Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-5835/2008/scl

{T 0/2}

Arrêt du 27 janvier 2009

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège), Ronald Flury, Stephan Breitenmoser, juges,
Sandrine Arn, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Etude MHSL Avocats, Me Adrian Holloway, quai Gustave-Ador 2, 1207 Genève,
recourant,

contre

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

Objet

Demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.
Par demande du 20 décembre 2007 complétée par courrier du 22 janvier 2008, X._____ (ci-après : requérant ou recourant) a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). À l'appui de sa requête, il a produit une copie du brevet fédéral d'agent fiduciaire délivré le 25 octobre 2002. Il a, en outre, indiqué disposer d'une pratique professionnelle de 53 mois (1er janvier 2000 au 30 mai 2004) sous la supervision de Y._____ auprès de l'entreprise de révision W._____ SA. Dans le cadre de la pratique non supervisée, il a mentionné être actif dans le domaine de la révision et de la révision comptable depuis 1995, et ce auprès de différents organismes.

Par courriel du 14 janvier 2008, l'ASR a relevé que le requérant ne disposait pas des 72 mois de pratique professionnelle supervisée exigés pour l'obtention de l'agrément sollicité. Par courriel du 4 février 2008, l'ASR a confirmé la teneur de son précédent courriel.

Par pli recommandé du 15 février 2008, le requérant a rappelé avoir travaillé auprès de l'entreprise individuelle Fiduciaire F._____ dirigée par feu T._____, puis auprès de la société V._____ SA sous la direction de S._____. Il a expliqué que ces derniers n'étaient pas titulaires « d'un titre reconnu », raison pour laquelle il n'avait pas comptabilisé ces années comme pratique professionnelle sous supervision, précisant toutefois que des brevets comparables à ceux d'aujourd'hui n'existaient pas autrefois. Quant à sa formation, il a déclaré avoir interrompu sa formation d'agent fiduciaire des années 1994-1996 puis avoir repris ledit cursus et finalement obtenu le brevet correspondant en 2002.

Par courrier du 3 mars 2008, X._____ a, dans l'attente d'une décision finale au sujet de sa demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur, sollicité son inscription dans le registre de l'ASR en qualité de réviseur.

Dans son courriel du 4 mars 2008, l'ASR a considéré, après un examen sommaire, que le requérant ne réalisait manifestement pas les conditions d'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Dans le délai imparti par l'ASR, le requérant a, par courriel du 24 avril 2008 et par pli recommandé du 25 avril 2008, maintenu sa demande.

En date du 11 juillet 2008, l'ASR a rejeté la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur. Elle a jugé que X._____ ne satisfaisait manifestement pas aux conditions d'agrément arrêtées par la loi dès lors qu'il ne bénéficiait pas de la pratique professionnelle requise, que ce soit sous supervision ou non ; elle n'a ainsi pas procédé à son inscription provisoire au registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur comme le prévoit le droit transitoire relatif à la législation sur la surveillance de la révision. Elle a, en revanche, admis la demande d'agrément subsidiaire et inscrit provisoirement celui-ci au registre des réviseurs en qualité de réviseur.

B.
Par mémoire du 12 septembre 2008, X._____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut à son annulation en ce qu'elle rejette sa demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur et à la délivrance du titre d'expert-réviseur. A l'appui de ses conclusions, il fait valoir que l'ASR a constaté de manière inexacte des faits pertinents en omettant de tenir compte de la pratique professionnelle acquise au sein de Fiduciaire F._____ sous la supervision de feu T._____ du 1er février 1998 au 31 décembre 1999 (23 mois). Il considère dès lors qu'il ne bénéficie non pas de 53 mois de pratique professionnelle sous supervision - comme retenu par l'ASR - mais de 76 mois, soit une durée supérieure aux 72 mois requis par l'ASR. Il ajoute que l'ASR a fait preuve de formalisme excessif en considérant qu'il ne pouvait pas bénéficier de l'application des cas de rigueur prévus par la loi. Enfin, il prétend être victime d'une inégalité de traitement dès lors que son statut d'indépendant le pénaliserait par rapport à des confrères salariés au bénéfice d'une formation identique, lesquels disposeraient de la durée requise de pratique professionnelle sous supervision.

