



Arrêt du 18 juin 2013

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Frank Seethaler, Ronald Flury, Eva Schneeberger et
Francesco Brentani (président de chambre), juges ;
Fabienne Masson, greffière.

Parties

X._____,
représenté par Maître Damien Bonvallat, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

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

Faits :**A.**

Par demande du 29 novembre 2007, X._____ (ci-après : le recourant) a une première fois sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). Celle-ci a rejeté sa requête par décision du 28 mars 2008 au motif que le prénommé ne satisfaisait manifestement pas aux conditions d'agrément arrêtées par la loi dès lors qu'il ne bénéficiait pas de l'une des formations requises ; il était alors titulaire d'un certificat d'employé de commerce « G ». Cette décision a été confirmée par le Tribunal administratif fédéral par arrêt du 19 août 2008 (B-2807/2008).

B.

B.a Par demande du 23 janvier 2009, X._____ a une nouvelle fois requis un agrément en qualité d'expert-réviseur indiquant avoir suivi une formation HES en gestion d'entreprise, sciences économiques et juridiques. Il a produit le titre "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" délivré le 16 janvier 2009 par la Haute École Spécialisée de Suisse occidentale (HES-SO). L'ASR a refusé l'agrément par décision du 4 août 2009 au motif que ledit titre ne figurait pas sur la liste exhaustive prévue par la LSR. Cette décision a été confirmée par le Tribunal administratif fédéral par arrêt du 13 août 2010 (B-5636/2009). Saisi d'un recours contre l'arrêt précité, le Tribunal fédéral l'a annulé par décision du 16 novembre 2011 (2C_731/2010) jugeant que le diplôme du recourant constituait un diplôme au sens de l'art. 4 al. 1 let. c de la loi sur la surveillance de la révision et renvoyant la cause à l'ASR afin qu'elle se détermine sur la pratique professionnelle.

B.b Par pli du 8 décembre 2011, le recourant a invité l'ASR à l'agréer en qualité d'expert-réviseur.

B.c À la suite de divers échanges de correspondance sur le point de savoir si le recourant satisfaisait aux exigences relatives à la pratique professionnelle, l'autorité inférieure l'a informé, par courriel du 1^{er} mai 2012, que sa demande ne pouvait être acceptée en raison notamment de la trop courte durée de la pratique professionnelle exercée depuis l'acquisition de son diplôme et de l'inexistence d'un cas de rigueur qui s'en suivait, les documents produits par le recourant ne répondant par ailleurs pas aux impératifs récents de la jurisprudence en la matière.

B.d Invité à se déterminer, le recourant a, le 4 juin 2012, persisté dans ses conclusions tendant à la délivrance de l'agrément en tant qu'expert-réviseur.

C.

Par décision du 13 juin 2012, l'ASR a rejeté la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur déposée le 23 janvier 2009 par le recourant. Elle lui a toutefois accordé un agrément en tant que réviseur et l'a inscrit en cette qualité au registre des réviseurs pour une durée indéterminée. Son refus a été motivé par l'insuffisante pratique professionnelle du recourant – celle-ci ne pouvant selon la jurisprudence être prise en considération que depuis le début de sa formation, soit février 2007 – pour l'octroi d'un agrément tant sur la base de l'art. 4 de la loi sur la surveillance de la révision qu'en application de la clause de rigueur.

D.

Par écritures du 16 août 2012, mises à la poste le même jour, le recourant a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral concluant, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision entreprise, à la déclaration qu'il remplit les conditions donnant droit à l'agrément d'expert-réviseur ainsi qu'à la condamnation de l'autorité inférieure à lui délivrer ledit agrément. À l'appui de ses conclusions, le recourant critique la jurisprudence du Tribunal de céans selon laquelle seule l'expérience professionnelle acquise pendant et après la formation conduisant à l'agrément est prise en compte ; il estime au contraire que l'expérience antérieure au début de la formation doit également être retenue, aussi bien pour l'octroi de l'agrément sur la base de l'art. 4 de la loi sur la surveillance de la révision que celui fondé sur la clause de rigueur. Il se prévaut également d'une atteinte inadmissible à sa liberté économique. Enfin, il qualifie la décision d'arbitraire.

