

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 731/2010
{T 0/2}

Arrêt du 16 novembre 2011
Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges Zünd, Président, Karlen,
Seiler, Donzallaz et Stadelmann.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Participants à la procédure
X. _____,
représenté par Me Damien Bonvallat, avocat,
recourant,

contre

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

Objet
Agrément en qualité d'expert-réviseur,

recours contre l'arrêt du Tribunal administratif fédéral, Cour II, du 13 août 2010.

Faits:

A.

Le 23 janvier 2009, X. _____, né en 1955, a déposé une demande tendant à être agréé en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ci-après: l'Autorité de surveillance). Il a produit, à cet effet, son "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" obtenu, le 16 janvier 2009, auprès de la Haute école spécialisée de Suisse occidentale (HES-SO) et mis en avant ses vingt-six ans de pratique professionnelle dans le domaine de la révision.

Par décision du 4 août 2009, l'Autorité de surveillance a refusé l'agrément requis au motif que le titre obtenu par X. _____ ne figurait pas dans la liste exhaustive légale.

Le Tribunal administratif fédéral a rejeté le recours de l'intéressé, par arrêt du 13 août 2010, pour la même raison.

B.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de dire qu'il réunit les conditions légales pour l'octroi de l'agrément d'expert-réviseur et de condamner, en tant que de besoin, l'Autorité de surveillance à l'agréer en qualité d'expert-réviseur.

Le Tribunal administratif fédéral a renoncé à déposer des observations. L'Autorité fédérale de surveillance conclut à l'irrecevabilité du recours et, si celui-ci devait être déclaré recevable, à son rejet.

Considérant en droit:

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle donc librement la recevabilité des recours qui sont déposés devant lui (ATF 136 I 43 consid. 1 p. 43; 136 II 101 consid. 1 p. 103).

1.1

1.1.1 En vertu de l'art. 83 let. t LTF, le recours en matière de droit public n'est pas ouvert à l'encontre des décisions sur le résultat d'examens ou d'autres évaluations des capacités, notamment en matière de scolarité obligatoire, de formation ultérieure ou d'exercice d'une profession.

L'art. 83 let. t LTF vise non seulement le résultat d'examens au sens étroit, mais encore toutes les évaluations de capacité qui reposent sur une appréciation des aptitudes intellectuelles ou physiques du candidat (ATF 136 I 229 consid. 1 p. 231; 136 II 61 consid. 1.1.1 p. 63; ATF 137 I 69 consid. 1.1 non publié). Le recours en matière de droit public est, ainsi, notamment exclu lorsqu'il s'agit d'évaluer les compétences acquises par la pratique professionnelle ou l'équivalence d'un certificat (arrêts 2C 136/2009 du 16 juin 2009; 2C 288/2009 du 8 mai 2009 consid. 2; 2C 438/2008 du 16 octobre 2008 consid. 2.1 - 2.3). Le motif d'irrecevabilité contenu dans cette disposition dépend en principe de la matière et non du grief soulevé (voir notamment ATF 137 I 69 consid. 1.1 non publié; arrêts 2C 361/2010 du 13 juillet 2010 consid. 1.2; 2C 40/2010 du 28 mai 2010 consid. 1.1).

1.1.2 L'art. 4 de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (ci-après: la loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs ou LSR; RS 221.302) prévoit:

”1 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.

2 Une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles, si elle:

a. est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable;

b. 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;

c. 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;

...

3 Le Conseil fédéral peut reconnaître d'autres formations équivalentes et déterminer la durée de la pratique professionnelle requise.

...”

L'art. 5 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (ordonnance sur la surveillance de la révision, OSRev; RS 221.302.3) précise:

”On entend par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée le bachelor, le master, le diplôme d'avocat ou la licence.”

