

Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-5811/2008/scI

{T 0/2}

Arrêt du 22 janvier 2009

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Frank Seethaler, Eva Schneeberger, juges,
Pascal Richard, greffier.

Parties

X._____,
recourant,

contre

**Autorité fédérale de surveillance en matière de
révision ASR,**

case postale 6023, 3001 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Demande d'agrément en qualité de réviseur.

Faits :**A.**

Par demande datée du 11 février 2008, X._____ (ci-après : le requérant ou le recourant) a sollicité un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).

Par courriel du 17 avril 2008, l'ASR a relevé que X._____ ne disposait pas d'un des diplômes requis par la législation sur la surveillance de la révision et que, en cas de maintien de sa demande, celle-ci devrait être rejetée. Elle a, en outre, précisé que s'il retirait sa requête, une partie de l'émolument lui serait restituée.

En date du 8 mai 2008, le requérant a fait état de sa longue pratique professionnelle dans le domaine de la révision et a maintenu sa demande d'agrément.

L'ASR a confirmé, par courriel du 11 juin 2008, que le certificat d'employé de commerce du requérant ne constituait pas une formation reconnue par la législation sur la surveillance de la révision de sorte que l'agrément ne pouvait lui être octroyé.

Par courriel du 15 juillet 2008, X._____ a fait valoir qu'il pouvait être agréé sur la base des art. 4 al. 3 et 43 al. 6 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR, RS 221.302).

En date du 30 juillet 2008, l'ASR a rejeté la demande d'agrément. Elle a jugé que le requérant ne satisfaisait pas aux conditions d'agrément arrêtées par la loi dès lors qu'il ne bénéficiait pas d'une des formations requises.

B.

Par mémoire du 12 septembre 2008, X._____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut à son annulation ainsi qu'à son agrément en qualité de réviseur avec suite de frais et dépens. À titre subsidiaire, il requiert du Tribunal administratif fédéral qu'il annule la décision entreprise, constate que la longue pratique professionnelle exigée par les dispositions transitoires de la législation sur la surveillance de la révision n'implique pas

l'obtention d'une des formations requises par ladite législation et renvoie la cause à l'ASR. À l'appui de ses conclusions, il fait valoir que même si la loi sur la surveillance de la révision ne mentionne pas expressément le certificat de capacité d'employé de commerce, celui-ci doit, compte tenu de la conception libérale ayant présidé à l'adoption de dite loi, être considéré comme une formation suffisante en vue d'un agrément, pour autant qu'une pratique professionnelle de 12 ans minimum vienne compenser les éventuelles lacunes de formation. De plus, il invoque, dans l'hypothèse où sa formation ne serait pas jugée équivalente, que les dispositions transitoires de la législation sur la surveillance de la révision contiennent une clause de rigueur habilitant l'autorité inférieure à reconnaître une pratique professionnelle ne remplissant pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que des prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une pratique de plusieurs années. À cet égard, il estime que, dans la mesure où l'ASR a jugé que dites dispositions s'appliquaient exclusivement aux personnes disposant d'une formation reconnue par la loi, sa décision s'avère arbitraire.

C.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet dans sa réponse du 3 novembre 2008.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela se révèle nécessaire.

Droit :

1.

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

1.2 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 LSR, le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR.

L'acte attaqué constitue une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021).

Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

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

1.4 Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 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.

2.

La LSR est entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision et 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 réviseurs, l'art. 5 al. 1 LSR prévoit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsqu'elle : jouit d'une réputation irréprochable (let. a) ; a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b) ; justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c). La pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la

comptabilité et de la révision comptable sous la supervision d'un réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger ayant des qualifications comparables ; celle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences susmentionnées (art. 5 al. 2 LSR). En outre, l'art. 43 al. 6 LSR autorise, pour les cas de rigueur, l'autorité de surveillance à 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.

3.

Dans son mémoire de recours, le recourant fait tout d'abord valoir que sa formation d'employé de commerce doit être considérée comme suffisante en vue de l'agrément. Il sied dès lors d'examiner si le recourant satisfait aux exigences de formation arrêtées par la législation sur la surveillance de la révision.

3.1 À teneur de l'art. 4 al. 2 LSR, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation, si elle est : titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ; titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling (let. b) ; 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 (let. c) ; titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoit ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité (let. d). Selon l'art. 4 al. 3, le Conseil fédéral peut reconnaître d'autres formations équivalentes et déterminer la durée de la pratique professionnelle requise.