E.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure conclut à son rejet au terme de ses remarques responsives du 28 septembre 2012. Elle explique tout d'abord que la loi n'est, contrairement à ce qu'avance le recourant, pas muette sur la prise en compte ou non de l'expérience professionnelle antérieure au début de la formation. Elle estime que la lettre de la loi est suffisamment claire pour considérer que la pratique professionnelle exercée avant le début de la formation ne doit pas être prise en compte, les autres méthodes d'interprétation de la loi ne conduisant pas à une autre conclusion. Par ailleurs, elle maintient qu'un agrément ne saurait être octroyé au recourant sur la base de la clause de

rigueur. Elle rejette également le grief d'atteinte à sa liberté économique, rappelant que le recourant se trouve au bénéfice d'un agrément en qualité de réviseur lui permettant d'exercer l'activité d'auditeur de comptes ainsi que de participer à la révision ordinaire des comptes pour autant qu'il ne signe pas les rapports en qualité de réviseur responsable de même qu'il peut continuer à pratiquer les révisions LBA ; le fait qu'un agrément en qualité d'expert-réviseur s'avère nécessaire au regard de certaines lois sur la surveillance des marchés financiers ne saurait non plus être déterminant. Enfin, l'autorité inférieure rejette le grief d'arbitraire, considérant que la décision entreprise résulte d'une interprétation correcte de la loi.

F.

Dans ses remarques finales du 18 octobre 2012, le recourant persiste dans son argumentation.

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 est entrée en vigueur le 1^{er} 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).

S'agissant des conditions d'agrément des experts-réviseurs, l'art. 4 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en cette qualité lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. À teneur de l'art. 4 al. 2 LSR, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles, si elle est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a), est titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (let. b), est titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral, et justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c).

3.

Il est admis que le recourant dispose d'une réputation irréprochable ainsi que d'une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR. Demeure seule litigieuse la question de savoir s'il a acquis une pratique professionnelle suffisante.

4.

4.1 Dans ses écritures, le recourant critique la pratique selon laquelle seule l'expérience acquise pendant et après la formation reconnue par la LSR peut être prise en considération au titre de pratique professionnelle au sens de l'art. 4 al. 4 LSR. Il considère que ni la LSR ni l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) ne contiennent réellement la règle admise par l'ASR et le Tribunal administratif fédéral. S'en prenant à l'argument des autorités précitées en vertu duquel seul celui qui dispose des connaissances théoriques nécessaires est en mesure de mettre celles-ci en pratique et d'appréhender de manière globale les problèmes et les questions qui se posent, il note que la personne qui a accompli un stage d'audit au début de son bachelor en droit, par exemple, n'a de facto aucune connaissance théorique de révision à mettre en œuvre alors que la volonté du législateur permet la prise en compte de cette expérience professionnelle. En outre, le recourant se réfère aux exigences en termes de pratique professionnelle posées pour le titulaire du brevet fédéral d'expert-comptable ; dans ce contexte et renvoyant au message, il souligne le fait qu'aucune pratique professionnelle ne se révèle nécessaire puisque le titulaire est déjà au bénéfice d'une longue expérience dès lors qu'il s'agit d'une condition à l'admission à l'examen. Il ajoute que, dans le cadre de la formation d'expert-comptable, une pratique professionnelle stable en emploi s'avère reconnue même si la formation préalable n'a pas encore débuté mais qu'un stage en cours de formation exige au contraire que soit achevée la formation préalable ; il en conclut que le législateur a voulu donner la même portée à la précision de l'art. 4 al. 4 in fine LSR.

4.2 Dans sa réponse, l'autorité inférieure déclare que la loi n'est pas muette sur l'expérience professionnelle antérieure au début de la formation, l'art. 4 al. 4 LSR fixant les conditions dans lesquelles la pratique professionnelle peut être prise en compte ; qu'une lecture a contrario de cet alinéa indique que la pratique antérieure au début de la formation n'est pas retenue ; que l'on ne voit pas pour quelle raison le législateur aurait mentionné le cas particulier de la pratique professionnelle pendant la formation si ce n'est pour fixer une limite au-delà de laquelle la pratique ne peut plus être retenue ; que, si le législateur avait voulu que l'ASR tienne compte de l'ensemble de la pratique professionnelle y compris celle acquise avant le début de la formation, les dernières phrases des art. 4 al. 4 et 5 al. 2 LSR seraient superflues. Elle affirme ne pas pouvoir imaginer que le législateur ait pensé qu'un étudiant en droit effectuerait des stages d'audit durant sa

formation universitaire, tant il est vrai que celui-ci aurait plutôt tendance à accomplir lesdits stages dans une étude d'avocats. Par ailleurs, l'autorité inférieure remarque que le message ne fait aucune mention des conditions d'admission à l'examen du brevet fédéral d'expert-comptable si bien que, selon elle, les considérations du recourant à ce sujet tombent à faux. Elle conclut que la lettre de la loi se présente de manière suffisamment claire pour considérer que la pratique professionnelle exercée avant le début de la formation ne doit pas être prise en compte, ajoutant que les autres méthodes d'interprétation de la loi ne conduisent pas à une autre conclusion.

