Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-7689/2009
{T 0/2}

Arrêt du 21 juillet 2010

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Philippe Weissenberger, Frank Seethaler, juges,
Sandrine Arn, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Me Bernard Geller,
recourant,

contre

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

Objet

Agrément en qualité de réviseur.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : le requérant ou le recourant) a sollicité en octobre 2008 un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). A l'appui de sa demande, il a notamment produit en date du 7 novembre 2008 une copie de son certificat de capacité d'employé de commerce (CFC).

Par courrier du 11 novembre 2008, l'ASR a informé X._____ qu'il ne disposait pas d'un des diplômes requis par la législation sur la surveillance de la révision et que sa demande devrait, par conséquent, être rejetée. Elle l'a invité à produire d'autres éventuels diplômes au sens de dite législation ou, dans le cas contraire, à retirer sa demande, étant précisé qu'une partie de l'émolument lui serait alors restituée.

Le requérant a communiqué à l'ASR le formulaire dûment signé, daté du 26 novembre 2008, ayant pour objet la confirmation du retrait de sa demande d'agrément.

Par courrier du 9 juin 2009, le requérant a informé l'ASR qu'il annulait le retrait de sa demande d'agrément au motif que les informations fournies par l'autorité dans son courrier du 11 novembre 2008 s'avéraient trompeuses. Il a rapporté avoir constaté que des agréments étaient octroyés à des titulaires d'une licence économique connaissant peu les problèmes comptables. Il a enfin précisé disposer d'une expérience professionnelle de plus de vingt ans dans le domaine de la révision comptable.

A la demande de l'ASR, le requérant a remis sa requête d'agrément en qualité de réviseur dûment signée le 17 juillet 2009. Il a en outre transmis à l'autorité inférieure un livret délivré par la société des jeunes commerçants confirmant le suivi de cours supérieurs pour employés, le formulaire d'inscription aux examens préliminaires de comptables diplômés, une attestation du 25 mars 1991 de l'Ecole Jeuncomm portant sur des cours relatifs à la déclaration d'impôt ainsi qu'une lettre de la société fiduciaire M._____ SA du 16 juin 2009 attestant la supervision de ses travaux de révision effectués pour Y._____ SA. Il a par ailleurs requis l'autorisation de continuer ses travaux de révision pendant un délai de cinq ans, à savoir durant le

temps nécessaire pour obtenir le diplôme fédéral de comptable.

Par courriel du 20 juillet 2009, l'ASR a informé le requérant qu'il ne satisfaisait toujours pas à la condition de la formation requise par la législation et que, par conséquent, un agrément en tant que réviseur ne pouvait lui être octroyé.

Dans le délai prolongé par l'autorité inférieure, le recourant a fait part de ses observations par courriel du 25 septembre 2009 lui indiquant notamment qu'il suivrait la formation aboutissant au brevet fédéral d'agent fiduciaire si elle l'autorisait à poursuivre à titre provisoire son activité de réviseur agréé jusqu'à la fin de ses études.

L'ASR a, par courriel du 26 octobre 2009, attiré l'attention du requérant sur le fait qu'il ne remplissait pas les conditions pour la délivrance d'un agrément provisoire. Cela étant, elle lui a accordé un nouveau délai pour lui indiquer s'il souhaitait maintenir sa demande d'agrément.

Par lettre du 28 octobre 2009, le requérant a, par l'intermédiaire de son conseil, confirmé le maintien de sa demande et a requis l'octroi d'un agrément limité à une durée de quatre ans, subordonné à l'obtention dans ce délai du brevet d'agent fiduciaire.

En date du 13 novembre 2009, l'ASR a rejeté la demande d'agrément. Elle a jugé que le requérant ne satisfaisait pas aux conditions arrêtées par la loi dès lors qu'il ne bénéficiait pas d'une des formations requises.

B.

