Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-1872/2011

Arrêt du 27 février 2012

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Ronald Flury et Francesco Brentani, juges ;
Fabienne Masson, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Maître Jean-Marie Crettaz, avocat,
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.

A.a Par demande datée du 18 décembre 2007, X._____ (ci-après : le recourant) a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). Étant titulaire d'un diplôme étranger, il a indiqué dans sa demande sa volonté de suivre une formation en vue de l'obtention d'un diplôme prouvant ses connaissances du droit suisse conformément aux exigences posées alors par le droit transitoire.

A.b Par décision du 6 février 2008, l'ASR a admis provisoirement la demande d'agrément du recourant. Par courriel du 28 août 2008, elle lui a fixé un délai au 12 septembre 2008 pour lui faire parvenir une copie du diplôme précité à défaut de quoi l'agrément provisoire lui serait retiré.

A.c Le 9 septembre 2008, le recourant a manifesté son intention, non plus de suivre la formation idoine qu'il avait indiquée par erreur, mais de démontrer son activité en Suisse pendant les trois ans ayant précédé sa demande conformément à la possibilité laissée par le droit transitoire.

A.d Par décision du 3 octobre 2008, l'ASR a rejeté la demande d'agrément du recourant ; elle lui a retiré l'agrément provisoire et a radié l'inscription y relative au registre des réviseurs. Elle a jugé qu'il ne réalisait pas les conditions d'agrément pour les personnes physiques disposant d'un diplôme étranger, n'ayant pas obtenu le diplôme prouvant ses connaissances du droit suisse.

A.e Par décision du 20 mai 2009 faisant suite au souhait du recourant de suivre malgré tout la formation requise pour la preuve de ses connaissances du droit suisse (ce que l'autorité inférieure a qualifié de demande en reconsidération), l'ASR a rejeté dite demande ; elle a jugé que le recourant n'avait fourni aucun document suffisamment probant attestant une activité de révision en vertu du droit suisse. Elle a notamment rejeté l'argument selon lequel la formation devait être dispensée en français et non en anglais.

A.f Le recourant a, le 25 juin 2009, recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral, invoquant en particulier une violation de la liberté de la langue ainsi qu'une discrimination du fait de sa langue française.

B.
Par arrêt B-4124/2009 du 5 février 2010, le Tribunal administratif fédéral a partiellement admis le recours, considérant que la reconnaissance par l'ASR d'une seule formation en anglais constituait une violation de la liberté de la langue telle que garantie par la Constitution fédérale et qu'elle ne remplissait pas les conditions justifiant une restriction à ladite liberté. Il a en conséquence jugé que le recourant devait bénéficier de son agrément provisoire jusqu'à ce qu'il puisse suivre une formation reconnue et passer l'examen y afférent, en français.

C.
Par décision du 22 février 2011, l'autorité inférieure a relevé que les dispositions de l'ordonnance sur la surveillance de la révision relatives à la preuve de leurs connaissances du droit suisse pour les titulaires de diplômes étrangers ont été modifiées en ce sens que, depuis le 1er décembre 2010, la preuve des connaissances requises prend uniquement la forme d'une attestation de réussite d'un examen dont l'autorité de surveillance a reconnu le règlement. Elle a ajouté qu'il était désormais possible pour le recourant de passer un examen en français. L'ASR a décidé qu'il se présenterait à la première session d'examen prévue en 2011 par Educaris SA (depuis juillet 2011 : l'Académie de la Chambre Fiduciaire SA, selon l'inscription au registre du commerce ; ci-après : l'Académie) et lui remettrait, dès réception, l'attestation de réussite à cet examen. En cas d'échec à l'examen ou si le recourant ne se présentait pas, l'agrément provisoire en qualité d'expert-réviseur lui serait retiré et l'inscription en cette qualité radiée du registre des réviseurs.