1.1.3 En l'espèce, l'arrêt attaqué examine si le ”Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique” obtenu par le recourant constitue un diplôme au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR et s'il peut être qualifié de master au sens de l'art. 5 OSRev. Pour cela, il analyse le système de formation en Suisse, soit les différents cycles d'études existant et les diplômes délivrés au terme de ceux-ci, dont les divers masters. Le Tribunal administratif fédéral est arrivé à la conclusion que le ”Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique” ne saurait être qualifié de master au sens de l'art. 5 OSRev. Partant, l'agrément requis ne pouvait lui être octroyé sur la base de l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

Il découle de ce qui précède que la décision de ne pas agréer le recourant en tant qu'expert-réviseur n'est pas directement liée aux capacités de celui-ci mais au titre détenu. A cet égard, il ne s'agit pas de déterminer si le ”Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique” peut être considéré comme

équivalent (cf. arrêt 2D 130/2008 du 13 février 2009 consid. 1.2) aux titres mentionnés aux art. 4 al. 2 let. c LSR, cas dans lequel il faudrait évaluer les capacités du recourant, mais de définir si ledit master fait partie de ces titres. Le litige porte donc sur la qualification de ce titre (ATF 136 II 470 consid. 1.2 p. 474). Pour juger l'affaire en cause, il convient, notamment, d'analyser les textes de loi traitant des différentes filières de formation et des diplômes délivrés par les universités et les hautes écoles spécialisées (ci-après: HES). La voie du recours en matière de droit public est, par conséquent, ouverte.

1.2 Pour le surplus, le recours en matière de droit public est, en principe, recevable au regard des art. 42 et 82 ss LTF.

2.

Le recourant détient un "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique". Ce diplôme est un master post-grade (cf. art. 7 al. 1 de l'Ordonnance du 2 septembre 2005 du DFE concernant les filières d'études, les études postgrades et les titres dans les hautes écoles spécialisées; RS 414.712; ci-après: Ordonnance HES) obtenu au terme d'études postgrades suivies auprès d'une HES (cf. art. 3 ss de l'Ordonnance HES). Il s'agit de déterminer si ce titre doit être considéré comme "un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une haute école spécialisée suisse" au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

2.1 L'art. 4 al. 2 let. c LSR mentionne le terme de "diplôme" délivré par une université ou une HES de façon générale et ne définit pas ce qu'il entend sous cette appellation générique (le texte italien parle de "diploma in economia aziendale, in scienza economica o in diritto rilasciato da un'università o da una scuola universitaria professionale svizzera", alors que le texte allemand mentionne les "Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule"). La lettre de cette disposition ne permet notamment pas de déterminer si elle fait référence uniquement aux diplômes délivrés au terme des études "de base" ou si elle inclut également les diplômes postgrades.

L'art. 5 OSRev précise qu'il faut entendre par diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée le bachelor, le master, le diplôme d'avocat ou la licence. Il y a lieu ici de rappeler que les universités suisses (art. 1 al. 1 des Directives du 4 décembre 2003 de la Conférence universitaire suisse pour le renouvellement coordonné de l'enseignement des hautes écoles universitaires suisses dans le cadre du processus de Bologne; RS 414.205.1) et les HES (art. 4 al. 1 de la loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées [LHES; RS 414.71]) ont repris le système mis en place par la Déclaration de Bologne du 19 juin 1999 qui comprend deux cycles: le premier au terme duquel est délivré le bachelor et le second qui se conclut avec le master. Ces deux cycles ont remplacé la licence (art. 1 al. 2 des Directives de Bologne). Toutefois, des masters sont également délivrés au terme d'une formation postgrade. Ainsi, il découle une ambiguïté de l'art. 5 OSRev, 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.

Ce manque de clarté ne devrait être que théorique. En effet, par définition, les masters obtenus à la fin des études "postgrades" impliquent préalablement l'obtention d'un "grade", soit un bachelor, soit un master de deuxième cycle. Dès lors, le détenteur d'un master postgrade devrait également posséder un de ces deux titres et donc remplir les conditions d'agrément des art. 4 al. 2 let. c LSR et 5 OSRev. Cependant, il apparaît qu'il est possible d'obtenir un master postgrade sans détenir un grade de base. En effet, les personnes qui ne détiennent ni un bachelor ni un master de base d'une haute école peuvent être admises aux études postgrades si elles fournissent d'une autre manière la preuve de leur aptitude à suivre ces dernières (art. 3 al. 2 Ordonnance HES). On peut donc être détenteur d'un master postgrade d'une HES sans avoir un bachelor ou un master de base. Tel est d'ailleurs le cas du recourant. Or, tel que rédigé, l'art. 5 OSRev laisse subsister un doute quant au(x) master(s) au(x)quel(s) il fait référence.