Le législateur a ainsi mis en place une conception libérale qui permet aux titulaires de différents diplômes d'accéder aux fonctions d'expert-réviseur et de réviseur. Pour compenser les éventuelles lacunes des formations qui ne sont pas spécifiquement axées sur la révision, le projet exige une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (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 : message], FF 2004 3835 s.).

L'abolition de la révision «de profane» voulue par la révision du droit de la société anonyme de 1991 n'a été que formelle. A cause de la formulation vague des exigences professionnelles requises des réviseurs et l'absence de système d'agrément par une autorité, des révisions étaient jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau droit encore confiées à des réviseurs non professionnels, avec pour conséquence des résultats qui ne sont pas à la hauteur des exigences actuelles. Or, 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. message, FF 2004 3754). Grâce à un système d'agrément, l'autorité de surveillance étatique est à même de veiller à ce que seuls des professionnels suffisamment qualifiés fournissent des prestations en matière de révision (cf. message, FF 2004 3746). Pour les exigences en termes de formation et de pratique professionnelle, le projet s'aligne sur les réglementations de l'Union européenne et des Etats voisins en la matière. Cela étant, compte tenu de la diversité des formations en Suisse, il se limite au plus petit dénominateur commun au regard du droit comparé (cf. message, FF 2004 3773).

Il ressort de ce qui précède que le législateur a voulu 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 (cf. message, FF 2004 3867). En conséquence, le nombre de formations reconnues comme satisfaisant aux exigences de la nouvelle législation a sciemment été limité. Le législateur a dès lors retenu les seules qu'il jugeait – moyennant que, pour certaines, elles aient été complétées par une expérience professionnelle d'une certaine durée – à même de garantir des prestations de qualité en matière de révision. Il en découle que celles ne figurant pas dans la liste de l'art. 4 al. 2 LSR ont été considérées comme insuffisantes pour atteindre ce but (cf. arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.2.3, arrêt du TAF B-3393/2008 du 24 septembre 2008 consid. 3.5, arrêt du TAF B-3024/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid. 3.2).

S'agissant de l'art. 4 al. 3 LSR qui habilite le Conseil fédéral à reconnaître d'autres formations équivalentes et à déterminer la durée de la pratique professionnelle requise, il ressort des débats parlementaires que cette disposition a été ajoutée en raison des craintes que la liste retenue ne perde rapidement de son actualité, certaines formations n'étant plus dispensées et des nouvelles étant proposées. Afin de permettre la prise en compte de l'évolution à venir dans le cadre des différentes formations de l'art. 4 al. 2 LSR, le parlement a attribué au Conseil fédéral la compétence de reconnaître d'autres formations équivalentes et de déterminer la durée de la pratique professionnelle nécessaire (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2005 E 989). A contrario, il s'avère que le Conseil fédéral ne saurait reconnaître une formation existant au moment de l'adoption de la LSR comme équivalente à celles mentionnées dans dite loi (cf. arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.4, arrêt du TAF B-3024/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid. 3.2).

3.2 En l'espèce, le recourant est titulaire d'un certificat de capacité d'employé de commerce. Cette formation n'est pas énumérée à l'art. 4 al. 2 LSR parmi celles jugées à même de satisfaire aux exigences légales en matière de formation. De plus, elle ne saurait être reconnue comme équivalente par le Conseil fédéral sur la base de l'art. 4 al. 3 LSR dès lors qu'elle était dispensée depuis de nombreuses années déjà au moment de l'entrée en vigueur de la LSR.

3.3 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est de constater que le recourant ne satisfait pas aux exigences de formation arrêtées par la législation sur la surveillance de la révision.

4.

Le recourant fait également valoir que l'autorité inférieure aurait dû faire usage du pouvoir d'appréciation que lui confère l'art. 43 al. 6 LSR et l'agréer en qualité d'expert-réviseur compte tenu de sa longue expérience professionnelle en matière de révision. Il convient dès lors d'examiner si cette disposition habilite l'autorité inférieure à agréer une personne ne bénéficiant pas d'une formation requise par la loi.