D.
Par écritures du 25 mars 2011, mises à la poste le même jour, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant, sous suite de frais et dépens, à son annulation et à ce qu'il soit autorisé à se présenter à la session d'examen en langue française organisée par l'Académie sur mandat de l'autorité intimée en vue de l'obtention du certificat attestant les connaissances du droit suisse requises, au plus tôt à la session prévue à la fin de l'année 2011, et pour autant qu'il ait pu dans l'intervalle suivre un cours de formation adéquat en langue française ; de plus, il demande à demeurer inscrit dans le registre des réviseurs en qualité d'expert-réviseur jusqu'au terme de cet examen, sous le régime de l'agrément provisoire. À l'appui de son recours, le recourant relève que l'ordonnance sur la surveillance de la révision, prévoyant auparavant la nécessité d'une formation, a été

modifiée, les cours de formation destinés à la préparation de l'examen ayant été supprimés. Il invoque une violation de l'égalité de traitement, plus précisément sous la forme d'une discrimination du fait de sa langue.

E.
Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure en propose le rejet dans la mesure de sa recevabilité au terme de ses remarques responsives du 30 mai 2011. Reconnaissant la modification de l'ordonnance précitée en raison de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral du 5 février 2010, elle explique que donner des cours dans une langue nationale engendrerait des coûts qu'aucune institution n'était prête à supporter ; face à une telle réalité, le Conseil fédéral n'aurait eu d'autre choix que d'adapter son ordonnance et renoncer à imposer une formation. Elle ajoute que le recourant s'avère malvenu de se prévaloir d'un temps insuffisant pour se préparer aux examens et d'un voyage professionnel déjà organisé puisqu'il avait été informé en avril 2010 déjà du fait qu'une formation ne serait plus exigée et qu'il lui appartiendrait dès lors uniquement de se présenter à un examen en français. Sur le grief de discrimination, l'ASR note ne pas voir en quoi celui-ci consisterait. Elle expose ne pas être en mesure d'obliger une société anonyme de droit privé à donner des cours dans toutes les langues nationales. En outre, elle déclare que chaque candidat à l'examen est libre de se préparer comme il le souhaite, le règlement d'examen – approuvé par l'ASR et disponible sur son site internet ainsi que sur celui de l'Académie – comprenant une annexe avec la liste des matières d'examen ainsi que le matériel à consulter pour se préparer.

F.
Dans sa réplique du 20 juillet 2011, le recourant expose en détail les faits ayant conduit à son inscription à la session de décembre 2011 ; il estime en outre que la modification de l'ordonnance sur la surveillance de la révision constitue une manœuvre déloyale et anticonstitutionnelle qui ne saurait lui être opposée.

G.
Invitée à dupliquer, l'autorité inférieure a renoncé, par courrier du 12 août 2011, à toutes observations complémentaires, apportant néanmoins une précision quant aux faits exposés par le recourant.

H.
Par courrier du 17 février 2012, le recourant a transmis un échange de correspondance avec l'Académie.

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

Droit :

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

1.1. À teneur des art. 31 et 33 let. e de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR. Or, l'acte attaqué constitue indéniablement une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

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

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

Le recours est ainsi recevable.

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

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la

surveillance de l'État (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur Internet (art. 15 al. 2 LSR).

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 conditions en matière de formation et de pratique professionnelles. Ainsi, une personne physique titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles énumérées aux let. a, b et c satisfait notamment aux exigences précitées, si elle justifie une pratique professionnelle équivalente à celle qui est requise 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 (art. 4 al. 2 let. d LSR). L'art. 6 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3), dans sa teneur valable jusqu'au 30 novembre 2010, prévoyait que le requérant prouvait qu'il avait les connaissances requises du droit suisse en suivant une formation reconnue par l'autorité de surveillance dont il obtient le diplôme final (RO 2007 3989) ; depuis le 1er décembre 2010, dite norme prescrit que le requérant prouve qu'il a les connaissances requises du droit suisse en produisant l'attestation de réussite d'un examen dont l'autorité de surveillance a reconnu le règlement. En outre, conformément à l'art. 34 OSRev – dont la teneur également modifiée est entrée en vigueur à la même date –, l'autorité de surveillance reconnaît un règlement d'examen lorsque celui-ci comprend l'évaluation des connaissances des dispositions juridiques et administratives suisses nécessaires à la fourniture des prestations en matière de révision prescrites par la loi, et qu'il prévoit que l'examen est proposé dans toutes les langues officielles ; le règlement d'examen peut également prévoir, en sus, la possibilité de passer l'examen en anglais (al. 1 let. a et b). Elle peut édicter d'autres dispositions, notamment concernant le contenu du règlement d'examen (al. 2). Elle peut établir elle-même un règlement d'examen et organiser des sessions d'examen (al. 3).

