



Cour II
B-4563/2021

Arrêt du 29 mars 2023

Composition

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

Parties

X. _____,
représenté par Maîtres Stefano Fabbro et Delia Mula,
avocats,
recourant,

contre

**Autorité fédérale de surveillance
en matière de révision ASR,**
Bundesgasse 18, Case postale, 3001 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Demande d'agrément en qualité de réviseur.

Faits :

A.

A.a Par demande datée du 3 novembre 2012, X. _____ (ci-après : le recourant) a sollicité un agrément en qualité de réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR (ci-après : l'autorité inférieure).

A.b Par courriel du 5 décembre 2012, l'autorité inférieure a informé le recourant que sa formation ne figurait pas parmi celles de la liste exhaustive prévue dans la loi sur la surveillance de la révision.

A.c Par déclaration datée du 11 janvier 2013, le recourant a retiré sa demande d'agrément.

A.d Par décision du 28 janvier 2013, l'autorité inférieure a classé ladite demande.

B.

En date du 8 mai 2020, le recourant a adressé à l'autorité inférieure une nouvelle demande d'agrément en qualité de réviseur. Il a déclaré être au bénéfice d'une formation universitaire en gestion d'entreprise, sciences économiques et juridiques. Il a joint à sa requête son diplôme « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » délivré par l'Université de St-Gall le (...) et sa « Maîtrise universitaire en management public » délivrée par l'Université de Genève le (...). En outre, il s'est prévalu de la formation « VR-CAS-HSG » de l'Université de St-Gall.

C.

Par courriel du 20 novembre 2020, l'autorité inférieure a informé le recourant que les titres de formation en sa possession ne figuraient pas sur la liste exhaustive de la loi sur la surveillance de la révision et qu'il ne pouvait, de ce fait, pas se prévaloir d'une des formations requises. Elle lui a demandé de retirer ou confirmer sa requête.

D.

Par courriel du 2 décembre 2020, le recourant a déclaré ne pas souhaiter retirer sa demande. Il a exposé que la formation Bachelor suivie commençait par une année « Assessment », soit 60 crédits ECTS, également commune aux formations en sciences économiques (« Volkswirtschaftslehre », VWL), en gestion d'entreprise (« Betriebswirtschaftslehre », BWL) et en droit (« Rechtswissenschaft »). Il ajoute que la suite du

cursus se présente comme une voie interdisciplinaire entre ces trois formations sous la forme d'une combinaison de leurs branches obligatoires.

E.

Par pli du 11 mars 2021, l'autorité inférieure a présenté au recourant les faits et la qualification juridique retenus, l'invitant à exercer son droit d'être entendu. Elle a en substance maintenu qu'il ne disposait pas d'un diplôme au sens de la loi sur la surveillance de la révision de sorte qu'un agrément en qualité de réviseur ne saurait lui être délivré.

F.

Le recourant s'est déterminé par courriel du 8 avril 2021.

G.

Par décision du 16 septembre 2021, l'autorité inférieure a rejeté la demande d'agrément en qualité de réviseur du recourant. Elle a jugé que le diplôme « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » délivré par l'Université de St-Gall était axé sur les relations internationales. En outre, elle a classifié les matières suivies par le recourant dans chacun des domaines de formation prévus par la loi, soit la gestion d'entreprise, les sciences économiques et le droit. Elle a exposé que la formation du recourant ne comprenait que 27,8% de matières pouvant être rattachées à la gestion d'entreprise, 18,3% aux sciences économiques et 8,3% au droit. Elle en a déduit qu'il n'entrait pas dans la catégorie des diplômes en gestion d'entreprise, sciences économiques ou juridiques, relevant en outre que ce diplôme était qualifié de « Politikwissenschaft » par swissuniversities. Elle a également écarté la « Maîtrise universitaire en management public » ainsi que la formation « VR-CAS-HSG » suivie par le recourant. Elle en a tiré que la condition de la formation n'était pas remplie. Rappelant que les conditions d'agrément (formation, pratique professionnelle, réputation irréprochable) étaient cumulatives, elle a indiqué que le point de savoir si les autres conditions étaient remplies n'avait pas besoin d'être examiné à ce stade. Elle a néanmoins encore ajouté que la clause de rigueur ne trouvait pas à s'appliquer aux personnes ne disposant pas d'une des formations requises.

H.