4.1 Comme susmentionné (cf. consid. 2), l'art. 43 al. 6 LSR autorise l'autorité de surveillance, pour les cas de rigueur, à 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. À teneur de l'art. 50 de l'ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev, RS 221.302.3), 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 1^{er} 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 ; qu'elles ont, depuis le 1^{er} juillet 1992, travaillé majoritairement et sans interruption significative dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. Il n'est pas nécessaire qu'elles attestent d'une pratique professionnelle acquise sous supervision. Il ressort du message que, en raison de la nature de cette disposition visant à régler des cas exceptionnels, l'autorité de surveillance est tenue d'en faire un usage restrictif (message, FF 2004 3745 ss). L'art. 43 al. 6 LSR doit en particulier 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 » d'une expérience pratique de plusieurs années (cela vaut également pour les réviseurs), faute de quoi la mise en oeuvre du nouveau droit ne serait alors pas garantie (cf. message, FF 2004 3867). Les textes allemand et italien ne correspondent pas au texte français puisqu'il est indiqué dans leur version que l'application de l'art. 43 al. 6 LSR doit être restreinte aux personnes au bénéfice d'un diplôme « et » d'une expérience pratique de plusieurs années (cf. message en allemand : « Sie muss auf Personen beschränkt bleiben, die über ein Diplom « und » eine langjährige praktische Erfahrung verfügen [dies gilt auch für zuzulassende Revisorinnen und Revisoren] », BBl 2004 4093 s. et message en italien : « L'applicazione di tale norma deve essere limitata alle persone che hanno un diploma « e » un'esperienza pratica pluriennale [ciò vale anche per i revisori da abilitare] », FF 2004 3664 s.). À cet égard, le Tribunal administratif fédéral a, d'ores et déjà, constaté que les versions allemande et italienne du message exprimaient de manière plus précise l'intention réelle du Conseil fédéral en indiquant que l'application de l'art. 43 al. 6 LSR se limitait aux personnes au bénéfice d'un diplôme « et » d'une expérience pratique de plusieurs années. Il en a conclu que dite norme juridique tendait à alléger la condition d'agrément relative à la pratique

professionnelle et non celle concernant la formation tout en précisant que des personnes ne disposant pas d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ne sauraient bénéficier de la clause de rigueur posée par l'art. 43 al. 6 LSR (cf. arrêt du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4.2, arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.3).

4.2 En l'espèce, si le recourant atteste effectivement une longue expérience professionnelle – laquelle n'est d'ailleurs pas contestée –, il n'en demeure pas moins que son certificat de capacité d'employé de commerce ne constitue pas pour autant une formation adéquate et suffisante au sens de l'art. 4 al. 2 LSR (cf. consid. 3).

4.3 Sur le vu de ce qui précède, il sied de constater que le recourant n'est pas habilité à obtenir un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR dès lors qu'il ne dispose pas parallèlement d'une formation requise par la législation sur la surveillance de la révision. Le recours doit donc également être rejeté sur ce point.

5.

Le recourant fait enfin valoir que la décision entreprise s'avérerait arbitraire dans la mesure où l'autorité inférieure a estimé que l'art. 43 al. 6 LSR s'appliquait aux seuls requérants disposant d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR.

Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire, au sens de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou encore heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Il ne suffit pas que sa motivation soit insoutenable ; encore faut-il que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat. A cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motif objectif et en violation d'un droit certain. Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre solution paraît également concevable, voire même préférable (ATF 132 III 209 consid. 2.1, ATF 131 I 57 consid. 2, ATF 129 I 8 consid. 2.1).

En l'espèce, l'autorité inférieure a refusé l'agrément du recourant sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR au motif que dite norme ne saurait pallier le défaut d'une formation requise par la loi. Comme il a été démontré

ci-dessus (cf. consid. 4), cette disposition légale n'habilite pas l'autorité de surveillance à agréer des personnes ne bénéficiant pas d'un diplôme mentionné à l'art. 4 al. 2 LSR. Celle-ci n'était ainsi pas en mesure d'octroyer un agrément au recourant, en faisant usage de son pouvoir d'appréciation, sur la base de cette disposition sans violer la loi.

En conséquence, l'ASR a étayé son argumentation, à juste titre, sur une norme légale claire. On ne saurait dès lors lui reprocher de ne pas avoir statué en opportunité. Le grief d'arbitraire est donc mal fondé.

6.

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.

7.

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 1^{ère} 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 seront prélevés sur 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).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.-, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.-.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. Demande no 106'522 ; Acte judiciaire)
- au Département fédéral de justice et police (Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le Président du collège :

Le Greffier :

Jean-Luc Baechler

Pascal Richard

Indication des voies de droit :

Pour autant que la présente décision ne satisfasse pas à la définition de l'art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), elle peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (voir art. 42 LTF).

Expédition : 27 janvier 2009