Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-5113/2011

Arrêt du 28 juin 2012

Composition

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

Parties

X._____,
représenté par Maîtres Jean-Luc Chenaux et Françoise Martin, avocats,
recourant,

contre

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

Objet

Demande d'agrément en qualité de réviseur.

Faits :

A.
Par demande datée du 15 février 2010 mais reçue le 10 septembre 2010 par son destinataire, X._____ (ci-après : le requérant ou recourant) a sollicité un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).

B.
Après que le prénommé a complété le dossier accompagnant sa demande, l'ASR lui a, par courrier du 5 avril 2011, communiqué qu'elle disposait de six rapports de révision signés par lui, pour le compte d'Y._____ SA (ci-après : Y._____) relatifs aux comptes 2008 de diverses sociétés alors que ni le requérant ni Y._____ ne disposaient d'un agrément. Mettant en doute le caractère irréprochable de la réputation du requérant, elle a invité ce dernier à se déterminer avant de rendre une décision.

Se prévalant de la notion de réputation irréprochable, du principe de la proportionnalité, de l'existence d'un abus de liberté d'appréciation par l'autorité inférieure ainsi que de sa bonne foi, le requérant a conclu à l'octroi de l'agrément.

C.
Par décision du 15 juillet 2011, l'autorité inférieure a rejeté la demande du requérant tendant à son agrément en qualité de réviseur. Elle a estimé que l'établissement de rapports de révision en l'absence de tout agrément ne permettait pas un pronostic favorable quant à son activité. En outre, elle a souligné la possibilité pour les candidats d'obtenir, à certaines conditions et à la suite d'un examen sommaire par l'ASR, un agrément provisoire afin de continuer à effectuer des travaux de révision durant toute la procédure d'agrément ; or, le requérant n'a déposé sa requête que bien après le délai accordé pour ce faire. Reconnaissant certes que celui-ci avait pris des mesures en vue de régulariser la situation, l'ASR a qualifié les actes commis de graves et déterminants lors de l'appréciation de la réputation irréprochable et de la garantie d'une activité de révision irréprochable non seulement parce qu'ils sont sanctionnés par une disposition pénale mais également parce qu'ils démontrent que le requérant méconnaît les règles régissant sa profession. Elle a déclaré ne pas voir en quoi le principe de la proportionnalité serait violé, l'agrément étant soumis à certaines conditions cumulatives : le non-respect de l'une d'elles entraîne forcément le rejet de la demande d'agrément. Par

ailleurs, l'ASR a précisé que le refus d'agrément ne s'avère pas définitif, le requérant étant libre de déposer une nouvelle demande ultérieurement. Elle a ajouté que, compte tenu des violations constatées, l'on peut présumer que, dans trois ans à compter de l'entrée en vigueur de la décision, l'ASR puisse accueillir favorablement une nouvelle demande d'agrément pour autant que toutes les conditions requises soient satisfaites et qu'aucun élément susceptible de porter atteinte à la réputation du requérant ne parvienne à sa connaissance.

D.
Par écritures datées du 14 septembre 2011, mises à la poste le même jour, le recourant a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Sous suite de dépens, il conclut, à titre provisionnel, à l'octroi d'un agrément provisoire jusqu'à droit connu sur le recours ; principalement, il requiert l'annulation de la décision querellée ainsi que l'admission de sa demande d'agrément en qualité de réviseur du 10 septembre 2010 ; subsidiairement, il demande le renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision.

À l'appui de ses conclusions, le recourant estime tout d'abord qu'il satisfait pleinement à la condition relative à la pratique professionnelle ; il invoque sous cet angle la constatation inexacte des faits pertinents reprochant à l'autorité inférieure de n'avoir pas investigué d'office sur la formation de son superviseur. Quant à l'appréciation de sa réputation par l'ASR, il se plaint d'une violation des principes de la légalité et de l'interdiction de l'arbitraire en raison de la mention d'une inobservation de dispositions du code des obligations. S'agissant de la référence de l'ASR à la disposition pénale prévue dans la législation sur la surveillance de la révision, le recourant reproche à l'autorité inférieure une violation de la séparation des pouvoirs, de la présomption d'innocence ainsi qu'un excès positif et un abus de son pouvoir d'appréciation par l'autorité inférieure sous différents aspects.

E.
Par décision incidente du 10 octobre 2011, le Tribunal de céans a rejeté la requête de mesures provisionnelles du recourant tendant à l'octroi de l'agrément provisoire jusqu'à droit connu dans la présente procédure.

F.
Invitée à se déterminer sur le recours, l'ASR en propose le rejet au terme de ses remarques responsives du 26 octobre 2011. Elle explique tout d'abord que le rejet de l'une des conditions cumulatives de l'agrément (in

casu, celle de la réputation irréprochable) entraîne le rejet de la demande sans qu'il ne soit nécessaire d'instruire davantage les autres (à savoir la pratique professionnelle et la formation). Elle rappelle néanmoins avoir requis du recourant, dans le cadre de l'établissement du dossier, la production du titre de formation de son superviseur, ce à quoi il n'a finalement donné suite que lors de la présente procédure de recours. Elle note que non seulement le recourant a élaboré les rapports de révision sans disposer d'un quelconque agrément mais qu'en plus les révisions menées nécessitaient un agrément en qualité d'expert-réviseur alors que la requête portait uniquement sur un agrément en tant que réviseur. Elle ajoute que la réponse à la question de savoir si un rapport de révision a été établi en l'absence de l'agrément requis est claire. En outre, elle souligne s'estimer en droit de prendre en compte, dans le cadre de l'examen de la réputation, d'autres éléments que ceux énumérés dans l'ordonnance sur la surveillance de la révision.

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. L'acte attaqué constitue en effet une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

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

1.3. Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA),

ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.
La LSR 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. Les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée (art. 3 al. 2 LSR). 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).