Par écritures du 15 octobre 2021, le recourant a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut préalablement à être autorisé à compléter son recours sur la réputation irréprochable ainsi qu'à fournir tout autre document nécessaire. Principalement, le recourant

demande au tribunal de céans d'annuler la décision entreprise et de dire qu'il remplit toutes les conditions d'octroi de l'agrément en qualité de réviseur agréé et, partant, que l'agrément de réviseur lui est accordé. Il requiert ainsi qu'ordre soit donné à l'ASR de lui délivrer immédiatement ledit agrément. À titre subsidiaire, le recourant conclut à l'annulation de la décision dont est recours et au renvoi de la cause à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. À l'appui de ses conclusions, le recourant se plaint d'une mauvaise application et d'une mauvaise interprétation de l'art. 4 al. 2 let. c de la loi sur la surveillance de la révision ainsi que d'une atteinte à sa liberté économique et de l'arbitraire. Il se prévaut enfin de sa pratique professionnelle et de sa réputation irréprochable.

I.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure conclut à son rejet au terme de ses remarques responsives du 3 janvier 2022. Elle réfute une mauvaise application et une mauvaise interprétation de la disposition pertinente. S'agissant de la violation alléguée d'une atteinte à la liberté économique, elle relève que la décision entreprise n'empêche pas le recourant de participer aux travaux de révision. Rappelant que le législateur n'a pas tenu compte des formations en science politique ou relations internationales, elle conteste l'arbitraire.

J.

Dans ses observations du 21 janvier 2022, le recourant déclare persister intégralement dans ses conclusions.

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 LTAF 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 une décision au sens de l'art. 5 al. 1 PA. 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 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).

1.3 Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'au paiement de l'avance de frais (art. 11, 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

1.4 Le recours est ainsi recevable.

2.

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

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue notamment, sur demande, sur l'agrément des réviseurs (art. 15 al. 1 let. a LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées (art. 15 al. 2 LSR). Selon l'art. 3 al. 2 LSR, les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée tandis que les entreprises de révision le sont pour une durée de cinq ans.

S'agissant des conditions d'agrément des réviseurs, l'art. 5 al. 1 LSR prévoit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsqu'elle : jouit d'une réputation irréprochable (let. a) ; a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b ; cf. infra consid. 3.1.2) ; justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c).

3.

Le recourant se plaint d'une mauvaise application et d'une mauvaise interprétation de l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Il fait grief à l'autorité inférieure d'avoir pris en compte dans son calcul un total de 180 crédits ECTS, soit un cursus de Bachelor complet, sans tenir aucunement compte des cours de première année ; cela aurait pour conséquence de réduire drastiquement le pourcentage de similitudes entre la formation suivie et les quatre autres filières de la faculté « Economics & Political Sciences » de l'Université de St-Gall. En outre, il reproche à l'autorité inférieure de n'avoir

pas non plus pris en compte son travail de Bachelor représentant 16 crédits ECTS communs à toutes les filières. Il estime que le calcul devait tenir compte des similitudes entre les filières « Volkswirtschaftslehre », « Rechtswissenschaft » et « International Affairs », soit 172 crédits ECTS sur 180, ce qui représenterait une similitude de 95,6% entre le diplôme qu'il a obtenu et ceux reconnus par l'autorité inférieure au sein de la « School of Economics and Political Science » de l'Université de St-Gall. Il juge manifeste qu'un tel diplôme doit mener à l'agrément de réviseur. En outre, le recourant se plaint d'une mauvaise interprétation de l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Il ne remet pas en cause le fait qu'un cumul de diplômes ne peut satisfaire à la condition de formation professionnelle. Il considère cependant que rien ne permet de déduire du sens littéral de l'art. 4 al. 2 let. c LSR qu'un diplôme représentant un mélange des différentes filières de la « School of Economics and Political Science » – selon lui toutes reconnues comme diplômes au sens de la disposition précitée – ne pourrait remplir la condition liée à la formation professionnelle.

Dans sa réponse, si l'autorité inférieure signale que le titre de la formation du recourant constitue le premier indice permettant de déterminer s'il relève de la gestion d'entreprise ou des sciences économiques ou juridiques, elle indique cependant avoir aussi analysé les branches suivies. Rappelant que l'art. 4 al. 2 let. c LSR requiert que chaque diplôme sanctionne un cursus complet de formation dans l'un des trois domaines énumérés, elle souligne qu'il a choisi de suivre la majeure « International Affairs », laquelle est axée sur les relations internationales et ne constitue de ce fait pas une formation complète en gestion d'entreprise ou en sciences économiques ou juridiques. En outre, elle retient que le travail de Bachelor du recourant, vu son titre ainsi que la description qu'il en fait, s'avère trop éloigné de ces domaines pour pouvoir être pris en compte. Elle relève par ailleurs que le législateur n'a pas souhaité la prise en compte des plans d'études modulaires pour satisfaire la condition de la formation professionnelle ; elle ajoute que, même s'il avait tenu à le faire, le pourcentage des similitudes entre le diplôme du recourant et les domaines de la gestion d'entreprise, des sciences économiques et du droit ne s'élèverait qu'à 54,4%, ce qui se révélerait incontestablement insuffisant. Elle note de plus que le Conseil fédéral, habilité à reconnaître d'autres formations nationales équivalentes, n'a pas reconnu une formation en relations internationales ou en sciences politiques. Elle rappelle enfin que swissuniversities rattache le diplôme du recourant à la branche d'étude de la science politique.

