Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-3805/2008/scl
{T 0/2}

Arrêt du 4 décembre 2008

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Eva Schneeberger, Francesco Brentani, juges ;
Pascal Richard, greffier.

Parties

X._____,
représenté par Maître Jean-Jacques Martin, avocat,
place du Port 2, 1204 Genève,
recourant,

contre

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

Objet

Agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.
Par demande du 28 novembre 2007, X._____ a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). À cet égard, il allègue avoir réussi l'examen préliminaire pour experts-comptables le 13 octobre 1966.

Par courrier du 6 décembre 2007 adressé à l'ASR, l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) a indiqué que, conformément à l'art. 34 al. 1 du règlement pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral du 1er décembre 1983, seuls les examens préliminaires pour experts-comptables des années 1974 à 1986 peuvent être considérés comme équivalents au diplôme d'agent fiduciaire avec brevet fédéral au sens de la législation sur la surveillance de la révision. Il a en outre ajouté ne pas disposer des bases légales suffisantes pour admettre l'équivalence d'autres diplômes. Il a par conséquent rejeté la demande d'attestation de diplôme déposée par X._____ par courrier du 18 décembre 2007.

Par courriel du 3 janvier 2008, l'ASR a informé X._____ qu'elle n'était pas en droit de s'écarter de la prise de position de l'OFFT s'agissant de la reconnaissance de l'équivalence de sa formation. Elle en a donc conclu que le requérant 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, la moitié de l'émolument lui serait restituée.

Invité à faire part de sa détermination, X._____ a fait valoir, par écriture du 22 février 2008, que l'ASR abuserait de son pouvoir d'appréciation en considérant qu'il ne remplissait manifestement pas les conditions d'agrément et violerait ainsi le prescrit des dispositions transitoires de la législation sur la révision en ne procédant pas à son inscription provisoire au registre des réviseurs. S'agissant de l'agrément définitif, il a indiqué que le préavis de l'OFFT refusant de reconnaître l'équivalence de sa formation n'était pas suffisamment motivé et que l'ASR ne pouvait y renvoyer sans autres développements. Il a ajouté que la base légale pour refuser son agrément faisait défaut et qu'un tel refus violerait ses droits acquis, le

principe de la proportionnalité ainsi que l'interdiction de l'arbitraire et de l'inégalité de traitement.

Par courriel du 7 mars 2008, l'ASR a demandé des éclaircissements à l'OFFT sur les raisons de la limitation de la reconnaissance de l'équivalence de l'examen préliminaire pour experts-comptables aux années 1974 à 1986.

L'OFFT a indiqué dans son courrier du 10 mars 2008 qu'il ignorait les motifs de la limitation temporelle et qu'il convenait de s'adresser à l'organisme responsable de l'examen, soit l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agents fiduciaires à Zurich.

En date du 2 avril 2008, cette dernière a signalé que la limitation temporelle ne reposait sur aucune justification particulière. Elle a en outre indiqué que ses membres étaient d'avis que toutes les attestations de réussite aux examens préliminaires pour experts-comptables devaient être considérées comme équivalentes au brevet fédéral d'agent fiduciaire.

Informé de la détermination de l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agents fiduciaires, l'OFFT a maintenu sa position quant à la non-reconnaissance de l'équivalence de la formation du requérant le 29 avril 2008. Il a pour le reste indiqué que la limite temporelle contenue dans le règlement devait manifestement reposer sur un motif pertinent.

En date du 8 mai 2008, l'ASR a rejeté la demande d'agrément. Elle a jugé que X._____ ne satisfaisait manifestement pas aux conditions d'agrément arrêtées par la loi dès lors qu'il ne bénéficiait pas d'une des formations requises ; elle n'a ainsi pas procédé à son inscription provisoire au registre des réviseurs comme le prévoit le droit transitoire relatif à la législation sur la surveillance de la révision.