C.
Invité à se prononcer sur le recours, l'ASR en a proposé le rejet dans sa réponse datée du 7 novembre 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 du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).

L'acte attaqué constitue une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021).

Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour connaître de la présente affaire.

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

1.4 Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.

La LSR est entrée en vigueur le 1er septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision et vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR).

2.1 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).

2.2 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).

2.3 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. En particulier, la personne physique titulaire du brevet fédéral d'agent fiduciaire doit justifier d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (art. 4 al. 2 let. c LSR). La pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable, dont deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger justifiant de qualifications comparables. La pratique professionnelle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences susmentionnées (art. 4 al. 4 LSR).

2.4 Selon ce dernier alinéa, la pratique professionnelle d'au moins douze ans, soit 144 mois, doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable. L'adverbe « principalement » est une notion juridique indéterminée conférant à l'ASR un large pouvoir d'appréciation dont celle-ci a fait usage en retenant que ledit terme correspond à trois quarts de la durée de la pratique professionnelle requise à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. En conséquence, la pratique professionnelle sous supervision exigée en vertu des dispositions précitées représente 72 mois au moins (144 mois x 3/4 x 2/3).

2.4.1 Selon les dispositions transitoires, est également reconnue comme pratique professionnelle au sens de l'art. 4 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 d'une personne qui satisfait aux exigences posées dans l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) (art. 43 al. 4 LSR). Cette disposition garantit la prise en compte de la pratique professionnelle acquise sous la supervision de personnes qui ne sont pas agréées par l'autorité de surveillance (cf. HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in : RSDA 6/2007, p. 459 ; cf. également le 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, 3866).

2.4.2 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.

3.
En l'espèce, la demande d'agrément d'expert-réviseur du recourant a été déposée le 20 décembre 2007, soit dans le délai de quatre mois suivant l'entrée en vigueur de la LSR.

En application de l'art. 47 al. 2 OSRev, l'autorité inférieure 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 de la pratique professionnelle requise par la législation en matière de surveillance de la révision. Pour l'essentiel, ladite autorité a considéré que la seule pratique pouvant être qualifiée de « professionnelle » était celle qui se rapportait à une formation au sens de l'art. 4 LSR. A cet égard, elle a retenu, in casu, que la formation pertinente, clôturée en 2002 par le diplôme d'agent fiduciaire, a dû commencer au plus tôt à la fin de l'année 1999. Elle a donc estimé que les années de pratique professionnelle antérieures à fin 1999 ne pouvaient pas être comptabilisées. En particulier, s'agissant de l'expérience professionnelle supervisée, elle a considéré que le recourant ne pouvait se prévaloir que des 53 mois de pratique acquise auprès de la société W._____ SA, sous la supervision de Y._____, du 1er janvier 2000 au 30 mai 2004. Par conséquent, elle en a conclu que ce dernier ne pouvait se prévaloir ni des douze ans de pratique professionnelle exigés, ni d'une durée suffisante de pratique professionnelle sous supervision conformément à l'art. 4 al. 2 let. c et al. 4 LSR.

Le recourant, quant à lui, allègue avoir travaillé exclusivement dans le domaine de la révision depuis 1990, soit depuis plus de 18 ans. Il critique à cet égard la position adoptée par l'ASR selon laquelle la pratique antérieure à l'année 1999 ne peut être considérée comme pratique professionnelle au sens de l'art. 4 LSR, que ce soit sous supervision ou non. Il estime, de plus, que l'ASR a constaté de manière inexacte des faits pertinents en omettant de tenir compte de la pratique professionnelle acquise au sein de Fiduciaire F._____ sous la supervision de feu T._____ du 1er février 1998 au 31 décembre 1999 (23 mois). Il a, par ailleurs, précisé avoir suivi une première fois les cours d'agent fiduciaire pendant les années 1994 et 1995, mais avoir échoué aux examens.

Dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que le recourant a obtenu le brevet fédéral d'agent fiduciaire en octobre 2002 et satisfait donc à la condition de formation selon l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Il convient dès lors d'examiner si celui-ci répond aux conditions de pratique professionnelle et de pratique professionnelle sous supervision selon l'art. 4 LSR.

3.1 A teneur de l'art. 4 al. 4 in fine LSR, la pratique professionnelle acquise durant la formation est prise en compte dans la mesure où elle satisfait aux exigences fixées. Le message du Conseil fédéral

mentionne à cet égard expressément les stages pratiques obligatoires (FF 2004 3836). Il apparaît donc, à la lecture de l'art. 4 al. 4 in fine LSR, que la pratique professionnelle peut être prise en compte au plus tôt au début des formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR.

Il est en l'occurrence matériellement justifié de ne pas comptabiliser l'expérience professionnelle acquise avant le commencement d'une desdites formations achevée avec succès. En effet, seul celui qui dispose des connaissances théoriques nécessaires est en mesure de mettre celles-ci en pratique et d'appréhender de manière globale les problèmes et les questions qui se posent (cf. RETO SANWALD/MANUS WIDMER, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), in : L'Expert comptable suisse 2008, p. 758 ss, spéc. 759). Le requérant doit en effet acquérir les connaissances théoriques indispensables au moyen d'une formation reconnue afin de pouvoir les appliquer de manière pertinente dans des cas concrets. Cette exigence est ainsi à même de garantir une certaine qualité de l'expérience professionnelle permettant d'obtenir l'agrément d'expert-réviseur. Aussi, la pratique professionnelle pertinente au sens de l'art. 4 LSR doit, comme le relève l'autorité inférieure, se situer dans un rapport de connexité temporelle étroit, au minimum simultané ou postérieur, avec le commencement de la formation concernée et achevée avec succès.

3.2 En l'espèce, le recourant ne conteste pas que sa formation d'agent fiduciaire, consacrée en 2002 par l'obtention dudit diplôme, a commencé au plus tôt à la fin de l'année 1999.

Il n'est, par conséquent, pas possible in casu de tenir compte de la pratique professionnelle antérieure à fin 1999. Il convient en particulier de préciser que le recourant ne saurait se prévaloir des cours d'agent fiduciaire qu'il aurait suivis durant les années 1994 et 1995 - et notamment de la pratique professionnelle acquise depuis cette date - celui-ci ayant en effet échoué aux examens et n'ayant repris cette formation qu'au plus tôt à la fin de l'année 1999, soit plusieurs années plus tard. Au demeurant, si l'on admettait le contraire, le recourant pourrait alors comptabiliser un nombre considérable d'années d'expérience professionnelle réalisée avant le début de sa formation d'agent fiduciaire achevée avec succès, à savoir plus de 5 années de pratique professionnelle (de 1994 à fin 1999). Le législateur n'a certainement pas voulu ce résultat. Il convient, en effet, de rappeler que la LSR a certes mis en place une conception libérale permettant

aux titulaires de différents diplômes d'accéder à la fonction d'expert-réviseur. Toutefois, pour compenser d'éventuelles lacunes des formations qui ne s'avéreraient pas axées sur la révision, la loi exige une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (FF 2004 3835 s.). Il apparaît donc primordial que la pratique professionnelle censée pallier les lacunes des formations revête une qualité certaine. Or, dite qualité ne saurait être assurée s'il était loisible de comptabiliser une période de formation telle que décrite ci-dessus dans la prise en compte des années d'expérience pratique exigées.

3.3 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il appert que la pratique professionnelle au sens de l'art. 4 LSR - supervisée ou non - dont peut se prévaloir le recourant a débuté, au plus tôt, fin 1999. Ce dernier ne dispose pas dès lors des douze années de pratique professionnelle nécessaires au sens de l'art. 4 al. 2 let. c et al. 4 LSR. Par ailleurs, s'agissant de la pratique professionnelle acquise sous supervision, il ne peut se prévaloir que des 53 mois de pratique qu'il a effectués auprès de la société W._____ SA, sous la supervision de Y._____, du 1er janvier 2002 au 30 mai 2004, soit une durée inférieure à celle requise par lesdites dispositions légales (cf. consid. 2.4). Le recours doit donc être rejeté sur ce point.

