



Cour II
B-4420/2010

Arrêt du 24 mai 2011

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Ronald Flury et Frank Seethaler, juges ;
Fabienne Masson, greffière.

Parties

X. _____,
recourant,

contre

**Autorité fédérale de surveillance en matière de révision
ASR,**
case postale 6023, 3001 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :**A.**

A.a Par demande datée du 9 janvier 2008 subséquemment au paiement de l'émolument requis effectué le 19 décembre 2007, X._____ (ci-après : le recourant) a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur pour la société Y._____ SA – dont il dispose de la signature individuelle et se présente comme l'unique administrateur – auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). L'accusé de réception de la demande, transmis par l'ASR par courriel du 11 janvier 2008, comprenait le paragraphe suivant : « Veuillez prendre note du fait que cette communication ne constitue pas une décision et n'habilite pas à fournir des prestations en matière de révision prévues par la loi (art. 12 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision). Veuillez attendre la notification de notre décision (provisoire ou définitive) relative à l'agrément. Les prestations en matière de révision qui ont été fournies sans agrément ne sont pas valables. »

Informé le 29 janvier 2008 par l'ASR que celle-ci ne pouvait pas procéder à l'examen de la demande de Y._____ SA à défaut de l'agrément nécessaire (provisoire) de ses collaborateurs, X._____ a, le 19 mars 2008, requis pour lui-même un agrément en qualité de réviseur. L'accusé de réception de l'ASR daté du 20 mars 2008 comprenait le même paragraphe que celui du 11 janvier 2008 sur l'absence d'habilitation à fournir des prestations en matière de révision avant notification de la décision. Ledit paragraphe figure encore dans un courriel transmis par l'autorité inférieure le 9 juin 2008 au cours de l'échange de correspondance entre l'ASR et X._____ relatif à l'examen de sa requête.

Le 27 novembre 2009, l'ASR a reçu une modification de la demande du recourant en ce sens qu'il requérait dorénavant pour lui-même un agrément en qualité d'expert-réviseur. Le même jour, elle a rendu une décision par laquelle elle agréait le recourant en cette qualité.

A.b Lors de l'examen portant sur l'agrément de Y._____ SA, l'ASR a informé cette dernière par courriel du 15 décembre 2009 que, selon le site internet Zefix, elle était inscrite au registre du commerce du canton de C._____ en qualité d'organe de révision de plusieurs sociétés. Elle l'a invitée à indiquer si elle avait établi des rapports portant sur la révision des comptes dont l'exercice avait débuté en 2008 ou ultérieurement et, le cas échéant, à les produire. Le 18 décembre 2009, Y._____ SA a transmis cinq rapports de révision signés par le recourant.

Par courriel du 4 janvier 2010, l'autorité inférieure a rappelé les exigences de la législation sur la surveillance de la révision en matière de réputation irréprochable. Elle a exposé que ni Y._____ SA ni le recourant ne disposaient d'un agrément – provisoire ou définitif – au moment de la signature des rapports de révision. Estimant que cette violation de la loi sur la surveillance de la révision s'avérait incompatible avec la garantie d'une activité de révision irréprochable, elle a conclu que l'agrément définitif en qualité d'expert-réviseur octroyé au recourant par décision du 27 novembre 2009 devait lui être retiré et l'inscription en cette qualité radiée du registre des réviseurs ; quant à Y._____ SA, l'ASR a considéré qu'elle ne remplissait pas les conditions d'agrément et qu'elle se verrait accorder un délai en vue de sa

restructuration.

Dans sa détermination du 4 mars 2010, le recourant a tout d'abord reproché à l'ASR une constatation inexacte et lacunaire des faits. Il en a appelé ensuite à une situation proche de l'état de nécessité. Il a estimé en outre qu'un usage modéré de son large pouvoir d'appréciation devait conduire l'ASR à renoncer à lui retirer l'agrément et, conséquemment, à maintenir l'inscription correspondante au registre des réviseurs ; si toutefois l'autorité inférieure entendait confirmer le retrait, il a considéré qu'une durée déterminée de six mois apparaîtrait comme raisonnable eu égard à l'ensemble des éléments du cas d'espèce.

