Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-3920/2010
{T 0/2}

Arrêt du 9 décembre 2010

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Philippe Weissenberger, Ronald Flury, juges ;
Fabienne Masson, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Maître Jacques Meyer, avocat,
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 20 septembre 2007, X._____ (ci-après : le recourant) a sollicité un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). Il a indiqué se trouver au bénéfice d'une formation en gestion d'entreprise, sciences économiques et sociales équivalente au Master of Arts depuis 2002. Il a fait état de diverses activités supervisées et non supervisées.

Par décision du 1er octobre 2007, l'ASR a, à titre provisoire et à la suite d'un examen sommaire, admis la demande d'agrément ; elle a inscrit le recourant en cette qualité dans le registre des réviseurs.

B.
En date du 6 mai 2010, l'ASR a rejeté la demande d'agrément, retiré l'agrément provisoire et procédé à la radiation de l'inscription dans le registre des réviseurs. Admettant que les exigences quant à la formation et la réputation irréprochable s'avéraient satisfaites, elle a jugé que le recourant n'avait pas apporté la preuve d'une pratique professionnelle sous supervision dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. En outre, elle a nié l'application de la clause de rigueur au cas particulier estimant que l'expérience professionnelle dans les domaines précités acquise jusqu'au 1er septembre 2007 ne se révélait pas suffisante.

C.
Par mémoire du 31 mai 2010, mis à la poste le même jour, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut principalement, sous suite de dépens, à l'admission du recours et à l'annulation de la décision querellée en ce sens que : sa demande d'agrément en qualité de réviseur du 20 septembre 2007 est acceptée ; la décision d'agrément provisoire du 1er octobre 2007 est confirmée et sortira effet jusqu'à l'entrée en force de la décision d'octroi de l'agrément définitif ; l'inscription au registre des réviseurs est maintenue jusqu'à l'agrément définitif. Il conclut subsidiairement au renvoi de la décision à l'autorité inférieure pour qu'elle se prononce dans le sens des considérants.

À l'appui de son recours, le recourant se plaint des exigences – qu'il qualifie de rigides – posées par l'autorité inférieure s'agissant d'apprécier la pratique professionnelle sous supervision ; il estime en particulier justifié de comptabiliser les mandats en sous-traitance d'une semaine par année. En outre, il est de l'avis que l'autorité inférieure s'est trompée en ne tenant pas compte de l'activité exercée entre le 1er septembre 2007 et le 6 mars 2010 dans le cadre de l'application de la clause de rigueur. Il admet que ses tâches de conseiller fiscal auprès d'A._____ SA et de B._____ SA ne sauraient à elles seules tenir lieu de pratique compensatoire non supervisée mais il estime qu'elles apportent néanmoins un atout significatif à un réviseur et peuvent donc être retenues. Il en appelle ensuite au principe de l'égalité de traitement ; il reproche à l'autorité inférieure de subordonner l'application de la clause de rigueur à une pratique professionnelle d'une durée disproportionnée en particulier au regard des exigences posées aux experts-réviseurs. Enfin, il expose les conséquences économiques d'un refus d'agrément.

D.
Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en propose le rejet au terme de sa réponse du 2 août 2010. Elle souligne tout d'abord que le recourant ne conteste pas ne pas disposer d'une pratique supervisée suffisante dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable au sens de l'art. 5 de la loi sur la surveillance de la révision de sorte qu'un agrément en qualité de réviseur ne saurait se voir accordé sur la base de cette disposition. Elle explique ensuite que des mandats en sous-traitance opérés en une semaine ne satisfont pas à l'exigence de supervision puisque le superviseur ne dispose alors pas d'assez de temps pour apprécier correctement le travail du supervisé ainsi que lui donner suffisamment d'instructions utiles et nécessaires à l'amélioration globale de la qualité des prestations fournies. Elle indique au demeurant que la pratique professionnelle acquise au-delà du 31 août 2007 n'est pas prise en compte s'agissant de l'application de la clause de rigueur ; de surcroît, le contraire contreviendrait aux dispositions relatives aux agréments en qualité d'expert-réviseur et de réviseur conditionnant leur octroi à l'existence d'une activité supervisée par une personne agréée. Quant à l'exigence de douze années de pratique professionnelle pour l'application de la clause de rigueur, l'ASR rappelle qu'elle constitue une ligne directrice ; la question de la mise en oeuvre de dite clause fait impérativement l'objet d'un examen dans chaque cas particulier.