3.
Dans ses écritures, le recourant critique l'adoption des nouvelles dispositions de l'OSRev qu'il qualifie de tour de passe-passe de la part des autorités pour éviter de suivre les injonctions du Tribunal de céans.

3.1. Compte tenu de l'argumentation développée par le recourant sur la question, il convient de rappeler en premier lieu que le droit positif ne reste pas figé mais qu'il est, par la force des choses, appelé à changer sans cesse pour répondre de manière moderne aux problèmes qu'il doit résoudre ; en effet, la société évolue, les idées se développent, les connaissances techniques progressent et posent de nouvelles questions à régler. De plus, les problèmes apparaissant lors de la mise en œuvre de la législation exigent également des adaptations (cf. BERNHARD PULVER, Le droit transitoire – parent pauvre de la législation?, in : LeGes 2005/3 p. 91 ss). Or, dans aucun autre domaine du droit, les règles applicables ne sont appelées à changer si souvent qu'en matière administrative (cf. FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht, Berne 1986, p. 108). Dans ces conditions, le législateur dispose nécessairement de la faculté, en tout temps, de modifier les dispositions légales ce qui apparaît comme la conséquence logique du principe démocratique (cf. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3e éd., Berne 2009, p. 187 ; ULRICH MEYER/PETER ARNOLD, Intertemporales Recht. Eine Bestandesaufnahme anhand der Rechtsprechung der beiden öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts und des Eidgenössischen Versicherungsgerichts, in : ZSR 124 (2005) I p. 115 ss). Conformément à ce principe, force est de constater que l'OSRev peut en principe se voir modifiée en tout temps.

3.2. Par ailleurs, il sied à ce stade de souligner également que l'art. 41 LSR octroie précisément au Conseil fédéral la compétence d'arrêter les dispositions d'exécution de sorte que l'art. 6 OSRev a été édicté, sans doute possible, par l'autorité habilitée à le faire.

3.3. Quant au point de savoir si le Conseil fédéral aurait – en adoptant la nouvelle teneur de l'art. 6 OSRev – excédé sa compétence, il appert que dite norme sert à préciser l'exigence de preuve des connaissances du droit suisse telle que prévue à l'art. 4 al. 2 let. d LSR ; elle explique par quel moyen le candidat à l'agrément titulaire d'un diplôme étranger peut apporter la preuve requise. Certes, ni 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 (ci-après : le message ; FF 2004 3745 ss) ni les débats parlementaires y relatifs (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2005 N 59-106, BO 2005 E 618-635, BO 2005 N 1257-1265, BO 2005 E 985-993, BO 2005 N 1825-1826) ne donnent expressément d'indications sur le but ou sur la marche à suivre pour prouver des connaissances du droit suisse. Cela étant, il ressort

clairement dudit message que le législateur a opté pour l'abolition de la révision de profane et voulu 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 (cf. FF 2004 3867).

D'une manière générale, les candidats à l'agrément en l'une ou l'autre des qualités précitées doivent donc forcément être titulaires d'un diplôme attestant une formation et les connaissances nécessaires à la garantie de la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR) outre une éventuelle pratique professionnelle d'une certaine durée (art. 4 et 5 LSR). Il ne saurait en aller autrement des prétendants à l'agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur titulaires d'un diplôme étranger ; il s'avère, selon toute logique, indispensable qu'ils disposent également des connaissances du droit suisse suffisantes – qu'ils n'ont en principe pas acquises au cours de la formation ayant conduit au diplôme étranger obtenu – pour leur permettre d'effectuer les révisions selon les dispositions topiques prévues par la législation helvétique. C'est pourquoi il leur appartient d'en fournir la preuve conformément à l'art. 4 al. 2 let. d LSR, l'art. 6 OSRev précisant simplement quel en est le moyen.