B.

Par décision du 12 mai 2010, l'autorité inférieure a retiré au recourant son agrément en qualité d'expert-réviseur pour une durée indéterminée et radié son inscription en cette qualité au registre des réviseurs. Elle a rappelé que le recourant avait établi des rapports de révision relatifs aux comptes arrêtés au 31 décembre 2008 de diverses sociétés par le truchement de Y. _____ SA alors que celle-ci ne disposait d'aucun agrément provisoire ou définitif. Elle a reconnu que la demande d'agrément pour dite société fiduciaire avait été déposée dans le délai transitoire prévu par la loi pour bénéficier d'un agrément provisoire mais elle a précisé que celui-ci n'avait pu être octroyé en l'absence d'une demande personnelle du recourant dans le délai prescrit ; or, une telle requête n'ayant été déposée que le 20 mars 2008, un agrément provisoire ne s'avérait plus envisageable le concernant. L'ASR a par ailleurs souligné qu'il incombait au recourant de prendre toutes les mesures nécessaires en vue de l'obtention d'un agrément provisoire. Elle a noté ensuite que la longueur de la procédure topique n'était pas uniquement imputable à l'ASR mais également au recourant en raison d'un changement d'adresse électronique non annoncé et d'indications imprécises dans la demande. Elle a ajouté que, quoi qu'il en soit, le recourant ne pouvait, au nom de sa société, établir des rapports de révision en l'absence d'agrément provisoire, ce qu'il n'ignorait pas. Elle a signalé qu'il appartenait au recourant d'informer ses clients qu'il ne disposait pas de l'agrément nécessaire car l'établissement de rapports de révision sans ce préalable n'était pas sans conséquence pour eux. S'agissant de l'invocation d'un état de nécessité, elle a expliqué qu'il constituait une notion de droit pénal non transposable telle quelle en droit administratif ; elle a toutefois exposé qu'un danger imminent impossible à détourner autrement et un intérêt prépondérant – soit les deux notions présidant à l'admission d'un état de nécessité – faisaient défaut. Elle a par ailleurs considéré que la violation des dispositions légales régissant la profession ne permettait plus de retenir que le titulaire jouissait d'une

réputation irréprochable. Enfin, compte tenu de la violation commise, elle a qualifié de proportionné le retrait pour une durée indéterminée, rien ne justifiant à ses yeux une limitation du retrait à six mois ; au demeurant, elle a rappelé la possibilité pour le recourant de déposer une nouvelle demande ultérieurement.

C.

Par mémoire du 17 juin 2010, mis à la poste le même jour, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut préalablement à la suspension de la procédure à la suite de l'échange d'écritures jusqu'à droit connu sur les demandes d'agrément de Z._____ et Y._____ SA ainsi que sur la demande de reconsidération de la décision du 12 mai 2010 qu'il entendait déposer. Sur le fond, il demande l'annulation de la décision entreprise et le renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision tendant à un retrait de l'agrément d'expert-réviseur pour une durée déterminée oscillant entre six et douze mois à compter du prononcé de la décision de retrait dont est recours.

À l'appui de son recours, le recourant ne conteste pas avoir signé, pour le compte de Y._____ SA, plusieurs rapports de révision alors qu'un agrément provisoire ou définitif lui faisait défaut ; il renvoie à sa détermination du 4 mars 2010 sur les motifs de ses agissements. Il reproche toutefois à l'autorité inférieure d'avoir violé le droit fédéral. Rappelant la teneur de la norme topique, il avance tout d'abord qu'un retrait pour une durée déterminée en constituerait le principe. Il conteste ensuite le caractère proportionné de celui prononcé renvoyant notamment à la longueur de la procédure d'agrément définitif. Par ailleurs, le recourant explique qu'il ne dispose d'aucun élément ni d'aucune information lui permettant de savoir à quel moment l'exigence d'une réputation irréprochable apparaîtrait à nouveau comme satisfaite. Il explique en outre avoir initié des mesures de réorganisation de Y._____ SA : Z._____ fonctionnera, dès l'acceptation de sa demande d'agrément, comme expert-réviseur avec le statut de directeur et membre du conseil d'administration. Il déclare enfin avoir mandaté un expert-réviseur afin d'établir et signer les nouveaux rapports de révision initialement élaborés par ses soins.