4.
Il convient nonobstant d'examiner si le recourant pourrait être agréé en qualité d'expert-réviseur sur la base du droit transitoire.

4.1 Comme susmentionné (cf. consid. 2.4.2), l'art. 43 al. 6 LSR autorise l'autorité de surveillance, pour les cas de rigueur, à reconnaître une pratique professionnelle ne remplissant 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.

4.2 L'art. 43 al. 6 LSR a été concrétisé par le Conseil fédéral à l'art. 50 OSRev. Aux termes de cette disposition réglementaire, les personnes physiques peuvent être agréées conformément à la norme juridique susmentionnée 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 ; 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 (art. 50 al. 1 OSRev). Il n'est pas nécessaire qu'elles attestent d'une pratique professionnelle acquise sous supervision (art. 50 al. 2 OSRev).

L'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (ci-après : ordonnance de 1992) a été abrogée avec l'entrée en vigueur de la LSR et de l'OSRev le 1er septembre 2007. L'art. 1 de l'ordonnance de 1992 déterminait les exigences requises en matière de formation et de pratique professionnelles. L'expérience pratique exigée était de cinq années pour les personnes titulaires d'un diplôme d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou de comptable/contrôleur de gestion (art. 1 al. 1 let. b de l'ordonnance de 1992) ; elle était de douze ans pour les personnes ayant accompli des études universitaires en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou en droit, ainsi que pour les titulaires d'un diplôme d'une école supérieure de cadres pour l'économie et l'administration reconnue par la Confédération (art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance de 1992). L'expérience pratique devait avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision des comptes ; deux tiers au moins de cette expérience devaient avoir été acquis sous la surveillance d'une personne qui remplit les exigences de la présente ordonnance (art. 1 al. 2 de l'ordonnance de 1992).

Le droit transitoire prévoyait à l'art. 5 de l'ordonnance de 1992 que les personnes qui, lors de l'entrée en vigueur de la présente ordonnance, ont achevé une des formations prévues à l'article premier et exercent déjà une activité dans le domaine de révision des comptes sont dispensées de prouver qu'elles ont acquis leur expérience pratique sous la surveillance d'une personne qui remplit les exigences de la présente ordonnance. Elles doivent cependant apporter la preuve de la durée exigée de l'expérience pratique. Cette disposition permettait aux personnes réalisant les conditions précitées d'être qualifiées de réviseurs particulièrement qualifiés sans avoir à prouver la condition relative à la pratique professionnelle sous surveillance requise selon l'art. 1 al. 2 de l'ordonnance de 1992. L'expérience pratique non surveillée devait toutefois déjà être réalisée au 1er juillet 1992.

L'art. 50 OSRev introduit, en tant que cas de rigueur, l'hypothèse évoquée par l'art. 5 de l'ordonnance de 1992 : l'art. 50 OSRev garantit

donc l'agrément des personnes susceptibles d'être considérées comme des réviseurs particulièrement qualifiés à l'entrée en vigueur de l'ordonnance de 1992, alors qu'elles ne disposaient pas de l'expérience pratique sous surveillance nécessaire. Cette disposition concrétise l'art. 43 al. 6 LSR en permettant de suppléer à une pratique professionnelle sous supervision lacunaire ou inexistante par une longue expérience professionnelle.

4.3 Le recourant ne prétend toutefois pas, avec raison, satisfaire aux exigences posées par l'art. 50 OSRev. Il estime en revanche que les cas de rigueur prévus à l'art. 43 al. 6 LSR ne concernent pas uniquement les personnes visées par l'art. 50 OSRev - soit celles comptabilisant déjà plusieurs années d'expérience professionnelle au 1er janvier 1992 (cf. consid. 4.2) -, mais toutes celles incapables de retrouver les titres des personnes qui les supervisaient. Le recourant soutient en l'occurrence que l'ASR a fait preuve de formalisme excessif en refusant de lui appliquer le bénéfice des cas de rigueur de l'art. 43 al. 6 LSR.