Dans ces conditions, il n'apparaît pas – et le recourant ne le prétend pas non plus – que l'art. 6 OSRev en vigueur depuis le 1er décembre 2010, lequel subordonne la preuve des connaissances du droit suisse des candidats à l'agrément titulaires de diplômes étrangers à la réussite d'un examen uniquement, sortirait du cadre prévu par l'art. 4 LSR. Il est d'ailleurs permis de se demander si le nouveau libellé de l'art. 6 OSRev ne respecte en réalité pas davantage l'esprit de la loi ; en effet, à la lecture de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, il appert que seule la preuve de connaissances spécifiques se présente comme un impératif légal et ne peut, par définition, porter que sur des connaissances déjà acquises ; en revanche, l'obtention desdites connaissances ne fait l'objet d'aucune norme au niveau de la LSR. De surcroît, il ne ressort pas, dans le système en vigueur jusqu'au 30 novembre 2010, que les personnes s'estimant suffisamment instruites afin de passer avec succès l'examen requis – disposant déjà des connaissances du droit suisse indispensables rendant la formation, en tout ou partie, superflue – auraient pu se voir dispensées de la formation prescrite. Aussi, l'abandon d'une formation spécifique obligatoire se révèle généralement plutôt favorable aux candidats se trouvant, à l'instar du recourant, au bénéfice d'une longue expérience professionnelle acquise en Suisse avant l'entrée en vigueur de la LSR. À cet égard, celui-ci invoque, à la base de sa demande

d'agrément, une pratique professionnelle en Suisse en matière de révision de plusieurs décennies ; il considère, dans son courrier du 14 octobre 2008, jouir des connaissances suisses lui permettant d'effectuer normalement une activité d'expert-réviseur suisse ; en outre, il se prévaut, dans sa réplique, de la visite assidue des cours de formation continue en droit suisse dispensés par l'Académie. Actuellement, les connaissances requises pour l'examen font l'objet d'un document détaillé comprenant la liste des matières, des sous-matières ainsi que la mention du matériel de préparation, disponible sur le site de l'ASR par renvoi au site de l'Académie (http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau_right.asp?id=31250&domid=1063&sp=F&addlastid=&m1=30481&m2=30489&m3=30749&m4=31250, visité le 16 février 2012) ; de la sorte, chaque candidat à l'agrément – a fortiori le recourant – est à même ainsi d'évaluer ses propres connaissances et de déterminer les domaines dans lesquels il souffre de lacunes pour ensuite cibler son apprentissage en vue de se présenter à l'examen.

3.4. Il découle de ce qui précède que le Conseil fédéral dispose de la compétence de modifier l'art. 6 OSRev en tout temps et qu'il n'a pas excédé le pouvoir conféré par la norme de délégation prévue à l'art. 41 LSR en supprimant l'exigence d'une formation pour les candidats à l'agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur au bénéfice d'un diplôme étranger.

4.
Au demeurant, se pose la question de savoir si les dispositions de l'OSRev entrées en vigueur le 1er décembre 2010 sont applicables au recourant.

Il sied tout d'abord de constater que le législateur n'a pas prévu de dispositions transitoires en la matière. Selon la jurisprudence, pour décider alors quel est le droit applicable en cas de modification de la loi, on applique le principe selon lequel les normes juridiques déterminantes sont celles en vigueur au moment de la réalisation de l'état de fait à réglementer juridiquement ou qui a des conséquences juridiques (cf. ATF 133 III 105 consid. 2, ATF 119 Ib 103 consid. 5, ATF 107 Ib 133 consid. 2a ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2226/2006 du 28 septembre 2007 consid. 3 et les réf. cit.). Par ailleurs, selon les principes généraux, en présence de situations de fait qui débutent avant une modification législative et qui se poursuivent sous le nouveau droit, il faut appliquer ce dernier, à moins que le droit transitoire prévoie une autre règle (cf. ATF 124 III 266 consid. 4e, ATF 123 V 133 consid. 2b,

