

# **BVGer B-4758/2012 vom 5. November 2013**

Bundesverwaltungsgericht, 2013-11-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-4758\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-4758_2012)

FR: TAF B-4758/2012 du 5 novembre 2013

IT: TAF B-4758/2012 del 5 novembre 2013

## **Regeste**

Surveillance de la révision

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

#### **E. 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.

#### **E. 1.2**

Le requérant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision attaquée 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).

#### **E. 1.3**

Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'au paiement de l'avance de frais (art. 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées. Le recours est ainsi recevable.

### **E. 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). 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 et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (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, et justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c) ; titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux let. a, b ou c, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'État d'origine le prévoit ou que l'État d'origine accorde la réciprocité (let. d). 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 irréfutable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années.

### **E. 3**

Se référant à la reconnaissance par l'OFIAMT (devenu Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie OFFT puis Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation SEFRI) en 1995 de l'équivalence de son titre de CPA à celui d'expert-comptable diplômé, le recourant estime qu'il devrait être mis au bénéfice d'un agrément en qualité d'expert-réviseur ; il invoque à cet égard la protection de la bonne foi et le principe de la proportionnalité. Dans ses déterminations du 29 septembre 2011 et du 16 juillet 2012 à l'intention de l'ASR, il avait fait valoir que sa situation constituait un cas d'application de l'art. 4 al. 2 let. a LSR ; il n'est plus revenu sur cet argument dans le recours et ses observations subséquentes. L'ASR estime quant à elle que ladite reconnaissance ne transforme pas pour autant son diplôme de CPA en un titre de formation suisse et par conséquent que la disposition applicable à la situation du recourant est l'art. 4 al. 2 let. d LSR, s'agissant d'un titre de formation étranger, de sorte que la condition de réciprocité doit être respectée. Pour le reste, l'ASR souligne que la décision respecte les principes de la bonne foi et de la proportionnalité ainsi que la garantie de la liberté économique.

#### **E. 3.1**

Il ressort clairement de la lettre de l'art. 4 al. 2 LSR ainsi que du 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 (cf. FF 2004 3745 ss, 3836, ci-après : Message LSR) que les let. a à c se réfèrent uniquement à des titres suisses de formation tandis que les diplômes étrangers - indépendamment d'une éventuelle reconnaissance d'équivalence obtenue préalablement à la demande d'agrément - se trouvent régis par la let. d. Ainsi, comme le relève d'ailleurs à juste titre l'ASR, le courrier de l'OFIAMT du 14 février 1995 ne fait pas obstacle à l'application de l'art. 4 al. 2 let. d LSR au cas d'espèce. En l'occurrence, il n'est pas contesté qu'il n'existe pas de traité avec les États-Unis d'Amérique et que ces derniers n'accordent pas de réciprocité à la Suisse ; l'une des conditions auxquelles l'art. 4 al. 2 let. d LSR soumet l'octroi de l'agrément n'est donc pas remplie. Le tribunal de céans a déjà eu l'opportunité de se prononcer sur la conformité de l'exigence de réciprocité avec la garantie de la liberté économique et le principe de la

proportionnalité ; dans le cas d'un requérant qui bénéficiait tout comme le recourant d'un titre de CPA, il a considéré que cette exigence ne constituait pas une restriction inadmissible de la liberté économique (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8732/2010 du 22 septembre 2011 consid. 4.3). Saisi d'un recours contre cette décision, le Tribunal fédéral l'a confirmée en indiquant que, compte tenu de la clarté de la norme légale et au vu de l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) qui interdit au Tribunal fédéral et aux autres autorités d'examiner la constitutionnalité des lois fédérales, il ne disposait pas de marge de manoeuvre lui permettant d'examiner la proportionnalité de cette exigence et sa conformité avec la garantie de la liberté économique (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2011 du 10 avril 2012 consid. 2.2) ; il en va de même de l'ASR. Le Tribunal administratif fédéral est également lié par cette règle (cf. ATAF 2011/42 consid. 5). Il sied de renvoyer à ces arrêts et de constater que le rejet de la demande d'agrément du recourant faute de traité ou de réciprocité ne viole ni le principe de la proportionnalité ni sa liberté économique. Les arguments du recourant quant à sa situation particulière - l'exercice du métier pendant plus de vingt ans, son admission à la Chambre fiduciaire - ne lui sont d'aucun secours.