4.4 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. SANWALD/WIDMER, op. cit., p. 759). De plus, lorsqu'elle use de son pouvoir d'appréciation, l'ASR est, 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, 2ème éd., Berne 1994, n. 4.3.2.3, p. 376 ss et n. 4.3.3.2, p. 382).

Il convient donc d'examiner si l'autorité inférieure a usé de son pouvoir d'appréciation conformément à la loi.

4.5 L'ASR reconnaît l'existence d'un cas de rigueur sur la base du pouvoir d'appréciation que lui octroie l'art. 43 al. 6 LSR. Elle est cependant liée par le cadre légal de cette norme, et notamment par la

ratio legis de cette disposition dérogatoire (cf. également SANWALD/WIDMER, op. cit., p. 2, ch. 3). De plus, en raison de la nature même de l'art. 43 al. 6 LSR tendant à régler des cas exceptionnels, l'autorité de surveillance doit en faire un usage restrictif (FF 2004 3867 ; cf. également SANWALD/WIDMER, op. cit., p. 759). Cette disposition doit en particulier éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens n'étant pas au bénéfice d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR et d'une pratique professionnelle qualifiée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4.1 et 4.2 et les réf. cit.).

L'art. 43 al. 6 LSR insiste sur la longueur de l'expérience pratique requise (« de plusieurs années »). Il semblerait donc que le législateur n'ait pas souhaité diminuer la durée de l'expérience pratique nécessaire, mais plutôt adoucir la condition liée à la qualité de cette pratique professionnelle, à savoir si celle-ci est acquise sous supervision ou non. En l'espèce, s'agissant d'une disposition légale adoptée récemment, il sied pour en restituer le sens et la portée véritable de se fonder en priorité sur la volonté du souverain (interprétation historique), telle qu'elle ressort notamment du message et des discussions parlementaires (cf. ATF 128 I 288 consid. 2.4, ATF 124 II 372 consid. 6a). Cette norme juridique n'ayant pas fait l'objet de discussions lors des délibérations des Chambres fédérales, il convient ainsi d'accorder une attention toute particulière au message du Conseil fédéral. Il en découle clairement que cette disposition vise à pallier les difficultés rencontrées par 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 (FF 2004 3867). Il s'agit en quelque sorte d'exempter le requérant de la preuve de l'expérience acquise sous supervision garantissant en principe la qualité de dite pratique ; celui-ci doit toutefois établir que, en raison d'une longue expérience pratique, il est malgré tout en mesure d'assurer d'excellentes prestations en matière de révision. Dans ce contexte, il apparaît clairement que le législateur n'entendait pas renoncer à la condition de la durée de la pratique non supervisée minimale exigée par la LSR qui, elle, ne pose en principe pas de difficulté quant à sa preuve.

Par ailleurs, bien qu'il s'agisse d'interpréter une disposition transitoire qui tend à faciliter le passage au nouveau droit, il n'y a aucune raison valable de restreindre en faveur du recourant la durée de la pratique professionnelle exigée ; celle-ci s'élevait en effet déjà à douze ans sous l'empire de l'ancien droit pour les personnes non titulaires du diplôme d'expert-comptable, d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou de comptable/contrôleur de gestion (art. 1 al. 1 et art. 5 de l'ordonnance de 1992 ; cf. consid. 4.2). Le motif de cette disposition transitoire se limite donc bien à dispenser le requérant éventuel de la preuve de l'expérience pratique acquise sous la supervision d'une personne agréée au sens de la LSR (cf. également arrêt du Tribunal administratif fédéral B-390/2008 du 30 avril 2008 consid.3.7).

Ainsi, il appert que l'art. 43 al. 6 LSR, relatif aux cas de rigueur, permet d'agréer en qualité d'expert-réviseur certaines personnes qui ne remplissent certes pas les exigences requises quant à la pratique professionnelle sous supervision mais qui, par une expérience pratique de plusieurs années, s'avèrent en mesure de garantir des prestations soignées en matière de révision. Cela ne change cependant rien au fait que le requérant est tenu d'attester d'une pratique professionnelle d'une durée minimum de douze années en matière de comptabilité et de révision conformément à l'art. 4 al. 2 let. c et al. 4 LSR.

