

# **BVGer B-8823/2010 vom 13. Juni 2012**

Bundesverwaltungsgericht, 2012-06-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-8823\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-8823_2010)

FR: TAF B-8823/2010 du 13 juin 2012

IT: TAF B-8823/2010 del 13 giugno 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**

A qualité pour recourir quiconque, cumulativement, a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure ou a été privé de la possibilité de le faire, est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 48 al. 1 let. a à c PA). En l'espèce, la procédure devant l'autorité inférieure portait sur la demande d'agrément du recourant qui remplit manifestement les conditions précitées ; la qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue. La recourante, quant à elle, n'est ni formellement ni matériellement destinataire de la décision attaquée ; comme il sera exposé plus loin (cf. infra consid. 2), la conclusion du recours tendant à lui octroyer un agrément en qualité d'entreprise de révision sort de l'objet du litige et n'a pas à être prise en compte dans l'examen de la qualité pour recourir. Il sied encore d'examiner si, en qualité de tiers agissant en faveur du recourant (Drittbeschwerde pro Adressat), elle peut se prévaloir d'un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision rejetant la demande d'agrément de celui-ci. D'une manière générale, la jurisprudence - rendue tant en relation avec l'art. 48 PA qu'avec l'art. 89 al. 1 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110) dont la teneur s'avère pratiquement identique - et la doctrine n'admettent que restrictivement la qualité pour recourir d'un tiers contre une décision dont il n'est pas le destinataire (cf. ATF 133 V 188 consid. 4.3.3, ATF 131 II 649 consid. 3.1 ; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II : Les actes administratifs et leur contrôle, 3ème édition, Berne 2011, p. 731 ; Alain Wurzbürger, in : Bernard Corboz/Alain Wurzbürger/Pierre Ferrari/Jean-Maurice Frésard/Florence Aubry Girardin, Commentaire de la LTF, Berne 2009, n° 35 ad art. 89 ; Yves Donzallaz, Loi sur le Tribunal fédéral -

Commentaire, Berne 2008, n° 3085) ; l'on peut également se référer à ce sujet aux principes qui prévalaient sous l'empire de l'art. 103 let. a (RO 1969 787) de l'ancienne loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ ; cf. FF 1944 I 1) (cf. ATF 136 II 281 consid. 2.1; ATAF 2008/31 consid. 3 ; Wurzbürger, op. cit., n° 17 ad art. 89). Sauf si un droit de recours lui est formellement reconnu par la loi, le tiers doit bénéficier d'un intérêt propre et direct à recourir (cf. Vera Marantelli-Sonanini/Said Huber, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [Praxiskommentar VwVG], Zurich/Bâle/Genève 2009, n° 34 ad art. 48), soit d'un intérêt se trouvant, avec l'objet du litige, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération ; à défaut, sa qualité pour recourir doit être niée (cf. ATF 134 V 153 consid. 5.3, ATF 131 V 298 consid. 4) ; cela implique qu'un préjudice soit porté de manière immédiate à sa situation personnelle (cf. ATF 125 V 339 consid. 4a ; Moor/Poltier, op. cit., p. 734). En cas d'atteinte indirecte, un intérêt économique de fait - par exemple des répercussions sur un rapport contractuel - ne fonde pas une relation suffisamment étroite avec l'objet du litige (cf. ATF 130 V 560 consid. 3.5 ; Marantelli-Sonanini/Huber, op. cit., n° 35 ad art. 48 ; Bernhard Waldmann, in : Marcel Alexander Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger, Bundesgerichtsgesetz, 2ème édition, Bâle 2011, n° 29 ad art. 89). En l'espèce, la recourante a sans doute un intérêt à ce que le recourant obtienne l'agrément, étant donné qu'il exerce des mandats de révision pour son compte ; en outre, il est envisageable - le recourant ne le déclare toutefois pas - qu'elle-même ne puisse être agréementée en tant qu'entreprise de révision faute de remplir les conditions de l'art. 6 al. 1 LSR, dans la mesure où elle ne disposerait plus du personnel nécessaire. Un tel intérêt ne se révèle toutefois qu'indirect, car portant sur une demande d'agrément distincte de la présente procédure ; rien n'empêche au demeurant la recourante, si nécessaire, de remplir les exigences de l'art. 6 al. 1 LSR en engageant un autre expert-réviseur. Il s'ensuit que, en l'absence d'un intérêt propre et direct digne de protection, la recourante ne bénéficie pas de la qualité pour recourir aux côtés du recourant.