### **E. 3.2**

Le recourant soutient ensuite que l'ASR est tenue en vertu du principe de la bonne foi par la confirmation par l'OFIAMT en 1995 de l'équivalence de son CPA avec le titre d'expert-comptable diplômé. L'ASR explique pour sa part que ladite reconnaissance ne constitue pas une assurance de pouvoir accéder à la profession de réviseur ou d'expert-réviseur ; celle-ci n'étant réglementée que depuis 2007, l'OFIAMT ne disposait pas de la compétence nécessaire à cette fin. Le principe de la bonne foi consacré à l'art. 9 Cst. protège l'administré 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 ; il lui confère, à certaines conditions, le droit d'exiger des autorités qu'elles se conforment aux promesses ou assurances précises qu'elles lui ont faites (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.1). Ce principe ne vise cependant pas le législateur qui ne le viole pas lorsqu'il modifie une réglementation, quelles que soient les dispositions prises par les particuliers sur la base du droit antérieur ; il est fait exception à ce principe lorsque des droits acquis sont touchés, des assurances spécifiques données ou le principe de non-rétroactivité contourné (cf. Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, *Droit administratif*, Vol. I : Les fondements, Berne 2012, p. 919 s.). L'ASR relève que le recourant n'a pas obtenu d'assurances desquelles il pourrait se prévaloir pour obtenir l'agrément demandé. Il appert en effet que l'OFIAMT, dans une lettre datée du 14 février 1995, s'était contenté de constater l'équivalence du titre de CPA du recourant avec le diplôme d'expert-comptable - en indiquant ce qui suit : "votre formation acquise aux Etats Unis (sic) est équivalente à celle d'un expert-comptable diplômé" - sans déclarer ni promettre que cette reconnaissance lui permettrait d'exercer le métier de réviseur, encore moins que cette permission serait illimitée dans le temps et protégée contre toute modification de la loi. Contrairement à ce que le recourant prétend, l'OFIAMT n'a pas non plus examiné si les conditions de l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) étaient remplies. N'ayant jamais été mis au bénéfice d'une autorisation formelle ou d'une promesse à cet égard, il n'appert pas que le recourant jouisse d'un quelconque droit acquis sur lequel il pourrait se fonder pour obtenir l'agrément. Enfin, comme le Tribunal de céans a déjà eu l'occasion de le constater, la modification du cadre légal régissant l'activité de révision ne

constitue pas un cas de rétroactivité proprement dite et s'avère admissible (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7516/2009 du 6 juillet 2011 consid. 3). En conclusion, il sied de rejeter le grief du recourant quant à la violation du principe de la bonne foi.

### **E. 3.3**

Sur le vu de ce qui précède, il convient de constater que le recourant ne peut prétendre à l'octroi d'un agrément en qualité d'expert-réviseur sur la base des titres de formation obtenus aux États-Unis d'Amérique - en particulier celui de CPA - attendu que la condition de réciprocité prévue expressis verbis à l'art. 4 al. 2 let. d LSR fait défaut. Il s'avère donc superflu d'examiner si certains de ces titres - et le cas échéant lesquels - seraient équivalents à ceux prévus à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR.

### **E. 4**

S'agissant des titres de formation suisses dont bénéficie le recourant, en particulier le diplôme postgrade en gestion de l'entreprise "Master of Business Administration" (MBA), l'autorité inférieure considère qu'ils ne satisfont pas aux exigences de l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR. À titre préalable, il sied de rappeler que la liste des titres admis en vertu de cette norme est exhaustive (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5636/2009 du 13 août 2010 consid. 3.2.1) de sorte que le recourant doit nécessairement disposer de l'un d'eux en vue d'obtenir l'agrément. Comme il a été exposé ci-dessus, le recourant ne dispose pas d'un diplôme fédéral d'expert-comptable du simple fait que son titre de formation étranger y a été reconnu équivalent (cf. supra consid. 3.1). Il ne se trouve pas non plus au bénéfice de l'un des diplômes mentionnés à l'art. 4 al. 2 let. b LSR puisqu'il ne possède pas de diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling. Il reste à examiner s'il peut se prévaloir de l'art. 4 al. 2 let. c LSR qui permet aux titulaires d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse, aux spécialistes en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore aux agents fiduciaires avec brevet fédéral d'obtenir l'agrément en tant qu'expert-réviseur à condition qu'ils puissent justifier d'une pratique professionnelle de douze ans au moins. La question se pose donc de savoir si le diplôme postgrade en gestion de l'entreprise "Master of Business Administration" (MBA) correspond à l'un de ces titres. L'art. 4 al. 2 let. c LSR est précisé à l'art. 5 OSRev aux termes duquel on entend par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée celui délivré à l'issue du premier cycle d'étude (études bachelor) comprenant 180 crédits ou à l'issue du deuxième cycle d'étude (études master) comprenant en sus de 90 à 120 crédits conformément au système européen de transfert et d'accumulation de crédits (ECTS). Dans sa teneur actuelle, ledit article est certes entré en vigueur le 1er mai 2012 (RO 2012 1777), c'est-à-dire ultérieurement au dépôt de la demande d'agrément par le recourant et a fortiori aux formations qu'il a effectuées, mais il trouve nonobstant application en l'espèce attendu qu'il s'agit d'une situation se poursuivant sous le nouveau droit (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1872/2011 du 27 février 2012 consid. 4 concernant l'art. 6 OSRev et les réf. cit.). Dans son ancienne version en vigueur jusqu'au 30 avril 2012, l'art. 5 OSRev mentionnait le bachelor, le master, le diplôme d'avocat ou la licence ; le Tribunal fédéral avait constaté une ambiguïté dans ce libellé, un master pouvant désigner le titre octroyé au terme du deuxième cycle des études de base mais également celui octroyé au terme des études postgrades, et était parvenu à la conclusion que les diplômes postgrades pouvaient être admis en vertu de cet article (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_731/2010 du 16 novembre 2011 consid. 2). À présent, il découle clairement de la lettre de cette disposition