ATF 122 V 6 consid. 3a, ATF 122 V 405 consid. 3b/aa). S'agissant du cas où une demande d'autorisation est déposée avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes mais examinée alors que celles-ci sont entrées en vigueur, la règle jurisprudentielle constante veut que s'applique le droit en vigueur le jour où l'autorité statue. En effet, la demande d'autorisation vise un comportement, par définition, futur puisqu'il doit être autorisé. L'autorité doit dès lors logiquement appliquer le droit en vigueur au moment où la question de la conformité au droit du comportement ou de la situation en cause se pose : c'est-à-dire le jour où elle statue (cf. ATF 119 Ib 492 consid. 3a, ATF 113 Ib 246 consid. 2a, ATF 112 Ib 26 consid. 2b, ATF 107 Ib 133 consid. 2a).

En l'espèce, il apparaît certes que la situation de fait à réglementer a pris naissance lors du dépôt de la demande d'agrément le 18 décembre 2007, soit bien avant l'entrée en vigueur du nouvel art. 6 OSRev le 1er décembre 2010. Cela étant, ladite situation produit aujourd'hui encore des effets dans la mesure où il s'agit de spécifier le moyen, pour le recourant, d'apporter la preuve de ses connaissances du droit suisse ; or, il est constant que le recourant n'a pas encore accompli les actes propres à le mettre en possession du moyen de preuve idoine. Par ailleurs, l'agrément en qualité d'expert-réviseur requis par le recourant se présente comme une condition préalable indispensable à la fourniture, pour l'avenir, de certaines prestations en matière de révision.

Dans ces circonstances, il convient d'appliquer le droit en vigueur au moment où le Tribunal de céans statue soit, en particulier, l'art. 6 OSRev dans sa version actuelle remontant au 1er décembre 2010 supprimant l'exigence d'une formation.

5.
Se fondant sur l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101), en particulier son al. 2, le recourant reproche à l'autorité inférieure une violation de l'interdiction de la discrimination du fait de sa langue, n'ayant pas pu suivre de formation en langue française.

5.1. L'art. 8 Cst., figurant au chapitre relatif aux droits fondamentaux, consacre, à son al. 1, le principe de l'égalité et dispose que tous les êtres humains sont égaux devant la loi. Il porte à la fois sur le principe d'égalité dans la loi – lequel s'adresse au législateur lui-même, lui interdisant de faire des distinctions qui ne reposent pas sur un motif objectif et pertinent – et sur celui d'égalité devant la loi – c'est-à-dire dans l'application à un

cas concret des dispositions légales (cf. JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, Petit Commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève 2003, n° 7 ad art. 8 et les réf. cit.). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (cf. ATF 137 I 167 consid. 3.5 et les réf. cit., ATF 134 I 23 consid. 9.1, ATF 132 I 157 consid. 4.1, ATF 124 I 297 consid. 3b, ATF 118 Ia 1 consid. 3a).

L'art. 8 al. 2 Cst. prévoit en outre que nul ne doit subir de discrimination du fait notamment de son origine, de sa race, de son sexe, de son âge, de sa langue, de sa situation sociale, de son mode de vie, de ses convictions religieuses, philosophiques ou politiques ni du fait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique. On se trouve en présence d'une discrimination selon la norme constitutionnelle précitée lorsqu'une personne est traitée différemment en raison de son appartenance à un groupe particulier qui, historiquement ou dans la réalité sociale actuelle, souffre d'exclusion ou de dépréciation. La notion de discrimination doit ainsi être comprise comme un traitement inégal comportant un élément de dépréciation, d'avilissement et qui est réservé à une personne en raison de son appartenance à un groupe déterminé qui, dans l'histoire, a fait l'objet de discriminations ou en fait l'objet encore aujourd'hui (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6227/2008 du 16 février 2009 consid. 4.1 ; AUBERT/MAHON, op. cit., n° 14 ad art. 8).