Par mémoire du 10 décembre 2009, X._____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais et dépens, à son annulation ainsi qu'à l'octroi d'un agrément en qualité de réviseur d'une durée limitée à quatre ans et subordonné à la condition résolutoire qu'il obtienne dans ce délai le brevet fédéral d'agent fiduciaire. À titre subsidiaire, il requiert du Tribunal administratif fédéral l'annulation de la décision entreprise ainsi que le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants du présent recours. À l'appui de ses conclusions, le recourant allègue en substance que la législation sur la surveillance de la révision se révèle

lacunaire dans la mesure où elle ne contient aucune disposition transitoire prévoyant l'octroi d'un délai d'adaptation pour satisfaire aux conditions d'agrément. Il estime qu'en refusant de compléter cette lacune, la décision entreprise viole les principes de la proportionnalité, de l'interdiction de l'arbitraire et de l'égalité de traitement.

Il a en outre sollicité des mesures provisionnelles tendant à son inscription provisoire au registre des réviseurs jusqu'à droit connu sur la présente cause et a requis certaines mesures d'instruction, son audition par le Tribunal de céans ainsi que l'octroi d'un délai convenable pour compléter ses motifs.

C.
Invitée à se prononcer sur la demande de mesures provisionnelles formulée par le recourant, l'ASR en a proposé le rejet dans la détermination du 21 décembre 2009.

Le Tribunal de céans a, par décision incidente du 4 janvier 2010, rejeté la requête de mesures provisionnelles du recourant tendant à son inscription provisoire au registre idoine en qualité de réviseur jusqu'à droit connu sur la demande d'agrément.

D.
Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet dans sa réponse du 25 février 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.

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 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 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).

S'agissant des conditions d'agrément des réviseurs, l'art. 5 al. 1 LSR prévoit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsqu'elle : jouit d'une réputation irréprochable (let. a) ; a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b) ; justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c). Aux termes de l'art. 4 al. 2 LSR, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation si elle est : titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable

(let. a) ; titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling (let. b) ; titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral (let. c) ; titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoie ou que l'État d'origine accorde la réciprocité (let. d). Selon l'art. 4 al. 3 LSR, le Conseil fédéral peut reconnaître d'autres formations équivalentes et déterminer la durée de la pratique professionnelle requise.

3.
Il sied à titre liminaire de s'intéresser aux mesures d'instruction sollicitées par le recourant dans son mémoire, à savoir son audition personnelle par la Cour de céans ainsi que l'octroi d'un délai convenable pour compléter ses motifs lorsque l'autorité inférieure se sera déterminée.

3.1 Compris comme l'un des aspects de la notion générale de procès équitable au sens de l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RO 101) (cf. également art. 6 par. 1 de la Convention du 4 novembre 1950 de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH, RS 0.101), le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment celui pour une partie à un procès de prendre connaissance de toute observation ou pièce soumise au tribunal et de se déterminer à son propos, que celle-ci contienne ou non de nouveaux éléments de fait ou de droit, qu'elle soit ou non concrètement susceptible d'influer sur le jugement à rendre. Il appartient en effet d'abord aux parties, et non au juge, de décider si une prise de position ou une pièce nouvellement versée au dossier contient des éléments déterminants qui appellent des observations de leur part. Elles doivent à cette fin pouvoir s'exprimer dans le cadre de la procédure, ce qui suppose que la possibilité leur soit concrètement offerte de faire entendre leur point de vue. En ce sens, il existe un véritable droit à la réplique qui vaut pour toutes les procédures judiciaires, y compris celles qui ne tombent pas dans le champ d'application de l'art. 6 par. 1 CEDH, l'art. 29 al. 2 Cst. offrant, en la matière, la même protection que la disposition

conventionnelle précitée (ATF 133 I 98 consid. 2.1, arrêt du TF 9C_557/2008 du 3 avril 2009 consid. 3.2).