D.

Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en propose le rejet au terme de sa réponse du 19 août 2010. En premier lieu, elle explique peiner à voir en quoi les demandes d'agrément de Y._____

SA et de Z._____ joueraient un rôle dans la présente procédure et en justifieraient la suspension. Elle constate en outre qu'aucune demande de reconsidération de la décision dont est recours n'a été déposée. Elle s'oppose dès lors à ladite suspension. Ensuite, l'autorité inférieure conteste que le retrait d'une durée déterminée constituerait le principe. Il faut, selon elle, uniquement procéder à l'examen du principe de proportionnalité. Se fondant sur ses trois composantes – soit les règles d'aptitude, de nécessité et de proportionnalité proprement dite –, elle explique qu'il exige un rapport raisonnable entre le but d'intérêt public visé, le moyen choisi pour l'atteindre et la liberté impliquée.

E.

Par décision incidente du 24 août 2010, le Tribunal de céans a rejeté la demande de suspension de la procédure formulée par le recourant.

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.

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

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.

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

1.3. Aux termes de l'art. 50 al. 1 PA, le recours doit être déposé dans les 30 jours qui suivent la notification de la décision. Ce délai ne peut pas être prolongé (art. 22 al. 1 PA). Une communication qui n'est remise que contre la signature du destinataire ou d'un tiers habilité est réputée reçue au plus tard sept jours après la première tentative infructueuse de distribution (art. 20 al. 2^{bis} PA). Si le délai n'est pas observé, la décision attaquée acquiert force de chose jugée et le Tribunal administratif fédéral ne peut pas entrer en matière sur le recours. Le délai de recours est réputé observé lorsque l'acte de recours est remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire le dernier jour du délai au plus tard (art. 21 al. 1 PA). Selon la jurisprudence, la preuve de la notification d'une décision administrative et de la date à laquelle cette notification a eu lieu incombe à l'administration si celle-ci entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité procédera dès lors de manière à pouvoir démontrer que la notification a ou n'a pas eu lieu et, dans l'affirmative, d'en fixer avec précision la date (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6938/2007 du 7 mai 2008 consid. 4.2.3 et les réf. cit.).

En l'espèce, le requérant conteste, par écritures du 17 juin 2010, mises à la poste le même jour, une décision datée du 12 mai 2010. Dans sa réponse du 19 août 2010, l'autorité inférieure ne prétend pas que le recours soit tardif, se contentant de s'en remettre à justice quant à sa recevabilité. Cela étant, elle avait indiqué dans un courriel du 7 juin 2010 que, selon l'accusé de réception, la décision avait été distribuée le 27 mai 2010.

La première tentative infructueuse de distribution de la décision du 12 mai 2010 est intervenue au plus tôt le vendredi 14 mai 2010 dans la mesure où le jeudi 13 mai 2010 s'avérait un jour férié (Ascension). Tenant compte du délai de sept jours accordé par l'art. 20 al. 2^{bis} PA auxquels s'ajoutent les 30 jours du délai légal, il sied d'admettre que le recours a été déposé à temps.

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

Conformément à l'art. 4 al. 1 LSR, 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. Les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée (art. 3 al. 2 LSR).

Par ailleurs, en vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsqu'un réviseur ou un expert-réviseur ne remplit plus les conditions d'agrément visées aux art. 4 à 6 LSR, l'autorité de surveillance peut le lui retirer pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait.

