Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Cour II
B-5636/2009
{T 0/2}

Arrêt du 13 août 2010

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Eva Schneeberger, Ronald Flury, 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

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 le 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.

X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Par décision du 19 août 2008 (B-2807/2008), ce dernier a rejeté le recours retenant que l'intéressé n'était pas habilité à obtenir un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302) applicable aux cas de rigueur ; le refus de l'ASR ne constituait pas une restriction inadmissible à sa liberté économique ; enfin, il ne saurait être reproché à l'ASR de n'avoir pas statué en opportunité.

B.
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 en janvier 2009 par la Haute École Spécialisée de Suisse occidentale (HES-SO).

C.
En date du 4 août 2009, l'ASR a refusé l'agrément. Elle a jugé que ledit titre ne figurait pas dans la liste exhaustive prévue par la LSR et que si le Conseil fédéral est habilité à reconnaître l'équivalence de certaines formations postgraduées, tel ne s'avérait pas le cas de celle suivie par le recourant existant déjà au moment de l'entrée en vigueur de la loi. Elle a en outre exposé les distinctions entre bachelor et master d'un côté ainsi que Master of Advanced Studies et Executive Master de l'autre afin de démontrer par le menu que les deux dernières ne se révèlent pas incluses dans la liste exhaustive précitée. Elle a rappelé que la clause de rigueur tend à alléger la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle et non celle

concernant la formation. Enfin, elle a signalé n'avoir pas connaissance d'une quelconque demande déposée respectivement par la HES-SO ou la Haute école de gestion auprès du Conseil fédéral visant à l'admission de l'équivalence du "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique".

D.
Par mémoire du 4 septembre 2009, mis à la poste le même jour, X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant, sous suite de dépens, à l'annulation de la décision de l'ASR, à la reconnaissance du respect des conditions d'agrément et à la condamnation de l'ASR à l'agrémenter en qualité d'expert-réviseur.

À l'appui de son recours, il allègue en substance que le raisonnement de l'autorité inférieure fondé sur la distinction entre les différents degrés de formation se révèle insoutenable. Comparant les filières master et les formations Master of Advanced Studies, notamment au niveau des conditions d'admission, et s'appuyant sur la volonté du législateur, il s'attache à démontrer que le Master of Advanced Studies constitue non seulement un diplôme en sciences juridiques et économiques délivré par une HES au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR, mais aussi un master au sens de l'art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3). Le recourant fait en outre valoir une atteinte à sa liberté économique de par l'existence même d'un agrément fédéral pour exercer une activité lucrative, en l'espèce déjà pratiquée depuis plus de 25 ans. Qualifiant cette atteinte de grave, il ajoute que les conditions de l'art. 36 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) – autorisant une telle restriction – ne sont pas remplies. Enfin, il en appelle, à titre subsidiaire, aux principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire.

E.
Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en propose le rejet aux termes de sa réponse du 26 octobre 2009. Elle note que même si le Master of Advanced Studies du recourant pouvait être qualifié de formation au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR, les exigences en matière d'expérience professionnelle ne seraient de toute façon pas réunies ; en effet, la pratique professionnelle, selon elle, se voit prise en compte au plus tôt au début des formations énumérées à l'art. 4

al. 2 LSR. Elle rappelle que la clause de rigueur ne trouve pas non plus application. Sur la notion de Master of Advanced Studies, l'ASR insiste sur les conditions d'admission qui diffèrent de celles d'un master en tant que second cycle de formation. S'agissant de la restriction à la liberté économique soulevée par le recourant, elle renvoie à la décision du Tribunal administratif fédéral consécutive au premier refus d'agrément de l'ASR à l'encontre du recourant. En outre, l'autorité inférieure déclare que la violation du principe de la bonne foi invoquée par le recourant équivaudrait à admettre qu'elle lui aurait indiqué que le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" constituerait une formation au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ce qui ne s'avère pas le cas. Enfin, elle rejette le grief d'arbitraire.