4.3 Dans sa demande d'agrément datée du 23 janvier 2009, le recourant s'est prévalu d'une pratique professionnelle acquise auprès de A. _____ du 1^{er} décembre 1986 au 31 janvier 1998 majoritairement à plein temps sous la surveillance de B. _____ ainsi que d'une activité exercée auprès de C. _____ à partir du 1^{er} septembre 1999 majoritairement à plein temps sous la surveillance de D. _____, toutes deux déployées dans les domaines de la révision et de la comptabilité. Dans un courrier daté du 23 mars 2012, il a précisé avoir, au cours de ses années d'activité depuis 1986, dénombré 466 mandats soit une moyenne annuelle de près de 19 mandats, ayant notamment effectué, jusqu'au 31 décembre 2007, 80 mandats importants, 188 mandats de révision LBA entre les années 2000 et 2007 et 34 révisions de fondation de prévoyance autonome et semi-autonome.

Excepté la question litigieuse de savoir si la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation peut ou non être prise en considération, rien ne permet a priori d'exclure que l'activité exercée par le recourant remplisse les exigences requises en vue de l'octroi de l'agrément.

5.

Dans sa jurisprudence, confirmant la pratique de l'autorité inférieure, le Tribunal administratif fédéral a déclaré que la pratique professionnelle peut être prise en compte au plus tôt au début des formations énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 3.1 confirmé par les arrêts du Tribunal administratif fédéral B-5830/2011 du 31 décembre 2012 consid. 3.1, B-1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 4.1). Il s'y réfère au message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (FF 2004 3745,

spéc. 3836 ; ci-après : le message) mentionnant à cet égard expressément les stages pratiques obligatoires. Il a également jugé qu'il était en l'occurrence matériellement justifié de ne pas comptabiliser l'expérience professionnelle acquise avant le commencement d'une desdites formations achevée avec succès ; renvoyant à la doctrine (cf. RETO SANWALD/MANUS WIDMER, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), in : L'Expert comptable suisse 2008, p. 758 ss, spéc. 759), il a expliqué que seul celui qui disposait des connaissances théoriques nécessaires était en mesure de mettre celles-ci en pratique et d'appréhender de manière globale les problèmes ainsi que les questions qui se posaient. Il a retenu que le requérant devait en effet acquérir les connaissances théoriques indispensables au moyen d'une formation reconnue afin de pouvoir les appliquer de manière pertinente dans des cas concrets, cette exigence étant ainsi à même de garantir une certaine qualité de l'expérience professionnelle permettant d'obtenir l'agrément d'expert-réviseur. Aussi, le Tribunal administratif fédéral a conclu que la pratique professionnelle pertinente au sens de l'art. 4 LSR devait, comme l'avait admis l'autorité inférieure, se situer dans un rapport de connexité temporelle étroit, au minimum simultané ou postérieur, avec le commencement de la formation concernée et achevée avec succès.

6.

La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Il n'y a lieu de s'écarter du sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause (cf. ATF 131 III 314 consid. 2.2 ; PIERRE TSCHANNEN, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, Berne 2011, p. 51) ; de tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition ainsi que de la systématique de la loi (cf. ATF 131 II 217 consid. 2.3). À l'inverse, il n'y a lieu de se fonder sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle, sans ambiguïté aucune, une solution matériellement juste. Si le texte n'est pas absolument clair ou si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il sied de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique), du but et de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), et de la volonté du législateur telle qu'elle ressort entre autres des travaux préparatoires (interprétation historique). Par ailleurs, la méthode logique, soit les règles