### **E. 1.3**

Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'au paiement de l'avance de frais (art. 50 al. 1, 52 al. 1 PA et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

### **E. 1.4**

Le recours est ainsi recevable en tant qu'il est déposé par le recourant, irrecevable en tant qu'il est déposé par la recourante.

## **E. 2**

Les recourants concluent à ce qu'ils soient agréés en tant qu'expert-réviseur pour l'un et en tant qu'entreprise de révision pour l'autre. L'ASR relève que l'agrément de la recourante fait l'objet d'une procédure distincte encore pendante devant elle ; elle estime que cette demande sort de l'objet de la décision attaquée et conclut à ce qu'elle soit déclarée irrecevable.

### **E. 2.1**

En procédure administrative, l'objet du litige correspond à l'objet de la décision attaquée dans la mesure où celle-ci est contestée devant l'autorité de recours ; la contestation ne saurait excéder l'objet de la décision entreprise, soit les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer si la loi avait été correctement interprétée (cf. ATF 131 II 200 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal

administratif fédéral A-5475/2008 du 5 mars 2009 consid. 2.2 et les réf. cit. ; Moor/ Poltier, op. cit., p. 823 s. ; André Moser, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [Kommentar VwVG], Zurich/Saint-Gall 2008, n° 3 ad art. 52). C'est pourquoi, dans ses conclusions, le recourant ne peut en principe que réduire l'objet du litige - en renonçant à remettre en cause certains points de la décision entreprise - et non pas l'élargir (cf. ATF 131 II 200 consid. 3.2, ATF 130 II 530 consid. 2.2). Exceptionnellement, de nouvelles conclusions peuvent être admises devant l'autorité de recours, à la condition qu'elles soient en rapport très étroit avec l'objet du litige traité et que l'administration ait eu l'occasion de se prononcer à leur sujet au cours de la procédure (cf. ATAF 2009/37 consid. 1.3.1 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4962/2007 du 28 février 2008 consid. 2 et les réf. cit. ; Frank Seethaler/Fabia Bochsler, in : Praxiskommentar VwVG, n° 40 ad art. 52).

## **E. 2.2**

En l'espèce, la procédure devant l'autorité inférieure portait sur l'octroi d'un agrément au recourant lui-même et non pas à la recourante. La demande d'agrément déposée au nom de celle-ci fait l'objet d'une procédure distincte qui n'avait pas encore été close par l'ASR au moment où le recours a été interjeté et au sujet de laquelle elle ne s'est pas prononcée au cours de la procédure d'agrément en faveur du recourant.

## **E. 2.3**

Par conséquent, la conclusion des recourants quant à l'octroi de l'agrément à la société revient à élargir l'objet du litige au-delà de celui de la décision sans pour autant que les conditions permettant exceptionnellement d'admettre une telle extension ne soient remplies en l'espèce. Le Tribunal de céans n'a donc à l'évidence pas à entrer en matière sur cette requête.

## **E. 3**

Le recourant reproche à l'instance inférieure d'avoir violé son droit d'être entendu en ne prenant pas en considération les explications qu'il a présentées dans son courrier du 26 août 2010 - celui reçu le 30 août 2010 par l'ASR -, notamment celles se rapportant à sa condamnation pénale et à sa situation financière. Par ailleurs, il se plaint du fait que l'ASR ait refusé de le recevoir personnellement et de mener des investigations plus circonstanciées, par exemple auprès de ses mandants ou sur ses activités extra-professionnelles ; dans ses conclusions, il requiert du Tribunal de céans d'entreprendre de telles démarches et de l'auditionner. De son côté, l'instance inférieure estime qu'elle a tenu compte de tous les éléments déterminants pour se forger une opinion quant aux faits reprochés et statuer sur la question de la réputation du recourant ; en particulier, elle considère que les explications fournies par le recourant dans sa lettre du 26 août 2010 n'étaient pas susceptibles de remettre en cause ses conclusions. L'ASR observe en outre qu'une audition personnelle ne s'avérait pas nécessaire attendu que le recourant a pu s'exprimer par écrit et qu'un tel entretien n'aurait pas apporté de détails conduisant à une évaluation différente de sa réputation. En ce qui concerne la conclusion du recourant tendant à ce que le Tribunal de céans entreprenne des investigations complémentaires, l'ASR considère que les éléments disponibles suffisent à en inférer qu'il ne satisfait pas à la condition de réputation irréprochable et qu'il peut ainsi être procédé à une appréciation anticipée des preuves.