3.1

3.1.1 Une norme juridique doit être interprétée en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Lorsque son sens littéral est clair et univoque, l'autorité qui doit l'appliquer est en principe liée (cf. ATF 132 III 18 consid. 4.1). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (cf. ATF 145 IV 17 consid. 1.2 ; 144 V 313 consid. 6.1 et les réf. cit.). Un acte normatif doit s'interpréter en premier lieu selon sa lettre, les autres éléments d'interprétation n'intervenant qu'à titre subsidiaire (cf. ATF 141 II 280 consid. 6 ; arrêt du TF 1C_168/2019 du 17 janvier 2020 consid. 3.2). L'autorité a le droit de déroger au sens littéral d'un texte apparemment clair, par la voie de l'interprétation, lorsque des raisons objectives révèlent que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent ressortir des travaux préparatoires, du but de la règle, des valeurs qui l'inspirent et de ses rapports avec d'autres dispositions légales (cf. ATF 143 IV 488 consid. 3 ; 142 II 80 consid. 4.1 et les arrêts cités).

3.1.2 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 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. En outre, on entend par

diplôme délivré par une université ou une haute école spécialisée (art. 4 al. 2 let. c LSR) 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) (art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007, [OSRev, RS 221.302.3]).

3.1.3 Rien ne permet, selon le recourant, de déduire du sens littéral de l'art. 4 al. 2 let. c LSR qu'un diplôme correspondant à un mélange des diverses formations énumérées ne pourrait remplir la condition liée à la formation professionnelle. Cette disposition vise les personnes titulaires d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse (« Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule » ; « le persone titolari di un diploma in economia aziendale, in scienze economiche o in diritto rilasciato da un'università o da una scuola universitaria professionale svizzera »). Si cette norme se réfère limitativement aux diplômes délivrés dans ces trois domaines, elle n'énumère cependant pas nommément les diplômes concernés ni n'indique plus précisément ce qui permet de qualifier un titre de tel. L'OSRev ne renseigne pas davantage sur ce point. On peut cependant logiquement tirer de la teneur de l'art. 4 al. 2 let. c LSR, en lien avec l'art. 5 OSRev, qu'il ne suffit pas d'obtenir quelques crédits ECTS dans l'un des trois domaines concernés ; il faut bien plus que le diplôme concerné sanctionne une formation complète dans l'un d'entre eux. On ne saurait certes nier qu'un cursus dans un domaine donné, quel qu'il soit, ne comprend généralement pas exclusivement des branches qui y sont intrinsèquement liées si bien que l'on ne peut exiger que l'ensemble des 180 crédits ECTS requis par l'art. 5 OSRev pour un Bachelor relève strictement de la gestion d'entreprise ou des sciences économiques ou juridiques. Il n'en demeure pas moins que la lettre de la loi impose à l'évidence que la formation en cause confère des connaissances étendues et approfondies dans l'un des trois domaines. L'analyse des travaux préparatoires ne conduit pas à une autre conclusion.

L'objectif de la loi sur l'agrément et la surveillance des réviseurs tend, principalement, à 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 (cf. 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, FF 2004 3745, 3778). Pour prendre en considération l'hétérogénéité de la demande des prestations en matière de révision, la loi définit les conditions d'agrément en des termes aussi larges que possible. Il importe de ne pas créer une situation où les titulaires de certains diplômes détiendraient un monopole de fait sur l'exercice de quelques fonctions (cf. FF 2004 3745, 3773). La loi met ainsi en place une conception libérale permettant aux titulaires de différents diplômes d'accéder à la fonction d'expert-réviseur. Pour compenser les éventuelles lacunes des formations qui ne sont pas spécifiquement axées sur la révision, elle exige une pratique professionnelle plus ou moins longue dans les domaines de la comptabilité et de la révision (cf. FF 2004 3745, 3835). Le message souligne « l'importance capitale » que revêt la tâche de l'organe de révision. Selon le Conseil fédéral, 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 (cf. FF 2004 3745, 3752). Le Gouvernement ajoute qu'une réglementation légale de la révision des comptes annuels n'a de sens que si les contrôles sont effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (cf. FF 2004 3745, 3754). Le sens et le but de l'art. 4 LSR visent ainsi à s'assurer que les experts-réviseurs soient suffisamment qualifiés et disposent de connaissances approfondies de matières données (cf. arrêt du TAF B-5889/2020 du 3 août 2022 consid. 2.1).