d'interprétation purement formelles dont fait partie la règle a contrario, s'avèrent toujours relatives ; elles fournissent une indication, une possibilité d'interprétation ; elles nécessitent d'être confortées par d'autres méthodes. Lors de cet examen, il sied de privilégier une approche pragmatique s'inspirant d'une pluralité de méthodes, étant précisé que les différentes méthodes d'interprétation ne sont soumises à aucun ordre de priorité (cf. ATF 132 III 226 consid. 3.3.5, ATF 128 II 56 consid. 4 et les réf. cit. ; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, Droit administratif, vol. I : Les fondements généraux, 3^e éd., Berne 2012, p. 125 ss ; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, vol. I : L'État, Berne 2006, p. 505 ss ; ANDRÉ GRISEL, Traité de droit administratif, vol. I, Neuchâtel 1984, p. 122 ss). Le choix de la méthode nécessite également une appréciation du résultat : il convient d'orienter le choix entre les différentes méthodes sur celle dont le résultat est satisfaisant, raisonnable et pratique (cf. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7^e éd., Zurich/Bâle/Genève 2008, n. marg. 135). Si la prise en compte d'éléments historiques n'est en soi pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur, formulée avec une certaine précision, et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il est vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (cf. ATF 129 III 656 consid. 4.1). Si la date d'adoption de la loi à interpréter s'avère relativement récente, il conviendra, pour déterminer la portée de la norme, de s'intéresser en particulier au but poursuivi par le législateur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2322/2006 du 6 septembre 2007 consid. 4.2).

L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune authentique (ou lacune proprement dite) suppose que le législateur se soit abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites à moins que le fait d'invoquer le sens réputé

déterminant de la norme ne soit constitutif d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (cf. ATAF 2007/48 consid. 6.1 ; ATF 131 II 562 consid. 3.5). Une opinion minoritaire en doctrine renonce toutefois à opérer une distinction entre lacune proprement et improprement dite ; elle parle de manière générale respectivement de lacune involontaire de la loi et d'une insuffisance inadmissible du point de vue téléologique pouvant être comblée par les organes chargés d'appliquer la loi (cf. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5^e éd., Zurich 2006, n° 243 ; ERNST A. KRAMER, *Juristische Methodenlehre*, 3^e éd., Berne 2010, p. 173 ss ; ULRICH HÄFELIN, *Zur Lückenfüllung im öffentlichen Recht*, in : *Festschrift zum 70. Geburtstag von Hans Nef*, Zurich 1981, p. 91 ss, spéc. p. 108 s., 113 s.). De même, on peut constater dans la jurisprudence une tendance à s'éloigner de la distinction traditionnelle et à admettre l'existence d'une lacune susceptible d'être comblée par un tribunal lorsque, au regard des valeurs et des objectifs poursuivis par la loi, une réglementation légale apparaît comme insuffisante et sujette à complément (cf. ATF 132 III 470 consid. 5.1, ATF 131 V 233 consid. 4.1, ATF 129 II 438 consid. 4.1.2, ATF 123 II 69 consid. 3c ; ATAF 2007/48 consid. 6).

6.1 S'agissant d'appréhender l'art. 4 al. 4 LSR sous l'angle de l'interprétation littérale, on constate certes que la loi indique expressément ce qu'il en retourne de la prise en compte de la pratique professionnelle exercée pendant la formation. En revanche, contrairement à ce qu'indique l'autorité inférieure, il faut bien reconnaître qu'elle reste muette sur l'expérience professionnelle acquise avant la formation déterminante. Au demeurant, elle ne fournit pas non plus formellement d'indications sur la pratique postérieure à ladite formation, ne contenant aucune information de nature temporelle. De plus, elle n'évoque pas les raisons ayant conduit à apporter la précision relative à la pratique professionnelle acquise durant la formation de sorte que l'on ne saurait lui attribuer un rôle exclusivement temporel. La jurisprudence a considéré sur ce point qu'avant le début de la formation, la personne en cause ne disposait pas encore de connaissances à appliquer ; cependant, cette explication ne ressort pas formellement du texte de la loi. Dans ces conditions, le sens littéral de la disposition en cause ne suffit pas à lui seul à justifier l'exclusion de la prise en compte de l'expérience précédant la formation en raison de son manque de clarté. En outre, il n'est pas permis non plus à ce stade – à la faveur exclusive d'une interprétation a contrario de la loi – d'admettre que le législateur entendait bannir de la pratique professionnelle pertinente celle exercée avant le

début de la formation. En conséquence, il convient de faire appel aux autres méthodes d'interprétation.