## **E. 3.1**

Le droit d'être entendu est de nature formelle, ce qui signifie que sa violation suffit en principe à entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 127 V 431 consid. 3d/aa ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-4935/2010 du 11 octobre 2010 consid. 4.1). Le motif relatif à ce moyen de droit doit donc être examiné en priorité (cf. ATF 124 I 49 consid. 1). Garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) et les art. 29 ss PA, le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves appropriées, 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 (cf. ATF 129 II 497 consid. 2.2 et les réf. cit.) ; à l'inverse, il impose à l'autorité de donner suite aux offres de preuve à moins qu'elles ne soient manifestement inaptes à prouver le fait allégué ou qu'elles visent à prouver un fait sans pertinence (art. 33 al. 1 PA ; cf. ATF 131 I 153 consid. 3, ATF 124 I 241 consid. 2). Cependant, le droit d'être entendu ne comprend pas de manière générale la possibilité de s'exprimer oralement (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les réf. cit. ; JAAC 70.75 consid. 3bb) ; un entretien personnel peut se justifier lorsque l'administré ne parvient pas autrement à exercer son droit d'être entendu de manière adéquate (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_591/2010 du 15 mars 2011 consid. 3.2 ; Patrick Sutter, in : Kommentar VwVG, n° 10 ad art. 30). Comme il appartient à l'autorité d'établir d'office les faits pertinents (art. 12 PA), celle-ci n'est pas liée par les offres de preuves des parties mais peut se limiter à ce qui lui paraît pertinent ; en particulier, l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger 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 136 I 229 consid. 5.3 et les réf. cit.).

### **E. 3.2**

En l'espèce, l'autorité inférieure a fondé son appréciation de la réputation irréprochable du recourant sur l'examen des pièces que ce dernier lui a fait parvenir. Après l'avoir prévenu par courrier du 12 juillet 2010 qu'elle était parvenue à un avis négatif quant à sa réputation, elle lui a octroyé la possibilité de prendre position par écrit. Il appert qu'elle a ensuite pris en compte dans sa décision les allégués avancés par le recourant dans son courrier du 26 août 2010 en indiquant, d'une part, qu'elle ne voyait pas de raison de mettre en doute un jugement pénal entré en force et que, d'autre part, la situation financière du recourant s'avérait instable malgré les prétendus remboursements de certaines de ses dettes. De son côté, celui-ci n'a pas exposé en quoi ses déclarations devant l'ASR différaient de ce qu'il avait fait valoir devant le tribunal de police et pouvaient conduire l'autorité inférieure à d'autres conclusions en ce qui concerne son comportement fautif ; il n'a également pas produit de pièces aptes à démontrer que sa situation financière s'était notablement améliorée. En outre, le recourant n'a aucunement énoncé les raisons pour lesquelles l'ASR se devait de le recevoir personnellement et ne pouvait se contenter de procéder par échanges d'écritures ; il a au contraire eu l'opportunité de faire part à l'ASR de toutes les informations utiles et de ses arguments par écrit. Il en va de même pour ce qui est du reproche adressé à l'ASR de ne pas avoir entrepris des démarches supplémentaires comme par exemple interroger ses clients ou examiner ses activités extra-professionnelles : l'ASR disposait des éléments pertinents nécessaires et suffisants pour forger sa conviction et procéder à une appréciation anticipée des preuves auxquelles elle pouvait légitimement s'arrêter pour

prendre sa décision.

### **E. 3.3**

Pour ces mêmes motifs, la requête du recourant formulée à l'adresse du Tribunal de céans visant à l'entendre personnellement et procéder à des investigations supplémentaires doit être rejetée ; le Tribunal considère en effet qu'il dispose d'éléments pertinents suffisants pour trancher la question litigieuse et est convaincu que l'audition du recourant tout comme une enquête complémentaire ne sont pas de nature à modifier son appréciation. En outre, il sied de relever que le recourant a été invité à plusieurs reprises - en vain - à produire les pièces qui, selon lui, devaient démontrer que sa situation financière était en voie de rétablissement. En agissant de la sorte, le recourant a insuffisamment contribué à faire la lumière sur l'état de ses finances et a ainsi manqué à son devoir de collaborer (art. 13 PA) ; or, un tel manquement peut être interprété en défaveur de la partie concernée (cf. Christoph Auer, in : Kommentar VwVG, n° 27 ad art. 13) ; l'autorité prend en effet en considération le comportement des parties dans le cadre de la libre appréciation des preuves (art. 19 PA en relation avec art. 40 de la loi fédérale du 4 décembre 1947 de procédure civile fédérale [PCF, RS 273] ; cf. Clémence Grisel, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Zurich/Bâle/Genève 2008, n° 795 ss). En l'occurrence, le recourant ne semble manifestement pas être en mesure de démontrer que sa situation financière s'est améliorée. Il sied enfin de préciser que la demande du recourant - telle qu'elle ressort du mémoire de recours - doit être interprétée comme une requête de preuves visant à lui permettre d'exposer sa situation et les faits de vive voix mais qu'il n'entendait pas solliciter la tenue de débats publics ; du reste, une demande tendant à l'organisation de débats publics doit être formulée de manière claire et indiscutable : de simples offres de preuves, comme des requêtes portant sur une comparution ou une interrogation personnelle, tel qu'en l'occurrence, ne suffisent pas (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.2, ATF 130 II 425 consid. 2.4).