que seuls les titres délivrés à l'issue du premier ou du deuxième cycle d'étude s'avèrent adéquats, excluant ainsi expressément les diplômes obtenus au terme d'une formation postgrade tel le titre MBA du recourant (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5636/2009 du 13 août 2010 consid. 3 pour un aperçu du système prévu dans la Déclaration de Bologne du 19 juin 1999 et repris par les universités suisses). Ledit titre ne s'avère en outre pas comparable aux premiers au regard de la durée de la formation : suivie d'octobre 1989 à juillet 1990 soit pendant environ 9 mois, celle-ci n'atteint de loin pas la durée moyenne usuellement nécessaire pour accomplir l'un ou l'autre cycle dans des conditions normales, à savoir trois ans pour le bachelor et un an et demi à deux ans pour le master (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5636/2009 du 13 août 2010 consid. 3.1.1 ; CUS INFO n° 4/03, novembre 2003, p.1, accessible sous <http://www.cus.ch> > Publications > Info CUS > Info CUS Archives, dernière visite le 5 novembre 2013). Au surplus, le programme actuel "Executive MBA" de l'Université de Lausanne ne permet d'obtenir que 60 crédits ECTS (cf. <http://www.hec.unil.ch/executivemba> > Programme, dernière visite le 5 novembre 2013) ce qui s'avère nettement insuffisant selon l'art. 5 OSRev lequel impose respectivement un minimum de 180 points (premier cycle) et 90 crédits ECTS (deuxième cycle). Il découle de ce qui précède que le recourant ne saurait prétendre à l'octroi de l'agrément sur la base de son diplôme postgrade en se fondant sur l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR. La même conclusion s'impose s'agissant des diverses formations continues - de durée nettement plus courte - que le recourant a suivies au cours de sa carrière.

## **E. 5**

Le recourant entend enfin se prévaloir de la clause de rigueur. L'autorité inférieure relève que ladite clause ne vise pas les cas de figure où la formation ne satisfait pas aux exigences légales mais concerne uniquement la pratique professionnelle. Citant un extrait du Message LSR selon lequel l'art. 43 al. 6 LSR s'applique aux personnes "au bénéfice d'un diplôme ou d'une expérience pratique de plusieurs années" (FF 2004 3867), le recourant en déduit au contraire que le législateur entendait par cette norme pallier soit une formation insuffisante, soit une pratique insuffisante. Tel n'est cependant pas le cas si l'on se réfère aux versions allemande et italienne du Message LSR ; le Tribunal de céans a jugé à plusieurs reprises que la clause de rigueur ancrée à l'art. 43 al. 6 LSR et à l'art. 50 OSRev tendait à alléger uniquement la condition d'agrément relative à la pratique professionnelle, non celle concernant la formation (cf. notamment arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 4). Cette jurisprudence a d'ailleurs été confirmée par le Tribunal fédéral dans le cas précité portant sur un titre de CPA (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_895/2011 du 10 avril 2012 consid. 2.3). Le recourant estime toutefois qu'à la différence des circonstances de cette dernière affaire, il s'est vu reconnaître l'équivalence de son titre de CPA au diplôme d'expert-comptable ; nonobstant, comme il a été exposé ci-dessus (cf. supra consid. 3.1), cette reconnaissance n'influe précisément pas sur l'évaluation de ce titre au regard de l'art. 4 al. 2 LSR de sorte que sa situation s'avère finalement comparable au cas tranché par le Tribunal fédéral. Il ressort de ce qui précède que le recourant ne peut pas bénéficier de la clause de rigueur puisqu'il ne dispose pas d'une formation suffisante ; il n'est donc pas nécessaire dans ce contexte de se pencher sur la pratique professionnelle dont il bénéficie.

## **E. 6**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que le recourant ne satisfaisait pas aux exigences en matière de formation et a

rejeté sa demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur. 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.

#### **E. 7**

Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase FITAF). En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant dès l'entrée en force du présent arrêt. Vu l'issue de la procédure, le recourant n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.