En outre, l'autorité inférieure note que la pratique professionnelle requise des experts-réviseurs se monte à bien plus de douze ans et que, de ce fait, aucune violation de l'égalité de traitement n'a été commise. Quant à l'expérience acquise par le recourant auprès d'A._____ SA et de B._____ SA, elle réaffirme que sa prise en compte s'avère exclue ne pouvant être qualifiée de révision comptable ou de comptabilité. Examinant les pièces versées au dossier, elle explique enfin que ces dernières ne suffisent pas à apporter la preuve de la pratique professionnelle dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable.

E.
Par courrier du 8 octobre 2010 touchant diverses affaires pendantes devant le Tribunal administratif fédéral, l'autorité inférieure a informé celui-ci qu'elle ne reconsidérerait pas la décision dont est recours à la suite de deux arrêts dudit Tribunal portant sur l'application de la clause de rigueur, au motif déjà invoqué que le recourant ne dispose pas d'une pratique professionnelle de plusieurs années suffisante en matière de comptabilité et de révision comptable.

F.
Le 24 novembre 2010, le recourant a indiqué être actif dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable sous la supervision de Y._____, expert-réviseur agréé, depuis le 28 janvier 2010. Il a ajouté que cette activité se poursuivrait au cours des prochains mois de sorte que l'exigence posée par l'art. 5 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision s'avérerait satisfaite. Il a produit les pièces correspondantes le 6 décembre 2010.

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 (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 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).

1.3 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 ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR).

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur Internet (art. 15 al. 2 LSR).

S'agissant des conditions d'agrément des réviseurs, l'art. 5 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsque : elle jouit d'une réputation irréprochable (let. a) ; elle a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b) ; elle 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). L'art. 7 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) précise que la pratique professionnelle est considérée comme ayant été acquise sous supervision si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales. Par ailleurs, le régime transitoire prévoit qu'est reconnue comme pratique professionnelle au sens de l'art. 5 LSR celle qui aura été acquise durant une période maximale de deux ans à compter de l'entrée en vigueur de la présente loi sous la supervision de personnes qui satisfont aux exigences de formation prévues à l'art. 4 al. 2 LSR (art. 43 al. 5 LSR).

Au demeurant, l'art. 43 al. 6 LSR habilite 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.

3.
Il n'est en l'espèce pas contesté que le recourant jouit d'une réputation irréprochable et qu'il a achevé l'une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR par renvoi de l'art. 5 al. 1 let. b LSR. Par ailleurs, le recourant a expressément reconnu, dans son mémoire de recours, que la pratique professionnelle supervisée dont il se prévalait alors, de deux mois environ sous la forme de mandats en sous-traitance, n'atteint pas celle exigée à l'art. 5 al. 1 let. c et al. 2 LSR. Point n'est dès lors besoin d'examiner si et dans quelle mesure il faut prendre en considération les mandats de révision d'une semaine par année sous l'angle d'une pratique professionnelle sous supervision au sens de la disposition précitée.

En premier lieu, c'est donc sur l'applicabilité de la clause de rigueur prévue à l'art. 43 al. 6 LSR qu'il convient de se pencher. Dans un second temps, il s'agira d'analyser, si nécessaire, les nouveaux moyens de preuve fournis par le recourant relatifs à sa pratique professionnelle supervisée nouvellement acquise.