### **E. 3.4**

Sur le vu de ce qui précède, il y a lieu de constater que l'ASR a pris en considération tous les éléments pertinents avancés par le recourant ; elle pouvait légitimement se contenter d'une prise de position écrite et renoncer à des investigations plus étendues. Ce faisant, l'ASR a respecté le droit d'être entendu du recourant. Pour ce qui est de la conclusion du recourant tendant à ce que le Tribunal de céans entreprenne lesdites démarches, elle doit être rejetée pour les mêmes raisons.

### **E. 4**

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, l'art. 4 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable.

## **E. 5**

Il n'est en l'espèce pas contesté que le recourant bénéficie de la formation et de la pratique professionnelles exigées à l'art. 4 al. 1 LSR. L'objet du litige porte sur la question de la réputation irréprochable du recourant. Au terme de son examen, l'autorité inférieure a conclu que le recourant ne bénéficiait pas d'une réputation irréprochable et ne présentait pas la garantie d'une activité de révision irréprochable. Elle a en particulier fondé son jugement sur le fait que le recourant a été condamné pour abus de confiance et qu'il fait l'objet de quatre actes de défaut de biens. C'est donc sur l'interprétation de l'exigence d'une réputation irréprochable prévue à l'art. 4 al. 1 LSR qu'il convient de se pencher.

### **E. 5.1**

La notion de réputation irréprochable ancrée à l'art. 4 al. 1 LSR est précisée à l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev, RS 221.302.3) qui prévoit que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. L'art. 4 al. 2 OSRev prescrit que sont notamment prises en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (let. a) et l'existence d'actes de défaut de biens (let. b). Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable ne se trouvent pas définies de manière plus précise dans le 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 (cf. FF 2004 3745 ss). Elles doivent être interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions correspondantes figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ainsi que de la jurisprudence développée à ce propos (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2). Différents éléments doivent être pris en compte dans l'examen desdites notions tels que l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui est des qualités générales. Selon les circonstances, des activités dépassant celles inhérentes à la fonction de réviseur ou d'expert-réviseur influencent l'appréciation de l'activité de révision irréprochable. Celle-ci nécessite des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu le respect de l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision mais également du droit civil et pénal, de même que l'observation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 ; Urs Bertschinger, in : Rolf Watter/Urs Bertschinger, Basler Kommentar - Revisionsrecht, Bâle 2011, n° 44 ad art. 4 LSR). C'est pourquoi une violation des dispositions topiques, dudit principe ou de l'obligation de diligence, s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.2.2 ss ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.2.3). La jurisprudence a enfin précisé que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent en principe aucun rôle (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1). Puisque l'examen du respect desdits critères poursuit un but préventif ("garantie") et non répressif la tâche de l'autorité consistant uniquement à évaluer les risques futurs (cf. ATAF 2010/39 consid. 4.1.4), l'ASR se voit dès lors tenue de rechercher si, en raison d'événements et de

faits passés, les exigences précitées se trouvent toujours remplies ; ensuite, elle déterminera le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir (cf. ATF 129 II 438 consid. 3.3.1). À cette fin, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. Oliver Zibung/Elias Hofstetter, in : Praxiskommentar VwVG, n° 19 ad art. 49). Néanmoins, elle reste tenue de respecter en tout temps le principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, l'exclusion d'une réputation irréprochable présuppose toujours une certaine gravité des actes en question (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2). La réputation irréprochable constitue la règle. Ainsi, les éléments à décharge ou positifs sous l'angle de la réputation doivent certes être mentionnés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2.1 et 5.3) lorsque l'autorité inférieure en a connaissance mais ils n'influencent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation ; ils seront en principe appréciés de manière neutre, cette situation s'apparentant à l'absence d'antécédents en matière pénale (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La réputation se détermine sur la base des manquements antérieurs avérés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2 par rapport à la dimension temporelle) ou des faits récents. Le caractère avéré des événements relève sans doute en partie du hasard, ils doivent cependant être pris en compte à la charge du réviseur ; de la même façon, il sera tenu compte des circonstances personnelles atténuantes, comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4).