B.
Par mémoire du 9 juin 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 d'expert-réviseur. Au titre de mesures provisionnelles, il a requis son inscription provisoire dans le registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur jusqu'à droit connu sur son agrément définitif. À l'appui de ses conclusions, il fait

valoir que la non-équivalence de sa formation ne saurait être qualifiée de manifeste dès lors que l'autorité inférieure a interrogé l'OFFT ainsi que l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire à ce sujet. Il estime dès lors qu'il aurait dû être agréé à titre provisoire et inscrit au registre des réviseurs. S'agissant de l'agrément définitif, le recourant invoque 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 avance que l'ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev, RS 221.302.3) restreint trop l'application de dite clause de rigueur et conduit, en l'espèce, à une violation de l'interdiction de l'arbitraire. Le recourant fait en outre valoir que la décision souffre d'un défaut de motivation dans la mesure où l'autorité inférieure a dénié le caractère équivalent de sa formation en se fondant sur la seule affirmation de l'OFFT selon laquelle ce n'est pas sans raison que les examens préliminaires pour experts-comptables antérieurs à l'année 1974 n'avaient pas été reconnus comme suffisants par le règlement pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral du 1er décembre 1983. Il estime par ailleurs que son non-agrément constitue une atteinte grave à sa liberté économique ne reposant pas sur une base légale suffisante et qu'il dispose d'un droit acquis à être agréé en qualité d'expert-réviseur. Enfin, il affirme que la décision entreprise est contraire aux principes de la proportionnalité et de l'égalité de traitement.

C.
Invitée à se déterminer sur la requête de mesures provisionnelles par décision incidente du 12 juin 2008, l'autorité inférieure a conclu à son rejet par écritures du 25 juin 2008.

D.
Par décision incidente du 8 juillet 2008, le Tribunal administratif fédéral a rejeté la requête tendant à l'inscription provisoire du recourant au registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur.

E.
Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet dans sa réponse du 18 août 2008.

F.
Par courriers du 29 août 2008, le Tribunal administratif fédéral a invité l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire ainsi que la Chambre fiduciaire, chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux (ci-après : la Chambre fiduciaire) à faire parvenir les règlements des examens préliminaires pour experts-comptables en vigueur en 1966 et en 1974.

G.
En date du 12 septembre 2008, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire a exposé ne pas disposer des règlements en vigueur durant les années 1966 et 1974. Pour le reste, elle a renvoyé à son courrier du 2 avril 2008 adressé à l'autorité inférieure.

H.
Par lettre du 30 septembre 2008, la Chambre fiduciaire a produit les règlements requis. À cet égard, elle a fait valoir que les examens réalisés en 1974 et 1975 ne l'avaient pas été sous l'empire du règlement d'examen de 1974 mais sous celui de 1967. S'agissant du contenu des règlements en cause, elle expose que le règlement de 1957 – ayant régi l'examen du recourant – ne diffère pas de manière significative du règlement d'examen de 1967 quant aux épreuves subies. En ce qui concerne le contenu des examens, elle indique ne pas disposer du guide relatif au règlement de 1957 mais fait valoir que celui relatif au règlement de 1946 démontre qu'il existait déjà dans les années cinquante et soixante une conception claire quant au contenu des épreuves, conception que l'on retrouve dans les guides relatifs aux règlements d'examen de 1967 et 1974. À cet égard, elle précise que déjà en 1966 les examens préliminaires d'experts-comptables présentaient des exigences élevées en matière de comptabilité, d'économie d'entreprise, d'organisation, de révision, de fiscalité et de droit. Elle note ensuite que le déroulement des examens passés sous l'empire du règlement d'examen de 1974 diffère de celui des examens passés antérieurement dans la mesure où les examens écrits sont sensiblement plus long alors que les épreuves orales sont réduites. En conclusion, elle estime que les examens préliminaires d'experts-

comptables de 1966 doivent être considérés comme équivalents à ceux de 1974 à 1986.

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 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (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 à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.
La LSR est entrée en vigueur le 1er septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision 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).

L'art. 4 al. 1 LSR dispose 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. Les autres alinéas de cette disposition déterminent précisément les exigences en matière de formation et de pratique professionnelles. 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.

