de s'écarter, sur cette question, des principes développés par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 27 novembre 2013 (cf. 2C\_738/2013). Ce constat s'impose en particulier eu égard à l'excellente qualité de la pratique professionnelle requise d'une manière générale en vue de l'agrément ; en outre, la jurisprudence retient que la qualité de la pratique acquise avant le début de la formation ne s'avère pas suffisante. Or, l'art. 43 al. 6 LSR ne prévoit pas de renoncer à cette qualité mais exige au contraire que les prestations soient exécutées de manière irréprochable. Partant, la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation ne saurait - tout comme lors d'un agrément ordinaire sur la base de l'art. 4 LSR être prise en considération dans le cadre de l'application de la

clause de rigueur. En l'espèce, le recourant se prévaut d'une pratique professionnelle acquise depuis plus de 25 ans. Nonobstant, il ne faut pas perdre de vue qu'au titre de formation déterminante, il revendique la titularité du Master of Advanced Studies HES SO en lutte contre la criminalité économique, soit d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques au sens de l'art. 4 al. 2 let c LSR. Or, quand bien même le recourant exerçait ses activités déjà auparavant depuis de nombreuses années dans le domaine, il n'en demeure pas moins que ladite formation a débuté en 2007. De la sorte, la pratique antérieure à cette date ne peut donc, conformément à ce qui précède, pas être prise en compte dans l'examen d'un cas de rigueur.

#### **E. 10**

S'agissant de la durée de la pratique professionnelle requise, le Tribunal administratif fédéral estime qu'il n'y a pas lieu de fixer une limite inférieure dès lors que le facteur temporel ne se présente que comme l'un des nombreux éléments à prendre en considération. Il a certes indiqué que, pour fixer la durée minimale de la pratique requise dans un cas particulier, il convenait de s'appuyer, d'une part, sur les conditions posées par l'art. 50 OSRev et, d'autre part, sur la pratique requise par l'art. 4 LSR (cf. B 3737/2010 consid. 5.3.2). La prise en compte de la première de ces normes perd néanmoins en intérêt avec l'écoulement du temps puisque le nombre d'années exigé ne cesse d'augmenter ; en effet, en plus d'une certaine pratique professionnelle au 1er juillet 1992, le candidat doit encore, depuis cette date, avoir travaillé majoritairement et sans interruption significative dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. En tous les cas, le Tribunal administratif fédéral a jugé que, pour l'obtention d'un agrément d'expert-réviseur, il incombait aux candidats de démontrer l'exercice d'une pratique largement supérieure à huit ans ; en revanche, il a considéré qu'une pratique d'une durée totale d'une vingtaine d'années pouvait se révéler suffisante (cf. arrêt du TAF B 6714/2010 du 13 mars 2012 consid. 5.2.2 et les réf. cit.). En l'espèce, ni les pièces versées au dossier ni les dernières déclarations du recourant des 4 février et 3 mars 2014 ne fournissent d'indication sur l'activité exercée actuellement par le recourant. Il ressort toutefois du registre du commerce du Canton de X. \_\_\_\_\_ que ses pouvoirs de représentation pour la société Y. \_\_\_\_\_ SA ont été radiés le (...), qu'il est inscrit depuis le (...) auprès de la société Z. \_\_\_\_\_ SA, tout d'abord au bénéfice d'une procuration collective à deux, puis en tant que secrétaire disposant de la signature collective à deux et, enfin, depuis le (...) comme seul administrateur signant désormais individuellement. Attendu que la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation ne peut être prise en compte dans le cadre de l'examen d'un cas de rigueur (cf. supra consid. 9), le recourant peut se prévaloir d'une pratique débutée en février 2007 au plus tôt. Même dans l'hypothèse où elle a été exercée sans interruption jusqu'à ce jour, sa durée se révèle inférieure à huit ans. Or, il sied de la mettre en balance avec les impératifs découlant de la jurisprudence décrite précédemment aux fins d'obtenir l'octroi de l'agrément d'expert-réviseur sur la base de la clause de rigueur : cela suppose de tenir compte en particulier, d'une part, de la pratique professionnelle de douze ans requise des titulaires d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques sur la base de l'art. 4 al. 2 let. c LSR et, d'autre part, des impératifs de l'art. 43 al. 6 LSR en la matière. à ce titre, la durée de l'expérience professionnelle du recourant, qui ne saurait excéder huit ans, apparaît sensiblement inférieure aux exigences dégagées de la jurisprudence susmentionnée. C'est encore le lieu de préciser que le Tribunal administratif fédéral a d'ailleurs expressément indiqué que cette pratique devait être largement supérieure à huit ans. Il résulte de ce qui précède que la durée de la pratique professionnelle acquise par le