Les prises de position et les déterminations des autorités déposées dans le cadre d'une procédure pendante devant le Tribunal de céans, sont généralement transmises aux autres parties pour information. Il est possible d'ordonner en relation avec cette communication un second échange d'écritures (cf. art. 57 PA). L'autorité peut toutefois se limiter à communiquer la prise de position à titre d'information sans avis formel de la possibilité de répliquer. La partie est ainsi mise en situation de faire ou non usage de son droit de réplique ; si elle s'en abstient, elle est censée y avoir renoncé après l'écoulement d'un certain délai (ATF 132 I 42 consid. 3.3.3). Si la partie à laquelle la prise de position a été communiquée pour information juge nécessaire de se déterminer, elle doit demander à le faire, respectivement le faire, sans délai. Elle ne peut se borner à invoquer d'entrée de cause son droit à la réplique ; elle doit réagir au moment de la communication de la prise de position car une détermination par voie de réplique n'est admissible que dans la mesure où le contenu de la prise de position la rend nécessaire. Il est en effet exclu de faire valoir dans la réplique des arguments ou griefs qui pouvaient déjà être soulevés dans le recours (ATF 132 I 42 consid. 3.3.4 et les arrêts cités). Enfin, il sied de préciser que l'autorité de recours peut porter une nouvelle écriture à la connaissance d'une partie sans lui fixer de délai même si cette dernière a, dans son mémoire de recours, sollicité de manière anticipée la possibilité de répliquer (ATF 133 I 98 consid. 2.3).

En l'espèce, le Tribunal de céans a, par ordonnance du 22 décembre 2009, transmis au recourant la détermination de l'autorité inférieure du 21 décembre 2009 dans laquelle cette dernière se prononçait au sujet de la requête de mesures provisionnelles tendant à l'inscription provisoire du recourant en qualité de réviseur sur le registre ad hoc. Dans cette écriture, l'autorité inférieure s'exprimait également sur le fond du litige ; elle y étayait son argumentation concernant l'inexistence d'une lacune. Le recourant n'a toutefois pas réagi à cette communication, ni immédiatement ni ultérieurement. Il s'est au surplus abstenu de réagir à la transmission de la réponse de l'autorité inférieure du 25 février 2010. A cet égard, même si le Tribunal de céans n'a pas invité formellement le recourant à répliquer - ce qu'il n'était au demeurant pas obligé de faire (ATF 133 I 98 consid. 2.3) -, ce dernier - assisté d'un avocat - ne pouvait ignorer qu'il était en droit

de prendre position sur ladite réponse, une telle réaction devant toutefois intervenir immédiatement conformément aux règles de la bonne foi (ATF 133 I 98 consid. 2.2). Il appert en outre que l'argumentation développée sur le fond par l'autorité inférieure dans sa réponse du 25 février 2010 correspond en substance à celle rapportée dans sa détermination du 21 décembre 2009 - à laquelle le recourant n'avait déjà pas réagi -. Dans ces circonstances, force est d'admettre que le recourant a renoncé à formuler de plus amples déterminations dans la présente cause. En d'autres termes, il a renoncé à son droit de réplique.

3.2 La procédure de recours se déroule essentiellement de manière écrite ; ni l'art. 57 al. 2 PA, ni l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère un droit inconditionnel à la tenue d'une audience et donc à s'exprimer oralement dans le cadre d'une procédure administrative (ATF 130 II 425 consid. 2.1 ; arrêt du TAF B-1360/2009 du 11 mai 2010 consid. 4.1). Comme il appartient au Tribunal d'établir d'office les faits pertinents (cf. art. 12 PA), celui-ci n'est pas lié par les offres de preuves des parties (cf. art. 33 al. 1 PA) ; il se limite à ce qui lui paraît pertinent. La jurisprudence admet que l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 et les arrêts cités).

En l'espèce, le recourant n'a pas motivé sa requête d'audition, ce qui ne permet pas d'en apprécier l'utilité. Nonobstant, procédant à une appréciation anticipée des preuves à sa disposition, le Tribunal de céans considère qu'il dispose d'éléments pertinents suffisants pour trancher la question litigieuse et est convaincu que l'audition du recourant n'est pas de nature à modifier son appréciation. Il convient dès lors de rejeter la requête de preuve déposée par le recourant.