6.2

6.2.1 Le message du Conseil fédéral ne fournit pas plus d'explications que la loi, se contentant également de mentionner les stages pratiques obligatoires sans livrer expressément les raisons de cette précision ni donner d'indications sur la pratique professionnelle exercée avant le début de la formation (cf. FF 2004 3836). Quant aux parlementaires, s'ils ont longuement débattu de la durée de la pratique professionnelle requise en fonction du diplôme obtenu, ils ne se sont pas explicitement penchés sur la question de l'expérience acquise avant le début de la formation (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). La consultation des procès-verbaux des commissions des affaires juridiques du Conseil National ainsi que du Conseil des États ne renseigne pas davantage sur cette problématique. Il sied de relever qu'une précision similaire à celle figurant dans la loi est déjà apparue dans l'ordonnance sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés du 15 juin 1992 (RO 1992 1210) prescrivant que les stages accomplis au cours de la formation professionnelle peuvent être imputés pour autant qu'ils satisfassent à ces exigences ; cette ordonnance, fondée sur l'art. 727b al. 2 CO dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2007, ne contient pas non plus d'indications temporelles sur la prise en considération de la pratique professionnelle au regard de la formation, pas plus que le message relatif à l'art. 727b CO (cf. message du Conseil fédéral du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés anonymes, FF 1983 II 757, spéc. 956).

6.2.2 Dans un contexte plus général, il sied de noter que, dans son message, le Conseil fédéral a rappelé 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 revêtant ainsi une importance capitale en tant qu'élément du cadre juridique qui régit une activité économique (FF 2004 3752). Dans ce but, il prévoyait la mise en œuvre de l'abolition de la révision de profane estimant qu'une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'avait de sens que si les contrôles étaient effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (FF 2004 3754).

Soulignant de la sorte l'importance d'un système efficace, le Conseil fédéral a néanmoins expliqué qu'il importait de ne pas créer une situation où les titulaires de certains diplômes détiendraient un monopole de fait sur l'exercice de quelques fonctions, des formations moins spécifiques pouvant aussi apporter des qualifications professionnelles suffisantes si les lacunes dans certains domaines capitaux sont compensées par une longue expérience pratique (FF 2004 3773).

6.2.3 D'une part, il est certes expédient de déduire de ce qui précède que, dans un système visant à améliorer la qualité des prestations fournies en matière de révision, la pratique professionnelle revêt une importance particulière et doit logiquement répondre à certaines exigences garantes de sa qualité ; cela étant, le but de la loi ne permet pas de déterminer si la pratique professionnelle devrait nécessairement avoir été acquise pendant ou après la formation ni, a fortiori, pour quelle raison. D'autre part, aucune base tangible n'autorise non plus à admettre que la précision figurant dans le message relative aux stages pratiques obligatoires tendrait à exclure la pratique antérieure au début de la formation ; aussi, faute d'éléments suffisamment probants, on ne saurait voir dans cette seule précision une limite temporelle au-delà de laquelle la pratique ne peut plus être retenue.

6.3 Il convient à ce stade d'examiner si la nécessité d'acquérir des connaissances théoriques avant de pouvoir les appliquer justifie de ne pas prendre en compte la pratique professionnelle acquise avant le début de la formation. Dans ce contexte, le recourant se réfère à la formation de niveau bachelor en droit, soulignant le manque de connaissances théoriques en matière de comptabilité et de révision comptable au terme de cette formation.

6.3.1 Conformément à l'art. 4 al. 2 let. c LSR en relation avec l'art. 5 OSRev, un bachelor en droit constitue une formation menant à l'agrément en qualité d'expert-réviseur s'il comprend 180 crédits ECTS. Un survol des formations bachelor en droit proposées par les universités suisses indique qu'elles offrent toutes une telle formation correspondant à un nombre de 180 crédits ECTS de sorte que les exigences de l'art. 5 OSRev s'avèrent remplies. Le diplôme délivré à l'issue de ces formations donne dès lors accès à l'agrément en qualité d'expert-réviseur conformément à l'art. 4 LSR pour autant que les impératifs relatifs à la pratique professionnelle et à la réputation soient également réalisés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_731/2010 du 16 novembre 2011 consid. 2.4).