recourant depuis le début de sa formation s'avère largement insuffisante pour conduire à l'agrément sur la base de la clause de rigueur. Ce motif suffit à refuser l'application de cette dernière.

## **E. 11**

Au demeurant, l'examen des autres modalités fixées à l'art. 43 al. 6 LSR ne conduit pas à un autre résultat, quand bien même la pratique antérieure au début de la formation serait également retenue dans ce contexte.

### **E. 11.1**

En matière d'agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR, le Tribunal administratif fédéral reconnaît l'existence d'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 TAF B 1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 5.2). Un tel cas de figure se réalise 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 s'avèrent tout juste pas réunies. En revanche, 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 ou encore lorsque les exigences légales ne se révélaient de loin pas remplies (cf. B 3737/2010 consid. 5.1 et B 1350/2010 consid. 5.3). Ainsi que cela a été exposé précédemment (cf. supra consid. 8), 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 attestant sa formation ne peuvent plus être fournis (cf. FF 2004 p. 3867 ; Rashid Bahar, in : Watter/Bertschinger, Basler Kommentar zum Revisionsrecht, 2011, art. 43 n° 22). En l'espèce, la pratique professionnelle d'un peu moins de huit ans dont peut se prévaloir au mieux le recourant depuis le début de sa formation jusqu'à ce jour (cf. supra consid. 10) s'avère bien inférieure à celle de douze ans requise par l'art. 4 LSR. Aussi, on ne saurait retenir que les conditions de l'agrément ordinaire, au sens de cette disposition, ne seraient tout juste pas remplies ; ce point fondamental que veut ignorer le recourant suffit déjà à exclure l'existence d'un cas de rigueur. S'agissant de la nature de son activité, il apparaît, à la lecture du courrier du recourant du 23 mars 2012 ainsi que du tableau récapitulatif de ses mandats l'accompagnant, qu'il a effectué, entre 2007 et 2011 : sept mandats qu'il qualifie d'importants, 165 mandats de révision LBA, sept mandats de fondation de prévoyance autonome, un mandat de fondation de prévoyance semi-autonome, un mandat de fondation collective, cinq mandats d'association, deux mandats de société coopérative d'habitation, 18 mandats de société anonyme, 20 mandats de société anonyme de gestion de fortune, un mandat d'évaluation ainsi que 15 mandats « spéciaux et divers » ; par courrier du 23 octobre 2012, il a encore produit notamment deux rapports de révision ordinaire. Invité à deux reprises à faire part de ses remarques à la suite de l'arrêt du Tribunal fédéral du 27 novembre 2013 (2C\_748/2013), il n'a pas fourni d'autres moyens de preuve sur sa pratique (art. 13 PA), indiquant que, de son point de vue, ses capacités avaient été démontrées par l'ensemble des pièces fournies tant à l'ASR que devant le Tribunal de céans. Il ressort d'emblée de ces indications que le recourant a été principalement actif dans le domaine de la révision LBA. Or, il se trouve que l'activité de révision LBA n'est justement pas réservée aux seuls experts-réviseurs puisque l'agrément en