L'interprétation littérale ne permet, ainsi, pas de déterminer si le titre détenu par le recourant est un diplôme donnant droit à l'agrément d'expert-réviser et il faut avoir recours à d'autres interprétations.

2.2 Le Message du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (ci-après: le Message; FF 2004 3745) mentionnait, à propos de l'art. 4 LSR, que pour prendre en considération l'hétérogénéité de la demande des prestations en matière de révision, le projet définissait les conditions d'agrément en des termes aussi larges que possible. 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 (FF 2004 3773 ch. 1.4.3). Le projet mettait en place une conception libérale qui permettait aux titulaires de différents diplômes d'accéder à la fonction d'expert-réviseur. Pour compenser les éventuelles lacunes des formations qui n'étaient pas spécifiquement axées sur la révision, le projet exigeait une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (FF 2004 3835 ch. 2.5.2).

Les travaux préparatoires démontrent ainsi que ce système est libéral en tant qu'il ouvre la possibilité de pratiquer en tant qu'expert-réviseur à d'autres personnes que les seuls détenteurs du diplôme d'expert-comptable, soit celles qui possèdent un diplôme mentionné sous les lettres b et c de l'art. 4 al. 2 LSR (cf., à cet égard, l'intervention du Conseiller fédéral Blocher [BO 2005 CE 630]), pour autant que ces personnes soient au bénéfice d'une pratique professionnelle suffisamment longue (cinq ans pour les diplômes fédéraux de l'art. 4 al. 2 let. b LSR et douze ans pour les diplômes mentionnés sous l'art. 4 al. 2 let. c LSR).

L'interprétation historique permet ainsi de mettre en évidence la volonté du législateur d'ouvrir plutôt largement l'accès à l'agrément d'expert-réviseur. Par contre, elle ne permet pas de déterminer si le master en cause entre dans la notion de diplôme l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

2.3 Les HES connaissent un système de filières d'études à trois niveaux (cf. art. 2 al. 3 des Directives de la Conférence universitaire suisse du 28 juin 2007 pour l'accréditation dans le domaine des hautes écoles universitaires en Suisse; RS 414.205.3 et art. 6 et 7 Ordonnance HES), soit:

- le bachelor,
- le master,
- la formation universitaire postgrade.

Le Master of Advanced Studies est délivré au terme d'une formation postgrade (art. 7 al. 1 let. a Ordonnance HES) qui est donc le niveau le plus élevé. Il paraît dès lors logique, alors que le bachelor et le master des études de base "en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques" sont clairement compris dans la notion de diplôme de l'art. 4 al. 2 let. c LSR (cf. art. 5 OSRev), qu'un diplôme d'un niveau supérieur le soit également. Dans les cas où la personne détentrice d'un diplôme postgrade n'a pas un diplôme de base (cf. consid. 2.1), cela signifie que l'organe compétent d'une HES a estimé que cette personne avait l'aptitude de suivre des études postgrades malgré l'absence d'un diplôme de base. Or, il n'appartient pas à l'autorité de surveillance ou à une autorité judiciaire de remettre ce jugement en question en refusant l'agrément d'expert-réviseur au motif de l'absence d'un diplôme de base.