Conformément à l'art. 5 LSR, une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsque, cumulativement, elle jouit d'une réputation irréprochable (let. a), a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b) et justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c).

3.
Le recourant reproche en premier lieu à l'ASR une constatation incomplète des faits pertinents. À ses yeux, l'autorité inférieure aurait dû investiguer d'office la question de la formation de son superviseur ; elle ne saurait s'en dispenser en se fondant sur le fait qu'une autre condition, même cumulative, ne s'avère pas remplie.

3.1. L'art. 49 PA, délimitant les motifs de recours, prévoit que le recourant peut notamment invoquer la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. La constatation des faits est incomplète au sens de ladite norme lorsque toutes les circonstances de fait et les moyens de preuve déterminants pour la décision n'ont pas été pris en compte par l'autorité inférieure ; elle est inexacte lorsque l'autorité a omis d'administrer la preuve d'un fait pertinent, a apprécié de manière erronée le résultat de l'administration d'un moyen de preuve, ou a fondé sa décision sur des

faits erronés, en contradiction avec les pièces par exemple (cf. BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 395 s.). Sont déterminants au sens de la disposition précitée les faits décisifs pour l'issue du litige (cf. BENJAMIN SCHINDLER, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [éd.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zurich 2008, n° 29 ad art. 49).

En matière d'agrément en qualité de réviseur, les exigences quant à la formation, la pratique professionnelle ainsi que la réputation irréprochable se présentent de manière cumulative (art. 5 LSR). Le défaut de l'une conduit irrémédiablement au rejet de la demande d'agrément, indépendamment de l'éventuel respect des deux autres. Dans ce contexte, les faits touchant ces autres conditions exclusivement ne peuvent être qualifiés de pertinents puisque leur établissement n'apparaît pas à même de modifier l'issue de la procédure. L'autorité appelée à décider n'est donc pas tenue de les examiner.

3.2. En l'espèce, l'ASR a jugé que la condition relative à la réputation n'était pas satisfaite ; il lui incombait ainsi de rejeter la demande indépendamment de l'éventuel respect des autres conditions. Or, la formation du superviseur du recourant ne s'avère précisément déterminante que sous l'angle de sa formation professionnelle ; elle ne se présentait dès lors pas comme un fait pertinent susceptible de modifier l'issue du litige.

3.3. Dans ces circonstances, force est de constater que l'ASR ne s'est pas rendue fautive d'une constatation incomplète des faits pertinents.

4.
L'autorité inférieure a rejeté la demande du recourant essentiellement en raison du défaut de réputation irréprochable. S'agissant d'apprécier cette notion dans le cadre de l'examen en vue de l'agrément, l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) dispose que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. Son al. 2 prescrit que sont notamment prises en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (let. a) et l'existence d'actes de défaut de biens (let. b).

4.1. Au regard de cette disposition, le recourant se plaint d'une atteinte au principe de la légalité. À ses yeux, la précision apportée à l'art. 4 al. 1 OSRev ne se fonde sur aucune base légale suffisante. Par ailleurs, le recourant affirme que l'art. 4 al. 2 OSRev bénéficie certes d'une telle base légale ; l'autorité inférieure ne saurait toutefois prendre en considération, dans l'examen de la réputation, une violation d'une norme pénale de la LSR alors que la disposition précitée ne le prévoit pas.

4.2. Le principe de la légalité, consacré à l'art. 5 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) gouverne l'ensemble de l'activité de l'État. Selon la conception classique, il recouvre deux aspects : premièrement, la suprématie de la loi, qui impose aux organes de l'État de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi, cette exigence impliquant également que les normes d'un degré inférieur doivent être conformes à celles d'un degré supérieur ; secondement, la réserve de la loi, qui postule que toute atteinte à la liberté ou à la propriété doit être fondée sur la loi (cf. ATF 131 II 562 consid. 3.1 ; JEAN-FRANÇOIS AUBERT/PASCAL MAHON, Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève 2003, ad art. 5 Cst. p. 43 ss).

4.3. La notion de réputation irréprochable, contrairement à celle de garantie d'une activité de révision irréprochable, figure expressément dans la loi (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 let. a LSR) ; elle constitue une notion juridique indéterminée sujette à interprétation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.1). Nonobstant, l'exigence du caractère irréprochable en précise déjà les contours ; la réputation ne doit pas seulement être bonne, elle doit être irréprochable, c'est-à-dire intacte (cf. message du Conseil fédéral 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 du 23 juin 2004, FF 2004 3745 ss, spéc. 3835). Il sied également de tenir compte – comme c'est le cas d'une manière générale dans l'interprétation de l'OSRev – du but général du système d'agrément mis en place, soit la garantie d'une exécution régulière et de la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 ; URS BERTSCHINGER, in : Rolf Watter/Urs Bertschinger [éd.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Bâle 2011, n° 45 ad art. 4 LSR). Dans ce contexte, comme l'a relevé le recourant, les événements survenus en Suisse et dans le monde ont assurément montré la portée de

l'établissement des comptes et de la révision ; ils ont ainsi conduit le Conseil fédéral à vouloir améliorer le cadre législatif en matière de révision afin d'assurer un contrôle des comptes de qualité et de restaurer la confiance dans l'institution de l'organe de révision (cf. FF 2004 3746). Cela étant, l'on ne saurait y voir ou en déduire un quelconque allègement de l'exigence relative à la réputation irréprochable comme semble le suggérer le recourant. Au contraire, il ressort de manière claire dudit message que le système de l'agrément tend à concrétiser l'abolition de profane déjà introduite par la révision du droit de la société anonyme de 1991 (cf. FF 2004 3752) ; le Conseil fédéral a ainsi voulu réserver l'agrément, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, à des praticiens qualifiés, soulignant d'ailleurs qu'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 (cf. FF 2004 3754 et 3867) ; il doit de la sorte permettre à l'autorité de surveillance de veiller à ce que seuls des professionnels suffisamment qualifiés fournissent des prestations en matière de révision (cf. FF 2004 3746). En outre, le Conseil fédéral a noté que 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 l'activité économique (cf. FF 2004 3752).