Le législateur a prévu des dispositions transitoires afin de faciliter l'agrément des personnes physiques et des entreprises fournissant des prestations en matière de révision avant l'entrée en vigueur de la LSR. Ainsi, les personnes physiques et les entreprises de révision qui, dans les quatre mois qui suivent l'entrée en vigueur de la présente 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 en matière de révision prévues 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 al. 1 et 2 OSRev, quiconque présente une demande d'agrément assortie de la preuve du paiement de l'émolument prévu par 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).

3.
En l'espèce, la demande d'agrément du recourant a été reçue par l'ASR le 3 décembre 2007 soit dans le délai de quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la LSR. En application de l'art. 47 al. 2 OSRev, l'autorité de surveillance l'a toutefois rejetée et a refusé de procéder à l'inscription provisoire du recourant au registre des réviseurs au motif que ce dernier ne disposait manifestement pas d'une des formations requises par la législation en matière de surveillance de la révision.

4.
Dans la mesure où l'autorité inférieure a rejeté la demande du recourant au motif qu'il ne satisfaisait manifestement pas aux exigences de formation de la législation sur la surveillance de la révision, il convient à titre liminaire d'examiner si une attestation de réussite à l'examen préliminaire d'experts-comptables de 1966 est suffisante pour satisfaire aux conditions de la LSR.

4.1 À teneur de 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 En vertu de l'al. 2, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles, si elle est : titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ; titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (let. b) ; titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral, et justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c) ; est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoie ou

que l'Etat d'origine accorde la réciprocité (let. d). Selon l'al. 3, le Conseil fédéral peut reconnaître d'autres formations équivalentes et déterminer la durée de la pratique professionnelle requise.

4.2 En l'espèce, le recourant ne dispose d'aucun des diplômes mentionnés à l'art. 4 al. 2 LSR. Cela étant, il a réussi les examens préliminaires pour experts-comptables en 1966. Or, conformément à l'art. 34 al. 1 des dispositions transitoires du premier règlement pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral du 1er décembre 1983 – formation reconnue par la LSR –, les titulaires d'une attestation relative à la réussite des examens préliminaires d'experts-comptables des années 1974 à 1986 peuvent obtenir le brevet fédéral sans avoir à passer un nouvel examen. La personne désirant recevoir le brevet fédéral d'agent fiduciaire sur la base de la disposition transitoire précitée devait déposer, auprès de l'organisation faîtière et à l'attention de l'Office fédéral de l'industrie, des arts et métiers et du travail, une demande correspondante dans un délai d'une année dès l'entrée en vigueur du règlement ou après la réussite de l'examen (al. 2). Ce règlement a été approuvé en date du 1er décembre 1983 par le Département fédéral de l'économie. Interrogé sur les raisons de la limitation de la reconnaissance de l'équivalence des examens préliminaires pour experts-comptables aux années 1974 à 1986, l'OFFT a indiqué que cette limitation devait manifestement reposer sur un motif pertinent. Pourtant, également invitée par l'autorité inférieure, à se déterminer sur les raisons de cette limitation temporelle, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire a indiqué que, selon ses membres, toutes les attestations de réussite aux examens préliminaires d'experts-comptables devaient être considérées comme équivalentes au brevet fédéral d'agent fiduciaire.

4.3 Il ressort de ce qui précède que la constatation du défaut de formation jugée suffisante par l'autorité inférieure se fonde sur la prise de position de l'OFFT affirmant qu'il ignorait la justification de la limitation temporelle de la reconnaissance de l'équivalence de l'examen préliminaire pour experts-comptables aux années 1974 à 1986 mais s'opposait à une extension de la reconnaissance aux années antérieures dès lors que cela ne saurait être sans raison que dite limitation a été prévue.

Dans ses écritures, le recourant fait valoir que la décision attaquée

souffre d'un défaut de motivation sur ce point. Dans la mesure où l'invocation de la violation du droit d'être entendu et en particulier du droit à obtenir une décision motivée constitue un grief de nature formelle, il convient de l'examiner en premier lieu.

5.