### **E. 5.2**

En l'espèce, l'ASR a rejeté la demande d'agrément par décision du 6 décembre 2010, considérant alors que le recourant ne bénéficiait pas d'une réputation irréprochable en raison de sa condamnation pour abus de confiance et de sa situation financière difficile, en particulier l'existence d'actes de défaut de biens. Constatant par la suite que le recourant avait signé des rapports de révision pour le compte de la recourante, dans lesquels il confirmait que celle-ci disposait de l'agrément nécessaire alors que tel n'était pas le cas, l'ASR estime qu'il a contrevenu à l'art. 3 al. 1 LSR et a commis un faux dans les titres intellectuel au sens de l'art. 251 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP, RS 311.0). Pour sa part, le recourant relativise la gravité des faits ayant conduit à sa condamnation et insiste sur l'amélioration de ses finances. Il rejette le reproche de faux dans les titres, expliquant qu'il n'avait pas jugé utile de renoncer aux mandats détenus par la recourante dont la demande d'agrément a selon lui été mal traitée par l'ASR ; il rappelle en outre que les rapports en question sont signés par lui, au bénéfice d'un agrément provisoire. Il sied ainsi d'examiner - également à la lumière des développements intervenus depuis la décision - si le rejet s'avère justifié.

### **E. 5.3**

L'autorité de recours fonde sa décision sur l'état de fait déterminant au moment où elle est appelée à se prononcer, soit également sur les événements qui se sont déroulés entre la décision querellée et l'arrêt sur recours. Le Tribunal administratif fédéral se réfère ainsi également à l'évolution de la situation de fait jusqu'à sa décision (cf. Hansjörg Seiler, in : Praxiskommentar VwVG, n° 19 ad art. 54). L'écoulement du temps et son effet sur la situation du recourant de même que les faits nouveaux concernant l'établissement de rapports de révision sans agrément doivent dès lors être retenus dans le cadre du présent arrêt.

## **E. 5.4**

Conformément l'art. 4 al. 2 let. b OSRev, est notamment à prendre en considération dans l'examen de la réputation l'existence d'actes de défaut de biens à l'encontre d'un réviseur ou d'un expert-réviseur. L'ASR, ayant constaté que l'extrait du registre des poursuites et faillites du 31 mai 2010 faisait état de quatre actes de défaut de biens pour un montant de Fr. 51'884.85 ainsi que de poursuites enregistrées pour la somme de Fr. 1'462'526.85, a qualifié de difficile la situation financière du recourant ; quand bien même, d'après le recourant, les créances faisant l'objet d'actes de défaut de biens auraient été réduites à Fr. 15'964.85 et l'état de ses finances serait en cours de rétablissement, l'autorité a considéré que cette situation remettait en cause son indépendance, du moins en apparence, si bien qu'il n'offrait pas la garantie d'une activité de révision irréprochable. Pour cette raison également, l'ASR a estimé que la demande d'agrément devait être rejetée. Nonobstant, selon l'extrait du registre des poursuites et faillites du 7 novembre 2011 qu'il a produit le 14 novembre 2011, le recourant faisait l'objet de 47 procédures de poursuite pour un montant total de Fr. 4'184'885.50 tandis qu'il n'existait plus d'actes de défaut de biens à son encontre ; il sied par conséquent d'analyser si l'assiette financière du recourant - indépendamment du cas de figure prévu par l'art. 4 al. 2 let. b OSRev qui n'est plus réalisé en l'occurrence et n'est donc plus pertinent dans l'examen de la réputation irréprochable (cf. supra consid. 5.3) - justifie encore à l'état actuel de rejeter la demande d'agrément.