Il est certes vrai que les exigences quant à la formation et la pratique professionnelle pour les personnes destinées à réviser les comptes doivent pouvoir varier selon le type de révision et de sociétés visées. En effet, contrairement aux sociétés ouvertes au public et aux entreprises d'une certaine importance économique, l'intérêt public à la révision n'est pas déterminant pour les PME. Ici, le contrôle des comptes sert avant tout les intérêts privés des parties prenantes et la protection des créanciers. Par conséquent, les besoins de protection, pour les PME, se révèlent d'une nature différente et moins absolus que pour les entreprises de plus grande taille. Le système n'exige qu'un contrôle restreint pour les PME. Aussi, la révision doit certes être effectuée par une personne qualifiée, mais à laquelle s'appliquent des exigences moins élevées qu'à l'organe de révision des sociétés de plus grande taille ; dans ce contexte, le message relève une limitation de l'ampleur et de l'intensité du contrôle des comptes, des exigences moins sévères concernant les qualifications professionnelles pour l'agrément de l'organe de révision (pratique professionnelle), des exigences moins strictes concernant l'indépendance de l'organe de révision, une possibilité d'exemption de l'obligation de

révision pour les petites entreprises (cf. FF 2004 3768). Le message du Conseil fédéral, pas plus d'ailleurs que la LSR, ne contient en revanche aucune indication sur une éventuelle atténuation du caractère irréprochable de la réputation pour ce type de révision.

Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que le système d'agrément mis en place requiert des qualités professionnelles adaptées au type de prestations envisagées de même que des qualités personnelles très élevées aussi bien de la part des réviseurs que des experts-réviseurs. Ce faisant, une telle exigence nécessite alors forcément de prendre en considération l'ensemble des éléments pouvant l'influencer et de nature à porter atteinte à son caractère irréprochable.

4.4. Fort de cette situation, il faut admettre que la précision figurant à l'art. 4 al. 1 OSRev − selon laquelle, en plus de la réputation irréprochable, aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer que le requérant n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable − recouvre en grande partie celle de réputation irréprochable et s'inscrit précisément dans le contexte du but de la loi (soit une exécution régulière ainsi que la qualité des prestations requises en matière de révision) rendant nécessaires également des compétences et de l'expérience professionnelles. Par voie de conséquence, il sied de reconnaître l'existence d'une base légale suffisante pour ce qui a trait à la précision de l'art. 4 al. 1 OSRev, si ce n'est aux art. 4 ou 5 LSR comportant la notion de réputation irréprochable, à tout le moins à l'art. 1 al. 2 LSR ancrant le but de la loi.

4.5. S'agissant de l'énumération figurant à l'art. 4 al. 2 OSRev, elle répond aux mêmes principes. Aussi, sa nature exemplative, découlant de la mention du terme "notamment", procède de l'exigence d'irréprochabilité de la réputation de sorte que l'on ne saurait en principe conclure a contrario que tout élément n'en faisant pas expressément partie devrait être exclu de l'analyse (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1678/2010 du 19 avril 2011 consid. 2.1.1).

4.6. Il en découle que les contours de l'appréciation de la réputation fixés à l'art. 4 OSRev reposent sur une base légale suffisante et que, de ce fait, l'autorité inférieure est en principe habilitée à tenir compte d'autres éléments que ceux figurant expressément à l'art. 4 al. 2 OSRev.

5.
C'est au demeurant ce qui ressort de la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral − confirmée par le Tribunal fédéral – dans sa définition du cadre des éléments à prendre en considération pour apprécier le caractère irréprochable de la réputation comme exposé ci-après.

5.1. Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable ne se trouvent pas définies de manière plus précise dans le message du Conseil fédéral. Elles doivent être interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions correspondantes figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ainsi que la jurisprudence développée à ce propos (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.2.1 et les réf. cit.). Puisque l'examen du respect desdits critères poursuit un but préventif ("garantie") et non répressif – la tâche de l'autorité consistant uniquement à évaluer les risques futurs (cf. ATAF 2010/39 consid. 4.1.4) –, l'ASR est dès lors tenue, d'une part, de rechercher si, en raison d'événements et de faits passés, les exigences précitées se trouvent toujours remplies ; d'autre part, elle déterminera le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir (cf. ATF 129 II 438 consid. 3.3.1). À cette fin, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Berne 2009, n° 19 ss ad art. 49). Néanmoins, elle est astreinte à respecter en tout temps le principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, la dénégation du caractère irréprochable de la réputation d'une personne présuppose toujours une certaine gravité des actes reprochés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2).

5.2. Différents éléments se voient pris en compte dans l'examen de la garantie d'une activité de révision irréprochable et de la réputation comme l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui touche aux qualités générales. Selon les circonstances, des activités dépassant celles inhérentes à la fonction de réviseur ou d'expert-réviseur influencent l'appréciation de l'activité de révision irréprochable. Celle-ci nécessite des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu le respect de

l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision mais également du droit civil et pénal, de même que l'observation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 ; BERTSCHINGER, op. cit., n° 44 ad art. 4 LSR). C'est pourquoi une violation des dispositions topiques, dudit principe ou de l'obligation de diligence s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.2.2 ss ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5115/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2). La jurisprudence a enfin précisé que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent en principe aucun rôle (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1).