F.
Dans sa réplique du 27 octobre (recte : 27 novembre) 2009, le recourant s'emploie à démontrer que la pratique professionnelle acquise avant la formation devrait également être comptabilisée ; il estime que l'autorité inférieure a méconnu l'art. 4 LSR ou, à tout le moins, l'a interprété en violation de la liberté de commerce. En ce qui concerne l'application de la clause de rigueur, il estime remplir les conditions posées par la jurisprudence et le texte légal. En outre, le recourant affirme que l'absence de mention des diplômes postgrades dans la législation idoine est la seule conséquence de ce que le législateur aurait choisi de formuler la loi de manière délibérément vague ; de ce fait, l'autorité inférieure disposerait d'un certain pouvoir d'appréciation. Enfin, il sollicite du Tribunal de céans de se prononcer sur la formation suffisante ou non du détenteur du "Master in Advanced Studies en lutte contre la criminalité économique", la question étant, selon lui, pertinente dans le cadre d'une éventuelle demande d'agrément en qualité de réviseur.

G.
Dans sa duplique du 16 décembre 2009, l'autorité inférieure renvoie en substance à son mémoire de réponse.

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

Droit :

1.

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

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

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

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

Le recours est ainsi recevable.

2.

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

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de

révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur Internet (art. 15 al. 2 LSR).

L'art. 4 al. 1 LSR dispose qu'une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. Aux termes de l'art. 4 al. 2 LSR, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation, si elle est : titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ; titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling (let. b) ; titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral (let. c) ; titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoie ou que l'État d'origine accorde la réciprocité (let. d). La teneur de l'art. 4 al. 2 let. c LSR est précisée à l'art. 5 OSRev aux termes duquel on entend par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée le bachelor, le master, le diplôme d’avocat ou la licence. Selon l'art. 4 al. 3 LSR, le Conseil fédéral peut reconnaître d'autres formations équivalentes et déterminer la durée de la pratique professionnelle requise.

Au demeurant, l'art. 43 al. 6 LSR autorise, pour les cas de rigueur, l'autorité de surveillance à reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années.

3.

Dans son mémoire de recours, le recourant ne prétend pas être au bénéfice d'un diplôme fédéral d'expert-comptable ou d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling au sens de l'art. 4 al. 2 let. a et b LSR ; en revanche, il fait valoir que le Master of Advanced Studies dont il est titulaire, depuis janvier 2009, constituerait un diplôme au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Le recourant est en effet d'avis que si le législateur n'avait entendu ouvrir

la voie de l'agrément qu'aux titulaires d'une formation de base, il aurait exigé le bachelor uniquement et non d'autres titres plus avancés ; de même, il n'aurait ainsi pas mentionné le diplôme d'avocat. Le recourant considère par ailleurs que si la loi et l'ordonnance ne mentionnent pas exclusivement le bachelor, c'est bien que le législateur entendait s'en remettre aux universités et aux écoles autorisées à délivrer des master pour l'évaluation des conditions d'admission en filière master. En outre, il affirme que l'absence de mention des diplômes postgrades dans la législation idoine provient du fait que le législateur aurait choisi de la formuler de manière délibérément vague, la loi accordant à l'autorité inférieure un certain pouvoir d'appréciation. Enfin, il renvoie aux conditions d'admission des deux filières ainsi qu'au programme du Master of Advanced Studies.

L'autorité inférieure se réfère en revanche au système à deux cycles mis en place à la suite de la Déclaration de Bologne ainsi qu'aux formations continues auxquelles appartient le Master of Advanced Studies. Elle relève que l'art. 4 al. 2 LSR se concentre sur des formations de base et que l'art. 5 OSRev, en mentionnant le bachelor ou le master, entend se référer uniquement au cycle de base et non à la formation continue ; elle note d'ailleurs que l'art. 5 OSRev ne cite pas le Master of Advanced Studies ou l'Executive Master. Elle affirme en outre que le cursus suivi par le recourant ne pourrait pas être reconnu par le Conseil fédéral dans la mesure où il existait déjà au moment de l'entrée en vigueur de la loi.