4.
Il sied de prime abord de relever que l'art. 43 al. 6 LSR octroie, d'une part, un certain pouvoir d'appréciation à l'ASR (« l'autorité de surveillance peut... ») et, d'autre part, contient des notions juridiques indéterminées (« prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable » et « expérience pratique de plusieurs années »). Cette disposition légale confère ainsi un large pouvoir d'appréciation à l'autorité chargée de l'appliquer, mais celui-ci doit s'exercer dans le cadre légal (cf. RETO SANWALD/MANUS WIDMER, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), in : L'Expert comptable suisse 2008, p. 758 ss, spéc. p. 759). De plus, lorsqu'elle use de son pouvoir d'appréciation, l'ASR se voit, comme toutes les autorités administratives, tenue de respecter les principes généraux du droit, tels que l'interdiction de l'arbitraire, le respect de l'égalité de traitement, de la proportionnalité ainsi que de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5196/2008 du 11 décembre 2008 consid. 4.3 et les réf. cit. ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I : Les fondements généraux, 2e éd., Berne 1994, p. 376 ss et spéc. p. 382 ss).

5.
S'agissant de délimiter, sous l'angle temporel, la pratique professionnelle susceptible de conduire à la reconnaissance d'un cas de rigueur, le recourant ne conteste pas que seule celle acquise pendant et après la formation ayant conduit au titre nécessaire à l'agrément peut se voir prise en compte ; il fait en revanche grief à l'autorité inférieure de n'avoir pas retenu l'expérience accomplie après l'entrée en vigueur de la LSR, le 1er septembre 2007.

Or, dans une jurisprudence récente, le Tribunal administratif fédéral a précisé qu'il se justifiait – contrairement à la pratique de l'autorité inférieure – de comptabiliser l'expérience professionnelle en tant que réviseur acquise non seulement jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi mais également sur la base de l'agrément provisoire (cf. arrêts B-1379/2010 du 30 août 2010 et B-1181/2010 du 8 septembre 2010).

Dans ces conditions, il conviendra d'examiner quelles activités exercées par le recourant depuis le 1er octobre 1997 (date du début de sa formation) jusqu'à ce jour constituent une pratique professionnelle au sens de l'art. 43 al. 6 LSR.

6.
Le recourant reproche en outre à l'autorité inférieure d'avoir violé la loi et le principe de l'égalité de traitement en subordonnant l'application de la clause de rigueur pour les réviseurs à l'exigence d'une pratique professionnelle de douze ans. Il ajoute que, si l'on peut admettre logiquement que la durée de dite pratique ne saurait être inférieure à celle requise pour une pratique supervisée, il convient en revanche de ne pas faire abstraction de la durée requise de pratique sous supervision pour déterminer le minimum de la pratique compensatoire. Notant que, s'agissant de l'application de la clause de rigueur aux experts-réviseurs, l'autorité inférieure a arrêté la durée de la pratique non supervisée au double de celle qui est supervisée, il expose que la transposition de cette proportion aux réviseurs conduit à une pratique non supervisée de respectivement 18 mois et deux ans. Reconnaissant que l'interprétation de notions juridiques indéterminées se pose de cas en cas, il soutient que la durée de deux ans – respectant l'exigence de plusieurs années articulée dans la loi – doit ainsi servir de base avec possibilité d'augmentation pour des motifs propres au cas d'espèce.

Quant à l'autorité inférieure, elle argue que l'exigence d'une pratique non supervisée de douze ans se présente comme une ligne directrice, ajoutant que la question de l'application de la clause de rigueur nécessite un examen dans chaque cas particulier. Rappelant la teneur de l'art. 50 OSRev, l'autorité inférieure précise que la pratique non supervisée exigée des experts-réviseurs s'avère bien plus longue que douze ans puisque ces derniers doivent démontrer une pratique professionnelle de douze ans en juillet 1992 ainsi qu'une pratique dans la comptabilité et la révision comptable sans interruption significative depuis cette date.

6.1 L'art. 43 al. 6 LSR tend à éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens ne bénéficiant pas d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée ; ainsi, l'impétrant doit attester que, en raison d'une longue expérience pratique, il se trouve en mesure d'assurer d'excellentes prestations en matière de révision (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 4.5). Cela étant, pas plus la loi que le message du Conseil fédéral ne contiennent de durée précise sur l'exercice de l'activité professionnelle.