5.3. La réputation irréprochable constitue la règle. Ainsi, les éléments à décharge ou positifs sous l'angle de la réputation doivent certes être mentionnés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2.1 et 5.3) lorsque l'autorité inférieure en a connaissance, mais ils n'influencent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation ; ils doivent en principe être appréciés de manière neutre, cette situation s'apparentant à l'absence d'antécédents en matière pénale (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La réputation se détermine sur la base des manquements antérieurs avérés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2 par rapport à la dimension temporelle) ou des faits récents. Le caractère avéré des événements relève certes en partie du hasard mais constitue dans tous les cas une circonstance aggravante ; de la même façon, il sera tenu compte des circonstances personnelles atténuantes, comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4).

Avant d'examiner si le résultat de l'appréciation établie par l'autorité inférieure se révèle conforme au droit (cf. infra consid. 12), il convient dans un premier temps d'examiner si elle était effectivement habilitée à prendre en compte les éléments retenus (cf. infra consid. 6 ss).

6.

Se fondant sur l'appréciation de sa réputation opérée par l'ASR, le recourant se prévaut d'une atteinte aux principes de la légalité et de l'interdiction de l'arbitraire dans la mention d'une violation des art. 727b et 727c du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220). Dans ce contexte, l'autorité inférieure a en effet constaté qu'il s'était rendu coupable d'avoir établi − en qualité de réviseur responsable et pour le

compte de Y._____ − six rapports de révision relatifs à l'année 2008 pour diverses sociétés, sans que lui-même ou Y._____ ne disposent d'un agrément. Or, d'une part, le recourant estime que l'art. 727b CO ne trouve manifestement pas application en l'espèce puisqu'il vise le contrôle ordinaire ; d'autre part, il qualifie la mention des art. 727b et 727c CO d'erreur manifeste puisque ces dispositions s'adressent aux sociétés concernées et non au réviseur lui-même. Aussi, il juge contraire au droit de lui reprocher une violation desdites normes. Il critique une mauvaise application du droit conduisant à une concrétisation arbitraire de la notion de réputation irréprochable.

Selon l'autorité inférieure, la référence à l'art. 727b CO s'avère pertinente dès lors que le recourant a non seulement effectué des rapports de révision sans disposer d'un quelconque agrément mais qu'en outre, même si l'agrément en qualité de réviseur requis lui avait été octroyé auparavant, il aurait établi des rapports sans l'agrément nécessaire – d'expert-réviseur puisqu'il s'agissait de révisions ordinaires – ce qui tombe également sous le coup de l'art. 40 al. 1 let. a LSR. Elle ajoute que, si les art. 727b et 727c CO s'adressent principalement aux sociétés objets des révisions, il n'en demeure pas moins que le réviseur doit vérifier qu'il dispose effectivement des qualités requises. Enfin, elle rappelle que la réputation irréprochable implique le respect de l'ordre juridique dans son ensemble.

6.1. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 132 I 13 consid. 5.1).

6.2. À teneur de l'art. 727b al. 1 CO, les sociétés ouvertes au public désignent comme organe de révision une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État conformément à la LSR. Elles doivent également charger une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État de réaliser les contrôles qui, selon la loi, doivent être effectués par un réviseur agréé ou par un expert-réviseur agréé. L'al. 2 prescrit que les autres sociétés tenues à un contrôle ordinaire désignent comme organe de révision un expert-réviseur agréé au sens de la LSR. Elles doivent également charger un expert-réviseur agréé de réaliser les contrôles qui, selon la loi, doivent être effectués par un réviseur agréé. En outre, les sociétés tenues à un contrôle restreint désignent comme organe de révision un réviseur agréé au sens de la LSR (art. 727c CO).

La doctrine précise que lesdites normes s'adressent en réalité non pas au réviseur directement mais à la société soumise à l'exigence d'une révision (cf. ROLF WATTER/KARIM MAIZAR, in : Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [éd.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3e éd., Bâle 2008, n° 13 ad art. 727). D'ailleurs, la formulation de la disposition en cause ne laisse aucun doute à ce sujet ("Les sociétés ouvertes au public désignent…" [al. 1] et "Les autres sociétés désignent…" [al. 2]).

6.3. En l'espèce, il est certes constant que le recourant a fourni des prestations en matière de révision sans disposer d'un agrément. Cela étant, il n'en demeure pas moins qu'il ne saurait en principe se voir formellement imputer une violation des art. 727b et 727c CO dès lors que ces dispositions ne lui imposent expressément aucun devoir ; il appartient au contraire aux entreprises révisées de vérifier l'agrément de leur réviseur, vérification facilitée par l'existence d'un registre public disponible sur internet (art. 15 LSR).

Nonobstant, dans le cadre de l'examen de sa réputation, le recourant ne peut rien en tirer à son avantage. En effet, il sied de garder à l'esprit que l'exclusion du caractère irréprochable de sa réputation ne nécessite ni ne présuppose une violation des dispositions précitées du CO mais qu'elle relève d'un examen global de sa situation, de ses actes et de son comportement (cf. supra consid. 5). In casu, elle repose en particulier sur l'établissement de divers rapports de révision sans agrément par le recourant. Aussi, que ces actes constituent ou non une violation formelle des dispositions du CO ne se révèle en réalité pas déterminant. En outre, ils peuvent à n'en pas douter être qualifiés de violation, expressément admise par le recourant, de l'art. 3 al. 1 LSR – prescrivant que les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations au sens de l'art. 2 let. a LSR doivent être agréées – qui se trouve incontestablement en lien étroit avec les art. 727b et 727c CO de même qu'avec l'art. 728b al. 2 ch. 3 CO (selon lequel le rapport à établir dans le cadre d'une révision ordinaire comprend des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles) et avec l'art. 729b al. 1 ch. 3 CO (prévoyant que le rapport requis lors d'une révision restreinte comprend des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision et, le cas échéant, de la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que de la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle) ; à cet égard, il apparaît que, si le recourant a apporté les précisions requises dans les

rapports établis, il s'est en revanche dispensé de s'assurer de leur exactitude.