5.1 Aux termes de l'art. 35 PA, même si l'autorité les notifie sous forme de lettre, les décisions écrites sont désignées comme telles, motivées, et indiquent les voies de droit (al. 1). De manière plus générale, la jurisprudence a déduit du droit d'être entendu celui d'obtenir une décision motivée. Il suffit à cet égard que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les arguments invoqués par les parties. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et de traiter les problèmes qui lui paraissent pertinents (ATF 130 II 530 consid. 4.3). Le droit d'être entendu est de nature formelle, de sorte que sa violation entraîne en principe l'annulation de la décision entreprise sans qu'il soit nécessaire de vérifier si, au fond, la décision apparaît justifiée (ATF 127 V 431 consid. 3d/aa et les réf. cit.).

5.2 En l'espèce, l'autorité inférieure a fait valoir que le recourant ne disposait pas d'une des formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR mais a dans le même temps reconnu que l'OFFT était habilité, sur la base des compétences conférées par l'ancienne ordonnance sur la formation professionnelle du 7 novembre 1979 (aOFPr, RO 1979 1712), à entériner des équivalences entre des formations antérieures à l'entrée en vigueur de la LSR et les formations suisses mentionnées à l'art. 4 al. 2 de ladite loi. Se fondant sur le prescrit des dispositions transitoires du règlement pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral du 1er décembre 1983 – lequel limite la possibilité d'obtenir ledit brevet aux titulaires d'une attestation relative à la réussite des examens préliminaires d'experts-comptables des années 1974 à 1986 –, l'OFFT n'a pas admis l'équivalence. Il n'a en revanche pas examiné si cette limitation pouvait constituer une violation du principe de l'égalité de traitement au seul motif que, bien qu'ignorant sa justification, il devait nécessairement avoir une bonne

raison à la limitation prévue par le règlement d'examen en cause. L'autorité inférieure s'est ensuite simplement référée à cette prise de position dans sa décision.

5.3 Il ressort de ce qui précède que l'OFFT, convaincu que la disposition réglementaire en cause reposait nécessairement sur des motifs valables, n'a pas examiné en quoi les examens réussis par le recourant diffèrent de ceux passés en 1974 qui, eux, sont considérés comme équivalents à une formation citée à l'art. 4 al. 2 LSR. Dans sa première prise de position, ledit office a pourtant indiqué qu'il convenait de s'adresser à l'organisme responsable de l'examen, soit l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agents fiduciaires à Zurich. Or, alors que celle-ci a signalé que la limitation temporelle ne reposait sur aucune justification particulière et que ses membres étaient d'avis que toutes les attestations de réussite aux examens préliminaires pour experts-comptables devaient être jugées équivalentes au brevet fédéral d'agent fiduciaire, l'OFFT a maintenu sa position sans développer plus avant son argumentation.

Dans ces circonstances, on ne saurait admettre que dite autorité ait mentionné, même brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision comme l'exige la jurisprudence susmentionnée. Le droit d'être entendu du recourant a ainsi été violé.

6.
La violation du droit d'être entendu constituant un vice formel entraînant la nullité de la décision entreprise, le recours devrait être admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée à l'autorité inférieure afin que l'OFFT statue une nouvelle fois sur la question préjudicielle de la reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant. En effet, comme le relève à juste titre l'autorité inférieure, il appartient - en vertu de l'art. 49 al. 1 aOFPr ainsi que l'art. 34 al. 2 du règlement pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral du 1er décembre 1983 – à l'OFFT et non à cette dernière de déterminer si l'attestation obtenue par le recourant peut être jugée équivalente aux formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR. Nonobstant, par économie de procédure et dans la mesure où ledit office a clairement pris position et ce malgré l'avis de l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agents fiduciaires, la Cour de céans – laquelle constitue également l'autorité de recours pour les décisions rendues en matière de formation professionnelle par l'OFFT -

procédera elle-même, à titre exceptionnel, à l'examen de la question de la reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant, dans les circonstances particulières du cas d'espèce.

7.
Dès lors que l'attestation dont dispose le recourant est reconnue comme équivalente à l'une des formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR, il convient d'examiner si la limitation de la reconnaissance à certaines années ne constitue pas une inégalité de traitement.