3.

3.1. S'agissant d'apprécier la réputation irréprochable dans le cadre de l'examen de l'agrément, l'art. 4 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) dispose 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. Son al. 2 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 s'avèrent pas définies de manière plus précise dans le message du Conseil fédéral 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 du 23 juin 2004 (FF 2004 3745 ss). Ainsi que l'a exposé le Tribunal administratif fédéral (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7348/2009 du 3 juin 2010 consid. 6.3), elles doivent être rapprochées de celles figurant dans la législation relative à la surveillance des marchés financiers. À cet égard, il sied de renvoyer à l'art. 3 al. 2 let. c de la loi sur les banques du 8 novembre 1934 (LB, RS 952.0), à l'art. 10 al. 2 let. d de la loi sur les bourses du 24 mars 1995 (LBVM, RS 954.1), à l'art. 14 al. 2 let. c de la loi sur le blanchiment d'argent du 10 octobre 1997 (LBA, RS 955.0) et à l'art. 14 al. 1 de la loi sur la surveillance des assurances du 17 décembre 2004 (LSA, RS 961.01). L'argumentation développée à ce propos par le Tribunal fédéral et le Tribunal administratif fédéral peut ainsi être appliquée, si nécessaire, par analogie au cas d'espèce (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).

De jurisprudence constante, le Tribunal de céans (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 3.4 et B-7348/2009 du 3 juin 2010 consid. 6.3 ss), se référant à la pratique de la Haute Cour (cf. ATF 129 II 438 consid. 3.3, ATF 108 Ib 196 consid. 2, ATF 99 Ib 104 consid. 5b), a considéré que différents éléments doivent être pris en compte dans l'examen de la garantie d'une activité de révision irréprochable et de la réputation comme 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. 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. pour le surplus ATAF 2008/49 consid. 4.2.2 ss ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5115/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2). De plus, il faut de ce fait également admettre que la violation des dispositions pénales de la LSR conduit immanquablement à une appréciation négative de la réputation, et ce même en l'absence d'un jugement pénal (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7968/2009 du 6 mai 2010 – confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 – consid. 4.4.2). 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).

Le point de savoir si les critères de réputation irréprochable et de garantie d'une activité de révision irréprochable au sens de la LSR se révèlent satisfaits sera déterminé dans chaque cas particulier et en considération de l'ensemble des circonstances en gardant à l'esprit les tâches spécifiques de l'organe de révision. 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 est dès lors tenue, d'une part, de rechercher si, en raison d'événements et de faits passés, les exigences précitées se trouvent toujours remplies ; d'autre part, elle déterminera le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir. À cette fin, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. ATF 129 II 438 consid. 3.3.1 ; OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Berne 2009, n° 19 ss ad art. 49).

Par ailleurs, l'étendue du contrôle se détermine selon le sens et le but des normes applicables ainsi que la place des dispositions dans la systématique de la loi (cf. ATF 99 Ib 104 consid. 5). Sous cet angle, il sied de retenir que l'obligation de révision vise la protection des investisseurs, des personnes disposant de participations minoritaires ainsi que des créanciers et de l'intérêt public (cf. FF 2004 3765). L'organe de révision assure la fiabilité des comptes annuels de même que des comptes de groupe ; par ce biais, il fournit à tous les cercles de personnes visés un reflet fidèle de la situation économique de l'entreprise afin de rendre possible un jugement correct (cf. FF 2004 3751 s.). Une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a dès lors de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (cf. FF 2004 3754). S'agissant de révisions prescrites par la loi, des exigences professionnelles minimales pour les réviseurs et les experts-réviseurs s'avèrent indispensables pour garantir la fiabilité du contrôle. Cela conduit à l'obligation imposée à ces derniers d'obtenir un agrément. Ainsi, les personnes ne disposant pas des compétences requises doivent se voir refuser l'agrément (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1678/2010 du 19 avril 2011 consid. 2.1.2).

3.2.