### **E. 5.4.1**

Eu égard à l'objectif ultime poursuivi par la loi - savoir d'assurer la protection des investisseurs, des personnes disposant d'une participation minoritaire, des créanciers et des intérêts publics (cf. FF 2004 3765) -, les travaux de révision doivent être effectués par des experts-réviseurs et des réviseurs suffisamment qualifiés et aptes à exécuter leurs tâches de manière satisfaisante (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3) ; pour ce qui est plus précisément de la réputation et de la garantie d'une activité de révision irréprochables, il sied notamment d'examiner si des circonstances personnelles - au-delà des situations retenues par l'art. 4 al. 2 OSRev - amènent à douter de la capacité d'un expert-réviseur ou d'un réviseur à respecter son devoir de diligence à l'avenir et garantir la qualité de la révision ; il en va généralement ainsi lorsqu'il a, par le passé, mal géré ses propres affaires sur une longue durée et ne s'est pas montré apte à rétablir sa situation. Un tel état de fait met en question la qualité du travail de la personne concernée, l'attention qu'elle accorde à l'exécution de ses mandats, voire pourrait être à l'origine d'actes illicites. Il convient en outre de retenir, dans le cadre de l'examen de la réputation et de la garantie d'une activité de révision irréprochables, d'autres éventualités comme une violation des dispositions relatives à l'indépendance de l'organe de révision (cf. Bertschinger, op. cit., n° 48 ad art. 4). À cet égard, les dispositions portant sur l'indépendance de l'organe de révision pour les sociétés anonymes prévues aux art. 728 (révision ordinaire) et 729 (révision restreinte) du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) s'avèrent manifestement déterminantes afin de remplir l'exigence d'une réputation irréprochable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.2). L'art. 728 CO règle l'indépendance requise de l'organe de révision par rapport aux sociétés soumises à la révision ordinaire (art. 727 CO). À teneur de l'art. 728 al. 1 CO, l'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité ; son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits ni en apparence. Pour les tiers, l'indépendance apparente est essentielle en vue de garantir la fiabilité de la comptabilité et du contrôle. Si elle vient à

manquer, le réviseur en question doit être exclu du processus de révision (cf. FF 2004 3793). L'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique, notamment, est incompatible avec l'indépendance essentielle de l'organe de révision (art. 728 al. 2 ch. 5 CO) ; sous cet angle, il apparaît indispensable que la société objet de la révision ne se révèle pas importante au point que le réviseur ne puisse se permettre de contrarier un client avec un rapport de révision négatif et ainsi de le perdre (cf. Rolf Watter/Corrado Rampini, in : Watter/Bertschinger, op. cit., n° 11 ad art. 728). L'organe de révision procédant au contrôle restreint d'une société est en principe soumis aux mêmes exigences (art. 729 CO ; cf. FF 2004 3801 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B 6373/2010 du 20 avril 2011 consid. 2.5.4 et les réf. cit.). Le Tribunal administratif fédéral a déjà précisé qu'à défaut de stabilité financière personnelle du candidat à l'agrément, il existe pour ce dernier un rapport de dépendance économique significative envers ses clients ; c'est pourquoi le retrait d'un mandat de révision le toucherait dans une mesure plus importante que cela ne serait le cas pour un réviseur se trouvant dans une situation financière satisfaisante. Cette circonstance augmente ainsi le risque de contrôles dénués de critique et complaisants afin de supprimer la menace du retrait d'un mandat lors de constatations au détriment du client. À tout le moins, selon les apparences, une telle situation porte atteinte à la liberté du réviseur de rendre sa décision de révision sans égard aux conséquences sur le mandat et, ainsi, sans égard à ses propres intérêts. Cela fait naître l'apparence d'un défaut d'indépendance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.4.2).

#### **E. 5.4.2**

En l'espèce, le recourant se trouve débiteur de montants conséquents (poursuites portant sur une valeur supérieure à 4 millions de francs dont des comminations de faillite pour plus de Fr. 220'000.- ainsi que des saisies de ressources en relation avec des créances de plus de Fr. 228'000.-). Sur l'extrait du registre des poursuites et faillites du 7 novembre 2011, il a indiqué que certaines poursuites étaient restées sans suite, que d'autres procédaient d'une erreur et que la plupart étaient payées ou en voie de l'être par acomptes ; il n'a cependant apporté aucune preuve à ses assertions, tout comme à ses affirmations exprimées à plusieurs reprises selon lesquelles sa situation serait - de manière générale - en voie d'assainissement. Il appert au contraire que celle-ci s'aggrave, à en juger par le nombre croissant de poursuites engagées contre lui dont plus de vingt en 2011 uniquement. L'état de ses finances se révèle instable et tendu depuis plusieurs années : il ressort de l'extrait que plusieurs contentieux importants - portant sur une somme d'environ Fr. 3'500'000.- - ne sont toujours pas résolus ; le recourant a certes formé opposition contre les poursuites correspondantes, elles constituent néanmoins une hypothèque qui pèse sur ses finances ; il apparaît en outre que le recourant ne parvient fréquemment pas à payer des dépenses régulières telles que les primes d'assurance. Attendu que de nombreuses comminations de faillite lui ont déjà été notifiées, il court le risque sérieux d'être déclaré en faillite (art. 160 al. 1 ch. 3 et art. 166 de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite [LP, RS 281.1]) ; de surcroît, si les créanciers ne sont pas payés intégralement, il s'expose à voir des actes de défaut de biens établis à son encontre (art. 265 al. 1 LP) et, par suite, le cas de figure prévu à l'art. 4 al. 2 let. b OSRev se réaliser. En outre, le manque de stabilité et la perspective d'une faillite mettent en doute la capacité du recourant à assurer des services de révision de manière constante et durable : d'une part, le règlement de ses affaires personnelles risque d'absorber une portion importante de ses capacités au détriment de ses obligations professionnelles ; d'autre part, une éventuelle cessation de ses activités faute de moyens forcerait les entreprises dont il est l'organe de révision à nommer un nouvel organe en cours