Il en découle que le législateur a voulu éviter que ne soient agréés, en qualité d'experts-réviseurs ou de réviseurs, des praticiens qui ne sont 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 3745, 3867). 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 dans la liste de l'art. 4 al. 2 LSR ont été considérées comme insuffisantes pour atteindre ce but (cf. arrêt du TAF B-5811/2008 du 22 janvier 2009 consid. 3.1 et les réf. cit.). Le Tribunal administratif fédéral a ainsi expressément constaté que ladite liste est exhaustive (cf. arrêt du TAF B-4758/2012 du 5 novembre 2013 consid. 4 et la réf. cit.) ; l'autorité inférieure ne dispose par conséquent

d'aucune marge de manœuvre pour l'élargir (cf. arrêt du TAF B-5821/2009 du 4 mars 2010 consid. 2.6). Le tribunal de céans a en outre déjà jugé que cette liste exhaustive ne comprenait pas de diplôme universitaire en sciences politiques, qu'un tel diplôme ait été délivré en Suisse ou à l'étranger (cf. ATAF 2008/50 consid. 4.2).

3.1.4 Il découle de ces éléments, comme le reconnaît d'ailleurs l'autorité inférieure, que la seule dénomination du titre, si elle constitue un indice, ne saurait toutefois suffire. Encore faut-il se pencher concrètement sur la formation effectivement suivie afin de déterminer si elle a permis d'acquérir les connaissances étendues et approfondies requises par l'art. 4 al. 2 let. c LSR dans l'un des domaines énumérés. L'éventuelle prise en compte d'une formation se présentant, à tout le moins en grande partie, comme une combinaison des trois domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR ne s'avère dès lors tout au plus envisageable que dans cette mesure.

3.2

3.2.1 En l'espèce, il convient de noter à titre liminaire que, dans le cadre de la présente procédure de recours, le recourant ne demande plus l'agrément en qualité de réviseur sur la base de sa « Maîtrise universitaire en management public » délivrée par l'Université de Genève le (...) de sa formation « VR-CAS-HSG » de l'Université de St-Gall, même s'il mentionne encore leur existence dans son recours. Il reste donc à examiner son diplôme « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » également délivré par cette dernière. À cet égard, ne contestant pas le caractère exhaustif de la liste des formations présentées à l'art. 4 al. 2 LSR, le recourant estime cependant que ce diplôme se trouve compris à la let. c de cette disposition, soit en particulier qu'il constitue un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse.

En outre, quand bien même cela n'est pas en soi décisif, on peut néanmoins relever que la dénomination du diplôme obtenu par le recourant laisse déjà supposer qu'il ne relève pas spécifiquement des domaines de la gestion d'entreprise ou des sciences économiques ou juridiques. Cela vaut d'autant plus que l'Université de St-Gall propose également un Bachelor dans chacun de ces domaines (« Betriebswirtschaftslehre », BWL ; « Volkswirtschaftslehre », VWL ; « Rechtswissenschaft »). En outre, la classification fournie par swissuniversities, qualifiant le diplôme du recourant de diplôme en science politique, va dans le même sens, même

si elle n'est pas non plus déterminante. Cela étant précisé, il convient d'analyser le contenu de la formation suivie par le recourant.

3.2.2 Si l'on se réfère aux informations actuellement disponibles sur le site Internet de l'Université de St-Gall, lesquelles correspondent à celles fournies par le recourant, le diplôme « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » délivré par cette dernière commence par une « Assessmentjahr », conférant 60 crédits ECTS. La réussite de cette première année permet ensuite d'accéder à différents « Majors », soit en sciences économiques (« Volkswirtschaftslehre »), en gestion d'entreprise (« Betriebswirtschaftslehre »), relations internationales (« Internationale Beziehungen »), en droit (« Rechtswissenschaft ») ou en droit avec sciences économiques (« Rechtswissenschaft mit Wirtschaftswissenschaften ») (cf. <<https://www.unisg.ch/de/studium/programme/bachelor/assessmentjahr-in-wirtschafts-und-rechtswissenschaften/>>, consulté le 20.03.2023). Ces « Majors » offrent aux étudiants une grande liberté dans le choix des branches. L'autorité inférieure s'est elle-même référée au site Internet de l'Université de St-Gall qui désigne sa formation Bachelor, comprenant les différents « Majors », comme des études « à la carte ».