3.2.1. En l'espèce, bien que suffisamment informé à de multiples reprises par l'autorité inférieure qu'il n'était pas habilité à fournir des prestations en matière de révision prévues par la loi jusqu'à la notification de la décision relative à l'agrément, le recourant a établi et signé cinq rapports de révision durant l'année 2009, portant sur les comptes arrêtés au 31 décembre 2008 de diverses sociétés. Or, il n'était – en l'absence de tout agrément provisoire ou définitif – précisément pas autorisé à procéder à des contrôles, qu'ils soient ordinaires ou restreints (art. 727b s. du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220], art. 12 al. 1 OSRev et art. 43 al. 1 LSR en relation avec la modification CO du 16 décembre 2005 [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], en vigueur depuis le 1^{er} janv. 2008 [RO 2007 4791]).

3.2.2. En outre, il sied de rappeler à ce stade que le législateur, anticipant l'affluence des demandes d'agrément attendues avec l'entrée en vigueur de la loi, a prévu des dispositions transitoires afin de faciliter l'agrément des personnes physiques et des entreprises ayant fourni des prestations en matière de révision avant l'entrée en vigueur de la LSR ; dites dispositions visaient à permettre, d'une part, aux organes de révision de fonctionner durant le premier trimestre 2008 et, d'autre part, à l'ASR d'entreprendre l'examen des demandes (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7968/2009 du 6 mai 2010 consid. 3.7). Ainsi, les personnes physiques et les entreprises de révision qui, dans les quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la loi, ont présenté à l'autorité de surveillance une requête d'agrément en qualité de réviseur, d'expert-réviseur ou d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État, peuvent fournir les prestations mentionnées à l'art. 2 let. a LSR jusqu'à la décision relative à l'agrément (art. 43 al. 3 LSR). En vertu de l'art. 47 OSRev, quiconque présente une demande d'agrément assortie de la preuve du paiement de l'émolument conformément à l'art. 38 OSRev, dans les quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la LSR, reçoit un agrément provisoire lui permettant de fournir des prestations en matière de révision. Le caractère provisoire de l'agrément est indiqué dans le registre des réviseurs (al. 1). La demande est rejetée s'il est manifeste que les conditions d'agrément ne sont pas remplies (al. 2).

Nonobstant cette possibilité, le recourant n'a déposé sa demande d'agrément qu'après l'écoulement dudit délai laissant ainsi échapper un agrément provisoire qui lui aurait permis de continuer à fournir des prestations en matière de révision durant tout le temps nécessaire à l'examen de sa demande. Il est malvenu de se plaindre de la durée – selon lui excessive – de la procédure. En tout état de cause, dite durée, quelle qu'elle soit et quelles qu'en aient été les raisons, n'autorisait ni ne justifiait les agissements du recourant. 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 – sanctionnant pénalement quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité – ne souffrent aucune ambiguïté et ne contiennent aucune sorte d'exception permettant l'exécution de ce genre de prestations sans l'agrément requis. Peu importe dès lors le motif pour lequel l'agrément fait défaut.

Dans ces conditions, quand bien même la longueur de la procédure d'agrément se révélerait excessive, un tel inconvénient n'habilitait pas

pour autant le recourant à fournir les prestations en cause sans l'agrément requis.

3.2.3. Qui plus est, les actes du recourant sont spécialement visés par l'art. 40 al. 1 LSR prescrivant que 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 ; 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.

3.3. Dans ces conditions, il convient de reconnaître que l'autorité inférieure ne semble pas avoir excédé le pouvoir d'appréciation qui est le sien en considérant que le comportement reproché au recourant se présentait de manière à entacher sa réputation ; en effet, dit comportement – en lien direct avec son activité de révision – constitue une violation des dispositions du CO et de la LSR ; il remplit notamment les éléments constitutifs du délit défini à l'art. 40 al. 1 let. a LSR. Sur cette base, un retrait de l'agrément pour une certaine période apparaît d'une manière générale comme justifié.