3.1 La teneur de l'art. 5 OSRev en relation avec l'art. 4 al. 2 let. c LSR semble de prime abord claire, s'agissant à tout le moins de la terminologie utilisée. Cela étant, il ne suffit pas de s'en remettre aveuglément à la simple présence de l'appellation "master" dans le titre obtenu par le recourant pour en déduire automatiquement qu'il se verrait compris dans la liste de l'art. 5 OSRev. Ainsi, il convient en premier lieu de procéder à une comparaison entre le master et le Master of Advanced Studies afin de déterminer dans quelle mesure le second peut être rangé dans la catégorie formée par le premier.

3.1.1 Les termes "bachelor" et "master" ont été introduits avec la réforme de Bologne. Le 19 juin 1999, les ministres de l'éducation et de la recherche de 29 pays européens, dont la Suisse, ont élaboré la Déclaration de Bologne (http://www.crus.ch/dms.php?id=4413 visité le 6 juillet 2010) dont l'objectif principal est d'améliorer la compatibilité

entre les structures d'études européennes ; elle comprend six mesures à réaliser dans chaque pays avant 2010, notamment l'introduction d'un système fondé sur deux grands cycles (bachelor/master) – l'admission au deuxième cycle ou niveau exigeant en règle générale l'achèvement d'un premier cycle d'une durée d'au moins trois ans permettant d'atteindre une qualification utile sur le marché du travail – et un système d'accumulation ainsi que de transfert de crédits d'études "European Credit Transfer System" (ECTS) pour encourager autant que possible la mobilité des étudiants (cf. Déclaration de Bologne ; message du Conseil fédéral du 5 décembre 2003 concernant la modification de la loi fédérale sur les hautes écoles spécialisées, FF 2004 117 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-5458/2008 du 19 mai 2009 consid. 3.6). L'introduction généralisée du bachelor et du master vise à mettre en place une structure d'études unifiée pour toutes les filières des hautes écoles afin de faciliter la comparaison entre les filières et les structures d'études de l'espace européen de l'enseignement supérieur (cf. FF 2004 120 s.).

La mise en œuvre de la Déclaration de Bologne et l'introduction de la formation à deux cycles ont nécessité une modification rapide de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées (LHES, RS 414.71), adoptée le 17 décembre 2004 et entrée en vigueur le 5 octobre 2005 (cf. FF 2004 118). Depuis lors, l'art. 4 LHES prévoit que les hautes écoles spécialisées proposent une formation en deux cycles sanctionnés par le diplôme de bachelor au terme du premier cycle et le diplôme de master au terme du deuxième cycle (al. 1) ; en cycle bachelor, les hautes écoles spécialisées transmettent aux étudiants une formation générale de même que des connaissances fondamentales et les préparent, en règle générale, à un diplôme attestant leur qualification professionnelle (al. 2) ; en cycle master, les hautes écoles spécialisées transmettent aux étudiants des connaissances complémentaires approfondies, spécialisées ainsi que fondées sur la recherche et les préparent à un diplôme attestant leur qualification professionnelle supérieure ; elles accordent une importance particulière à l'interdisciplinarité des études et à leur orientation vers les sciences appliquées (al. 3). L'art. 5 LHES fixe les conditions d'admission pour chacun des deux cycles et dispose que l'admission en cycle master dans une haute école spécialisée requiert l'obtention préalable du diplôme de bachelor ou d'un diplôme équivalent d'une haute école ; les hautes écoles spécialisées peuvent

fixer des conditions d'admission supplémentaires (al. 4). En ce qui concerne les formes et la durée des études, l'art. 6 al. 2 LHES introduit la notion de "prestations exigées" et sert de cadre à la mise en place du système des crédits ECTS. Les prestations moyennes d'un étudiant sur une année correspondent à 60 crédits ECTS ; il faut par conséquent en acquérir 180 pour obtenir le diplôme de bachelor. La loi ne fixe pas de durée minimale pour l'obtention du diplôme de master qui exige selon les domaines d'études entre 90 et 120 crédits ECTS (cf. FF 2004 130).