6.4. En définitive, en dépit de la qualification certes imprécise employée par l'autorité inférieure, il convient de relever que ce n'est pas tant une violation des art. 727b et 727c CO qu'elle reproche au recourant, mais un comportement spécifique contraire aux impératifs posés par la LSR nécessairement en relation avec celles du CO ; ce comportement prend non seulement la forme de l'établissement de rapports de révision en l'absence de tout agrément mais aussi d'une attestation formelle, dans lesdits rapports, selon laquelle le recourant remplit les exigences légales de qualification et d'indépendance.

Dans ces circonstances, force est de constater que le recourant ne s'est effectivement pas formellement rendu coupable d'une violation des art. 727b et 727c CO ; cela s'avère toutefois sans incidence aucune sur l'issue de la présente procédure dès lors que les faits reprochés méritent indubitablement d'être pris en considération dans le cadre de l'examen de la réputation du recourant. Aussi, la décision ne saurait être qualifiée d'atteinte au principe de la légalité ou d'arbitraire.

7.
Le recourant s'en prend ensuite à la mention, dans la décision entreprise, d'une violation de l'art. 40 LSR ; il se prévaut dans ce contexte, d'une violation des principes de la séparation des pouvoirs et de la présomption d'innocence ainsi que d'un abus du pouvoir d'appréciation conduisant à une violation du principe de la légalité.

8.
Il sied de préciser à ce stade que les art. 39 (contraventions) et 40 (délits) LSR figurent à la section 8 sous les dispositions pénales applicables en matière de surveillance de la révision. Conformément à l'art. 40 al. 1 let. a LSR, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité. Si l'auteur agit par négligence, l'amende est de 100'000 francs au plus (al. 2). La poursuite pénale et le jugement incombent aux cantons (al. 3).

9.
Sous l'angle de la séparation des pouvoirs, le recourant reproche plus précisément à l'ASR de s'ériger en juge pénal – qualifiant ce dernier de

seul compétent pour juger de la violation ou non des dispositions pénales de la LSR en application des principes prévalant en droit pénal – retenant les éléments subjectifs non évoqués dans la décision querellée ou les dispositions générales applicables en droit pénal.

Dans la décision entreprise, l'autorité inférieure a effectivement constaté que les actes reprochés étaient visés et sanctionnés à l'art. 40 al. 1 LSR. Dans sa réponse, l'ASR déclare qu'elle ne s'érige pas en juge pénal puisqu'elle ne rend pas un jugement pénal. Elle précise que les éléments subjectifs ne s'avèrent pas déterminants pour savoir si l'art. 40 LSR est violé ou non, mais qu'ils le sont uniquement pour fixer la quotité de la peine. En outre, elle explique que la seule question déterminante pour l'application de l'art. 40 al. 1 lit. a LSR repose sur le point de savoir si un rapport de révision a été établi en l'absence de l'agrément requis ou en dépit d'une interdiction d'exercer la profession ; la réponse se révélerait in casu claire et ne nécessiterait pas d'attendre un jugement pénal. L'art. 4 al. 2 let. a OSRev ne dressant pas une liste exhaustive des éléments à prendre en considération, elle s'estime en droit de tenir compte d'autres éléments que les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée.

9.1. Le principe de la séparation des pouvoirs régit la répartition des compétences entre les trois pouvoirs, législatif, exécutif et judiciaire ; il interdit en premier lieu à un organe de l'État d'empiéter sur les compétences d'un autre organe (cf. ATF 136 I 241 consid. 2.5.1).

En matière de surveillance de la révision, pour ce qui touche aux conséquences pénales d'un comportement répréhensible d'un candidat ou d'un titulaire de l'agrément, la poursuite et le jugement des délits incombent aux cantons (art. 40 al. 3 LSR) ; dans ce contexte, l'autorité inférieure est tenue d'informer les autorités de poursuite pénale compétentes des infractions dont elle a connaissance dans l'accomplissement de ses tâches officielles (art. 24 al. 3 LSR ; cf. message, FF 2004 3853). En revanche, la poursuite et le jugement des contraventions prévues à l'art. 39 LSR revient à l'ASR (art. 39 al. 3 LSR). De plus, il faut rappeler ici sa compétence à octroyer les agréments en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur après avoir vérifié que les conditions de formation, de pratique professionnelle et de réputation s'avèrent remplies (art. 15 al. 1 LSR en relation avec les art. 4 et 5 LSR) ou à les retirer lorsqu'elles ne le sont plus (art. 17 LSR).

9.2. En l'espèce, l'ASR a constaté que les actes reprochés au recourant – soit précisément l'établissement de rapports de révision sans l'agrément requis – sont visés et sanctionnés sévèrement à l'art. 40 al. 1 let. a LSR. Or, cette constatation a été opérée exclusivement dans le cadre de l'appréciation de la réputation du recourant qui lui échoit lorsqu'elle examine une demande d'agrément et l'a conduite à rejeter la requête. En revanche, l'ASR n'a pas prononcé de condamnation pénale à l'encontre du recourant en application de l'art. 40 LSR. De plus, il faut bien admettre que la teneur de la norme précitée se présente de manière suffisamment claire pour qu'une telle constatation puisse être réalisée in casu, le recourant ayant expressément reconnu avoir établi des rapports de révision en l'absence de tout agrément, ce qui constitue sans aucun doute possible le comportement poursuivi par l'art. 40 al. 1 let. a LSR.

9.3. Dans ces circonstances, l'on ne saurait reprocher à l'ASR d'avoir empiété sur les compétences des autorités pénales.