4.

L'appréciation des faits à laquelle l'autorité inférieure a procédé et les conséquences juridiques qu'elle en a tirées sont certes aisément intelligibles. Toutefois, s'agissant d'évaluer la réputation du recourant, il y a lieu d'étudier si elle a tenu compte de tous les éléments essentiels dans sa décision. Dans un précédent arrêt, le Tribunal administratif fédéral a constaté qu'il s'imposait de prendre en considération, à l'occasion de l'examen de la garantie d'une activité irréprochable, non seulement la gravité, le nombre et le moment des éventuels manquements mais également toutes les circonstances qui influent de manière positive sur la réputation du requérant ou qui laissent apparaître les actes négatifs sous un jour plus favorable (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7348/2009 du 3 juin 2010 consid. 12.3).

4.1. Conformément à l'art. 32 PA, l'autorité est tenue, avant de prendre la décision, d'apprécier tous les allégués importants qu'une partie a avancés en temps utile. Cette obligation d'examen constitue un aspect du droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) (cf. PATRICK SUTTER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler,

Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2008, n° 1 ad art. 32). Ce droit tendant à ce que les allégués de la partie soient retenus commande à l'autorité de réellement les entendre, de les examiner avec soin et sérieux ainsi que d'en tenir compte dans la prise de décision (cf. ATF 112 la 1 consid. 3c). L'étendue de l'examen dépend des circonstances du cas concret : plus elles sont claires et la marge d'appréciation de l'autorité inférieure restreinte, plus l'obligation d'examen voit son étendue diminuer (cf. BERNHARD WALDMANN/JÜRIG BICKEL, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, op. cit., n° 18 ss ad art. 32).

La réponse à la question de savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties ressort de la motivation de la décision. L'obligation de motiver figurant à l'art. 35 PA, à l'instar de celle d'examiner les allégués, constitue également un aspect du droit d'être entendu prévu à l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7^e éd., Zurich 2008, n. marg. 838). Ce devoir impose à l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire parvienne à la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours soit en mesure d'exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé se rende compte de la portée de celle-ci et l'attaque en connaissance de cause. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et traiter les problèmes pertinents (cf. ATF 130 II 530 consid. 4.3, ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2318/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.2). Cela étant, la motivation doit porter sur tous les points nécessaires, se prononcer sur tous les arguments pertinents soulevés par les parties (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, Les actes administratifs et leur contrôle, 3^e éd., Berne 2011, p. 350). L'importance de la motivation dépend de l'objet de la décision, des circonstances propres à la cause ainsi que des intérêts de la personne concernée. La motivation doit être rédigée avec un soin particulier lorsqu'il est question d'atteintes graves à des intérêts juridiquement protégés (cf. ATF 112 la 107 consid. 2b). Par ailleurs, elle sera d'autant plus détaillée que la marge d'appréciation de l'autorité est importante (cf. SUTTER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, op. cit., n° 3 ad art. 32).

4.2. En l'espèce, l'autorité inférieure a retenu que le recourant a effectué, au nom de l'entreprise Y. _____ SA, des rapports de révision relatifs aux comptes arrêtés au 31 décembre 2008 de diverses sociétés alors qu'il ne disposait d'aucun agrément définitif ou provisoire. L'on ne saurait nier que les manquements reprochés au recourant se révèlent d'une certaine gravité. Nonobstant, il ne ressort pas de la teneur de la décision querellée que l'ASR aurait également pris en considération – dans l'appréciation de la réputation du recourant – les éléments positifs, qu'il s'agisse de l'attitude de ce dernier jusqu'à la confection des rapports de révision sans agrément ou de son comportement postérieur, en particulier