En outre, conformément à l'art. 50 OSRev, les personnes physiques peuvent être agréées au sens de l'art. 43 al. 6 LSR en tant qu'experts-réviseurs ou en tant que réviseurs si elles prouvent : a) qu'elles avaient accompli, au 1er juillet 1992, l'une des formations requises par l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) et qu'elles détenaient l'expérience pratique exigée par cette disposition ; b) qu'elles ont, depuis le 1er juillet 1992, travaillé majoritairement et sans interruption significative dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. Dans cette hypothèse, il n'est pas nécessaire qu'elles attestent d'une pratique professionnelle acquise sous supervision.

6.2 Dans un arrêt du 11 décembre 2008, le Tribunal administratif fédéral a en substance jugé que la réglementation prévue à l'art. 50 OSRev n'était pas assortie d'un caractère exhaustif et que, par conséquent, l'art. 43 al. 6 LSR constituait une norme générale trouvant application dans les cas non compris par l'art. 50 OSRev (B-5196/2008 du 11 décembre 2008 consid. 4.2). Toutefois, plus récemment (B-1379/2010 du 30 août 2010 consid. 7.2), le Tribunal de céans a mis en doute cette argumentation considérant que, au contraire, la teneur de la norme précitée permettrait plutôt de conclure à une concrétisation exhaustive de l'art. 43 al. 6 LSR. Or, si l'on suit ce raisonnement, l'art. 50 OSRev ne se révèle guère compatible sur certains points avec la loi. Il faut ainsi admettre que cette disposition, nonobstant la mention expresse des réviseurs, ne vise en réalité que les experts-réviseurs. Son application à ceux-là impliquerait en effet une pratique professionnelle ininterrompue respectivement de quinze ans (1992-2007) et 27 ans (1980-2007) ce qui outrepasse nettement la pratique professionnelle de longue durée exigée par l'art. 43 al. 6 LSR et, du même coup, limiterait de manière excessive le domaine d'application de la clause de rigueur.

6.3 En tout état de cause, la durée idoine en matière de pratique professionnelle non supervisée pour l'agrément en qualité de réviseur, sur la base de la clause de rigueur, suppose d'être proportionnelle aux exigences de celle requise lors d'un agrément ordinaire. Pour ce dernier, l'art. 5 LSR impose (en plus de la formation et de la réputation irréprochable) une pratique supervisée d'une année seulement. À cet égard, il faut justement garder à l'esprit que la loi exige des experts-réviseurs et des réviseurs des durées de pratique sous supervision

différentes (art. 5 al. 1 let. c LSR [une année pour les réviseurs] et art. 4 al. 2 let. a à c LSR [jusqu'à douze ans pour les experts-réviseurs selon la formation suivie]). En outre, les experts-réviseurs et les réviseurs ne se voient pas confier les mêmes tâches dans l'exécution des révisions (cf. contrôle ordinaire selon les art. 727 et 727b du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO, RS 220] et contrôle restreint selon les art. 727a et 727c CO). Les exigences posées aux experts-réviseurs et aux réviseurs afin de garantir que les prestations en matière de révision soient fournies de manière irréprochable divergent sensiblement les unes des autres. Ce point est à prendre en compte de façon appropriée pour interpréter l'art. 43 al. 6 LSR ainsi que l'exigence d'une pratique professionnelle de plusieurs années. Dans tous les cas, celle-ci s'effectuera sans grande interruption, dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, une majeure partie sous forme de gestion de mandats (travaux de révision internes ou externes) (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1379/2009 du 30 août 2010 consid. 7.3).

6.4 Sur le vu de ce qui précède, il découle que la preuve d'une pratique non supervisée d'une douzaine d'années à laquelle l'autorité inférieure se réfère (pour l'agrément en qualité de réviseur sur la base de la clause de rigueur) ne tient pas suffisamment compte des différences précitées et se présente comme manifestement trop longue.

Au demeurant, le nombre d'années conduisant à l'agrément en qualité de réviseur ne saurait s'évaluer de manière abstraite. Au contraire, la prestation fournie et la qualité de l'expérience pratique du requérant sur une longue période doivent être appréciées dans chaque cas particulier ; de cette manière seulement, il sera possible de déterminer si l'expérience se révèle suffisante. Dans ce contexte, la mention d'un nombre d'années déterminé – de deux ans ainsi que le suggère le recourant – servant de référence à l'appréciation globale de la pratique professionnelle pour être ensuite augmenté au gré des circonstances du cas d'espèce ne présente aucun intérêt.