4.
Sur le fond, X._____ ne conteste pas ne pas être au bénéfice d'une des formations requises par la loi pour être agréé en qualité de réviseur. Il critique en revanche le rejet de sa demande d'agrément provisoire limité à une durée de quatre ans et subordonné à la condition qu'il obtienne dans ce délai le brevet fédéral d'agent fiduciaire. Il allègue en l'occurrence que la LSR souffre d'une lacune

dans la mesure où aucune disposition transitoire ne prévoit de délai d'adaptation pour permettre aux personnes fournissant des prestations en matière de révision de satisfaire aux nouvelles exigences légales, comme c'est le cas dans de nombreuses législations. Il soutient que l'autorité inférieure aurait dû combler cette lacune en lui octroyant un délai transitoire pour s'adapter aux nouvelles conditions, délai durant lequel il resterait au bénéfice d'un agrément provisoire. Il estime ce résultat contraire à la proportionnalité.

4.1 A titre liminaire, il convient de relever que c'est à raison que le recourant ne prétend pas disposer d'une des formations requises pour l'agrément en qualité de réviseur. En effet, parmi les différents documents produits par le recourant, seul le certificat d'employé de commerce délivré le 29 octobre 1965 représente un titre de formation, ce dernier ne constituant toutefois pas une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR (cf. arrêt du TAF B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 3.2). Dans ces conditions, un agrément en qualité de réviseur ne saurait lui être octroyé.

4.2 Il s'agit à ce stade de déterminer si le défaut de disposition transitoire concernant l'octroi d'un agrément provisoire aux personnes fournissant des prestations en matière de révision mais ne disposant pas d'un titre de formation selon l'art. 4 al. 2 LSR au moment de l'entrée en vigueur de la loi constitue une lacune, comme le prétend le recourant, ou si c'est sciemment qu'une telle disposition n'a pas été retenue.

4.3 Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il faut rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort en particulier des travaux préparatoires (interprétation historique). Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (ATF 132 III 226 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4 et réf. cit.; ATAF 2007/48

consid. 6.1 ; cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I : L'Etat, Berne 2006, p. 505 ss ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I : Les fondements généraux, Berne 1994, p. 142 ss).

Par l'interprétation de la loi, il y a lieu d'établir si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivalant alors à un silence qualifié. Si tel n'est pas le cas et qu'il apparaît qu'une réglementation légale se révèle incomplète parce qu'elle ne donne aucune solution (satisfaisante) à une question déterminée, l'interprétation peut conduire à la constatation d'une lacune de la loi (ATAF 2007/48 consid. 6.1 et les réf. cit.).

4.4 Il sied de relever qu'avec le nouveau droit de la révision, le législateur a souhaité améliorer le système de la révision en Suisse afin notamment d'assurer un contrôle des comptes de qualité et de restaurer la confiance dans l'institution de l'organe de révision (Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations [obligation de révision dans le droit des sociétés] et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745 s.). Il a ainsi redéfini à l'art. 4 al. 2 LSR les exigences professionnelles auxquelles doivent répondre les réviseurs. Il a mis en place une conception libérale permettant aux titulaires de différents diplômes d'accéder aux fonctions d'experts-réviseurs et de réviseurs, les éventuelles lacunes des formations non axées spécifiquement sur la révision étant compensées par une pratique professionnelle plus ou moins longue (FF 2004 3835 s. et 3773).

Jusqu'à l'entrée en vigueur de la LSR, des révision s'avéraient - à cause de la formulation vague des aptitudes professionnelles requises des réviseurs (art. 727a CO) et l'absence de système d'agrément par une autorité - encore confiées à des réviseurs non professionnels, avec pour conséquence des résultats qui n'étaient pas à la hauteur des exigences actuelles. Or, une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (FF 2004 3754). En effet, la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans les comptes annuels d'une entreprise repose sur la fiabilité et la crédibilité d'un contrôle

indépendant des comptes ; la tâche de l'organe de révision revêt ainsi une importance capitale en tant qu'élément du cadre juridique qui régit une activité économique (FF 2004 3752). Grâce à un système d'agrément, l'autorité de surveillance étatique est à même de veiller à ce que seuls des professionnels suffisamment qualifiés fournissent des prestations en matière de révision (FF 2004 3746). Pour les exigences en termes de formation et de pratique professionnelle, la loi s'aligne sur les réglementations de l'Union européenne et des États voisins en la matière. Compte tenu de la diversité des formations en Suisse, il se limite toutefois au plus petit dénominateur commun au regard du droit comparé (FF 2004 3773).