En conclusion, l'interprétation systématique, bien qu'elle ne soit pas déterminante en elle-même, puisqu'elle ne donne pas de réponse évidente à la présente affaire, tend à définir le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" comme un titre qui entre dans la notion de diplôme de l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

2.4 L'objectif de la loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs est, principalement, de garantir la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR). Pour ce faire, le législateur a voulu abolir la révision de "profane" qui existait avant l'entrée en vigueur de ladite loi et remédier à la formulation trop vague des exigences légales concernant les qualifications des réviseurs (Message, FF 2004 3778 ch. 1.4.6.1). Le sens et le but de l'art. 4 LSR sont, ainsi, de s'assurer que les experts-réviseurs sont suffisamment qualifiés et ont des connaissances approfondies de matières données. Le seul titre qui permet d'obtenir directement l'agrément d'expert-réviseur est le diplôme fédéral d'expert-comptable (art. 4 al. 2 let. a LSR). Les examens permettant

d'obtenir ce diplôme porte sur les trois modules suivants: comptabilité et finance, audit, fiscalité et droit ("Guide d'examen" p. 7 consulté sur le site de l'Académie de la chambre fiduciaire). Les deux premiers constituent l'essentiel de la matière, la fiscalité et le droit représentant à peine un quart de celle-ci.

Le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" comprend, quant à lui, notamment, trente-six leçons du cours "La fonction financière dans l'entreprise (introduction)", huit leçons du cours "Spécificités de la comptabilité", seize leçons du cours "Eléments principaux du financement", dix leçons du cours "Eléments de révision", six leçons du cours "Contrôle interne" et vingt-quatre leçons du cours "Forensic accounting and auditing". Selon l'art. 4 al. 2 let. c LSR et l'art. 5 OSRev, il ne fait pas de doute que le détenteur d'un bachelor en droit a une formation suffisante pour obtenir l'agrément d'expert-réviseur. Or, durant ces études, un étudiant en droit n'acquiert des connaissances en comptabilité, finance, audit et fiscalité qu'extrêmement succinctes, voire n'en acquiert pas du tout. Le Master en question fournit une formation beaucoup plus complète dans les matières utiles. Dès lors, compte tenu de la ratio legis, si le bachelor en droit permet d'obtenir l'agrément d'expert-réviseur, tel doit, à plus forte raison, être le cas du "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique".

2.5 En conclusion, les interprétations littérale, historique et systématique n'étant que peu concluantes, il faut se baser essentiellement sur l'interprétation téléologique de l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Celle-ci conduit à juger que le "Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique" est un diplôme au sens de cette disposition.

3.

L'art. 4 al. 2 let. c LSR subordonne l'octroi de l'agrément d'expert-réviseur à la détention d'un diplôme déterminé, comme on vient de le voir, mais également à une pratique professionnelle de douze ans.

Ni l'Autorité de surveillance dans sa décision du 4 août 2009, ni le Tribunal administratif fédéral dans l'arrêt attaqué ne se sont prononcés sur la question de la pratique professionnelle fixée à douze ans - celui-ci, bien qu'il renvoie à sa jurisprudence en la matière, a formellement renoncé à se prononcer sur cette deuxième condition puisque la première n'était pas remplie (cf. arrêt attaqué consid. 4) -. Dès lors, ce point ne fait pas partie de l'objet de la contestation. Il convient donc de renvoyer la cause à l'Autorité de surveillance afin qu'elle se détermine à ce sujet.

4.

Le recours étant admis, il n'y a pas lieu d'examiner les autres griefs du recourant, soit ceux ayant trait à la violation de la séparation des pouvoirs, de la liberté économique, de l'égalité, de la protection de la bonne foi et de l'interdiction de l'arbitraire.

5.

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être admis et l'arrêt attaqué annulé. La cause est renvoyée à l'Autorité de surveillance afin qu'elle détermine si le recourant remplit la condition des douze ans de pratique professionnelle.

Il ne sera pas perçu de frais de justice (cf. art. 66 al. 4 LTF). En revanche, l'Autorité de surveillance versera au recourant une indemnité à titre de dépens (art. 68 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est admis. L'arrêt du 13 août 2010 du Tribunal administratif fédéral est annulé et la cause est renvoyée à l'Autorité de surveillance en matière de révision afin qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants.

2.

Il n'est pas perçu de frais judiciaires.

3.

Une indemnité de 2'000 fr., à payer au recourant à titre de dépens, est mise à la charge de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision et au Tribunal administratif fédéral, Cour II.

Lausanne, le 16 novembre 2011
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

La Greffière: Kurtoglu-Jolidon