Par ailleurs, le Conseil fédéral a relevé, dans son message, que la plupart des universités avaient déjà mis en place les bases nécessaires à l'introduction des filières d'études de bachelor et de master (cf. FF 2004 121). Le 3 décembre 2003, la Conférence universitaire suisse (CUS) a en effet émis, sur proposition de la Conférence des recteurs des universités suisses (CRUS), les Directives pour le renouvellement coordonné de l'enseignement des hautes écoles universitaires suisses dans le cadre du processus de Bologne du 4 décembre 2003 (http://www.cus.ch/wFranzoesisch/publikationen/richtlinien/BOL-RL-2008-Fr-V2.pdf visité le 6 juillet 2010). Au demeurant, en vertu de la modification du 21 mars 2003 (RO 2003 4265) de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur les écoles polytechniques fédérales (loi sur les EPF, RS 414.110), l'Assemblée fédérale a décidé que la formation à deux cycles serait également introduite dans les EPF. Dans le domaine des HES, le Conseil des hautes écoles spécialisées de la Conférence suisse des directeurs cantonaux de l'instruction publique (CHES SCIP) a approuvé le 5 décembre 2002 déjà les directives pour la mise en œuvre de la Déclaration de Bologne dans les hautes écoles spécialisées et les hautes écoles pédagogiques (http://www.kfh.ch/content/stable.cfm?stb=3&trg=2 visité le 6 juillet 2010) et donc l'introduction des diplômes de bachelor et de master sous réserve des dispositions de droit fédéral concernant les domaines d'études de la compétence de la Confédération (cf. FF 2004 121). Les Directives de la CUS et du CHES SCIP – dont le contenu est sensiblement le même – exposent les deux cycles de formation et le nombre de crédits alloués (180 pour le bachelor et 90 à 120 pour le master) ; elles précisent en outre les conditions d'accès aux études de master. La réglementation de la CRUS pour la dénomination des diplômes de fin d'études universitaires dans le cadre de Bologne du 14 mai 2004

(http://www.crus.ch/dms.php?id=2272 visité le 6 juillet 2010) a logiquement repris la terminologie bachelor/master quant à fixer les éléments obligatoires de la dénomination des diplômes des premier et deuxième cursus d'études (ch. 1).

3.1.2 En ce qui concerne le Master of Advanced Studies, il constitue le titre – reconnu par la Confédération – couronnant les filières de master postgrades ; il identifie la formation continue proprement dite. L'ordonnance du Département fédéral de l'économie (DFE) concernant les filières d'études, les études postgrades et les titres dans les hautes écoles spécialisées du 2 septembre 2005 (RS 414.712) règle les filières d'études dans les hautes écoles spécialisées, fixe les exigences minimales auxquelles doivent satisfaire les études postgrades débouchant sur un master et détermine les titres s'y rapportant (art. 1). L'art. 3 de l'ordonnance précise que l'admission aux études postgrades nécessite un diplôme d'une haute école, les étudiants qui ne sont pas titulaires d'un tel diplôme pouvant être admis aux études postgrades s'ils fournissent d'une autre manière la preuve de leur aptitude à suivre ces dernières, par exemple au moyen d'un diplôme d'une école supérieure ou examen professionnel supérieur complétés par une expérience professionnelle attestée dans la conduite ou la gestion (cf. http://www.bbt.admin.ch/themen/hochschulen/00215/00223/index.html?lang=fr visité le 6 juillet 2010) ; l'art. 4 prescrit que, pour achever des études postgrades, il faut avoir obtenu au minimum 60 crédits ECTS (cf. réglementation de la CRUS pour la dénomination des diplômes de fin d'études universitaires dans le cadre de Bologne du 14 mai 2004 précisant que pour les diplômes de formation approfondie ou continue d'au moins 60 crédits, le terme "master" ne peut être utilisé que suivi de "of Advanced Studies", abrégé "MAS") ; un crédit correspond à un volume de travail effectué en 25 à 30 heures, conformément à l'art. 2 al. 2 de la version du 1er avril 2004 des directives du 5 décembre 2002 pour la mise en œuvre de la Déclaration de Bologne dans les hautes écoles spécialisées et pédagogiques émises par le Conseil des hautes écoles spécialisées. Les études postgrades se terminent par un travail de master (art. 4 al. 2 de l'ordonnance). La section 4 de l'ordonnance, intitulée "Titres", opère pour sa part une claire distinction entre, d'un côté, les diplômes de bachelor et master et, de l'autre, les master postgrades (Master of Advanced Studies et Executive Master of Business Administration).