Pour déterminer si la formation du recourant relève de la gestion d'entreprise ou des sciences économiques ou juridiques, l'autorité inférieure choisit de classer les crédits ECTS relatifs aux branches qu'il a effectivement suivies dans chacun de ces trois domaines comme suit :

Niveau	Cours	BWL	VWL	Recht
Assesement	Betriebswirtschaftslehre	11		
Assesement	Volkswirtschaftslehre		11	
Assesement	Rechtswissenschaften			11
Assesement	Wissenschaftliche Hausarbeit	5		
Fachstudium	Völkerrecht			2
Fachstudium	Europarecht			2
Fachstudium	Mikroökonomik II		4	
Fachstudium	Makroökonomik II		4	
Fachstudium	International Economics		4	
Fachstudium	Finanzwissenschaft	4		
Fachstudium	Grundlagen der Managementlehre I	4		
Fachstudium	Grundlagen der Managementlehre II	4		
Fachstudium	Statistik	6	6	
Fachstudium	Start-up und Gründerkompetenz	4		
Fachstudium	Leadership, Human Resource Management, Change Management	4		
Fachstudium	Handlungskompetenz	8		

Fachstudium	travail de séminaire	4		
Résultat		50	33	15
Proportion (Résultat / 180 * 100)		27.8%	18.3%	8.3%

S'agissant des autres matières composant la formation du recourant, l'autorité inférieure les juge trop éloignées de ces trois domaines pour être prises en compte. Constatant sur cette base que la situation la plus favorable au recourant est l'assimilation de son diplôme à un Bachelor en « Betriebswirtschaftslehre », elle note que seuls 27.8% des matières suivies peuvent relever de l'art. 4 al. 2 LSR. Elle estime qu'une personne voulant être agréée en qualité de réviseur doit produire un diplôme établissant qu'elle dispose des connaissances requises de façon complète dans l'un des trois domaines cités de manière alternative à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Selon elle, le législateur n'aurait pas souhaité la prise en compte de plans d'études modulaires pour satisfaire la condition de la formation professionnelle. Elle ajoute que, même si c'était le cas, le pourcentage de similitudes entre le « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » du recourant et les trois domaines pertinents ne serait que de 54.4%, ce qui serait selon elle incontestablement insuffisant. L'autorité inférieure retient ainsi en substance qu'un diplôme obtenu au terme d'une formation présentant seulement 28.7% de crédits ECTS dans l'un des trois domaines voire 54.4% de crédits cumulés dans les trois – pour autant qu'un tel cumul soit possible – serait insuffisant à respecter les exigences de l'art. 4 al. 2 let. c LSR.

3.2.3 Il ressort de son argumentaire que l'autorité inférieure fonde son calcul sur un total de 180 crédits ECTS, soit une formation Bachelor complète (art. 5 OSRev). Si elle déclare que les pourcentages obtenus par le recourant s'avèrent insuffisants pour admettre que son diplôme puisse être classé sous l'art. 4 al. 2 let. c LSR, elle omet toutefois d'en préciser les raisons, par exemple en indiquant quel serait, selon elle, le pourcentage ou le nombre de crédits suffisants. Une telle précision s'avèrerait pourtant pertinente pour parachever son raisonnement dès lors qu'aucune formation reconnue dans l'un des trois domaines énumérés dans cette disposition ne présente 180 crédits ECTS exclusivement dans le domaine concerné. Pour l'illustrer, on peut se référer aux filières « Major Betriebswirtschaftslehre (BWL) », « Major Volkswirtschaftslehre (VWL) » ou « Major Rechtswissenschaft » de l'Université de St-Gall dont l'autorité inférieure, si elle ne le dit explicitement, laisse cependant entendre qu'elles mèneraient nécessairement à des diplômes en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques au sens de l'art. 4 al. 2 let. c LSR ; elle déclare en effet que, nonobstant l'existence de ces trois voies, le recourant a choisi d'en suivre une autre. Or, si l'on transpose à ces trois

formations le raisonnement appliqué par l'autorité inférieure au cursus du recourant, on obtient potentiellement un nombre de crédits ECTS dans les domaines de la gestion d'entreprise et des sciences économiques ou juridiques également bien inférieur à 180. S'agissant, à titre d'exemple, du bachelor « Major Betriebswirtschaftslehre », on peut reprendre la répartition des branches retenue par l'autorité inférieure pour l'« Assessmentjahr » puisque celle-ci est la même pour tous les « Majors » (cf. <https://www.unisg.ch/de/studium/programme/bachelor/assessmentjahr-in-wirtschafts-und-rechtswissenschaften/>, consulté le 20.03.2023). Ainsi, seuls 16 crédits ECTS sur les 60 que compte cette première année peuvent être attribués au domaine de la gestion d'entreprise. Sur les 120 crédits ECTS prévus pour les deux années suivantes, il faut également retrancher à tout le moins les 4 crédits ECTS pour la Mikroökonomik II et les 4 pour la Makroökonomik II, rattachés par l'autorité inférieure à une formation en sciences économiques et non en gestion d'entreprise ; il en va de même des 24 crédits ECTS prévus pour « Kontextstudium » puisque celui-ci doit permettre d'acquérir des compétences dans des domaines aussi variés que la créativité, l'histoire, les médias, les cultures ou les langues. Ainsi, au cours de la formation Bachelor « Major Betriebswirtschaftslehre » de l'Université de St-Gall, totalisant 180 crédits ECTS, au moins 76 (44 [60-16] + 4 + 4 + 24) ne concernent pas spécifiquement des branches du domaine de la gestion d'entreprise, soit déjà 42% de la formation. Le nombre important de branches à choix dans le reste des matières laisse entrevoir que ce pourcentage pourrait, selon celles effectivement suivies, encore augmenter.