Il ressort de ce qui précède que le législateur a sciemment limité le nombre des formations reconnues comme satisfaisant aux exigences de la nouvelle législation. Seules les formations au sens de l'art. 4 al. 2 LSR - moyennant, parfois, qu'elles soient complétées par une expérience professionnelle d'une certaine durée - sont propres à garantir des prestations de qualité en matière de révision ; a contrario, celles qui ne figurent pas sur cette liste ont été considérées comme insuffisantes pour atteindre ce but (ATAF 2008/50 consid. 3.5 ; arrêt TAF B-5811/2008 du 22 janvier 2009 consid. 3.1 et les réf. cit.).

4.5 Cela étant, 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, le législateur a prévu certaines dispositions transitoires.

Il a en particulier introduit un système d'agrément provisoire accordé sur la base d'un examen sommaire. Ainsi, selon l'art. 43 al. 3 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui, dans les quatre mois suivant 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 (cf. ATAF 2010/5 consid. 4).

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 (cf. ATAF 2008/50 consid. 5).

4.6 Le régime transitoire prévu par la LSR n'ayant pas fait l'objet de débats au Parlement, il convient de s'intéresser en particulier au message du Conseil fédéral. Il en ressort que le système d'agrément provisoire introduit par le législateur doit faciliter le passage au nouveau droit quant à la procédure d'agrément. Ainsi, le dépôt d'une demande d'agrément dans le délai de quatre mois qui suivent l'entrée en vigueur de la présente loi permet de bénéficier d'un agrément provisoire et donc de poursuivre son activité en matière de révision. L'ASR peut cependant refuser d'emblée de donner suite aux requêtes qui se révèlent manifestement incomplètes ou qui n'ont aucune chance d'être admises (FF 2004 3866). Le Conseil fédéral précise en outre que ce délai de quatre mois vise à restreindre le régime transitoire du nouveau droit. Les personnes qui présenteront leur requête d'agrément après ce délai ne bénéficieront donc pas d'un agrément provisoire. Elles ne pourront dès lors fournir des prestations en matière de révision au sens de l'art. 2 let. a LSR que si l'autorité de surveillance leur aura accordé l'agrément requis (FF 2004 3866).

Il résulte de ce qui précède que législateur souhaitait, d'une manière générale, limiter le bénéfice du régime transitoire. Il a, à cet égard, clairement exprimé sa volonté d'éviter que ne soient agréées, même à titre provisoire, des personnes ne satisfaisant manifestement pas aux exigences légales. Le législateur a ainsi sciemment renoncé à introduire un système d'agrément qui permettrait aux personnes ne disposant manifestement pas d'un des titres de formation requis d'être agréées provisoirement en qualité de réviseur. A plus forte raison, il n'entendait pas que ces personnes puissent continuer leur activité de révision jusqu'à l'obtention d'un titre de formation suffisant. Un régime transitoire aussi généreux que celui préconisé par le recourant ne s'accorde pas avec le système d'agrément provisoire restrictif mis en place par le législateur.

Il sied en outre de souligner que le système légal ne transige pas en ce qui concerne la condition de formation idoine. En effet, si le législateur a prévu, au moyen de la clause de rigueur introduite à l'art. 43 al. 6 LSR, d'alléger les exigences relatives à la pratique professionnelle, la condition de formation adéquate au sens de la LSR ne souffre quant à elle d'aucune exception. L'examen du message

révèle en particulier qu'une formation déficiente ne peut être compensée par une expérience pratique de plusieurs années (ATAF 2008/50 consid. 5 ; arrêt du TAF B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.1 ; cf. également HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in : RSDA 2007 p. 450 ss, 459). Le Tribunal administratif fédéral a pour le reste déjà eu l'occasion de préciser que le législateur a sciemment renoncé à introduire une clause de rigueur similaire qui habiliterait les personnes ne satisfaisant pas aux exigences de formation d'être agréées en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur (arrêt TAF B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.2).