Or, le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" suivi par le recourant n'échappe pas à ces principes. Ainsi qu'il ressort du règlement idoine produit par le recourant à l'appui de son recours, sont admis à suivre cette formation les porteurs et les porteuses d'un titre en sciences économiques, en droit, en sciences forensiques ou en informatique délivré par une haute école. Peuvent être admis sur dossier les porteurs et les porteuses d'un titre délivré par une haute école dans un autre domaine, d'un titre professionnel supérieur dans les domaines du contrôle de gestion, de l'expertise comptable, fiduciaire ou fiscale, de l'organisation, de l'informatique ou d'un titre délivré par une école supérieure et pouvant justifier d'une expérience professionnelle particulièrement significative (art. 2 dudit règlement). De surcroît, l'ensemble de la formation correspond à 68 crédits selon la norme ECTS (art. 6 al. 1 du règlement).

3.1.3 Il appert ainsi que les termes bachelor/master font partie d'une structure pleinement cohérente et établie ; ils se voient employés d'une manière parfaitement uniforme depuis l'introduction du système de Bologne et ce à tous les niveaux. Les exigences relatives aux formations de bachelor et de master d'un côté et celles portant sur les formations postgraduées ou continues – comme le Master of Advanced Studies – de l'autre font systématiquement l'objet de dispositions séparées. En outre, dites exigences se distinguent à plus d'un titre ; en particulier, les conditions d'admission (beaucoup plus strictes pour le master puisque son accès est subordonné à l'obtention d'un bachelor) de même que le nombre de crédits attribués diffèrent sensiblement. Le site internet de la HES-SO opère à cet égard la même distinction en séparant les filières master d'une part et la formation continue d'autre part, le diplôme délivré au recourant apparaissant dans cette seconde catégorie (http://www.hes-so.ch/ visité le 6 juillet 2010).

Il résulte de cette comparaison que les études de master – comme second cycle d'études au sens de l'art. 4 LHES – et le Master of Advanced Studies – comme formation continue – constituent sans l'ombre d'un doute deux formations substantiellement différentes.

3.1.4 Rien ne permet par conséquent d'entrevoir une seule raison pour laquelle le Conseil fédéral, s'agissant de déterminer les formations conduisant à l'agrément en qualité d'expert-réviseur, se

serait écarté de la terminologie mise en place à la suite de la Déclaration de Bologne (le 17 décembre 2004 ; cf. supra consid. 3.1.1), – soit peu avant l'adoption de la législation sur la révision du 16 décembre 2005 – et employée du reste de manière parfaitement uniforme à tous les niveaux. Il ne pouvait ainsi pas ignorer que le master et le Master of Advanced Studies s'avèrent des formations tout à fait différentes régies par des règles distinctes. L'on ne saurait donc qualifier le libellé de l'art. 5 OSRev de vague, comme l'avance le recourant. Bien au contraire, les termes utilisés ne laissent place à aucune incertitude quant au sens à leur donner.

3.1.5 Par conséquent, le Master of Advanced Studies dont le recourant se trouve titulaire ne saurait être qualifié de master au sens de la terminologie mise en jeu à l'art. 5 OSRev.

3.2 Dans un second temps, il convient d'examiner les objectifs visés par la législation sur la surveillance de la révision afin de fixer si l'art. 5 OSRev – prescrivant que l'on entend par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée le bachelor, le master, le diplôme d'avocat ou la licence – se présente de manière exhaustive ou si une certaine liberté est laissée à l'autorité inférieure dans la délimitation des formations au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

3.2.1 Il apparaît, à la lecture du message du Conseil fédéral à la base de la LSR, que le législateur a mis en place une conception libérale qui permet aux titulaires de différents diplômes d'accéder aux fonctions d'expert-réviseur et de réviseur. Pour compenser les éventuelles lacunes des formations qui ne sont pas spécifiquement axées sur la révision, le projet exige une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (cf. 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, 3835 s.).