d'exercice. Par ailleurs, l'existence de dettes si importantes par rapport aux ressources financières du recourant amoindries par les saisies laisse entrevoir, pour les tiers, la possibilité qu'il accepte des mandats et les exécute sans faire preuve de toute la diligence et le sérieux que l'on serait en droit d'attendre de lui. Or, eu égard aux tâches de l'organe de révision que ce soit en matière de révision ordinaire ou de révision restreinte tendant à garantir la fiabilité des comptes annuels et, du coup, permettre aux groupes de personnes protégées d'apprécier de manière fiable la situation économique d'une société, cela suffit à jeter un doute sur l'indépendance et l'objectivité du recourant, à tout le moins en apparence, portant ainsi atteinte à la crédibilité des révisions qu'il aura exécutées. Dans ces circonstances, la situation financière actuelle du recourant peut être qualifiée de violation des dispositions relatives à l'indépendance.

#### **E. 5.4.3**

Il découle de ce qui précède que l'état des faits tel qu'il est présenté par les recourants suffit à juger instable la situation financière du recourant et donc apte à mettre en question son indépendance et la garantie qu'il offre d'une activité de révision irréprochable ; le pronostic établi sur cette base ne lui est pas favorable. Il se justifie, comme l'autorité inférieure l'a clairement mentionné, d'exiger du recourant un rétablissement de ses finances comme préalable à l'octroi d'un futur agrément.

#### **E. 5.5**

L'ASR reproche en outre au recourant d'avoir signé des rapports de révision pour le compte de la recourante alors que celle-ci ne disposait pas d'un agrément ; en attestant dans lesdits rapports que la recourante remplissait les exigences légales en matière d'agrément, il aurait commis un faux dans les titres sanctionné par l'art. 251 CP. Le recourant ne conteste pas les faits, mais estime qu'il n'était pas nécessaire de renoncer aux mandats courants.

##### **E. 5.5.1**

En vertu de l'art. 40 al. 1 let. a LSR, quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire ; si l'auteur agit par négligence, l'amende est de Fr. 100'000.- au plus (art. 40 al. 2 LSR). Lesdites prestations sont définies à l'art. 2 let. a LSR comme les vérifications et les attestations qui, en vertu du droit fédéral, doivent être opérées ou délivrées par un expert-réviseur ou un réviseur agréés. Ainsi, dès le 1er janvier 2008, seules les personnes et entreprises bénéficiant d'un agrément peuvent être organe de révision d'une société soumise à la révision ordinaire ou restreinte (art. 727b et c OR, art. 12 al. 1 OSRev et art. 43 al. 1 LSR en relation avec la modification du 16 décembre 2005 du code des obligations [Droit de la société à responsabilité limitée ; adaptation des droits de la société anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce], RO 2007 4791, 4838).

##### **E. 5.5.2**

En l'espèce, l'ASR a produit des rapports de révision signés par le recourant pour le compte de la fiduciaire et portant sur les exercices 2008 à 2010 de cinq sociétés ; de surcroît, l'autorité inférieure - se fondant sur une recherche effectuée dans le registre du commerce du canton de C.\_\_\_\_\_ - a indiqué que la recourante était inscrite en qualité d'organe de révision de nombreuses autres sociétés. Ce faisant, le recourant a fourni des prestations au sens de l'art. 2 let. a LSR pour le compte d'une entreprise de révision ne disposant pas de l'agrément nécessaire, de sorte que les éléments constitutifs objectifs du délit défini à l'art.

40 al. 1 let. a LSR sont réalisés. Le recourant ne conteste pas les faits, mais argue que la recourante était chargée de mandats de révision avant l'entrée en vigueur du nouveau droit au 1er janvier 2008 et que - la demande d'agrément de celle-ci ayant été mal traitée par l'ASR - il ne lui paraissait pas nécessaire de renoncer auxdits mandats. Le recourant n'expose cependant pas en quoi l'ASR aurait fait preuve de manquements dans le traitement de ladite demande. Au contraire, il appert du dossier qu'il est lui-même - du moins partiellement - responsable du retard accumulé, n'ayant pas soumis la demande de manière correcte. Ce nonobstant, et quels que soient les motifs pour lesquels cette procédure n'est pas parvenue à son terme, le recourant ne saurait s'arroger le droit de décider unilatéralement de se passer d'un agrément ; sur ce point, l'art. 3 al. 1 LSR prescrivant que les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations au sens de l'art. 2 let. a doivent être agréées - et l'art. 40 LSR ne souffrent aucune ambiguïté et ne contiennent aucune sorte d'exception permettant l'exécution de ce genre de prestations sans l'agrément requis.