Si l'on se penche sur les plans d'étude des différentes formations juridiques de niveau bachelor proposées en Suisse, il appert que la majorité des cursus ne comprennent ni comptabilité ni révision comptable ; seule l'Université de Saint-Gall (dispensant des cours de comptabilité, d'économie et de gestion d'entreprise en 1^{ère} année) ainsi que celle de Neuchâtel (prévoyant un cours intitulé « comptabilité pour juristes » au 4^e semestre) permettent, au niveau bachelor, l'acquisition de certaines connaissances dans les domaines concernés (cf. *Université de Bâle* : Wegleitung zur Ordnung für das Bachelorstudium an der Juristischen Fakultät der Universität Basel, Teil 2 : Studienplan, vom 26. April 2012, en ligne sur le site internet de la faculté de droit de l'Université de Bâle <www.ius.unibas.ch> > Studium > Studiengänge > Bachelorstudiengang > Prüfungsordnung > Bachelor-Wegleitung Teil 2 : Studienplan, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Berne* : Studienplan für das Bachelor-Monoprogramm und das Master-Monoprogramm in Rechtswissenschaft mit Änderung vom 14. Mai 2009, en ligne sur le site internet de la faculté de droit de l'Université de Berne <www.rechtswissenschaft.unibe.ch> > Studium > Studiengänge Bachelor/Einführungsstudium Reglemente/Studienplan > Studienplan, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Fribourg* : Plan d'études Bachelor of Law, en ligne sur le site internet de l'Université de Fribourg <www.unifr.ch> > Faculté de droit > Étudier > Offres d'études > Bachelor > Plan d'études Bachelor of Law, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Genève* : Plan d'études et horaires des cours du Baccalauréat universitaire en droit, en ligne sur le site internet de l'Université de Genève <www.unige.ch> Droit > Enseignements > Formations proposées > Baccalauréat > Plan d'études et horaires des cours Baccalauréat 2012/2013, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Lausanne* : Plan d'études du Baccalauréat universitaire en droit, soumis à l'approbation du Conseil de Faculté du 3 mai 2012, en ligne sur le site internet de l'Université de Lausanne <www.unil.ch> > Les Facultés de l'UNIL > Faculté de droit et des sciences criminelles > Enseignement > Règlements/Plans d'études > Bachelor en Droit [BLaw] : Règlements/Plans d'études/Horaire > Plan d'études – Blaw – 2012, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Lucerne* : Studien- und Prüfungsordnung der Fakultät III für Rechtswissenschaft der Universität Luzern vom 29. Juni 2011, en ligne sur le site internet de l'Université de Lucerne <www.unilu.ch> > Rechtswissenschaftliche Fakultät > Studieninteressierte > Bachelorstudium > Studien- und Prüfungsordnung vom 29. Juni 2011, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Neuchâtel* : Plan d'études du Bachelor en droit 2012-2013, en ligne sur le site internet de l'Université de Neuchâtel

<www.unine.ch> > Facultés > Droit > Bachelor > Plan d'études bachelor 2012-2013, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de St-Gall* : Prüfungsordnung für die Bachelor-Ausbildung der Universität St. Gallen vom 6. März 2002, en ligne sur le site internet de l'Université de St-Gall <www.unisg.ch> > Studieren > Bachelor > Allgemeine Informationen > Rechtsgrundlagen, Merkblätter > Studienpläne Bachelor-Stufe Rechtswissenschaft, dernière consultation le 23 avril 2013 / *Université de Zurich* : Studienordnung Bachelor of Law der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich vom 8. Februar 2006, en ligne sur le site internet de l'Université de Zurich <www.unizh.ch> > Fakultäten und Institute > Rechtswissenschaftliche Fakultät > Reglemente > Systematische Sammlung > 4.2.1. Studienordnung Bachelor of Law (StudO B Law) der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich vom 8. Februar 2006, dernière consultation le 23 avril 2013). Dans ces circonstances, il faut bien reconnaître que les connaissances théoriques en matière de comptabilité et de révision comptable se révèlent pour le moins limitées, voire nulles, tant au début des études de bachelor que d'ailleurs au moment de l'acquisition du diplôme correspondant (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_731/2010 du 16 novembre 2011 consid. 2.4).

Nonobstant l'absence de connaissances spécifiques dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable dispensées au cours de la formation juridique de niveau bachelor, la pratique professionnelle des étudiants suivant ce cursus, exercée dès le début de leur formation, s'avère prise en considération dans l'appréciation des douze années d'expérience requises pour autant naturellement qu'elle remplisse les autres exigences ; l'art. 4 al. 4 LSR ne laisse subsister aucun doute sur ce point. D'ailleurs, s'agissant de l'affirmation péremptoire de l'autorité inférieure selon laquelle elle ne peut pas imaginer que le législateur ait pu penser qu'un étudiant en droit effectuerait des stages d'audit durant sa formation universitaire, tant il est vrai que celui-ci aurait plutôt tendance à effectuer lesdits stages dans une étude d'avocats, elle repose sur un jugement de valeur non véritablement étayé. En tout état de cause, il est sans doute probable que la majorité des étudiants en bachelor en droit, de préférence, n'accomplira pas un stage dans ces domaines ; il n'en demeure pas moins que, s'il le fait, ce stage sera pris en considération au titre de pratique professionnelle si les autres conditions sont remplies.