En outre, l'abolition de la révision de « profane » sanctionnée par le remaniement du droit de la société anonyme de 1991 ne s'est révélée que purement formelle. A cause de la formulation vague des aptitudes professionnelles requises des réviseurs et l'absence de système d'agrément par une autorité, des révisions étaient jusqu'à l'entrée en vigueur du nouveau droit encore confiées à des gens non

professionnels, avec pour conséquence des résultats guère à la hauteur des exigences actuelles. Or, une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (cf. FF 2004 3754). En effet, la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans les comptes annuels d'une entreprise repose sur la fiabilité et la crédibilité d'un contrôle indépendant des comptes ; la tâche de l'organe de révision revêt ainsi une importance capitale en tant qu'élément du cadre juridique qui régit une activité économique (cf. FF 2004 3752). Grâce à un système d'agrément, l'autorité de surveillance étatique est à même de veiller à ce que seuls des professionnels suffisamment qualifiés fournissent des prestations en matière de révision considérant que la révision des comptes annuels est un travail technique qui ne peut être confié qu'à des spécialistes dûment formés (cf. FF 2004 3746 et 3752). Pour les exigences en termes de formation et de pratique professionnelle, le projet s'aligne sur les réglementations de l'Union européenne et des États voisins en la matière. Cela étant, compte tenu de la diversité des formations en Suisse, il se limite au plus petit dénominateur commun au regard du droit comparé (cf. FF 2004 3773).

Il en résulte que le législateur – même s'il aspirait indéniablement à une conception libérale – a voulu abolir la révision de profane et éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens n'étant pas au bénéfice d'une formation complète au sens de l'art. 4 al. 2 LSR ou d'une pratique professionnelle qualifiée (cf. FF 2004 3867). Ce nouveau système "libéral" s'avère donc indubitablement plus restrictif que le précédent. En conséquence, le nombre de formations reconnues comme satisfaisant aux exigences de la nouvelle législation a sciemment été limité. Le législateur a dès lors retenu les seules qu'il jugeait – moyennant que, pour certaines, elles aient été complétées par une expérience professionnelle d'une certaine durée – à même de garantir des prestations de qualité en matière de révision. Il en découle que celles ne figurant pas sur la liste de l'art. 4 al. 2 LSR ont été considérées comme insuffisantes pour atteindre ce but (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.2.3, B-3393/2008 du 24 septembre 2008 consid. 3.5, B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 3.2).

Tenant ainsi compte des objectifs visés par la législation sur la surveillance, il faut par conséquent admettre que la liste des diplômes de l'art. 4 al. 2 LSR conduisant à l'agrément est assortie par la force des choses d'un caractère exhaustif. Or, l'exhaustivité de cette disposition perdrait précisément tout son sens si l'art. 5 OSRev la complétant (cf. supra consid. 2 et 3.1) n'en était pas également pourvu. Dès lors, il sied de tenir pour acquis que l'art. 5 OSRev contient une liste limitative des formations conduisant à l'agrément, ne conférant aucune marge de manœuvre à l'autorité inférieure. Partant, eu égard au caractère exhaustif des art. 4 al. 2 LSR et 5 OSRev, il appert qu'en l'absence de la mention expresse du titre de Master of Advanced Studies, ce dernier ne suffit pas à l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