Avant de déterminer, éventuellement, si l'on se trouve en présence d'un cas de discrimination ou d'inégalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst., il convient d'examiner dans un premier temps à qui s'adresse cette disposition.

5.2. À teneur de l'art. 35 al. 2 Cst., quiconque assume une tâche de l'État est tenu de respecter les droits fondamentaux et de contribuer à leur réalisation. Ainsi, dite norme définit les acteurs de la mise en œuvre des droits fondamentaux : puisque ces droits visent en premier lieu la protection des individus contre les abus du pouvoir étatique, les acteurs précités sont forcément, d'une part, l'État en tant qu'il détient et exerce la

puissance publique et, d'autre part, les personnes privées (physiques ou morales) exerçant, par délégation, des tâches étatiques et détenant ainsi une « parcelle » de la puissance publique (cf. AUBERT/MAHON, op. cit., n° 3 et 5 ss ad art. 35 ; GIOVANNI BIAGGINI, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Zurich 2007, n° 5 ad art. 35). A contrario, les personnes privées ne remplissant pas de tâches publiques ne sont, conformément à l'art. 35 al. 2 Cst., pas liées aux droits fondamentaux (cf. arrêt du Tribunal fédéral 5P.97/2006 du 1er juin 2006 consid. 3.2 et la réf. cit.). Il en découle que le principe de l'égalité de même que celui de l'interdiction des discriminations, en tant que droits fondamentaux, ne s'adressent qu'à l'État et aux personnes privées exerçant une tâche publique ; ils n'ont en principe, à l'exception du droit à un salaire égal entre hommes et femmes prévu expressément à l'art. 8 al. 3 Cst., pas d'effet horizontal direct (cf. AUBERT/MAHON, op. cit., n° 17 ad art. 8 ; BIAGGINI, op. cit., n° 8 ad art. 8). Dans les rapports avec les justiciables prévaut au contraire l'autonomie de la volonté (cf. ETIENNE GRISEL, Égalité, Les garanties de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, 2e éd., Berne 2009, p. 83). En outre, il est certes vrai que l'art. 35 al. 3 Cst. prescrit que les autorités veillent à ce que les droits fondamentaux, dans la mesure où ils s'y prêtent, soient aussi réalisés dans les relations qui lient les particuliers entre eux ; il n'en demeure pas moins que cet alinéa également s'adresse aux autorités étatiques visant, d'une part, le législateur auquel incombe le soin de résoudre le conflit de libertés entre particuliers et, d'autre part, les autorités d'application de la loi, l'administration et le juge tenus à une interprétation des lois conforme à la Constitution, donc respectant et concrétisant les droits fondamentaux. L'effet horizontal contenu dans la disposition idoine ne se présente dès lors que de manière indirecte (cf. AUBERT/MAHON, op. cit., n°12 ad art. 35).

5.2.1. Le recourant se plaint d'être victime de discrimination du fait qu'il ne bénéficie pas de la possibilité de suivre une formation en français alors que les candidats à l'agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur maîtrisant l'anglais disposent d'une formation dans cette langue. En premier lieu, il apparaît que les dispositions légales applicables ne contiennent, depuis le 1er décembre 2010, plus aucune mention d'une formation nécessaire à l'acquisition des connaissances requises du droit suisse. Aussi, on ne saurait voir une quelconque discrimination ou inégalité de traitement du fait de la langue à ce niveau. La seule disposition se référant à la langue est l'art. 34 OSRev précisant uniquement qu'un règlement d'examen sera reconnu lorsqu'il prévoit que l'examen est proposé dans toutes les langues officielles, ledit règlement

pouvant également prévoir, en sus, la possibilité de le passer en anglais. À cet égard, il est constant que le recourant dispose aujourd'hui de la possibilité de passer l'examen en langue française. Dans ces conditions, rien ne permet de reconnaître une éventuelle discrimination ou inégalité de traitement injustifiée dans la formulation des dispositions applicables. Au surplus, il n'apparaît pas que l'autorité inférieure se soit rendue coupable d'un acte de discrimination ou ait violé l'égalité de traitement dans l'application de la norme puisqu'il ne lui appartient plus de mettre sur pied une formation.