3.2.4 Quoi qu'il en soit, la détermination d'un seuil de crédits ECTS minimum à atteindre dans au moins l'un des domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR pour reconnaître que la formation concernée en relèverait s'avère superflue au regard de la situation spécifique du recourant. En effet, l'acquisition des connaissances suffisantes dans l'un de ces domaines présuppose à tout le moins qu'il ait suivi les branches obligatoires prévues par les programmes de cours des cursus correspondants. Or, l'examen du seul nombre de crédits ECTS dans ces branches suffit à le nier. Indépendamment de l'Assessmentjahr identique à toutes les filières, on peut noter que la « Major Volkswirtschaftslehre » à laquelle le recourant fait abondamment référence et pour laquelle il a lui-même produit le programme des cours, comprend, pour les semestres 3 à 6, 40 crédits ECTS pour les branches obligatoires. Pourtant, le recourant n'a obtenu que 22 crédits ECTS susceptibles de s'y voir rattachés, soit à peine plus de la moitié. Si l'on prend le bachelor « Major Betriebswirtschaftslehre », il en a obtenu 34 sur 60, soit également à peine

plus de la moitié. Pour le droit, il en obtenu 4 sur 66. Dans ces conditions, on ne saurait admettre que le recourant ait accompli une formation complète dans l'un de ces domaines. Ce seul constat suffit en réalité déjà à admettre que la formation suivie par le recourant ne peut être qualifiée de formation complète dans aucun des domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR, faute de lui avoir effectivement permis d'acquérir les connaissances nécessaires.

3.2.5 Dans son argumentation, le recourant s'emploie à démontrer les similitudes entre sa formation « Major in International Affairs » les filières « Volkswirtschaftslehre » et « Rechtswissenschaft ». Il expose que ces similitudes portent sur 172 crédits ECTS sur 180, ce qui correspondrait à 95,6%. Il avance avoir suivi des branches en sciences politiques propres au « Bachelor of Arts HSG in International Affairs » à raison uniquement de 8 crédits ECTS en tout. Indépendamment du point de savoir si les chiffres présentés sont corrects, sa démonstration semble uniquement viser à illustrer que sa formation constitue en grande partie une combinaison des différents Bachelors et que les branches proposées dans celui qu'il a accompli s'avèrent également proposées dans d'autres cursus, en particulier le « Major Volkswirtschaftslehre ». Or, il n'est pas contesté que le Bachelor « Major in International Affairs » constitue, en grande partie, une combinaison des autres « Majors » de l'Université de St-Gall. Le recourant a indubitablement acquis, au cours de sa formation, certaines connaissances dans chacun des domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Il échoue cependant à démontrer qu'il aurait acquis les connaissances étendues et approfondies requises dans au moins un des domaines. Le recourant avance certes qu'il disposerait d'un solide bagage dans les trois domaines, les crédits ECTS obtenus dans les branches obligatoires des formations correspondantes conduisent pourtant à une conclusion bien différente.

3.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que l'autorité inférieure ne peut se voir reprocher une mauvaise application et une mauvaise interprétation de l'art. 4 al. 2 let. c LSR pour n'avoir pas admis que le diplôme obtenu par le recourant ne relevait pas de la gestion d'entreprise ou des sciences économiques ou juridiques. Partant, mal fondé, son grief doit être rejeté.

4.

Le recourant se plaint d'une atteinte à sa liberté économique. Avançant que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision bénéficie de la garantie de l'art. 27 Cst., il estime qu'une décision rejetant une demande

d'agrément indispensable pour offrir de telles prestations porte intrinsèquement atteinte à cette liberté. En outre, il conteste que cette restriction soit fondée sur un intérêt public. Rappelant que sa formation correspond à hauteur de 95,6% à celle permettant d'accéder à l'agrément en qualité de réviseur, il ajoute être au bénéfice d'une formation polyvalente lui conférant un solide bagage tant dans le domaine de la gestion d'entreprise qu'en matière d'économie et de droit. Par ailleurs, il expose qu'il est particulièrement entravé dans son quotidien en raison du refus d'agrément, n'étant pas en mesure de signer un nombre important d'actes ; cela retarderait considérablement le traitement des divers dossiers au sein de la société dans laquelle il exerce. Il en déduit que l'intérêt public visant à préserver et sélectionner, sur la base de critères stricts, les personnes aptes à être agréées en qualité de réviseurs ne saurait l'emporter sur son intérêt à être inscrit en cette qualité compte tenu de son parcours universitaire. Il estime encore que la formation suivie justifie également l'octroi de l'agrément à la lumière du principe de proportionnalité. Il soutient enfin que le but du législateur n'est de loin pas mis en danger en lui octroyant l'agrément.