7.1 La protection de l'égalité (art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. ATF 129 I 113 consid. 5.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (cf. ATF 127 I 185 consid. 5, ATF 125 I 1 consid. 2b/aa et les réf. cit.).

7.2 En l'espèce, les titulaires d'une attestation de réussite aux examens préliminaires pour experts-comptables des années 1974 à 1986 peuvent être agréés en qualité d'expert-réviseur, sous réserve des autres conditions, alors que, pour les titulaires d'une même attestation obtenue lors d'une année antérieure, l'autorité inférieure estime que leur formation ne peut être jugée équivalente à celles exigées par la LSR. Il convient dès lors d'examiner si cette distinction repose sur des motifs raisonnables.

7.3 À titre liminaire, il sied de relever que durant les années pour lesquelles une équivalence est reconnue, différents règlements furent appliqués. En effet, le règlement d'examen d'expert-comptable du 11 juin 1974, approuvé par le Département fédéral de l'économie le 21 novembre 1974, n'a régi les examens qu'à partir de l'année 1976 (art. 49 al. 1 dudit règlement). Il s'avère par conséquent que les

examens des années 1974 et 1975 furent soumis au précédent règlement soit celui du 16 juin 1967 approuvé par le Département fédéral de l'économie le 6 décembre 1967 et ayant régi les examens préliminaires pour experts-comptables dès 1968. Il résulte de ce qui précède que des personnes ayant obtenu une attestation de réussite à l'examen préliminaire d'experts-comptables de 1974 ou 1975 peuvent être agréées en qualité d'expert-réviseur s'agissant des conditions de formation alors que celles ayant réussi dit examen durant les années précédentes ne le pourraient pas quand bien même les examens en cause furent régis par le même règlement d'examen. Une telle distinction ne repose sur aucun motif raisonnable au regard de la situation à réglementer. De plus, ni l'autorité inférieure ni l'OFFT n'ont été en mesure de démontrer de manière convaincante les raisons d'une telle distinction. Dès lors, force est de constater que la reconnaissance de l'équivalence de la formation des personnes ayant obtenu une attestation de réussite des examens préliminaires pour experts-comptables régis par le règlement de 1967 aux seules années 1974 et 1975 – dans le cadre de l'agrément en qualité d'expert-réviseur – constitue une inégalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst. pour les personnes ayant réussi dits examens durant les années 1968 à 1973.

7.4 S'agissant de l'examen réussi par le recourant, il a été régi par le règlement du 6 juin 1957 approuvé par le Département fédéral de l'économie le 16 septembre 1957, date à laquelle il est entré en force. Il sied par conséquent d'examiner, à lumière des règlements respectifs, en quoi l'attestation du recourant pourrait différer de celles obtenues par les candidats durant les années 1968 à 1975, soit sous l'empire du règlement de 1967.

À cet égard, il convient de noter que les buts des examens sont formulés de manière quasiment identique, qu'ils aient été régis par le règlement de 1957 ou par celui-ci de 1967. En effet, selon l'art. 2 des règlements en cause, l'examen doit permettre de constater si les candidats disposent des aptitudes et des connaissances professionnelles requises pour exercer de façon indépendante la profession d'expert-comptable ; le titre professionnel conféré devant faciliter, pour l'économie privée et publique, le choix de spécialistes compétents et dignes de confiance. S'agissant des conditions d'admission aux examens, elles sont réglées plus ou moins de la même manière aux art. 10 du règlement de 1957 et 11 de celui de