6.3.2 Aussi, s'il semble a priori sensé que l'on applique en pratique des connaissances préalablement acquises sur le plan théorique, force est de constater que ce n'est pas la solution expressément retenue par le

législateur. S'il l'avait voulu, il aurait pu distinguer entre les différentes formations selon qu'elles comprennent un enseignement dans les matières en cause et adapter les exigences relatives à la pratique professionnelle à chacun des cursus ; or, la loi ne contient aucune distinction de cette nature. De surcroît, en excluant la pratique professionnelle antérieure au début de la formation ayant conduit au titre reconnu, on ne tient finalement pas compte du fait que des connaissances théoriques en matière de comptabilité et de révision comptable ont pu être acquises précédemment, soit à l'occasion d'une formation non reconnue à l'art. 4 LSR, soit au cours d'une formation reconnue n'ayant pas été suivie jusqu'à l'obtention du diplôme visé ou encore dans le cadre même d'une pratique professionnelle.

6.3.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que l'argument jurisprudentiel consistant à exclure la pratique professionnelle antérieure au début de la formation en raison de l'absence de connaissances théoriques à appliquer ne saurait se justifier à lui seul faute d'en avoir exploré jusqu'alors les tenants et aboutissants en fonction des méthodes classiques d'interprétation.

6.4 Le recourant avance que le législateur aurait suivi le même raisonnement que celui à la base de l'exigence d'une pratique professionnelle prévalant pour l'obtention du diplôme fédéral d'expert-comptable. Il ressort certes du message du Conseil fédéral que les titulaires d'un tel diplôme ont déjà acquis la pratique professionnelle nécessaire et qu'il n'est donc pas utile de formuler des exigences supplémentaires (cf. FF 2004 3836) ; en effet, la formation d'expert-comptable comprend automatiquement une expérience professionnelle de trois ans, faute de quoi le diplôme ne peut pas être obtenu (cf. BO 2005 E 630). Il est vrai qu'aucune pratique professionnelle supplémentaire n'est requise en vue de l'agrément en qualité d'expert-réviseur pour cette raison ; cela étant, rien ne permet d'en déduire, comme le prétend le recourant, que le législateur ait voulu reprendre, pour l'agrément en qualité d'expert-réviseur, les principes prévalant dans le règlement d'examen d'expert-comptable.

6.5 S'agissant des autres exigences posées à la pratique professionnelle, la loi ainsi que les jalons posés par l'autorité inférieure les définissent très précisément. De la sorte, la pratique professionnelle – d'une durée d'au moins douze ans, soit 144 mois, pour les candidats à l'agrément en qualité d'expert-réviseur au bénéfice de l'un des diplômes énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR – doit avoir été acquise principalement dans les

domaines de la comptabilité et de la révision comptable, dont deux tiers au moins sous la supervision d'un expert-réviseur agréé ou d'un spécialiste étranger justifiant de qualifications comparables (art. 4 al. 4, 1^{ère} phrase, LSR). L'adverbe « principalement » constitue une notion juridique indéterminée conférant à l'ASR un large pouvoir d'appréciation dont celle-ci a fait usage en retenant que ledit terme correspond à trois quarts de la durée de la pratique professionnelle requise à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. En conséquence, la pratique professionnelle sous supervision exigée en vertu des dispositions précitées représente 72 mois au moins ($144 \text{ mois} \times \frac{3}{4} \times \frac{2}{3}$) (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 2.4). En outre, la pratique professionnelle acquise sous supervision se verra admise si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales (art. 7 OSRev). Au demeurant, on rappellera qu'une formation reconnue et une réputation irréprochable sont également indispensables à l'agrément en qualité d'expert-réviseur aussi bien que de réviseur.

Dans ces circonstances, il faut bien reconnaître que toute expérience n'est pas prise en compte au titre de pratique professionnelle au sens de l'art. 4 al. 4 LSR mais qu'au contraire, elle doit satisfaire à un certain nombre d'exigences clairement définies dans la loi et complétées par la jurisprudence. À telle enseigne, le cadre juridique apparaît comme suffisamment précis pour que la pratique professionnelle idoine, y compris celle acquise avant le début de la formation, s'avère d'une grande qualité apte à atteindre le but visé par la loi.