les mesures prises pour en atténuer les effets sous la forme d'un mandat donné à A._____ de B._____ SA d'établir et signer de nouveaux rapports de révision. Au contraire, elle s'est bornée à soupeser la réputation du recourant à la lumière des manquements commis en 2009 ; ce faisant, elle a uniquement sanctionné le comportement incriminé alors qu'elle aurait dû, en le mettant en parallèle avec les autres éléments pertinents, en apprécier la gravité et évaluer les risques qu'il pouvait constituer pour l'avenir. Or, il n'apparaît pas que le recourant se serait, avant les actes reprochés, rendu coupable d'autres irrégularités. Aucun jugement pénal, civil ou en matière de poursuite ou faillite ne figure au dossier. Son comportement, tant professionnel que personnel, lors de la gestion de ses mandats ne semble pas laisser à désirer. Au contraire, l'établissement – la même année – de cinq rapports de révision sans agrément s'avère le seul élément négatif, auquel on peut toutefois également ajouter, comme conséquence à cet état de fait, la nomination de Z._____ en qualité d'expert-réviseur avec le statut de directeur et membre du conseil d'administration de Y._____ SA alors qu'il ne dispose pour l'heure d'aucun agrément selon le registre des réviseurs consultable sur internet.

Il est vrai, comme l'a indiqué l'autorité inférieure, que le recourant pourra déposer une nouvelle demande ultérieurement. Cela étant, l'ASR demeure malgré tout tenue de poser, avant de prononcer la mesure, un pronostic en vue d'un éventuel agrément futur et de se déterminer, en fonction des manquements commis, sur leurs répercussions actuelles quant à l'activité du recourant ainsi que sur les effets qui perdureront, le cas échéant, encore à l'avenir sur la réputation de la personne en cause. Dans ces circonstances, il lui appartient – dans la mesure du possible – d'arrêter le moment à partir duquel une nouvelle requête d'agrément de la part du recourant aura des chances d'aboutir si, dans l'intervalle, il ne se rend fautif d'aucune irrégularité. Des éclaircissements sur ce point font parfaitement défaut dans la décision dont est recours ainsi que dans la réponse de l'autorité inférieure. Celle-ci a tout bonnement omis de procéder au pronostic concret auquel elle se trouvait tenue ; en effet, elle n'a à aucun moment exposé dans quelle mesure il fallait considérer que les actes reprochés se répercutaient sur un proche ou plus lointain avenir et si l'on devait vraisemblablement compter avec le fait que de tels manquements soient commis à nouveau dans le futur. Aussi, le recourant invoque à bon droit, dans ses écritures, qu'il ne dispose d'aucun élément ni d'aucune information lui permettant de savoir comment rétablir le caractère irréprochable de sa réputation et selon quels critères l'ASR examinera sa réputation à la suite d'une nouvelle requête.

4.3. Dans ces circonstances, force est de constater que l'autorité inférieure n'a pas suffisamment respecté ses obligations d'examen et de motivation.

5.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il appert que le respect du droit d'être entendu constitue une exigence de nature formelle dont la violation doit conduire à l'annulation de la décision querellée. Point n'est dès lors besoin d'examiner plus avant les autres griefs du recourant portant notamment sur la production de moyens de preuve.

6.

Aux termes de l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours statue elle-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure. La réforme présuppose cependant un dossier suffisamment mûr pour qu'une décision puisse être prononcée, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'autorité de recours de procéder à des investigations complémentaires compliquées (cf. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4^e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2058 p. 426 ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2^e éd., Berne 1983, p. 233). De surcroît, la réforme est inadmissible lorsque des questions pertinentes doivent être tranchées pour la première fois et que l'autorité inférieure dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1181/2010 du 8 septembre 2010 consid. 4).

Comme exposé précédemment, l'autorité inférieure a violé son obligation d'examiner les éléments pertinents ainsi que celle de motiver sa décision en ne prenant pas en considération tous les facteurs déterminants sous l'angle de la réputation. Elle n'a pas non plus établi le pronostic nécessaire, pas plus qu'elle ne s'est prononcée sur le moment à partir duquel le recourant pouvait compter avec l'issue favorable d'une nouvelle requête d'agrément.