5.2.2. Sous cet angle, il sied encore d'apprécier si le recourant peut se prévaloir d'une éventuelle inégalité de traitement de la part de l'Académie, organisatrice de la formation incriminée. Comme cela a été indiqué précédemment (cf. supra consid. 5.2), les droits fondamentaux ne lient pas les particuliers, à moins que ces derniers ne se soient vus confier une tâche publique.

En l'espèce, selon l'inscription au registre du commerce, l'Académie se présente comme une société anonyme de droit privé. En outre, l'on cherche en vain, dans la législation applicable en la matière, une norme de délégation s'agissant de l'organisation de la formation susceptible d'admettre que l'Académie aurait été investie d'une tâche publique. En effet, avec la modification de l'OSRev entrée en vigueur le 1er décembre 2010, l'exigence d'une formation a été supprimée des dispositions topiques – seule restant traitée celle de l'examen. Aussi, l'organisation d'une formation ne constitue pas à ce jour une tâche étatique et a été laissée à la seule liberté des acteurs privés entre lesquels prévaut l'autonomie de la volonté.

En conséquence, force est de reconnaître que l'Académie, à défaut d'être chargée par la loi d'exercer une tâche publique, n'est pas liée au respect des droits fondamentaux tels que prévus notamment à l'art. 8 Cst. Point ne s'avère dès lors besoin d'examiner plus avant si le recourant se trouve réellement victime d'une discrimination ou d'une inégalité de traitement injustifiée.

5.3. Sur le vu de ce qui précède, il appert que le recourant ne peut se prévaloir ni d'un cas de discrimination ni d'une inégalité de traitement en raison de l'absence de formation en français en vue de la préparation à l'examen découlant des art. 6 et 34 OSRev. Partant, le grief se révèle mal fondé.

6.
Quant à une éventuelle violation de la liberté de la langue prévue à l'art. 18 Cst., il sied de constater qu'il s'agit également d'un droit fondamental qui ne lie pas l'Académie en tant que personne morale de droit privé non investie de la puissance publique pour l'organisation de la formation en cause (cf. supra consid. 5.2). Celle-ci s'avère en conséquence libre d'organiser une formation en anglais à l'exclusion de toute autre langue sans se rendre coupable d'une violation de la liberté de la langue à l'endroit du recourant.

7.
Au demeurant et en marge de ces considérations, il appert, à la lecture des pièces versées au dossier, que le recourant se présente comme l'un des fondateurs du cabinet Y._____, (…) disposant de filiales à New York, Dusseldorf, Londres, Madrid et Genève. Par ailleurs, de 1985 à 1987, le recourant a été président de Y._____ New York et de B._____ Singapour. Il ressort également du dossier qu'il a accompli divers voyages en pays anglophones ; il a en effet notamment indiqué dans ses écritures de recours du 25 mars 2011, devoir accomplir du 17 mai au 17 juin 2011 un important voyage professionnel aux États-Unis ; de plus, il se trouvait, par exemple, le 3 septembre 2008, en déplacement professionnel à Londres. À la lumière de ces différents éléments et de l'expérience de la vie, l'on peut raisonnablement mettre en doute l'absence totale de connaissances de la langue anglaise du recourant et en inférer qu'il dispose de connaissances suffisantes, si ce n'est pour se soumettre avec succès à un examen dans cette langue, à tout le moins pour suivre la formation proposée par l'Académie.

8.
Il convient enfin de soupeser si le recourant peut fonder un droit à une formation sur la base de l'arrêt du Tribunal administratif fédéral rendu à son endroit le 5 février 2010 (cf. B-4124/2009), aujourd'hui entré en force, prononçant la restitution de son agrément provisoire ainsi que son inscription au registre des réviseurs jusqu'à ce qu'il puisse suivre une formation reconnue et passer l'examen y afférent, en français. Il est constant que cette jurisprudence se trouve à l'origine de la modification de l'art. 6 OSRev. Dans ce contexte, il est alors permis de se poser la question de savoir si le recourant peut s'en prévaloir, en particulier sous l'angle d'éventuels droits acquis ou du principe de la confiance.