10.
Dans le contexte de la séparation des pouvoirs se pose également la question de savoir s'il existe des compétences parallèles entre l'ASR et les autorités pénales pour examiner les faits en cause, en d'autres termes si les normes applicables habilitent effectivement l'ASR à prendre, en principe, en compte les comportements visés par les dispositions pénales de la LSR mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une condamnation pénale.

10.1. En effet, le recourant voit dans l'énoncé de l'art. 4 al. 2 let. a OSRev une formulation restrictive interdisant à l'ASR de retenir, dans son examen, des faits qu'elle qualifie de violation de l'art. 40 LSR sans qu'une condamnation pénale n'ait été prononcée. Il se juge victime d'un excès positif de son pouvoir d'appréciation par l'ASR. Il souligne que le Conseil fédéral se réfère, à l'art. 4 al. 2 let. a OSRev, aux condamnations pénales inscrites et non aux simples soupçons ou aux procédures en cours ; il ajoute que le Conseil fédéral enjoint l'autorité à prendre cet élément en considération et non à en faire impérativement et automatiquement un élément incompatible avec la notion de réputation irréprochable. Il estime que si l'autorité inférieure pouvait librement se référer à des comportements qu'elle juge elle-même visés par l'art. 40 LSR pour motiver un refus d'agrément, l'art. 4 al. 2 let. a OSRev serait alors vidé de sa portée. Il en conclut que soit il y a infraction pénale inscrite au casier judiciaire et l'ASR se voit légitimée à prendre en considération ce fait dans le cadre de la procédure d'octroi ou de retrait de l'agrément

conformément au texte clair de la norme légale précitée, soit il n'y a pas d'infraction pénale inscrite et l'ASR ne peut se référer aux dispositions pénales de la LSR pour motiver son refus ou son retrait. En outre, il explique que les critères auxquels le Conseil fédéral renvoie pour délimiter la notion de réputation irréprochable regroupent des éléments factuels graves et qu'ils ne suffisent pas à nier la réputation irréprochable, devant seulement « être pris en considération ».

L'autorité inférieure note que l'on ne saurait déduire des exemples mentionnés le degré de gravité des violations déterminant pour l'examen de la condition de la réputation irréprochable puisque toutes les condamnations pénales inscrites au casier judicaire ou tous les actes de défaut de biens existants ne conduisent pas nécessairement à une appréciation négative de la réputation ; l'ASR précise qu'il convient plutôt de juger au cas par cas dans quelle mesure un certain comportement remet en cause la réputation. Elle qualifie la violation constatée en l'espèce de grave, non seulement parce que le comportement du recourant tombe dans le champ d'application de l'art. 40 LSR le punissant sévèrement, mais encore parce qu'il démontre que le prénommé ne tient pas compte, consciemment ou non, des dispositions légales régissant sa profession.

10.2. Comme indiqué précédemment, les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable doivent être interprétées à la lumière du but de la loi ancré à l'art. 1 al. 2 LSR ; elles requièrent la prise en considération de l'ensemble des circonstances propres au requérant (cf. supra consid. 4.6 et 5), soit des qualités personnelles tant professionnelles que générales du candidat à l'agrément qui se doit d'observer un comportement correct dans les affaires et respecter l'ensemble de l'ordre juridique. Dans ce contexte, suivre le raisonnement du recourant reviendrait à exclure de l'appréciation, non seulement les faits clairement établis et manifestement visés par l'une ou l'autre des dispositions pénales (qu'elle soit prévue dans la LSR ou dans le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP, RS 311.0]), mais également tout comportement potentiellement répréhensible sous un angle pénal. Cette position va à l'encontre de la nécessité d'un examen global. Qui plus est, dès lors que les raisons pour lesquelles les actes contraires au droit ont été commis de même que leurs conséquences concrètes ne jouent en principe aucun rôle (cf. supra consid. 5.2) et que les faits ne sont pas contestés, lesdits actes constituent indéniablement des éléments pertinents et décisifs dans l'examen de la réputation. Finalement, ce n'est

pas tant la qualification pénale des faits reprochés, mais bien plutôt l'existence même de ces faits qui est appelée à jouer un rôle.

De surcroît, on ne saurait inférer de la formulation de l'art. 4 al. 2 let. a OSRev un sens différent de celui formulé clairement, selon lequel ne sont concernées directement par cette norme que les condamnations pénales dont l'inscription n'a pas été éliminée. Cet énoncé − précédé du terme « notamment » lui garantissant un caractère indubitablement exemplatif − ne fournit aucune information sur les autres types de condamnation ou sur les éléments autres que les condamnations. Aussi, la teneur de l'art. 4 al. 2 let. a OSRev ne suffit pas à écarter de l'examen de la réputation des faits n'ayant pas encore été sanctionnés par un jugement pénal.

10.3. Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que l'ASR jouit en principe, sous l'angle purement administratif, de la compétence – parallèle à celle du juge pénal – d'apprécier les actes éventuellement aussi répréhensibles du recourant dans le cadre de la procédure d'agrément pour en tenir compte, le cas échéant, sans se rendre coupable d'un abus de son pouvoir d'appréciation.

11.