3.2.2 S'agissant de l'art. 4 al. 3 LSR qui habilite le Conseil fédéral à reconnaître d'autres formations équivalentes et à déterminer la durée de la pratique professionnelle requise, il ressort des débats parlementaires que cette disposition a été ajoutée en raison des craintes que la liste retenue ne perde rapidement de son actualité, certaines formations n'étant plus dispensées et des nouvelles étant proposées. Afin de permettre la prise en compte de l'évolution à venir dans le cadre des différentes formations de l'art. 4 al. 2 LSR, le Parlement a attribué au Conseil fédéral la compétence de reconnaître d'autres formations équivalentes et de déterminer la durée de la pratique professionnelle nécessitée (cf. Bulletin officiel de l'Assemblée fédérale [BO] 2005 E 989). A contrario, il s'avère que le Conseil fédéral ne saurait reconnaître une formation existant au moment de l'adoption de la LSR comme équivalente à celles mentionnées dans dite loi (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-1940/2008 du 10 juin 2008 consid. 2.4 et B-3024/2008 du 1er octobre 2008 consid. 3.2). Or, il se trouve précisément que la formation de Master of Advanced Studies existait déjà au moment de l'adoption de la LSR. Dès lors, l'art. 4 al. 3 LSR ne saurait manifestement trouver application.

En tout état de cause, il convient de ne pas perdre de vue qu'il appartient au Conseil fédéral – et non à l'ASR – de se prononcer sur les formations, ce qu'il n'a à l'évidence pas fait pour celle du recourant.

3.2.3 Il en découle que les art. 4 al. 2 LSR et 5 OSRev, de par leur caractère exhaustif, ainsi que l'art. 4 al. 3 LSR n'octroient à l'autorité

inférieure ni pouvoir d'appréciation ni compétence pour déterminer si d'autres formations que celles énumérées permettent l'agrément.

3.3 Par voie de conséquence, sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, force est d'admettre que c'est à bon droit que l'autorité inférieure a constaté que le recourant n'était au bénéfice d'aucune formation requise par la législation sur la surveillance de la révision.

4.
Le recourant estime que le Tribunal de céans a jugé à tort que seule la pratique professionnelle de celui dont la maîtrise des notions fondamentales est déjà sanctionnée par un diplôme énuméré à l'art. 4 al. 2 revêt une certaine qualité. Selon lui, la pratique acquise avant le début de la formation devrait également être comptabilisée ; sur cette base, il conclut que, si sa formation est finalement reconnue, les douze années de pratique professionnelle doivent également lui être reconnues.

L'exigence d'une formation et celle d'une pratique professionnelle de douze ans de l'art. 4 al. 2 let. c LSR sont formulées de manière cumulative de sorte que le rejet de l'un des critères entraîne ipso jure et obligatoirement le rejet de la demande même si le second est rempli.

Or, puisque le critère de la formation n'est pas rempli, point n'est besoin d'examiner dans le cadre de la présente procédure la question de savoir si l'expérience professionnelle acquise avant le début de la formation doit être prise en compte. Cela étant, le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de se pencher sur dite question (arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5835/2008 du 27 janvier 2009 consid. 3.1) ; il n'entend pas s'écarter de cette jurisprudence, le recourant s'étant, qui plus est, borné à la critiquer sans apporter d'arguments suffisamment convaincants susceptibles de la remettre en cause.

5.
Dans son mémoire de réplique, le recourant se fonde sur ses 25 années de pratique pour se prévaloir de la clause de rigueur de l'art. 43 al. 6 LSR.

Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé sur ce grief à l'égard du recourant (arrêt B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4) exposant que

l'art. 43 al. 6 LSR ne tend à alléger que la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle et non celle concernant la formation ; il n'entend pas s'en écarter.

Par conséquent, le recourant n'est pas habilité à obtenir un agrément sur la base de l'art. 43 al. 6 LSR dès lors qu'il ne dispose pas d'une formation requise par la législation sur la surveillance de la révision.

6.
Le recourant se plaint également d'une violation de l'art. 27 Cst. ; sa liberté économique serait entravée par la décision entreprise et – a fortiori – par l'exigence même d'un agrément fédéral pour exercer une activité lucrative déjà pratiquée depuis plus de 25 ans. Il estime en outre que les conditions pour une restriction à cette liberté, posées par l'art. 36 Cst. ne sont pas remplies en l'espèce.

L'autorité inférieure renvoie pour l'essentiel à la décision du Tribunal de céans ayant mis un terme à la première requête d'agrément du recourant selon laquelle les impératifs en matière de formation en vue de l'agrément en qualité d'expert-réviseur satisfont aux exigences posées par l'art. 36 Cst.