6.5 Il ressort de l'ensemble de ce qui précède que, s'il est vrai que l'exigence d'une pratique de douze ans pour l'agrément des réviseurs sur la base de la clause de rigueur apparaît comme indiscutablement excessive, le recourant ne saurait toutefois être suivi s'agissant de fixer une durée minimale de deux ans pour ladite pratique.

7.
Il convient d'examiner à ce stade si l'expérience professionnelle du recourant remplit les exigences posées par la clause de rigueur.

7.1 Reconnaissant dans son recours que la pratique supervisée dont il se prévalait alors – portant sur une période cumulée de deux mois – ne satisfait pas à l'exigence de durée posée par l'art. 5 al. 1 lit. c LSR, le recourant estime toutefois que le caractère de supervision des mandats en sous-traitance mérite d'être retenu quant à l'appréciation de la pratique requise par la clause de rigueur. L'autorité inférieure ne s'oppose en principe pas à la prise en compte ainsi décrite de sorte que cet aspect ne se révèle pas litigieux in casu ; elle maintient en revanche que les conditions de la supervision au sens de la loi ne s'avèrent pas remplies.

L'art. 43 al. 6 LSR ne prévoit pas expressément, dans le cadre de l'appréciation de l'expérience professionnelle, d'accorder un poids plus important à une pratique sous supervision bien qu'insuffisante pour conduire à l'agrément sur la base de l'art. 5 LSR. Cela étant, dans chaque cas particulier, la clause de rigueur se voit appliquée après une évaluation globale des travaux exécutés ainsi que de leur qualité en vue de déterminer si les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable à l'avenir. Une telle appréciation portera sur toutes les caractéristiques des activités en cause – dont la supervision d'une partie d'entre elles fait indubitablement partie – de même que toute forme de surveillance qui ne satisferait pas à l'exigence de supervision au sens de la loi mais susceptible d'influencer la qualité des prestations.

Dans ces conditions, la question de savoir si la pratique acquise par le recourant lors de l'exécution des mandats en sous-traitance remplit l'exigence de supervision peut rester indécise ; en effet, elle doit être comptabilisée lors de l'examen d'un cas de rigueur avec toutes ses spécificités, que le caractère de supervision lui soit formellement reconnu ou non.

7.2 S'agissant de la pratique professionnelle acquise au cours de ses études, le recourant a considéré, lors de la procédure devant l'autorité inférieure, qu'elle correspondait à un temps complet. Au stade du recours, il précise n'avoir pas pensé à faire enregistrer ses heures d'activité ni le volume des travaux exécutés, ce qui eût constitué une

incongruité à l'égard de son père. Il estime en outre que si neuf mois d'activité supervisée de révision et de comptabilité comptent pour une année de pratique, une activité de 52 mois à 50 % ne saurait être réduite à 26 mois de pratique et que, pour respecter la même proportion, elle doit être prise en considération pour près de 35 mois.

Aux yeux de l'autorité inférieure, une activité professionnelle de 50 % accomplie en parallèle aux études constitue déjà une charge de travail importante et prolonge généralement le temps d'étude. Elle renvoie à l'attestation de l'Université de E._____ faisant état d'une inscription à plein temps au sein de la Faculté (...). Elle expose en outre que les études universitaires impliquent que de nombreux cours soient correctement suivis et exigent de nombreuses heures de préparation. Pour ces motifs, elle a donc retenu une pratique professionnelle de 26 mois au plus (soit 52 mois du 1er octobre 1997 au 31 janvier 2002 à 50 %).