1967, ce dernier étant toutefois un peu plus précis quant à la description des exigences de pratique professionnelle. Concernant l'examen préliminaire proprement dit, chacun des règlements prévoit qu'il est subdivisé en un examen écrit et six examens oraux. En effet, selon l'art. 17 al. 2 du règlement de 1957, l'examen écrit porte sur la comptabilité d'entreprise et dure six heures au plus. Les examens oraux sont divisés en six épreuves de 20 à 40 minutes, soit : Théorie de l'économie d'entreprise ; Organisation, calculation, statistique et budget ; Comptabilité et théorie du bilan ; Technique de la révision ; Connaissances juridiques ; Questions fiscales (art. 17 al. 3 et 4 du règlement de 1957). En vertu de l'art. 20 al. 2 du règlement de 1967, l'examen écrit porte sur plusieurs thèmes de la comptabilité d'entreprise et dure six à sept heures au plus. Quant aux examens oraux, ils comportent également six épreuves de 20 à 40 minutes, soit : Révision ; Comptabilité, théorie du bilan, budget ; Théorie de l'économie d'entreprise et organisation ; Comptabilité d'exploitation, calculation et statistique ; Connaissances juridiques ; Fiscalité. Sur le vu de ce qui précède, il faut admettre que les matières examinées en vertu de chacun des règlements se recoupent dans une très large mesure.

Concernant le contenu des différentes épreuves, il sied de relever que le guide relatif au règlement de 1967 renvoie expressément aux examens écrits réalisés sous l'empire de l'ancien règlement afin que les candidats puissent se faire une idée des sujets de l'épreuve écrite ; il est toutefois précisé que l'éventail de sujets est plus étendu depuis l'adoption du nouveau règlement. Pour les examens oraux, le guide relatif au règlement de 1967 définit de manière détaillée le contenu de chacun d'eux. Dès lors que la Chambre fiduciaire n'a pas été en mesure de faire parvenir le guide relatif au règlement de 1957 et qu'il n'existe pas d'autres moyens envisageables de s'en procurer un exemplaire à l'heure actuelle, il n'est pas possible de procéder à une comparaison de manière précise et d'examiner si le contenu des examens oraux soumis audit règlement correspond grosso modo à celui des examens soumis au règlement de 1967. Nonobstant, il ressort du guide relatif au règlement d'examen du 11 janvier 1946 – ne présentant certes pas le degré d'exhaustivité du guide relatif au règlement d'examen de 1967 mais malgré tout suffisamment précis à cet égard – qu'il existait déjà dans les années cinquante et soixante une conception claire quant au contenu des épreuves. De plus, il faut relever que pour les matières dont le contenu est davantage détaillé,

celui-ci ne se distingue que peu du contenu tel que présenté par le guide relatif au règlement de 1967. Cette constatation s'impose d'autant plus pour les examens régis par le règlement de 1957 dès lors que les matières des épreuves orales s'avèrent quasiment identiques par rapport à celles du règlement de 1967.

Par ailleurs, il sied de rappeler que l'OFFT, pourtant expressément sollicité à ce sujet, n'a pas été en mesure d'exposer les raisons plausibles qui auraient justifié un traitement différencié. Quant à l'Organisation faîtière de l'examen professionnel d'agent fiduciaire et à la Chambre fiduciaire, elles recommandent en définitive que toutes les attestations de réussite aux examens préliminaires d'experts-comptables soient considérées comme équivalentes au brevet fédéral d'agent fiduciaire.

En conséquence, il sied d'admettre que les examens passés sous l'empire du règlement de 1957 ne peuvent avoir différé à ce point de ceux passés en application du règlement de 1967 pour justifier leur équivalence dans un cas et la refuser dans l'autre. Ainsi, force est de constater que la limitation de la reconnaissance de l'équivalence des examens préliminaires d'experts-comptables aux années 1974 à 1986 dans le cadre de l'agrément en qualité d'expert-réviseur ne repose sur aucun motif raisonnable au regard de la situation à réglementer et constitue dès lors une inégalité de traitement contraire à l'art. 8 Cst.