4.6 Sur le vu de ce qui précède, le recourant ne disposant précisément pas des douze années d'expérience professionnelle requises (cf. consid. 3), l'ASR a, par conséquent, à juste titre, refusé d'appliquer à ce dernier le bénéfice de l'art. 43 al. 6 LSR. Partant, l'autorité inférieure n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation.

5.

Le recourant invoque une violation du principe de l'égalité de traitement. Il estime que son statut d'indépendant le pénaliserait par rapport à ses confrères disposant d'une formation identique lesquels, en raison de leur statut de salariés, comptabiliseraient une pratique professionnelle sous supervision de la durée requise par la LSR en vue de l'obtention de l'agrément d'expert-réviseur. Dans cette optique, il invoque le cas de son confrère, Z._____, et soutient être victime d'une inégalité de traitement dans la mesure où l'expérience qu'il a acquise serait identique à celle dudit confrère.

Une décision viole le principe de l'égalité 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.). En outre, il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité à moins qu'une pratique constante de l'autorité soit contraire à la loi et que cette dernière refuse de revenir sur son ancienne pratique illégale (cf. ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2ème éd., Berne 2006, p. 501).

En l'espèce, le recourant se réfère à sa qualité d'indépendant qui le distinguerait de ses collègues salariés, ceux-ci étant en mesure, contrairement à lui, de comptabiliser une plus longue pratique professionnelle supervisée. L'inégalité de traitement alléguée repose en réalité sur un critère établi par la loi, à savoir le bénéfice ou non d'une pratique professionnelle acquise sous la supervision d'un expert-réviseur agréé au sens de l'art. 4 al. 4 LSR. Ce critère n'apparaît toutefois pas critiquable. En effet, il sied de relever que la LSR a pour but de 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 réservant à des spécialistes la fourniture des prestations en matière de révision. Cette procédure d'agrément consiste à vérifier si les requérants jouissent d'une réputation irréprochable et s'ils satisfont aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles (cf. art. 3 s. LSR ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.3). Le fait que les requérants doivent en principe être au bénéfice d'une pratique professionnelle supervisée permet de s'assurer de la qualité de l'expérience professionnelle acquise et garantit, par conséquent, l'exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision. Une différence de traitement fondée sur ce critère n'apparaît donc en soi pas injustifiée. Ce d'autant qu'il est possible, dans des cas exceptionnels - mais non réalisés dans la présente cause -, de déroger à cette exigence d'expérience pratique supervisée (cf. art. 43 al. 6 LSR et art. 50 OSRev ; cf. consid. 4.5). Par

ailleurs, outre l'exigence d'une pratique professionnelle supervisée, il convient nonobstant de rappeler que le recourant ne dispose de toute façon pas des douze années d'expérience professionnelle nécessaires selon l'art. 4 al. 2 let. c et al. 4 LSR ; or, le fait que ce dernier ait le statut d'indépendant ou de salarié ne modifie rien à la constatation qu'il ne satisfait pas à cette condition à laquelle il n'est pas possible de déroger (cf. consid. 4.5). Enfin, s'agissant plus particulièrement de la situation de son collègue Z._____, il se contente d'affirmer vaguement que leur expérience pratique serait identique, sans cependant alléguer de manière substantielle aucun élément circonstancié, précis et concret susceptible de l'établir.

Dans ces conditions, le grief d'inégalité de traitement invoqué par le recourant s'avère infondé et doit être intégralement rejeté.

6.
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.

7.
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° 105'995 ; Acte judiciaire)
- Département fédéral de justice et police (Acte judiciaire)

Le Président du collège : La Greffière :

Jean-Luc Baechler Sandrine Arn

Indication des voies de droit :

Pour autant que la présente décision ne satisfasse pas à la définition de l'art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110], elle peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition : 3 février 2009