7.2.1 À la lecture du dossier, il ressort que la pratique acquise par le recourant auprès de la Fiduciaire C._____ du 1er septembre 1996 au 31 janvier 2002 ne figure que sur le formulaire de l'employeur, signé par son père. S'il mentionne que le recourant y était occupé au titre de comptable et réviseur, toute indication précise sur les tâches effectuées fait défaut de sorte que l'on ignore notamment dans quelle mesure les activités ont effectivement porté – et à quel taux – sur les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. Aucune pièce justificative n'y a par ailleurs été jointe. En outre, il y a lieu d'admettre, avec l'autorité inférieure, que les liens tant familiaux que professionnels liant le recourant à D._____ conduisent à relativiser la portée des déclarations de ce dernier pour des raisons évidentes de conflit d'intérêts. Il faut au contraire reconnaître qu'en l'absence de tout moyen de preuve susceptible d'attester expressément un taux d'occupation supérieur, l'admission par l'autorité inférieure d'une activité professionnelle du recourant en parallèle à ses études s'élevant à 50 % d'un temps complet remplissant les conditions posées par la législation sur la surveillance de la révision n'apparaît pas discutable.

7.2.2 De surcroît, l'on comprend mal sur quelle base le recourant entend se prévaloir de 35 mois de pratique et non de 26, correspondant à 52 mois à 50 %. Il se réfère certes à la proportion de trois quarts reconnue par l'ASR pour la pratique acquise sous

supervision lors de l'agrément en qualité de réviseur selon l'art. 5 LSR. Or, il est admis d'une part qu'un tel agrément n'entre pas en ligne de compte in casu puisque précisément l'exigence de la pratique professionnelle sous supervision ne s'avère pas satisfaite. D'autre part, même si une éventuelle supervision de dite pratique constitue, le cas échéant, l'un des éléments à évaluer en vue d'un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR (cf. supra consid. 7.1), il ne se justifierait toutefois pas de lui accorder une valeur supplémentaire en mois ou en semaines, la clause de rigueur ne le prévoyant pas. Quoi qu'il en soit, il sied de constater que la pratique acquise par le recourant auprès de la Fiduciaire C._____ a été annoncée comme non supervisée ; aucun élément au dossier ne mène à une autre appréciation. Dans ces conditions, retenir 35 mois au lieu de 26 ne trouve aucun fondement dans les faits retenus.

7.2.3 Sur le vu de ce qui précède, il appert qu'une prise en compte de la pratique professionnelle – non supervisée – effectuée par le recourant parallèlement à ses études à raison de 50 % d'un temps complet, soit de 26 mois, ne s'avère pas critiquable.

7.3 Le recourant se prévaut en outre, au titre de pratique professionnelle non supervisée, de ses activités de fiscaliste auprès d'A._____ SA du 1er février 2002 au 30 novembre 2003 et de B._____ SA du 1er janvier 2004 au 28 février 2005. Il relève que la lettre de l'art. 43 al. 6 LSR ne définit pas la pratique professionnelle compensatoire, sauf à déclarer qu'elle peut ne pas satisfaire aux exigences légales telles que fixées aux art. 4 al. 4 et 5 al. 2 LSR. Il estime donc qu'une expérience acquise directement dans les domaines de la comptabilité et de la révision proprement dite ne se révèle pas indispensable. Il affirme que son activité fiscale pour des contribuables astreints à tenir des livres est inconcevable sans un travail d'examen et d'analyse des comptes identique à celui d'une révision. Le recourant admet certes qu'une activité de conseiller fiscal ne saurait à elle seule tenir lieu de pratique compensatoire non supervisée ; selon lui, elle apporte néanmoins un atout significatif à un réviseur et peut dès lors être retenue.

L'ASR met en relief que le recourant a exercé dans les sociétés précitées en qualité de fiscaliste et de conseiller fiscal auprès des départements fiscaux ; énumérant en détail les tâches effectuées, elle constate leur nature exclusivement fiscale. Elle expose que les

certificats de travail versés au dossier ne font état d'aucune activité dans le domaine de la comptabilité ou de la révision comptable. Reconnaissant que des notions de comptabilité peuvent s'avérer nécessaires pour une planification fiscale adéquate, elle assure toutefois qu'il s'agit d'une activité totalement différente ; elle ajoute que dans les grandes entreprises de révision comme celles dans lesquelles le recourant a travaillé, les activités de comptabilité, révision, fiscalité et juridiques sont exécutées dans des départements différents. Enfin, elle déclare qu'il ne faut pas perdre de vue que la loi exige clairement une pratique professionnelle dans les deux domaines de la comptabilité et de la révision comptable.

