Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-2807/2008
{T 0/2}

Arrêt du 19 août 2008

Composition

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

Parties

X._____,
représenté par Maître Damien Bonvallat, avocat,
11bis, rue Toepffer, 1206 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 29 novembre 2007, X._____ a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).

Par courrier du 30 novembre 2007, l'ASR a relevé que X._____ ne disposait pas d'un des diplômes requis par la législation sur la surveillance de la révision et que, en cas de maintien de sa demande, celle-ci devrait être rejetée. Elle a, en outre, précisé que s'il retirait sa requête, la moitié de l'émolument lui serait restituée.

Par pli recommandé du 20 décembre 2007, le requérant a fait état de sa longue pratique professionnelle dans le domaine de la révision et a maintenu sa demande d'agrément.

L'ASR a confirmé, par courriel du 9 janvier 2008, que le certificat d'employé de commerce « G » du requérant ne constituait pas une formation reconnue par la législation sur la surveillance de la révision de sorte que l'agrément ne pouvait lui être octroyé.

Par écritures du 31 janvier 2008, X._____ a reconnu ne pas disposer d'un des diplômes requis par la loi. Il fait toutefois valoir que le rejet de la demande serait manifestement abusif et violerait ses droits constitutionnels au vu de sa très longue expérience professionnelle. Il invoque en outre les dispositions transitoires de la législation sur la surveillance de la révision permettant à l'ASR de reconnaître une pratique professionnelle ne satisfaisant pas aux conditions légales. Il conclut par conséquent à son agrément en qualité d'expert-réviseur.

En date du 28 mars 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 30 avril 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. À titre préalable, il requiert la constatation du caractère suspensif du recours et, en conséquence, son inscription provisoire au registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur jusqu'à droit connu sur sa demande d'agrément. À l'appui de ses conclusions, il fait valoir 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. Il estime que, dans la mesure où l'ASR a refusé de faire usage du pouvoir d'appréciation conféré par la loi et n'a pas tenu compte de sa longue expérience professionnelle, sa décision s'avère arbitraire. Il indique, en outre, qu'à lumière de la liberté économique garantie au niveau constitutionnel, il ne se justifie pas de ne pas le faire bénéficier de la clause de rigueur prévue par le droit transitoire. À cet égard, il invoque que l'ordonnance fixant les conditions d'application de ladite clause de rigueur ne constitue pas une base légale suffisante pour restreindre sa liberté économique.

C.
Invitée à se déterminer sur l'effet suspensif par décision incidente du 5 mai 2008, l'autorité inférieure a conclu au rejet de la requête dans sa détermination du 19 mai 2008.

D.
Par décision incidente du 26 mai 2008, le Tribunal administratif fédéral a déclaré sans objet la requête tendant à constater le caractère suspensif du recours et a rejeté celle 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 27 juin 2008.

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

Droit :

1.

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

1.2 À teneur des art. 31 et 33 let. e de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi fédérale 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 au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.

La LSR est entrée en vigueur le 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 de l'ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (OSRev, RS 221.302.3), 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 30 novembre 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.
Le recourant – qui ne conteste pas ne pas être au bénéfice d'une formation requise par l'art. 4 al. 2 LSR – fait tout d'abord valoir que l'autorité inférieure aurait dû faire usage du pouvoir d'appréciation que lui confère l'art. 43 al. 6 LSR et l'agréer en qualité d'expert-réviseur au vu de sa longue expérience professionnelle en matière de révision. Il convient dès lors d'examiner si cette disposition habilite l'autorité inférieure à agréer une personne ne bénéficiant pas d'une formation requise par la loi.

4.1 Comme susmentionné (cf. consid. 2), l'art. 43 al. 6 LSR autorise l'autorité de surveillance, pour les cas de rigueur, à reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. À teneur de l'art. 50 OSRev, les personnes physiques peuvent être agréées conformément à l'art. 43 al. 6 LSR en tant qu'experts-réviseurs ou en tant que réviseurs si elles prouvent : qu'elles avaient accompli, au 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 et qu'elles avaient l'expérience pratique requise par cette disposition ; 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. Il n'est pas nécessaire qu'elles attestent d'une pratique professionnelle acquise sous supervision. Il ressort du Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (FF 2004 3745 ss ; ci-après : Message) que, en raison de la nature de cette disposition qui vise à régler des cas exceptionnels, l'autorité de surveillance doit en faire un usage restrictif. L'art. 43 al. 6 LSR doit en particulier éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens

qui ne sont pas au bénéfice d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée. Son application doit être limitée aux personnes au bénéfice d'un diplôme « ou » d'une expérience pratique de plusieurs années (cela vaut également pour les réviseurs), faute de quoi la mise en oeuvre du nouveau droit ne serait alors pas garantie (cf. Message, FF 2004 3867). Les textes allemand et italien ne correspondent pas au texte français puisqu'il est indiqué dans leur version que l'application de l'art. 43 al. 6 LSR doit être limitée aux personnes au bénéfice d'un diplôme « et » d'une expérience pratique de plusieurs années (cf. Message en allemand : « Sie muss auf Personen beschränkt bleiben, die über ein Diplom « und » eine langjährige praktische Erfahrung verfügen [dies gilt auch für zuzulassende Revisorinnen und Revisoren] », BBl 2004 4093 s. et Message en italien : « L'applicazione di tale norma deve essere limitata alle persone che hanno un diploma « e » un'esperienza pratica pluriennale [ciò vale anche per i revisori da abilitare] », FF 2004 3664 s.). Cette disposition n'a pas fait l'objet de discussions lors des délibérations des Chambres fédérales.

4.2 À titre liminaire, il sied de relever que l'art. 43 al. 6 LSR se rapporte expressément à la reconnaissance d'une pratique professionnelle ne satisfaisant pas aux conditions légales et ne fait nullement référence aux exigences légales relatives à la formation. De plus, il ressort clairement du message que cette disposition vise à pallier les difficultés que pourraient rencontrer certains requérants dans la preuve de l'acquisition d'une pratique professionnelle au sens de l'art. 4 al. 4 LSR. En effet, le message signale notamment le cas d'un requérant ayant acquis une expérience professionnelle auprès d'une personne décédée et dont les titres attestant de sa formation professionnelle ne pourraient plus être produits (cf. Message, FF 2004 3867). Il convient ainsi de constater que les versions allemande et italienne du message expriment de manière plus précise l'intention réelle du Conseil fédéral en indiquant que l'application de l'art. 43 al. 6 LSR se limite aux personnes au bénéfice d'un diplôme « et » d'une expérience pratique de plusieurs années (cf. consid. 4.1). Dans ces circonstances, il appert que l'art. 43 al. 6 LSR tend à alléger la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle et non celle concernant la formation. Le Tribunal administratif fédéral a pour le reste déjà eu l'occasion de préciser que des personnes ne disposant pas d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ne pouvaient pas

bénéficier de la clause de rigueur posée par l'art. 43 al. 6 LSR (cf. arrêt du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.3).

4.3 En l'espèce, le recourant fait valoir que l'art. 50 OSRev qui fixe les conditions d'application de l'art. 43 al. 6 LSR est trop restrictif par rapport à la loi dans la mesure où il ne reconnaît des cas de rigueur que lorsque les candidats réviseurs ne sont pas en mesure, pour des raisons pratiques, de démontrer avoir travaillé sous supervision. Le Conseil fédéral aurait ainsi trop restreint le pouvoir d'appréciation de l'autorité de surveillance conféré par la loi en limitant l'application de la clause de rigueur aux requérants ne satisfaisant pas aux exigences en matière de pratique professionnelle. Or, comme il a été démontré ci-dessus (cf. consid. 4.2), il s'avère que l'art. 43 al. 6 LSR ne tend précisément à alléger que la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle, non celle concernant la formation. Dans ces circonstances, il appert que, contrairement à ce que prétend le recourant, l'art. 50 OSRev est pleinement conforme aussi bien à la lettre qu'à l'esprit de la loi.

De plus, si le recourant atteste effectivement une longue expérience professionnelle, il n'en demeure pas moins que son certificat de commerce « G » ne constitue pas une formation adéquate et suffisante au sens de l'art. 4 al. 2 LSR.

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

5.
Le recourant invoque également une violation de l'art. 27 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) dans la mesure où l'autorité inférieure ne l'a pas agréé comme expert-réviseur en application de l'art. 43 al. 6 LSR.

5.1 La Constitution fédérale contient une double protection de la liberté économique. Elle garantit, d'une part, la liberté économique individuelle (art. 27 al. 1 Cst.) et en consacre, d'autre part, le principe institutionnel dont elle impose le respect aux cantons et à la Confédération (art. 94 al. 1 Cst.), tout en admettant des dérogations à ce principe si elles sont prévues par la Constitution fédérale ou

fondées sur les droits régaliens des cantons (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, Berne 2006, n° 893).

La liberté économique individuelle garantie par l'art. 27 al. 1 Cst. comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (art. 27 al. 2 Cst). Cette liberté protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 132 I 97 consid. 2.1, ATF 128 I 19 consid. 4c/aa). Elle peut être invoquée tant par les personnes physiques que par les personnes morales (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., n° 898).