Dans ces conditions, l'affaire n'est pas en état d'être jugée. La décision entreprise doit donc être annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvel examen. Dans ce but, il lui appartiendra en particulier de tenir compte des composantes de sa réputation favorables au recourant et d'apprécier les répercussions des actes commis sur ladite réputation pour l'avenir. Alors seulement, elle se trouvera en mesure de juger si le respect du principe de proportionnalité commande un retrait de durée déterminée – au terme de laquelle l'agrément sera restitué de

manière automatique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7348/2009 du 3 juin 2010 consid. 13.3) – ou indéterminée – dont le terme présuppose seulement le dépôt d'une nouvelle requête qui se verra alors examinée par l'autorité inférieure ; dans ce second cas, elle indiquera le moment à partir duquel une nouvelle demande aura des chances d'aboutir.

7.

Le Tribunal de céans ne fait ainsi pas droit à la conclusion du recourant lequel demandait l'annulation de la décision et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision tendant à un retrait de son agrément d'expert-réviseur pour une durée déterminée entre six et douze mois à compter de la décision de retrait. Cela étant, selon la pratique, la partie obtenant un renvoi à l'autorité inférieure afin que cette dernière procède à des éclaircissements complémentaires est réputée, sous l'angle de la fixation des frais de procédure et des dépens, obtenir entièrement gain de cause (cf. ATF 132 V 215 consid. 6.1).

7.1. Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase et 4 FITAF). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (art. 63 al. 2 PA).

Vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure. L'avance sur les frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant le 14 juillet 2010 lui sera restituée dès l'entrée en force du présent arrêt.

7.2. Le recourant conclut à l'octroi de dépens, précisant que la rédaction de sa détermination du 4 mars 2010 ainsi que du mémoire de recours l'aurait détourné de ses mandats ; il ajoute que si l'arrêt devait lui donner gain de cause, il ferait parvenir au Tribunal une liste des frais.

L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les

frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Sont remboursés comme autres frais nécessaires des parties les frais accessoires de la partie conformément à l'art. 11 al. 1 à 4 en tant qu'ils dépassent Fr. 100.- ainsi que la perte de gain en tant qu'elle dépasse le gain d'une journée et que la partie qui obtient gain de cause se trouve dans une situation financière modeste (art. 13 FITAF). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir au Tribunal, avant le prononcé, un décompte détaillé de leurs prestations, à défaut duquel le Tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 1 et 2 FITAF). Dans ce cas, le Tribunal n'est en effet pas tenu d'en solliciter la production (cf. MICHAEL BEUSCH, in : Auer/Müller/Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich/St-Gall 2008, n° 17 ad art. 64 et la réf. cit.). Enfin, le simple temps nécessaire à un recourant pour la défense de ses intérêts n'est généralement pas indemnisé (cf. BEUSCH, op. cit., n° 16 ad art. 64).

En l'espèce, le recourant n'a pas produit de décompte détaillé ; il invoque le temps passé à la rédaction de ses écritures. Il apparaît toutefois que la procédure ne lui a pas occasionné de frais relativement élevés et qu'il n'est pas représenté par un avocat ; de surcroît, le temps qu'il a occupé à la préparation de son recours ne s'avère pas suffisant, à lui-seul, à conduire à une indemnisation d'autant plus qu'il ne se prévaut de toute façon pas d'une situation économique modeste.

Il n'y a dès lors pas lieu de lui octroyer des dépens.

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis.

2.

Partant, la décision de l'ASR rendue le 12 mai 2010 est annulée et l'affaire renvoyée à cette dernière pour qu'elle prenne une nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance sur les frais de Fr. 2'000.- sera restituée au recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

4.

Il n'est pas alloué de dépens.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire ; formulaire "adresse de paiement") ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. 106'610 ; 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 :

La greffière :

Jean-Luc Baechler

Fabienne Masson

Indication des voies de droit :

La présente décision 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 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 (art. 42 LTF).

Expédition : 1^{er} juin 2011