Le Tribunal de céans en effet s'est déjà abondamment exprimé sur cette question à la suite du recours déposé par le recourant contre la première décision de l'autorité inférieure (B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5). Il convient par conséquent de se référer à cette jurisprudence de laquelle il n'y a pas lieu de s'écarter.

7.
Le recourant se fonde ensuite, à titre subsidiaire, sur le principe de la bonne foi. Il relève que l'autorité inférieure – dans une décision confirmée par le Tribunal de céans – a refusé l'agrément motif pris qu'il devait impérativement être au bénéfice d'un diplôme en sciences juridiques ou économiques d'une université ou d'une haute école spécialisée. Il explique avoir choisi sa formation après consultation de la loi et de l'ordonnance requérant un diplôme HES, soit un bachelor ou un master. Il reproche à l'autorité inférieure de n'avoir émis aucune réserve raison pour laquelle il estime devoir être protégé dans sa bonne foi.

Le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont réunies : 1) l'autorité est intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées ; 2) elle a agi ou est censée avoir agi dans les limites de ses compétences ; 3) l'administré n'a pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu ; 4) l'administré s'est fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice ; 5) la réglementation n'a pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 131 II 627 consid. 6.1 et les références citées).

En l'espèce, une lecture attentive de la décision de l'autorité inférieure du 28 mars 2008 et de l'arrêt subséquent du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 qui l'a confirmée démontre que ni l'une ni l'autre n'ont donné au recourant l'assurance que le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" ou, à tout le moins, un Master of Advanced Studies constituerait une formation suffisante au regard de l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Or, c'est à cette seule condition que l'on pourrait considérer que l'autorité a donné au recourant, dans une situation concrète à son égard, un renseignement erroné sur lequel il se serait fondé. Au contraire, les deux autorités concernées se sont bornées à rappeler les exigences légales ; aucune information fausse ne lui a dès lors été communiquée.

Sur le vu de ce qui précède, il faut donc admettre sans hésiter que l'une des conditions cumulatives de la protection de la bonne foi n'est à l'évidence pas remplie, ce qui suffit à nier l'application dudit principe in casu. Partant, le grief du recourant apparaît mal fondé.

8.

En dernier lieu, le recourant invoque l'arbitraire de la décision attaquée. À cet égard, il estime que l'autorité inférieure devait faire usage du pouvoir d'appréciation conféré par l'art. 43 al. 6 LSR.

Or, la Cour de céans a également exposé dans sa décision B-2807/2008 du 19 août 2008 au consid. 6 que dite disposition n'habilite pas l'autorité de surveillance à agréer des personnes ne bénéficiant pas d'un diplôme mentionné à l'art. 4 al. 2 LSR.

Ainsi, l'autorité inférieure n'était pas en mesure d'octroyer un agrément au recourant en faisant usage de son pouvoir d'appréciation sur la base de cette norme juridique sans violer sinon la loi.

9.
Le recourant sollicite enfin de la Cour de céans de se prononcer, en cas de rejet du recours au motif qu'il ne bénéficierait pas des douze ans de pratique professionnelle, sur la formation suffisante ou non du détenteur du Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique considérant la question comme pertinente dans le cadre d'une éventuelle demande d'agrément en qualité de réviseur.

En l'espèce, le rejet du recours est motivé par l'absence de formation requise par la législation sur la surveillance de la révision et non par celle d'une pratique professionnelle suffisante. Les exigences de formation pour l'agrément des réviseurs étant les mêmes que pour celui des experts-réviseurs (cf. art. 5 al. 1 let. c LSR), le Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique ne saurait être jugé suffisant pour l'octroi de l'agrément en qualité de réviseur.

10.
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.

11.
Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la

valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase et 4 FITAF).

En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils sont compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant.

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

12.
Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110] ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_136/2009 du 16 juin 2009).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.-, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.-.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (recommandé ; annexes en retour)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. URJ/0908 ; recommandé ; annexe : dossier en retour)
- au Département fédéral de justice et police (recommandé).

Le président du collège : La greffière :

Jean-Luc Baechler Fabienne Masson

Expédition : 19 août 2010