4.7 Dans ces circonstances, il faut bien admettre, avec l'autorité inférieure, que l'interprétation de la loi ne permet pas de soutenir l'opinion défendue par le recourant. Rien dans les travaux préparatoires n'autorise en particulier à conclure à l'existence d'une lacune. Le fait que les parlementaires n'aient pas prévu d'agrément provisoire pour les gens sans titre de formation au sens de la législation constitue en réalité un silence qualifié. L'ASR n'était par conséquent pas habilitée à délivrer au recourant un quelconque agrément provisoire.

5.

Le recourant allègue également que le rejet de sa demande d'agrément provisoire constitue une atteinte à la liberté économique - garantie par l'art. 27 Cst. - qui ne satisfait pas au principe de la proportionnalité. Il soutient à cet égard que l'argumentation développée par le Tribunal de céans dans un arrêt B-2440/2008 concernant la proportionnalité de l'atteinte à dite liberté ne peut être appliquée au cas d'espèce dans la mesure où il ne s'agit pas d'obtenir un agrément définitif mais un délai pour effectuer la formation requise. A l'appui de son grief, il explique entre autres exercer seul son activité au travers de sa société Z._____ SA - dont il se trouve l'unique administrateur - et précise qu'il perdrait la quasi-totalité de sa clientèle s'il n'était pas agréé en qualité de réviseur.

5.1 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 (ATF 132 I 97 consid. 2.1, ATF 128 I 19 consid. 4c/aa).

Aux termes de l'art. 36 Cst., toute restriction d'un droit fondamental doit être fondée sur une base légale ; les restrictions graves doivent être prévues par une loi ; les cas de danger sérieux, direct et imminent sont réservés (al. 1) ; toute restriction d'un droit fondamental doit être justifiée par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental d'autrui (al. 2) ; toute restriction d'un droit fondamental doit être proportionnée au but visé (al. 3) ; l'essence des droits fondamentaux est inviolable (al. 4).

5.2 L'activité de fournisseur de prestations en matière de révision bénéficie de la garantie constitutionnelle de l'art. 27 Cst. Aussi, une décision rejetant la demande d'agrément indispensable pour offrir de telles prestations porte intrinsèquement atteinte à la liberté économique du recourant. Il convient dès lors d'examiner si cette restriction satisfait aux exigences constitutionnelles posées à l'art. 36 Cst.

5.3 A juste titre, le recourant ne conteste pas que la restriction à cette liberté repose sur une base légale formelle et qu'elle soit justifiée par un intérêt public prépondérant. En effet, l'art. 5 LSR en relation avec l'art. 4 al. 2 LSR fixe de manière claire et précise les conditions à remplir pour bénéficier de l'agrément en qualité de réviseur, en particulier les aptitudes requises en matière de formation. S'agissant de l'intérêt public, la LSR vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision ; dans cette optique, la procédure d'agrément tend à vérifier que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des personnes qualifiées, à savoir celles qui satisfont aux exigences requises en matière de formation ainsi que de pratique professionnelles et qui jouissent d'une réputation irréprochable (arrêt du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.2 et 5.2.3).

5.4 Reste dès lors à examiner si la restriction contenue dans la LSR respecte le 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 125 I 474 consid. 3).

La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes en matière de révision assurant ainsi une exécution régulière et la qualité des services. Le principe de l'agrément obligatoire, par l'autorité de surveillance, a précisément pour objectif de garantir que les personnes agréées satisfassent à ces exigences. Le non-agrément des requérants ne disposant pas d'une formation jugée suffisante par le législateur contribue, par contrecoup, à un niveau élevé de qualité des services en matière de révision et accroît la confiance du public (cf. arrêts du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 et B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé.