6.6 À la lecture de ce qui a été développé précédemment, force est de constater que l'interprétation de l'art. 4 LSR ne permet pas d'aboutir à l'exclusion de la pratique professionnelle exercée avant le début de la formation ad hoc. En effet, d'une part, la teneur de ladite norme ne contient expressément aucune précision de cet ordre ; d'autre part, une appréciation historique, systématique et téléologique ne conduit pas non plus à une telle exclusion. Au contraire, il y a lieu d'induire du système mis en place par le législateur que ce dernier a délibérément opté pour une délimitation qualitative et non temporelle de la pratique professionnelle susceptible de conduire à l'agrément en fixant de manière précise les caractéristiques requises. L'absence d'une restriction explicite de l'expérience acquise avant le début de la formation ne procède dès lors pas d'une lacune remontant au moment de l'élaboration de la loi appelant subséquemment une intervention du juge mais elle correspond à la volonté implicite du législateur et s'avère conforme au but de la loi.

Dans ces conditions, l'expérience antérieure à la formation doit être prise en considération dans l'appréciation de la pratique professionnelle pour autant qu'elle remplisse l'ensemble des exigences garanties de sa qualité définies dans la loi.

7.

Sur le vu de l'ensemble des considérants qui précèdent, il convient d'admettre que l'autorité inférieure a refusé à tort de retenir la pratique professionnelle exercée avant le début de la formation du recourant et d'apprécier si elle respecte les conditions posées par la loi.

8.

Aux termes de l'art. 61 al. 1 PA, l'autorité de recours statue elle-même sur l'affaire ou exceptionnellement la renvoie avec des instructions impératives à l'autorité inférieure. La réforme présuppose cependant un dossier suffisamment mûr pour qu'une décision puisse être prononcée, étant précisé qu'il n'appartient pas à l'autorité de recours de procéder à des investigations complémentaires compliquées (cf. BLAISE KNAPP, Précis de droit administratif, 4^e éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n. 2058 p. 426 ; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2^e éd., Berne 1983, p. 233). De surcroît, la réforme est inadmissible lorsque des questions pertinentes doivent être tranchées pour la première fois et que l'autorité inférieure dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1181/2010 du 8 septembre 2010 consid. 4). En l'espèce, l'autorité inférieure, ayant écarté de la pratique professionnelle déterminante l'expérience acquise antérieurement au début de la formation du recourant, soit du 1^{er} décembre 1986 à février 2007, ne s'est pas prononcée sur le point – topique – de savoir si elle remplit les autres conditions. En conséquence, il ne peut être fait droit en l'état à la conclusion du recourant tendant à son agrément en qualité d'expert-réviseur ; il se justifie de renvoyer la cause à l'ASR afin qu'elle procède à cet examen et rende une nouvelle décision. Point n'est dès lors besoin d'examiner les autres griefs formulés par le recourant.

9.

9.1 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, 1^{ère} phrase, et 4 FITAF). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures, ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (art. 63 al. 2 PA).

En l'espèce, le recourant obtenant partiellement gain de cause, les frais de procédure doivent être réduits (art. 63 al. 1 PA). En conséquence, lesdits frais, lesquels s'élèvent à Fr. 3'000.-, sont mis à la charge du recourant à raison de Fr. 600.-. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.- déjà versée. Le solde est restitué au recourant.

9.2 L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif horaire des avocats est de Fr. 200.- au moins et de Fr. 400.- au plus (art. 10 al. 2 FITAF). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir au Tribunal, avant le prononcé, un décompte détaillé de leurs prestations, à défaut duquel le Tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 1 et 2 FITAF).

In casu, la défense du recourant a nécessité les services d'un avocat dûment mandaté par procuration à cet effet et a impliqué un échange d'écritures. Aucun décompte n'a été transmis au Tribunal de céans. En tenant compte du barème précité et de l'issue du recours, une indemnité fixée à Fr. 4'400.-, TVA comprise, est équitablement allouée au recourant à titre de dépens pour la procédure de recours. Ces dépens sont mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 2 PA).

10.

Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2009 du 16 juin 2009).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est partiellement admis.

2.

Partant, la décision de l'ASR du 13 juin 2012 est annulée et l'affaire est renvoyée à l'autorité inférieure pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

3.

Les frais de procédure, d'un montant réduit à Fr. 600.-, sont mis à la charge du recourant et sont prélevés sur l'avance de frais de Fr. 2'000.- déjà versée. Le solde de Fr. 1'400.- est restitué au recourant.

4.

Un montant réduit à Fr. 4'400.- (TVA comprise) à titre de dépens est alloué au recourant et mis à la charge de l'ASR.

5.

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (recommandé ; annexes : pièces en retour et formulaire "adresse de paiement") ;
- à l'autorité inférieure (réf. : demande n° 107'509 ; recommandé ; annexe : dossier en retour).

Le président du collège :

La greffière :

Jean-Luc Baechler

Fabienne Masson

Expédition : 25 juin 2013