11.1. En présence de compétences parallèles, le principe de la séparation des pouvoirs implique que l'administration et les autorités judiciaires exercent leurs compétences respectives dans une indépendance réciproque. Aussi, lorsque les mêmes faits donnent lieu à une procédure judiciaire pénale et à une procédure administrative, les deux autorités − parallèlement compétentes − ne sont en principe pas liées par les constatations et les interprétations juridiques de l'autre ; cette règle trouve notamment sa justification dans le but différent généralement visé par les normes topiques. L'on rappellera d'ailleurs que la présomption d'innocence applicable en droit pénal n'engage pas l'autorité administrative, laquelle apprécie les faits portés à sa connaissance indépendamment du juge pénal (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral C-261/2006 du 18 août 2009 consid. 9 et les réf. cit.). L'indépendance des différentes autorités doit toutefois être nuancée dans la mesure où elle peut aboutir à des contradictions difficilement compréhensibles pour les intéressés, allant ainsi à l'encontre de l'unité et la sécurité du droit (cf. THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève/Zurich/Bâle 2011, n° 614 ss ; MINH SON NGUYEN, L'exercice des compétences parallèles en droit de la circulation routière – Le problème du permis de conduire, in : Revue de droit administratif et de droit fiscal

[RDAF] 1995, p. 197 ; PIERRE MOOR, Droit administratif, vol. I : Les fondements généraux, Berne 1994, p. 272 ss ; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 180 ss). À telle enseigne, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, si l'intéressé fait ou va probablement faire l'objet d'une dénonciation pénale, l'autorité administrative doit en principe surseoir à statuer jusqu'à droit connu sur le plan pénal, dans la mesure où l'état de fait ou la qualification du comportement litigieux est pertinent dans le cadre de la procédure administrative (cf. ATF 119 Ib 158 consid. 2). Pour ce qui est de la qualification juridique des faits et des conséquences à en tirer, l'indépendance réciproque reste de mise ; il suffit alors que l'interprétation que donne chaque autorité de la norme qu'elle applique soit correcte, la seule réserve étant la situation dans laquelle la concrétisation d'un concept dépend principalement de l'appréciation des faits que la procédure pénale a permis d'établir soigneusement (cf. MOOR, op. cit., p. 276). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a confirmé qu'un même fait peut se trouver soumis à plusieurs règles et faire par conséquent l'objet de compétences parallèles donnant lieu, le cas échéant, à plusieurs mesures ; pour chacune d'elles, les règles applicables se fondent sur le même état de fait voire également sur des concepts juridiques analogues. Cependant, lorsque les buts poursuivis par les normes topiques sont différents, les deux compétences s'exercent indépendamment l'une de l'autre de sorte que, sous réserve d'exceptions ne trouvant pas application en l'espèce, aucune des deux autorités n'est liée par la qualification juridique de l'autre (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_257/2010 du 23 août 2010 consid. 4.1). En matière de surveillance de la révision, le Tribunal fédéral a très récemment confirmé que les questions de savoir, d'une part, si un organe de révision remplit les conditions de l'agrément et, de l'autre, si l'on se trouve en présence d'un comportement éventuellement punissable pénalement doivent être examinées indépendamment. Il a qualifié un tel comportement de manifestement pertinent pour l'examen de la réputation ; il a précisé néanmoins que l'on ne saurait en déduire qu'il ne pourrait être jugé que sous l'angle de sa punissabilité ou qu'un comportement punissable serait nécessaire pour que l'on puisse nier le caractère irréprochable d'une réputation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.2.2).

En l'espèce, le recourant se plaint de se voir traité de coupable d'une violation de la LSR avant l'intervention du juge pénal compétent. Il estime que l'autorité inférieure n'a pas à prendre les actes concernés en considération tant que son casier judiciaire demeure vierge. En matière de surveillance de la révision, l'on ne saurait certes exclure a priori (et

pour l'ensemble des situations envisageables) qu'une procédure pénale puisse présenter des avantages sur le plan de la constatation des faits − même si la procédure administrative dispose de ses propres règles en la matière (art. 12 ss PA) − ou de leur qualification juridique. Nonobstant, in casu, il ressort que le recourant ne conteste pas avoir établi des rapports de révision sans que lui-même ou Y._____ ne disposent de l'agrément requis ; l'on peut raisonnablement en inférer que les éléments constitutifs objectifs de l'art. 40 al. 1 let. a LSR sont réalisés ce qui finalement apparaît comme seul déterminant dans le cadre de l'examen de la réputation dès lors que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis s'avèrent sans importance.

Il résulte de ce qui précède que rien ne justifie que l'ASR attende qu'un juge pénal se soit prononcé sur les actes reprochés au recourant pour qu'elle en tienne compte dans son appréciation du caractère irréprochable de sa réputation. Elle n'a en particulier pas violé le principe de la présomption d'innocence applicable en droit pénal.

11.2. Au demeurant, le Tribunal de céans s'est déjà penché sur les condamnations pénales dont l'inscription a été éliminée de l'extrait du casier judiciaire concluant qu'elles ne pouvaient plus être prises en considération dans le cadre de l'examen de la réputation (cf. ATAF B-3837/2010 du 14 décembre 2011 consid. 6). Par ailleurs, ledit Tribunal a également eu l'heur de se prononcer sur l'admission et la prise en compte, lors de l'examen de la réputation d'un candidat à l'agrément, d'un délit au sens de l'art. 40 al. 2 let. a LSR en l'absence de tout jugement pénal (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7968/2009 du 6 mai 2010 consid. 4.3 et 4.4.2). Il a reconnu que le comportement d'une personne ayant établi des rapports de révision en l'absence de tout agrément remplissait les éléments constitutifs objectifs du délit prévu à l'art. 40 al. 1 let. a LSR ; il a en outre ajouté qu'une violation de l'art. 40 LSR apparaissait comme manifestement pertinente dans l'examen de la réputation puisque les conditions d'une activité de révision irréprochable n'étaient pas réalisées au niveau des obligations découlant de la législation sur la surveillance de la révision. Il en a conclu qu'une infraction aux dispositions pénales de la LSR conduit à une appréciation négative de la réputation, même s'il n'existe (encore) aucun jugement des autorités pénales. Le Tribunal fédéral a confirmé cette décision, indiquant que le Tribunal administratif fédéral avait, à juste titre, observé que le législateur qualifiait d'importantes les violations des conditions propres à la fourniture de prestations en matière de révision, se référant de manière expresse à l'art. 40 al. 2 let. a LSR ainsi qu'à l'art. 34 al. 1 et 2 CP relatifs

à la fixation des peines pécuniaires (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.4). Rien ne justifie de s'écarter de cette jurisprudence.