De son côté, l'autorité inférieure rappelle que la décision entreprise n'empêche pas le recourant de participer aux travaux de révision, même s'il ne peut signer les rapports en qualité de réviseur responsable. À ses yeux, on ne saurait donc considérer qu'il y ait atteinte à sa liberté économique pour ce motif. L'autorité inférieure souligne que le recourant n'a pas démontré qu'il serait empêché de continuer à participer aux travaux de révision auprès de son employeur ou que ses activités seraient menacées faute d'agrément. En outre, elle estime que les exigences découlant du principe de la proportionnalité se révèlent satisfaites.

4.1

4.1.1 Aux termes de l'art. 27 Cst., la liberté économique est garantie (al. 1). Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (al. 2). La liberté économique protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 143 II 598 consid. 5.1 ; 137 I 167 consid. 3.1 ; 135 I 130 consid. 4.2). Conformément à l'art. 36 Cst., toute restriction d'un droit fondamental doit être fondée sur une base légale ; les restrictions graves doivent être prévues par une loi ; les cas de danger sérieux, direct et imminent sont réservés (al. 1) ; toute restriction d'un droit fondamental doit être justifiée par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental

d'autrui (al. 2) ; toute restriction d'un droit fondamental doit être proportionnée au but visé (al. 3) ; l'essence des droits fondamentaux est inviolable (al. 4).

4.1.2 Le Tribunal de céans s'est déjà abondamment prononcé sur l'existence ou non d'une atteinte à la liberté économique liée à l'exigence d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision était protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; partant, une décision rejetant la demande d'agrément nécessaire à la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant. Examinant si une telle atteinte satisfaisait aux exigences constitutionnelles (art. 36 Cst.), le Tribunal administratif fédéral a tout d'abord jugé que la LSR visait à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR), l'obligation d'obtenir un agrément pour les fournisseurs de telles prestations constituant par conséquent une mesure de police tendant à prévenir les atteintes à la bonne foi en affaires ; de plus, la Constitution fédérale habilitait la Confédération à légiférer sur l'exercice des activités économiques lucratives privées (art. 95 al. 1 Cst.). En conséquence, une restriction de la liberté économique s'avérait en principe admissible en la matière (cf. arrêt du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.1). Le tribunal de céans a considéré ensuite que le système d'agrément prévu par la LSR reposait sur une base légale suffisante, tant en relation avec la formation et la réputation irréprochable qu'avec la pratique professionnelle (cf. arrêt du TAF B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.2 et les réf. cit.). En outre, une jurisprudence constante reconnaît l'existence d'un intérêt public au but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR), celle-ci impliquant que les prestations dans ce domaine soient offertes par des personnes disposant des connaissances professionnelles nécessaires (cf. arrêts B-1723/2011 consid. 5.2 ; B-2807/2008 consid. 5.2.3).

4.2 Les éléments présentés au consid. 4.1.2 ci-dessus conservent pleinement leur validité in casu. Il sied dès lors d'examiner encore si, en l'espèce, l'application de la restriction contenue dans la LSR satisfait au principe de la proportionnalité (art. 36 al. 3 Cst.) tout en gardant en tête que le législateur a, lors de l'élaboration de la base légale, déjà tenu compte de ce principe. Celui-ci se compose traditionnellement des règles d'aptitude – qui exige que le moyen choisi soit propre à atteindre le but fixé –, de nécessité – qui impose qu'entre plusieurs moyens adaptés, on choisisse celui qui porte l'atteinte la moins grave aux intérêts privés – et de

proportionnalité au sens étroit – qui met en balance les effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et sur le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public – (cf. ATF 130 II 425 consid. 5.2 ; 128 II 292 consid. 5.1 ; 125 I 474 consid. 3 et la jurisprudence citée).

La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes du domaine assurant ainsi une exécution régulière et la qualité des services. Le principe de l'agrément obligatoire, par l'autorité de surveillance, a précisément pour objectif de garantir que les personnes agréées satisfassent à ces exigences. Le non-agrément des requérants ne disposant pas d'une formation jugée suffisante à la lumière de l'art. 4 LSR contribue à garantir un niveau élevé de qualité des services et accroît la confiance des parties prenantes ainsi que des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision (cf. arrêts du TAF B-1723/2011 consid. 5.3.2 ; B-2807/2008 consid. 5.2.4 ; B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Le recourant se prétend au bénéfice d'une formation polyvalente lui ayant conféré un bagage solide dans chacun des trois domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Il a cependant été clairement établi au consid. 3 qui précède que, s'il a certes acquis certaines connaissances, celles-ci ne sont suffisamment étendues et approfondies dans aucun des trois domaines énumérés à l'art. 4 al. 2 let. c LSR. Puisqu'il ne dispose par conséquent pas d'une formation jugée suffisante, le rejet de sa demande d'agrément en qualité de réviseur s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé.