qualité de réviseur s'avère suffisant (art. 19b LBA ; cf. infra consid. 11.2). Il a d'ailleurs expressément reconnu dans le courrier du 23 mars 2012 que son activité avait migré vers ce secteur en raison de l'absence d'agrément d'expert-réviseur. Dans ces circonstances, le rejet de la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur ne constitue, de ce point de vue, pas non plus un cas de rigueur. Cette conclusion s'impose même dans l'hypothèse où le recourant exercerait aujourd'hui une activité soumise à l'agrément en qualité d'expert-réviseur (sans toutefois signer les rapports personnellement) puisqu'une activité débutée récemment ne saurait non plus conduire à l'admission d'un cas de rigueur.

### **E. 11.2**

Le recourant a déclaré que la FINMA aurait exigé de lui l'obtention d'un agrément d'expert-réviseur sous peine de perdre son accréditation LBA. L'art. 19b LBA prévoit, en dérogation à l'art. 26 LFINMA, qu'une société d'audit obtient l'agrément LBA si elle est agréée en qualité de réviseur selon l'art. 5 LSR ou d'entreprise de révision selon l'art. 6 LSR. Cette exception se justifie par le fait que l'audit prévu par la loi sur le blanchiment d'argent n'exige que des connaissances restreintes (cf. Message du Conseil fédéral du 1er février 2006 concernant la loi fédérale sur l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers [LAUFIN], FF 2006 2741, p. 2821). Il est vrai qu'une modification de la surveillance des sociétés d'audit au sens de la LFINMA a été votée par le Parlement le 20 juin 2014 (cf. FF 2014 4983) ; elle prend la forme d'un transfert des compétences de la FINMA à l'ASR en matière de surveillance des sociétés d'audit (cf. Message du Conseil fédéral du 28 août 2013 concernant la concentration de la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit, FF 2013 6147). Cela étant, cet amendement permet les mêmes allègements pour l'agrément en vue de l'audit des intermédiaires financiers directement soumis à la FINMA que ceux déjà valables actuellement, à savoir qu'un agrément en qualité de réviseur s'avère suffisant (art. 18 al. 1 let. b et al. 2, 2e phrase, et 19b LBA) ; en effet, le nouvel art. 9a al. 4 LSR prescrit que le Conseil fédéral peut prévoir des conditions allégées pour l'octroi de l'agrément à des sociétés d'audit et à des auditeurs responsables pour effectuer l'audit des intermédiaires financiers directement assujettis à la FINMA au sens de l'art. 2 al. 3 LBA (cf. FF 2014 p. 4984, FF 2013 p. 6165 et 6188). D'ailleurs, l'avant-projet de modification de l'OSRev mis en consultation jusqu'au 8 septembre 2014 autorise toujours l'agrément en qualité de réviseur et non d'expert-réviseur pour l'audit des intermédiaires financiers directement soumis à la FINMA (cf. avant-projet d'ordonnance sur les audits des marchés financiers [OA-FINMA], modification du droit en vigueur, <[http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/ attachments/35851.pdf](http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/35851.pdf)>, consulté la dernière fois le 29 octobre 2014). Aussi, rien ne laisse à ce jour présager que les exigences quant à l'agrément des sociétés d'audit LBA se trouveront renforcées à l'avenir. En conséquence, les nouvelles dispositions régissant l'agrément requis pour l'exécution de mandats de révision LBA ne s'avèrent d'aucun secours au recourant s'agissant de démontrer l'existence d'un cas de rigueur.

### **E. 11.3**

Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que, quand bien même le refus de l'agrément prive le recourant d'une partie de l'activité exécutée, sa situation ne se présente pas comme un cas de rigueur au sens de l'art. 43 al. 6 LSR. Pour ce motif également, un agrément dans ce sens doit être refusé. Dans ces circonstances, point n'est besoin de se pencher sur la qualité de la pratique (cf. arrêt du TAF B-3648/2010 du 5 mai 2011 consid. 3.1), notamment sur le point de savoir si la pratique a été exercée dans les domaines idoines.

## **E. 12**

Dans son recours du 16 août 2012, le recourant se plaint d'une atteinte importante à sa liberté économique. Il déclare que la décision entreprise lui interdit la pratique du métier qu'il exerce depuis plus de 25 ans, ajoutant qu'une telle atteinte requiert une base légale au sens formel, claire, univoque et précise ; or, celle-ci ferait défaut. Par ailleurs, la décision ne se révélerait ni nécessaire ni proportionnée au sens étroit tant sa formation combinée à sa longue pratique permettrait de garantir la qualité des prestations ainsi que de préserver la confiance du public. De son côté, l'autorité inférieure souligne que la décision entreprise n'empêche pas le recourant d'exercer l'activité d'auditeur de comptes dès lors qu'il bénéficie d'un agrément de réviseur, ajoutant qu'il peut également participer à la révision ordinaire de comptes pour autant qu'il ne signe pas les rapports en qualité de réviseur responsable. Elle note que l'atteinte à la liberté ne saurait découler du fait qu'il ne puisse plus pratiquer certains audits résultant des marchés financiers tels ceux prévus par la LPCC, précisant que l'agrément d'expert-réviseur est délivré par l'ASR pour la fourniture des prestations de révision au sens de l'art. 2 let. a LSR. Enfin, elle note que le recourant n'a pas démontré que son emploi était menacé s'il n'était pas agréé en qualité d'expert-réviseur.

### **E. 12.1**

Le Tribunal de céans s'est déjà abondamment prononcé sur l'existence ou non d'une atteinte à la liberté économique liée à l'exigence d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision était protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; partant, une décision rejetant la demande d'agrément nécessaire à la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant. Examinant si une telle atteinte satisfait aux exigences constitutionnelles (art. 36 Cst.), le Tribunal administratif fédéral a tout d'abord jugé que la LSR visait à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR), l'obligation d'obtenir un agrément pour les fournisseurs de telles prestations constituant par conséquent une mesure de police tendant à prévenir les atteintes à la bonne foi en affaires ; de plus, la Constitution fédérale habilite la Confédération à légiférer sur l'exercice des activités économiques lucratives privées (art. 95 al. 1 Cst.). En conséquence, une restriction de la liberté économique s'avère en principe admissible en la matière (cf. B 2807/2008 consid. 5.2.1). Le Tribunal de céans a considéré ensuite que le système d'agrément prévu par la LSR reposait sur une base légale suffisante, tant en relation avec la formation et la réputation irréprochable qu'avec la pratique professionnelle (cf. arrêt du TAF B 1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.2 et les réf. cit.). L'argument du recourant selon lequel la loi ne serait pas claire, univoque et précise ne s'avère de surcroît pas convaincant. En effet, le législateur ne peut renoncer totalement à recourir à des notions générales comportant une part sujette à interprétation. Cela tient en premier lieu à la nature générale et abstraite inhérente à toute règle de droit, ensuite à la nécessité qui en découle de laisser aux autorités d'application une certaine marge de manoeuvre lors de la concrétisation de la norme (cf. ATF 123 I 112 consid. 7) ; il est ainsi admissible que la loi au sens formel en l'espèce la LSR ne règle pas toutes les modalités jusque dans le moindre détail mais puisse se contenter d'en fixer les grandes lignes et confier aux instances exécutives d'en définir les détails, par exemple dans une ordonnance (cf. ATF 115 Ia 277 consid. 7a ; B 2807/2008 consid. 5.1). En outre, une jurisprudence constante reconnaît l'existence d'un intérêt public au but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR), celle-ci impliquant que les prestations dans ce domaine soient offertes par

des personnes disposant des connaissances professionnelles nécessaires (cf. B 1723/2011 consid. 5.2, B 2807/2008 consid. 5.2.3).