Qui plus est, d'une manière générale, il n'est guère justifiable de ne pas reconnaître l'équivalence d'une formation aboutissant à la même attestation au seul motif de la modification formelle du règlement d'examen. En effet, à cet égard, il sied de constater que toutes les personnes ayant réussi l'examen d'expert-comptable – quelle que soit l'année de l'examen et les modifications intervenues dans les règlements d'examen successifs – sont reconnues sans restrictions comme détentrices du diplôme. Leur formation est ainsi pleinement jugée comme satisfaisant aux conditions posées par la LSR. Aussi, dans la mesure où l'examen final pour experts-comptables ne se distingue des examens préliminaires que par les exigences accrues de pratique professionnelle ainsi que par le travail de diplôme, il est malaisé de saisir les raisons objectives pour lesquelles il n'en serait pas de même pour les personnes au bénéfice d'une attestation de réussite aux examens préliminaires pour experts-comptables. En effet, le titulaire d'un brevet fédéral d'expert-comptable de 1966,

contrairement à la personne disposant d'une attestation de réussite aux examens préliminaires de la même année, peut être agréé au même titre qu'un titulaire d'un brevet de 1974 à 1986. Dès lors, pour cette raison également, la limitation de la reconnaissance de l'équivalence des examens préliminaires d'experts-comptables aux années 1974 à 1986 dans le cadre de l'agrément en qualité d'expert-réviseur constitue une inégalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst. qu'aucun motif raisonnable ne saurait justifier.

7.5 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que la non-reconnaissance de l'équivalence de la formation du recourant dans le cadre de l'agrément en qualité d'expert-réviseur constitue une inégalité de traitement par rapport aux personnes ayant obtenu une attestation de réussite aux examens préliminaires d'experts-comptables durant les années 1974 et 1975, car ne reposant sur aucun motif raisonnable au regard de la situation à réglementer. En conséquence, il sied de constater que le recourant satisfait aux exigences de formation de la LSR. C'est donc à tort que l'autorité inférieure a jugé que celui-ci ne satisfaisait manifestement pas aux conditions d'agrément.

8.
Il résulte des considérants précédents que la décision entreprise viole le droit fédéral (art. 49 PA). Bien fondé, le recours doit en conséquence être admis et la décision attaquée annulée. Cela étant, dans la mesure où l'autorité inférieure ne s'est pas exprimée quant aux autres conditions de l'agrément ni dans dite décision ni dans sa réponse au recours, il n'est pas possible pour l'autorité de céans d'agréer sans autre le recourant en qualité d'expert-réviseur. Il convient dès lors de renvoyer la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle examine si celui-ci satisfait également aux exigences de pratique professionnelle et s'il jouit d'une réputation irréprochable. Dans l'intervalle, celle-ci devra toutefois octroyer un agrément provisoire au recourant et procéder à son inscription au registre de réviseurs conformément à l'art. 47 al. 1 OSRev puisqu'il n'est nullement manifeste au sens de la loi que celui ne satisfait pas aux conditions de la LSR.

9.

9.1 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]). 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).

Le recourant ayant obtenu gain de cause, il y a lieu de lui rembourser l'avance de frais de Fr. 2'000.- perçue le 1er juillet 2008.

9.2 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). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif horaire des avocats est de Fr. 200.- au moins et de Fr. 400.- au plus (art. 10 FITAF).

En l'espèce, la défense du recourant a nécessité les services d'un avocat dûment mandaté par procuration à cet effet et a impliqué un échange d'écritures. En tenant compte du barème précité, une indemnité de Fr. 1'500.-, TVA comprise, est ainsi équitablement allouée au recourant à titre de dépens pour la procédure de recours. Ces dépens sont mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 2 PA).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est admis.

2.
La décision est annulée et la cause est renvoyée à l'Autorité de surveillance en matière de révision afin qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.
L'Autorité de surveillance en matière de révision est astreinte à octroyer un agrément provisoire à X._____ et à procéder à son inscription provisoire au registre des réviseurs.

4.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

5.
L'avance sur les frais présumés de la procédure de Fr. 2'000.- sera restituée au recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

6.
L'Autorité de surveillance en matière de révision est astreinte à verser au recourant une indemnité de Fr. 1'500.- (TVA comprise) à titre de dépens.

7.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. Demande n° 104'360 ; Acte judiciaire)
- au Département fédéral de justice et police (Acte judiciaire)
- à la Chambre fiduciaire (Copie pour information)
- à l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel d'agent fiduciaire (Copie pour information)

L'indication des voies de droit se trouvent 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 : >