12.
Il découle de l'ensemble de ce qui précède que l'autorité inférieure se trouvait habilitée à tenir compte, dans l'examen de sa réputation, du comportement du recourant prenant la forme de l'établissement de rapports de révision en l'absence de tout agrément dûment octroyé. Il sied encore de soupeser si elle a valablement considéré que ces faits suffisaient à réfuter le caractère irréprochable de la réputation du prénommé au regard de la jurisprudence rendue en la matière (cf. supra consid. 5).

En l'espèce, l'on ne saurait nier que l'établissement de rapports de révision sans agrément constitue une violation grave de la législation sur la surveillance de la révision incompatible avec l'exigence d'une réputation irréprochable (cf. supra consid. 5.2). Qui plus est, les rapports signés par le recourant et adressés à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires des différentes sociétés portent sur des révisions ordinaires ; en effet, ils contiennent, conformément aux exigences fixées à l'art. 728b al. 2 CO, un avis sur le résultat du contrôle, des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision, des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles ainsi que – à l'exception du rapport relatif à la société Z._____ SA – une recommandation d'approuver les comptes annuels ; en sens inverse, ils ne contiennent aucune mention du fait que le contrôle serait restreint (art. 729b CO). Or, le recourant a requis l'octroi d'un agrément en qualité de réviseur et non d'expert-réviseur (art. 727b al. 2 CO et 727c CO). Aussi, non seulement il ne disposait d'aucun agrément au moment de l'élaboration des rapports en cause, mais en plus, même si l'agrément requis lui avait été octroyé (le cas échéant, de manière provisoire après un examen sommaire [art. 43 al. 3 LSR]), le recourant n'aurait pas non plus été habilité à établir lesdits rapports. Ces violations des exigences imposées dans le cadre de la profession du recourant sont manifestement en contradiction avec la notion de réputation irréprochable pour laquelle la jurisprudence réclame des qualités professionnelles et un comportement correct dans les affaires (cf. supra consid. 5).

Dans ces conditions, il convient de reconnaître que l'autorité inférieure n'a ni abusé ni excédé le pouvoir d'appréciation qui est le sien en considérant que le comportement reproché au recourant se présentait de manière à

entacher sa réputation de sorte que l'une des conditions cumulatives de l'agrément en qualité de réviseur ne s'avère pas remplie.

13.
Le recourant invoque au passage – sans véritablement développer son argumentation − une atteinte lourde à sa liberté économique non justifiée par un intérêt public dès lors que la décision entreprise l'empêche d'exercer le noyau central de son activité professionnelle depuis 1976. En matière d'agrément, le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur l'existence ou non d'une atteinte à la liberté économique portée par l'exigence d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision est protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; aussi, une décision rejetant la demande d'agrément nécessité en vue de la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant. Examinant si cette atteinte satisfait aux exigences constitutionnelles, il a jugé qu'une restriction à la liberté économique s'avère en principe admissible en la matière et qu'elle dispose d'une base légale suffisante. En outre, il a expressément reconnu l'existence d'un intérêt public dans le but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision. Par ailleurs, il a souligné que, si le refus d'agréer un requérant en qualité, in casu, d'expert-réviseur influe indiscutablement sur ses activités professionnelles, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession puisque les personnes non agréées par l'autorité de surveillance sont habilitées malgré tout à fournir des prestations autres que celles définies par la loi. (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5 et les réf. cit.). Rien ne justifie de s'écarter de cette jurisprudence qu'il convient dès lors d'appliquer au cas d'espèce. De surcroît, le recourant n'a présenté aucun élément substantiel à l'appui de son grief ; il n'a, entre autres, pas précisé en quoi l'atteinte contreviendrait au principe de la proportionnalité. Au reste, un examen approfondi du dossier ne permet pas de mettre en évidence une violation dudit principe. Aussi, le recourant ne saurait se prévaloir d'une atteinte injustifiée à sa liberté économique.

14.
Enfin, le recourant allègue l'absence de prise en considération des circonstances du cas d'espèce. Il estime que l'ASR présume l'existence de fautes non communiquées relativisant les faits positifs. Il rappelle qu'il appartient à l'autorité inférieure d'instruire les faits d'office. Or, il n'indique pas les faits dont il se prévaut et dont l'autorité inférieure n'aurait pas tenu compte, se référant uniquement à un extrait de la décision querellée

comprenant des considérations générales sur la pondération des faits dans l'appréciation de la réputation. Ainsi, faute d'allégués concrets et substantiels de la part du recourant, le Tribunal de céans ne saurait examiner plus avant des griefs dénués de toute pertinence. D'ailleurs, rien ne permet de retenir que des éléments de fait pertinents n'auraient pas été pris en compte, notamment que le recourant ait entrepris des démarches en vue de régulariser la situation.

15.
Au surplus, il sied de rappeler que les trois conditions d'agrément, soit la formation, la pratique professionnelle et la réputation irréprochable, se présentent de manière cumulative. Le défaut de l'une justifie déjà le rejet du recours. L'examen des autres conditions ne saurait alors conduire la procédure à une autre issue. Dans ces circonstances et dès lors que la condition relative à la réputation irréprochable n'est pas remplie, point n'est besoin d'examiner les autres exigences, survolées d'ailleurs par le recourant d'une manière succincte et sporadique.

16.
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.

17.
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.-, décision incidente du 10 octobre 2011 comprise, 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.
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.

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. 108'397 ; acte judiciaire) ;
– au Département fédéral de justice et police (acte judiciaire).

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 : 3 juillet 2012