### **E. 12.2**

Il convient encore d'examiner si l'application de la restriction contenue dans la LSR satisfait au principe de la proportionnalité (art. 36 al. 3 Cst.). Il se compose traditionnellement des règles d'aptitude qui exige que le moyen choisi soit propre à atteindre le but fixé, de nécessité qui impose qu'entre plusieurs moyens adaptés, on choisisse celui qui porte l'atteinte la moins grave aux intérêts privés et de proportionnalité au sens étroit qui met en balance les effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et sur le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public (cf. ATF 130 II 425 consid. 5.2, 128 II 292 consid. 5.1, 125 I 474 consid. 3 et la jurisprudence citée). La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes du domaine assurant ainsi une exécution régulière et la qualité des services. Le principe de l'agrément obligatoire, par l'autorité de surveillance, a précisément pour objectif de garantir que les personnes agréées satisfassent à ces exigences. Le non-agrément des requérants ne disposant pas d'une pratique professionnelle jugée suffisante à la lumière des art. 4 et 43 al. 6 LSR contribue à garantir un niveau élevé de qualité des services et accroît la confiance des parties prenantes ainsi que des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision (cf. arrêts du TAF B 1723/2011 consid. 5.3.2, B 2807/2008 consid. 5.2.4 et B 2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, le rejet de la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur du recourant s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé. Par ailleurs, d'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou par d'autres réviseurs font défaut dans la loi et ne paraissent pas adaptées à garantir une exécution irréprochable des prestations en matière de révision (cf. B 1723/2011 consid. 5.3.3, B 2807/2008 consid. 5.2.4, B 2440/2008 consid. 6.3). Les exigences concernant la pratique professionnelle se révèlent dès lors nécessaires dans l'optique du but à atteindre. Enfin, en application de la jurisprudence développée en la matière, il sied de considérer que, si le refus d'agréer le recourant en qualité d'expert-réviseur influe indiscutablement sur ses activités professionnelles, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession puisqu'il reste au bénéfice d'un agrément de réviseur et peut également fournir des prestations autres que celles définies par la loi (cf. B 2807/2008 consid. 5 et les réf. cit., B-2440/2008 consid. 6.3). Ainsi, les effets qui en résultent pour le recourant paraissent supportables par rapport au résultat escompté sous l'angle de l'intérêt public.

### **E. 12.3**

Vu ce qui précède, force est de constater que le refus d'agréer le recourant en qualité d'expert-réviseur ne constitue donc pas une restriction inadmissible à sa liberté économique.

### **E. 13**

Le recourant se plaint du caractère arbitraire de la décision, jugeant qu'elle s'avère choquante et contrevient à la loi puisqu'elle conduit à refuser l'agrément à une personne pratiquant la révision professionnelle de haut niveau depuis plus de 25 ans et disposant d'un diplôme HES pointu. Selon la jurisprudence, une décision tombe sous le coup de l'arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 139 III 334 consid. 3.2.5, 132 III 209 consid. 2.1) ; il ne suffit pas qu'une

autre solution paraisse concevable, voire préférable (cf. ATF 129 I 8 consid. 2.1) ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire, non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat (cf. ATF 131 I 217 consid. 2.1). En l'espèce, il ressort des considérants qui précèdent que le recourant ne remplit pas les exigences fixées par l'art. 4 LSR, que sa situation ne constitue pas un cas de rigueur au sens de l'art. 43 al. 6 LSR tel que délimité par la jurisprudence, la pratique professionnelle acquise ne s'avérant de surcroît pas non plus suffisante pour conduire à l'agrément sur la base de la clause de rigueur. Dans ces circonstances, le refus d'agrément ne saurait être tenu pour arbitraire.

#### **E. 14**

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.

#### **E. 15**

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 2'000.- francs, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de 2'000.- francs déjà versée par le recourant en date du 28 août 2012 dès l'entrée en force du présent arrêt. Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).

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