7.3.1 Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser les exigences posées à la pratique professionnelle dans le cadre de l'application de la clause de rigueur (cf. supra consid. 6.3). Ainsi, contrairement aux allégations du recourant – selon lesquelles l'expérience pourrait ne pas avoir été acquise directement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable –, la pratique de longue durée doit précisément s'effectuer sans grande interruption, dans ces deux domaines, une majeure partie sous forme de gestion de mandats. En effet, on voit mal comment un candidat à l'agrément fournirait des prestations irréprochables en matière de révision sur la base d'une expérience portant sur des secteurs différents. En outre, contrairement à l'agrément en vertu de l'art. 5 LSR pour lequel la loi autorise la prise en compte, en partie, d'une pratique qui n'aurait pas été exercée dans les domaines précités ("principalement", cf. art. 5 al. 2 LSR), la pratique professionnelle requise par la clause de rigueur ne saurait porter que sur la comptabilité et la révision comptable.

7.3.2 En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier que les activités du recourant au sein de ces deux sociétés – citées in extenso dans la décision entreprise – étaient toutes de nature fiscale. Le recourant ne prétend d'ailleurs pas que le dossier ferait état de travaux dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable proprement dits. Si la fiscalité présente indéniablement des similitudes avec ces deux domaines et que l'on ne puisse formellement exclure, en fonction du poste occupé par le recourant dans les sociétés en question, qu'il ait procédé à des activités de révision, rien ne permet de prime abord – sans les moyens de preuve correspondants – d'admettre que les prestations seraient identiques uniquement sur la foi du recourant qualifiant le fait de notoire. En effet, des tâches

communes ou une forme de collaboration avec les experts-réviseurs ne permettent pas de conclure ipso facto à l'exercice de prestations dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, sans interruption majeure, notamment sous la forme de gestion de mandats de révision. L'attestation d'un supérieur du recourant au sein du département fiscal de la société A._____ SA confirmant que les activités d'analyse accomplies par le recourant se présentaient de manière plus ou moins identique à celles d'une révision, à l'évidence, ne suffit pas alors que tout autre moyen de preuve fait défaut.

7.3.3 Dès lors, il appert que la pratique acquise par le recourant auprès d'A._____ SA et de B._____ SA en sa qualité de conseiller fiscal, si elle présente sans doute un atout dans sa manière d'aborder les problèmes relatifs à la révision, ne s'avère toutefois pas susceptible d'être prise en compte au titre de pratique professionnelle dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable quant à l'évaluation globale conduisant à l'application de la clause de rigueur.

7.4 Le recourant invoque enfin la pratique acquise depuis le 1er mars 2005 au sein de la Fiduciaire F._____. L'autorité inférieure fait remarquer à ce propos que la preuve d'une activité de révision n'a été apportée qu'à partir de l'année 2009, hormis les deux mandats en sous-traitance ; sans examiner au demeurant plus en détail les prestations fournies, elle constate que le nombre de mois effectués ne suffit pas à l'agrément sur la base de la clause de rigueur.

Eu égard aux exigences posées par l'art. 43 al. 6 LSR au sujet de la pratique professionnelle sans supervision conduisant à l'agrément, force est de concéder avec l'autorité inférieure que les sept rapports de révision pour l'année 2009 produits par le recourant ne suffisent pas sous un angle quantitatif pour déboucher sur un agrément. Nonobstant, il ne ressort pas clairement des pièces versées au dossier si les rapports précités représentent l'ensemble de ceux établis par le recourant ; au contraire, son courrier adressé à l'ASR le 11 février 2010 laisse entendre qu'il ne s'agirait que de quelques exemples de rapports de révision confectionnés par ses soins. En outre, le recourant a indiqué, dans un courrier du 18 septembre 2009, que la Fiduciaire F._____ constitue l'organe de révision pour une trentaine de personnes morales, associations et fondations soumises au contrôle restreint ainsi que pour une dizaine de collectivités