8.1. Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen, à certaines conditions, le droit

d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites et ne trompent pas la confiance qu'il a légitimement placée dans ces dernières. Ce principe lie également le législateur, en particulier s'il a promis dans la loi que celle-ci ne serait pas modifiée ou serait maintenue telle quelle pendant un certain temps, créant ainsi un droit acquis (cf. ATF 128 II 112 consid. 10b/aa et les réf. cit.). Les droits acquis se définissent comme des prétentions de nature patrimoniale de personnes privées à l'encontre de l'État ; ils se distinguent par leur validité juridique particulière (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.4.1 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Bâle/Genève 2010, n. marg. 1008 ; BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n° 1359). Les droits acquis se voient ainsi protégés même contre le changement de loi ; ils ne peuvent en principe plus être modifiés au désavantage de leur titulaire ("Gesetzesbeständigkeit" ; cf. PULVER, op. cit., p. 99 ; Gutachten des Bundesamtes für Justiz, publié in : Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.85 ch. 6).

8.2. En l'espèce, il appert, à la lecture de l'arrêt rendu le 5 février 2010 par le Tribunal de céans (cf. B-4124/2009), que ce dernier ne s'y est pas prononcé sur la validité ou la nécessité de l'exigence d'une formation au sens de celle prévue par l'ancien art. 6 OSRev ; il n'avait d'ailleurs pas à y procéder, ce point n'étant pas compris dans l'objet du litige. La portée de l'arrêt en cause se limitait en effet exclusivement à la question de la langue dans laquelle la formation prévue par l'ordonnance devait être dispensée. Ledit Tribunal s'est ainsi contenté de préciser certaines modalités quant au déroulement de la formation prévue par cette ordonnance ; l'arrêt ne porte en revanche pas sur la formation elle-même.

8.3. Dans ces circonstances, force est de constater que le recourant n'a été mis au bénéfice d'aucune promesse ou assurance précises quant à son droit de participer à une formation. Par voie de conséquence, aucun droit acquis ou prétention fondée sur le principe de la confiance en faveur du recourant ne sauraient en découler.

9.
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.

10.
Si le recourant se trouvait jusqu'à ce jour, au bénéfice de l'effet suspensif du recours, il y lieu, vu l'issue de la procédure, de l'inviter à se présenter à l'examen organisé par l'Académie tendant à apporter la preuve de ses connaissances du droit suisse au sens des art. 4 al. 2 let. d LSR et 6 OSRev, soit à celui du 15 juin 2012 soit – et au plus tard – à celui du 14 décembre 2012. La préparation à cet examen, sous la forme qu'il jugera nécessaire, incombe exclusivement au recourant. Passé ce délai, s'il ne s'est effectivement pas présenté ou s'il échoue à l'examen, l'agrément provisoire en qualité d'expert-réviseur octroyé par décision du 5 mars 2010 lui sera retiré et l'inscription en cette qualité sera radiée du registre des réviseurs.

11.
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 compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

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.
Le recourant est invité à se présenter à l'examen organisé par l'Académie de la Chambre Fiduciaire SA au plus tard en décembre 2012. Passé ce délai, en cas d'échec ou de défaut de participation à l'examen, l'agrément provisoire en qualité d'expert-réviseur dont bénéficie le recourant lui sera retiré et l'inscription correspondante sera radiée du registre des réviseurs.

3.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.-, sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.- dès l'entrée en force du présent arrêt.

4.
Il n'est pas alloué de dépens.

5.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. 105'409 ; acte judiciaire) ;
– au Département fédéral de justice et police (acte judiciaire).

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :	La greffière :
Jean-Luc Baechler	Fabienne Masson

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 fédérale 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : 1er mars 2012