### **E. 5.5.3**

Le TAF s'est prononcé à plusieurs reprises sur les conséquences de la révision sans agrément sur la réputation d'un réviseur, concluant qu'elle portait manifestement atteinte à celle-ci (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.7, B-4420/2010 du 24 mai 2011 consid. 3.3, B-7968/2009 du 6 mai 2010 consid. 4.4.2 confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.4). Il en va ainsi dans le cas d'espèce, attendu que le recourant a, sciemment, exécuté des mandats de révision pour le compte d'une entreprise de révision ne disposant pas de l'agrément bien que sachant - ou devant savoir en sa qualité d'expert-réviseur - qu'il n'en avait pas le droit. Ce comportement constitue sans l'ombre d'un doute une violation des dispositions de la LSR et du CO ; il s'avère incompatible avec le devoir auquel est soumis un expert-réviseur de se conformer à l'ordre légal. En outre, il confirme le risque exposé plus haut (cf. supra consid. 5.4.1) que le recourant ne se trouve poussé par sa situation financière instable à des agissements impropres à ses fonctions. Il sied donc de constater avec l'autorité inférieure que les faits reprochés au recourant portent atteinte à sa réputation. Au vu de ce résultat, il n'est pas nécessaire d'examiner si - comme l'estime l'ASR - le recourant a également commis des faux intellectuels au sens de l'art. 251 CP en attestant dans les rapports de révision que la recourante remplissait les exigences légales d'agrément ; cette question peut être laissée ouverte. Il y a toutefois lieu de relever que lesdites attestations se révèlent en tous les cas mensongères et contraires à l'exigence d'un comportement correct dans les affaires. Pour les mêmes motifs, il peut être renoncé à l'examen des conséquences de la condamnation pénale du recourant.

### **E. 5.6**

En conclusion, c'est avec raison que l'ASR a considéré que le recourant ne bénéficiait pas d'une réputation irréprochable et n'offrait pas la garantie d'une activité de révision irréprochable. Dans ces conditions, l'agrément en qualité d'expert-réviseur ne peut lui être octroyé. Le pronostic établi par l'ASR pour ce qui est d'une future demande d'agrément - savoir dans les quatre ans à compter de l'entrée en force de la décision entreprise, pour autant que le recourant procède durant cette période à des remboursements réguliers et substantiels de sa dette ainsi qu'aucun élément susceptible de porter atteinte à sa réputation ne soit avéré - semble en outre bien fondé, mais revêt un caractère hypothétique ; les chances de succès d'une nouvelle demande dépendront de l'évolution concrète de la

situation du recourant.

#### **E. 6**

Au demeurant, même si le recourant ne s'en prévaut pas explicitement, il sied malgré tout de constater brièvement que la décision attaquée respecte le principe de proportionnalité et ne viole pas la liberté économique du recourant garantie par l'art. 27 Cst. ; comme le Tribunal de céans l'a déjà signifié à plusieurs reprises, les restrictions dues aux conditions d'agrément en vertu de l'art. 4 LSR reposent sur une base légale suffisante et sont justifiées par un intérêt public prépondérant (arrêts du Tribunal administratif fédéral B-6373/2010 du 20 avril 2011 consid. 3.2 s. et B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 5) ; faute de remplir les conditions en matière de réputation et de garantie d'une activité de révision irréprochables, le refus d'accorder l'agrément définitif au recourant constitue la seule mesure envisageable et appropriée en vue d'atteindre les objectifs poursuivis par la LSR ; enfin, le recourant reste habilité à fournir des prestations autres que celles réservées par la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs, de telle sorte que l'atteinte à sa liberté économique n'apparaît pas disproportionnée.

#### **E. 7**

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. 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 FITAF). En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions tandis que le recours a été déclaré irrecevable en tant qu'il est déposé par la recourante. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à leur charge, à hauteur respectivement de Fr. 1'500.- et Fr. 500 à la charge du recourant et de la recourante. Ils seront compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par les recourants dès l'entrée en force du présent arrêt. Vu l'issue de la procédure, les recourants n'ont 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.