communales ; par ailleurs, il se présente, ainsi que cela ressort de son courriel du 1er décembre 2009, comme le responsable de la division révision et comptabilité de ladite fiduciaire. Ces éléments laissent supposer une activité plus intense que celle attestée. Enfin, l'autorité inférieure a, tout au long de la procédure, fondé son argumentation essentiellement sur le fait que la durée de la pratique dont pouvait se prévaloir le recourant – soit jusqu'au 31 août 2007 – s'avérait insuffisante ; il faut ainsi tenir pour hautement probable que le dossier se trouve privé de certains moyens de preuve, notamment ceux portant sur les activités les plus récentes du recourant dont il y aurait lieu de prendre compte. De surcroît, il appert que la décision entreprise souligne certes que le nombre de rapports produits se révèle insuffisant mais elle ne comprend pour ainsi dire aucune considération en relation avec la qualité des prestations fournies.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, le Tribunal administratif fédéral estime que la question de l'application de l'art. 43 al. 6 LSR, en l'état, n'est pas susceptible d'être définitivement tranchée. Plusieurs éléments essentiels, dont il convient de tenir compte pour l'appréciation du cas de rigueur et qui ont été exposés plus haut, doivent en effet impérativement être éclaircis.

7.5 Dans ces conditions, le recours doit être partiellement admis. Point n'est dès lors besoin d'examiner le grief du recourant ayant trait aux conséquences économiques d'un refus d'agrément.

8.

8.1 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, 4ème éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2058 p. 426 ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2e 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).

Dans ces conditions, il se justifie de renvoyer la cause à l'ASR afin qu'elle complète l'instruction relative à la pratique professionnelle du recourant – jusqu'à ce jour – dans le cadre de l'application de la clause de rigueur, procède à une nouvelle appréciation portant notamment sur la qualité de dite pratique et rende une nouvelle décision.

8.2 La question de l'appréciation de la pratique professionnelle supervisée acquise par le recourant depuis le 28 janvier 2010 ne saurait en principe être exclue de l'objet du litige s'agissant d'une procédure portant sur l'octroi de l'agrément même si le recourant ne s'en prévalait pas dans son mémoire de recours ; ce dernier se limitait en effet essentiellement à la question de l'application de la clause de rigueur (cf. arrêt du Tribunal administratif B-4198/2009 du 26 janvier 2010 consid. 5.1 sur la délimitation de l'objet du litige). En outre, le Tribunal administratif fédéral prend en compte l'évolution des faits jusqu'à sa décision (cf. PATRICK L. KRAUSKOPF/KATRIN EMMENEGGER in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [éd.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich 2009, n° 19 ad art. 54).

Eu égard à l'ensemble des considérants qui précèdent ainsi qu'au fait que l'autorité inférieure ne s'est pour l'heure pas prononcée sur ce point et qu'il convient de tenir compte de son large pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4), l'affaire doit lui être renvoyée également sous cet aspect afin qu'elle se détermine en conséquence dans sa nouvelle décision.

9.
Le Tribunal de céans fait ainsi droit à la conclusion subsidiaire du recourant, mais non à sa conclusion principale. 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).

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]). 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 28 juin 2010 lui est restituée.

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 al. 2 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).

In casu, 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. Aucun décompte n'a été transmis au Tribunal de céans. En tenant compte du barème précité et de l'issue du recours, une indemnité fixée à Fr. 3'500.-, TVA comprise, est 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).

10.
Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2009 du 16 juin 2009).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est partiellement admis. Partant, la décision de l'autorité inférieure est annulée.

2.
L'affaire est renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle prenne une nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.
Il n'est pas perçu de frais de procédure.

4.
L'Autorité de surveillance en matière de révision est astreinte à verser au recourant une indemnité de Fr. 3'500.- (TVA comprise) à titre de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (recommandé ; annexes : pièces en retour) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. 100'368 ; recommandé ; annexe : dossier en retour).

Le président du collège : La greffière :

Jean-Luc Baechler Fabienne Masson

Expédition : 9 décembre 2010