La garantie de la liberté économique ne revêt cependant pas un caractère absolu, la Confédération et les cantons peuvent y apporter des dérogations ainsi que des restrictions. Parmi celles-ci, la doctrine et la jurisprudence ont distingué les mesures de police et de politique sociale et les mesures de politique économique. Les premières seraient fondamentalement licites et constitueraient dès lors des restrictions admissibles à la liberté économique, les secondes étant par définition contraires à l'art. 27 Cst. (cf. AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, op. cit., n° 954). Les mesures de police ou de politique sociale, en principe conformes à la liberté économique, doivent tendre à sauvegarder la tranquillité, la sécurité, la santé et la moralité publiques, à préserver d'un danger ou à l'écarter, ou encore à prévenir les atteintes à la bonne foi en affaires par des procédés déloyaux et propres à tromper le public (cf. ATF 125 I 335 consid. 2a). Des restrictions de police au droit d'exercer librement une activité économique peuvent être apportées en vertu de l'art. 95 al. 1 Cst. qui habilite la Confédération à légiférer sur l'exercice des activités lucratives privées. De telles restrictions doivent cependant reposer sur une base légale, être justifiées par un intérêt public prépondérant et, selon le principe de la proportionnalité, se limiter à ce qui est nécessaire à la réalisation des buts d'intérêt public poursuivis (cf. art. 36 Cst. ; ATF 123 I 212 consid. 3a). S'agissant de l'exigence d'une base légale, plus une restriction est importante, plus la base légale doit être claire et précise (JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse, Zurich 2003, n° 9 ad art. 36). De plus, les atteintes graves portées à une liberté constitutionnelle doivent être réglées, pour l'essentiel, de manière claire et non équivoque dans une loi au sens formel (cf. ATF

126 I 112 consid. 3c). Toutefois, lorsqu'une atteinte à une liberté constitutionnelle est constituée par une prescription très particulière, voire secondaire à l'aune du citoyen moyen, ne s'appliquant qu'à un nombre limité de personnes, on ne saurait exiger une base légale trop précise. Il suffit dans ces circonstances que l'atteinte découle d'une clause plus générale contenue dans la loi au sens formel, les modalités concrètes étant arrêtées dans une ordonnance (cf. arrêt du TAF B-1566/2007 du 14 juillet 2008 consid. 2.3.1, arrêt du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.1). Sont prohibées les mesures de politique économique ou de protection d'une profession qui entravent la libre concurrence en vue de favoriser certaines branches professionnelles ou certaines formes d'exploitation (ATF 128 I 3 consid. 3a et 3b, ATF 125 I 209 consid. 10a et les réf. cit.).

5.2 L'activité de fournisseur de prestations en matière de révision est protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. (cf. arrêt du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.1). Aussi, une décision rejetant la demande d'agrément nécessité en vue de la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant. Il convient dès lors d'examiner si cette restriction satisfait aux exigences constitutionnelles décrites au considérant précédent (cf. consid. 5.1).

5.2.1 La LSR vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR). L'obligation d'obtenir un agrément pour les fournisseurs de telles prestations constitue par conséquent une mesure de police tendant à prévenir les atteintes à la bonne foi en affaires. De plus, la Constitution fédérale habilite la Confédération à légiférer sur l'exercice des activités économiques lucratives privées (art. 95 al. 1 Cst.). Une restriction de la liberté économique s'avère donc, en principe, admissible en la matière.

5.2.2 S'agissant de la base légale, l'art. 4 al. 2 LSR – soit une loi au sens formel – définit de manière claire et précise les conditions pour satisfaire aux exigences en matière de formation. Quant à l'art. 43 al. 6 LSR, il ne saurait pallier le défaut de formation au sens de la législation sur la surveillance de la révision (cf. consid. 4). En conséquence, les exigences relatives à la formation d'une personne sollicitant son agrément en qualité d'expert-réviseur disposent d'une base légale suffisante.

5.2.3 La LSR tend à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR). Dans cette optique, le législateur a introduit un système d'agrément. Tous les réviseurs qui effectuent des contrôles exigés par la loi doivent ainsi se soumettre à une procédure d'agrément qui consiste à vérifier s'ils satisfont aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et s'ils jouissent d'une réputation irréprochable (cf. art. 3 s. LSR et Message, FF 2004 3779). Par conséquent, la restriction à la liberté économique prévue par la LSR quant aux exigences en matière de formation vise des buts d'intérêts publics.

5.2.4 Il convient encore d'examiner dans ce contexte si la restriction contenue dans la LSR satisfait au principe de la proportionnalité (art. 36 al. 3 Cst.). Ce principe se compose traditionnellement des règles d'aptitude – qui exige que le moyen choisi soit propre à atteindre le but fixé –, de nécessité – qui impose qu'entre plusieurs moyens adaptés, on choisisse celui qui porte l'atteinte la moins grave aux intérêts privés – et de proportionnalité au sens étroit – qui met en balance les effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et sur le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public – (ATF 130 II 425 consid. 5.2, ATF 128 II 292 consid. 5.1, ATF 125 I 474 consid. 3 et la jurisprudence citée).

La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes en matière de révision et ainsi à assurer une exécution régulière et la qualité des services. Le principe de l'agrément obligatoire, par l'autorité de surveillance, des personnes physiques et des entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision au sens de l'art. 2 let. a LSR vise précisément à garantir que les personnes agréées satisfont à ces exigences. Le non-agrément des requérants ne disposant pas d'une formation jugée suffisante par le législateur contribue à un niveau élevé de qualité des services en matière de révision et accroît la confiance du public (cf. arrêt du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, la mesure en cause est propre à atteindre le but fixé.

D'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou par d'autres experts-réviseurs ne sont pas prévues par la loi et ne paraissent pas adaptées en vue de garantir une exécution

irréprochable des prestations en matière de révision (cf. arrêt du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Les exigences concernant la formation sont dès lors nécessaires dans l'optique du but à atteindre.

Enfin, si le refus d'agréer un requérant en qualité d'expert-réviseur influe indiscutablement sur les activités professionnelles de celui-ci, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession. En effet, tous les réviseurs qui effectuent des contrôles exigés par la loi doivent se soumettre à une procédure d'agrément identique qui consiste à vérifier s'ils satisfont aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et s'ils jouissent d'une réputation irréprochable (art. 3 s. LSR). La loi définit les prestations en matière de révision, il s'agit des vérifications et des attestations qui, en vertu du droit fédéral, doivent être opérées ou délivrées par un expert-réviseur ou un réviseur agréés (art. 2 let. a LSR). Dès lors, les personnes non agréées par l'autorité de surveillance sont habilitées malgré tout à fournir des prestations autres que celles définies par la loi, notamment la révision d'une association de moindre à moyenne importance ou des sociétés employant moins de dix personnes à plein temps qui, au lieu de se passer complètement de la révision (opting out), ont décidé de soumettre leurs comptes annuels à un contrôle autonome ne devant pas expressément satisfaire aux dispositions de la loi (opting down). Les personnes disposant d'une expérience dans le domaine de la révision mais ne bénéficiant pas d'une formation requise par la loi peuvent également exercer leur profession de manière indépendante en qualité de conseil ou pour le compte d'une entreprise agréée, quand bien même, dans cette dernière hypothèse, elles ne sont pas habilitées à signer les rapports de révision en qualité de réviseur responsable au sens de l'art. 6 al. 1 let. c LSR (cf. HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in : RSDA 6/2007, p. 454 s. et les réf. cit.). Par ailleurs, s'agissant des exigences en matière de formation, il sied de relever que la législation idoine met en place une conception libérale permettant aux titulaires de différents diplômes d'accéder à la fonction d'expert-réviseur. Pour compenser les éventuelles lacunes des formations qui ne sont pas spécifiquement axées sur la révision, le projet exige une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (cf. Message, FF 2004 3835). Dans ces circonstances, il faut admettre que les exigences relatives à la formation des fournisseurs de

prestations en matière de révision ne s'avèrent nullement disproportionnées.

5.3 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est de constater que les exigences en matière de formation en vue de l'agrément en qualité d'expert-réviseur satisfont aux exigences posées par l'art. 36 Cst. Il n'y a donc pas en l'espèce de restriction inadmissible de la liberté économique du recourant.

6.
Le recourant fait enfin valoir que la décision entreprise s'avérerait arbitraire au vu de sa longue expérience professionnelle en matière de révision. À cet égard, il estime que l'autorité inférieure devait faire usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'art. 43 al. 6 LSR.

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

En l'espèce, l'autorité inférieure a refusé l'agrément du recourant sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR au motif que cette disposition ne saurait pallier le défaut d'une formation requise par la loi. Comme il a été démontré ci-dessus (cf. consid. 4), cette disposition légale n'habilite pas l'autorité de surveillance à agréer des personnes ne bénéficiant pas d'un diplôme mentionné à l'art. 4 al. 2 LSR. Celle-ci n'était ainsi pas en mesure d'octroyer un agrément au recourant, en faisant usage de son pouvoir d'appréciation, sur la base de cette disposition sans violer la loi.

En conséquence, on ne saurait reprocher à l'ASR de ne pas avoir statué en opportunité. Le grief d'arbitraire est donc mal fondé.

7.
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu de constater que la décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

8.
Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase et 4 FITAF).

En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront prélevés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant.

Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

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

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. Demande n° 101'171 ; Acte judiciaire)
- Département fédéral de justice et police (Acte judiciaire)

Le président du collège : Le greffier :

Jean-Luc Baechler Pascal Richard

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 (voir art. 42 LTF).

Expédition : 22 août 2008