Le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de préciser que les exigences concernant la formation se révélaient nécessaires dans l'optique du but à atteindre, d'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance n'étant pas prévues par la loi et ne paraissant pas adaptées en vue de garantir une exécution irréprochable des prestations en matière de révision (cf. arrêt du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4). Contrairement à ce que soutient le recourant, il en va de même quant à un agrément à durée limitée et subordonné à l'obtention dans ce délai d'un titre de formation suffisant. En effet, seule la possession effective d'un diplôme au sens de l'art. 4 al. 2 LSR, consacrant la réussite de l'examen correspondant, est de nature à garantir que le candidat dispose des connaissances indispensables requises, le fait que le recourant ait simplement suivi les cours officiels menant au brevet fédéral de comptable n'étant à cet égard pas suffisant.

Enfin, si le refus d'agréer un requérant en qualité réviseur influe indiscutablement sur les activités professionnelles de celui-ci, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession (arrêt TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4). En effet, le recourant reste habilité à fournir des prestations autres que celles réservées par

la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs (cf. art. 2 let. a LSR), 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). Fort d'une longue expérience dans le domaine de la révision, le recourant peut très bien exercer sa profession de manière indépendante en qualité de conseil ou pour le compte d'une entreprise agréée quand bien même, dans cette dernière hypothèse, il ne serait pas habilité à signer les rapports de révision au titre de réviseur responsable au sens de l'art. 6 al. 1 let. c LSR (cf. WALTER/SANWALD, op. cit., p. 454 s. et les réf. cit. ; arrêt TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4). Enfin, le recourant pourrait tout à fait continuer de fournir des prestations en matière de révision au travers de sa société Z._____ SA à condition qu'il entreprenne quelques changements d'ordre organisationnel et personnel au sein de cette dernière, tels que l'engagement d'un réviseur agréé (arrêt TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Dans ces circonstances, il sied de reconnaître que, compte tenu de l'intérêt public poursuivi par la LSR, l'atteinte portée à la liberté économique du recourant paraît raisonnable. Partant, les exigences posées en matière de formation ne s'avèrent ainsi nullement disproportionnées.

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

6.

Le recourant critique en outre la décision entreprise dans la mesure où elle consacre une inégalité de traitement injustifiée entre les réviseurs établis, forts d'une longue et solide pratique professionnelle mais dépourvus du diplôme requis, et les titulaires d'un diplôme au sens de l'art. 4 al. 2 LSR, tels qu'un diplômé en sciences économiques se targuant d'une pratique professionnelle d'une année seulement. Dans ce contexte, il se plaint également de l'arbitraire de dite décision qui refuse à un praticien - au bénéfice pourtant d'une importante expérience en qualité de réviseur et disposé à effectuer les efforts

importants que représente la formation exigée par la loi - les moyens de se mettre en conformité avec celle-ci.

6.1 La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) 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 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.).

6.2 En l'espèce, l'inégalité de traitement alléguée par le recourant repose sur un critère établi par la loi, à savoir le bénéfice ou non d'un titre de formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR. Ce critère n'apparaît toutefois pas critiquable. En effet, comme déjà évoqué précédemment (cf. consid. 5.4), afin de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR), le législateur a introduit une procédure d'agrément tendant à réserver à des spécialistes la fourniture des prestations en matière de révision. Le fait que les requérants doivent posséder un titre reconnu permet précisément de s'assurer de la qualité des connaissances acquises et garantit, par conséquent, l'exécution régulière de même que la qualité des prestations. Ainsi, une différence de traitement fondée sur ce critère ne se révèle pas injustifiée ni arbitraire.

6.3 Dans ces conditions, les griefs d'inégalité de traitement et d'arbitraire invoqués par le recourant s'avèrent infondés et doivent être intégralement rejetés.

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.

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 sont compensés par l'avance de frais du même montant versée par le recourant le 13 janvier 2010.

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

9.
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 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 (recommandé ; annexes en retour),
- à l'autorité inférieure (n° de réf. no 107'231 ; recommandé ; annexe : dossier en retour).

Le président du collège :	La greffière :
Jean-Luc Baechler	Sandrine Arn

Expédition : 27 juillet 2010