Par ailleurs, d'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou par d'autres réviseurs font défaut dans la loi et ne paraissent pas adaptées en pratique à garantir une exécution irréprochable des prestations en matière de révision (cf. arrêts B-1723/2011 consid. 5.3.3 ; B-2807/2008 consid. 5.2.4 ; B-2440/2008 consid. 6.3). L'exigence de nécessité s'avère dès lors satisfaite dans l'optique du but à atteindre.

Enfin, en application de la jurisprudence développée en la matière, il sied de considérer que, si le refus d'agréer le recourant en qualité de réviseur influe indiscutablement sur ses activités professionnelles, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession puisque les personnes non agréées par l'autorité de surveillance sont habilitées malgré tout à fournir des prestations autres que celles définies par la loi (cf. arrêts B-2807/2008 consid. 5 et les réf. cit. ; B-2440/2008 consid. 6.3). Ainsi, les

effets qui en résultent pour le recourant paraissent supportables par rapport au résultat escompté sous l'angle de l'intérêt public.

4.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que le refus d'agréer le recourant en qualité de réviseur ne constitue donc pas une restriction inadmissible à sa liberté économique, y compris sous l'angle de la proportionnalité. Partant, le grief tombe à faux.

5.

Le recourant se plaint en outre d'arbitraire. Se prévalant ici aussi d'une formation presque identique à une formation reconnue par l'autorité inférieure, il qualifie le résultat de la décision entreprise de particulièrement choquant. En outre, il avance qu'un réviseur avec des notions en science politique est sans conteste un atout dès lors qu'il serait en mesure de présenter un regard plus critique et plus affûté dans un contexte économique globalisé. L'autorité inférieure conteste le grief d'arbitraire, renvoyant à la décision attaquée, laquelle indique en détail les raisons pour lesquelles le diplôme dont se prévaut le recourant est trop éloigné du domaine de la gestion d'entreprise, des sciences économiques ou du droit pour pouvoir être pris en compte. Elle rappelle que, malgré une conception libérale, le législateur avait renoncé à faire mention de la science politique ou des relations internationales. Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité ; il ne suffit pas qu'une autre solution paraisse concevable, voire préférable ; pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais également dans son résultat (cf. ATF 137 I 1 consid. 2.4 ; 136 I 316 consid. 2.2.2 et les réf. cit.). En l'espèce, il ressort en substance des considérants qui précèdent que l'autorité inférieure a valablement constaté que le recourant n'avait, durant sa formation ayant conduit au diplôme « Bachelor of Arts HSG in International Affairs », pas obtenu suffisamment de crédits ECTS dans les domaines de la gestion d'entreprise, des sciences économiques ou juridiques pour que cette formation puisse être considérée comme un cursus complet dans l'un d'eux. Compte tenu de cette dernière exigence, le rejet de la demande d'agrément du recourant ne peut manifestement pas être qualifiée d'arbitraire.

6.

Les trois conditions d'agrément, soit la formation, la pratique professionnelle et la réputation irréprochable, se présentent de manière

cumulative. Le défaut de l'une justifie déjà le rejet du recours. L'examen des autres conditions ne saurait alors conduire la procédure à une autre issue. Dans ces circonstances et dès lors que la condition relative à la formation n'est pas remplie, point n'est besoin d'examiner les autres exigences, ce que l'autorité inférieure n'avait d'ailleurs pas fait non plus. Il n'y a, de ce fait, pas lieu non plus d'autoriser le recourant à compléter le recours concernant la condition relative à la réputation irréprochable.

7.

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.

8.

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 et art. 4 FITAF).

En l'espèce, le recourant succombe dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à 3'000 francs, doivent être intégralement mis à sa charge. Ce montant est compensé par l'avance de frais du même montant déjà versée par le recourant le 26 octobre 2021.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant de 3'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ce montant est compensé par l'avance de frais du même montant déjà versée.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé au recourant et à l'autorité inférieure.

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Jean-Luc Baechler

Fabienne Masson

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). Ce délai est réputé observé si les mémoires sont remis au plus tard le dernier jour du délai, soit au Tribunal fédéral soit, à l'attention de ce dernier, à La Poste Suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse (art. 48 al. 1 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains de la partie recourante (art. 42 LTF).

Expédition : 5 avril 2023

Le présent arrêt est adressé :

- au recourant (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire).