



Cour II
B-5889/2020

Arrêt du 3 août 2022

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Daniel Willisegger, Stephan Breitenmoser, juges,
Pascal Bovey, greffier.

Parties

X. _____,
représentée par Maître Sidonie Morvan, avocate,
recourante,

contre

**Autorité fédérale de surveillance
en matière de révision ASR,**

Bundesgasse 18, Case postale, 3001 Berne,
autorité inférieure.

Objet

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

Faits :

A.

Par demande datée du 8 août 2019, X._____ (ci-après : la recourante) a sollicité un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR (ci-après : l'ASR ou l'autorité inférieure). Elle a déclaré être au bénéfice d'un diplôme étranger avec formation analogue et produit un certificat délivré le [...] 1999 indiquant qu'elle a été admise en tant que « Associate of the Association » en date du [...] 1999 par « The Association of Chartered Certified Accountants » (ci-après : ACCA), une association professionnelle du Royaume-Uni. Elle a également déposé un certificat de l'ACCA daté du 20 mai 2004 signalant qu'elle a été admise en tant que « Fellow of the association » le [...] 2004 puisqu'elle avait été membre de cette association depuis cinq ans. Elle a en outre produit un certificat de l'association EXPERTsuisse daté du mois de juillet 2019 intitulé « Swiss Law for Foreign Accountants » précisant qu'elle avait passé avec succès l'examen « Required Knowledge of Swiss Law » en juin 2019. Elle a également remis une attestation du 16 juillet 2019 délivrée par A._____ à [...] attestant d'une durée de pratique professionnelle de révision comptable sous supervision de 147 mois, du [...] 1994 au [...] 2006, sous le titre d'Audit Senior Manager (sous-directrice depuis le [...] 2000 ; directrice adjointe depuis le [...] 2003).

B.

B.a Par courrier électronique du 12 août 2019, l'ASR a demandé à la recourante de produire une confirmation de la part de l'association professionnelle ACCA en se référant à son site internet (www.rab-asr.ch/#/page/101/64, correspondant aux dispositions relatives aux filières analogues de formation étrangères – réciprocité). La recourante a donné suite à ce courrier électronique le lendemain en transmettant une lettre de l'ACCA du 13 août 2019 confirmant qu'elle a passé les examens prévus par l'ACCA et est membre de cette association depuis le [...] 1999, qu'elle a obtenu le statut de « fellowship » le [...] 2004 et qu'elle est actuellement un membre « in good standing ».

B.b Par courrier électronique du 14 août 2019, l'ASR a répondu que l'ACCA devait en réalité apporter certaines précisions dans son attestation en indiquant les termes suivants :

« Either

1. Confirmation that I have successfully passed all modules (if necessary in the UK variant) during my education with [ACCA, AAPA, ICAI and ACAS or ICAEW] in order to become a Chartered Accountant and that I fulfil the Exam requirements for the Audit qualification under Schedule 11 Part 2 Paragraph 8 of the UK Companies Act (2006) [...].

Or:

2. Confirmation that I hold the Audit qualification under the UK Companies Act (2006).
[...] ».

B.c La recourante a par la suite déposé une nouvelle attestation de l'ACCA datée du 14 août 2019 qui précisait ce qui suit et était accompagnée d'un historique des examens passés :

« This is to confirm that X._____ was admitted as a member of the Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) on 15 March 1999, advanced to Fellowship status on 15 March 2004, and is currently a member in good standing.

X._____ was admitted to membership through the completion of the ACCA program of Professional Studies and has satisfied the ACCA practical experience requirements.

X._____ did not become a member of ACCA through a Mutual Recognition Agreement with another professional accountancy body.

X._____ is not currently subject to any disciplinary sanctions or investigations and has not been subject to any disciplinary sanctions in the past five (5) years ».

L'historique des examens révèle que la recourante a été exemptée de 4 examens en décembre 1994, a passé 10 examens entre décembre 1996 et décembre 1997, a été exemptée de 4 examens et passé 10 autres examens en juin 2001.

B.d Le 22 août 2019, l'ACCA a informé la recourante que les qualifications qu'elle avait obtenues ne suffisaient pas pour recevoir une « Audit Qualification », sa formation ne contenant pas assez de droit anglais, et

qu'elle serait alors requise de passer l'examen de « Corporate and Business Law (UK Variant) » pour pouvoir prétendre à ladite qualification.

B.e Le 23 août 2019, la recourante a adressé un courrier électronique à l'ASR relatant un entretien téléphonique avec celle-ci. Elle y explique que pour devenir membre de l'ACCA, elle a passé (ou a été en partie exemptée de) tous les examens de l'ACCA. Elle a joint un certificat de good standing de l'ACCA ainsi que le détail de ses examens et des résultats obtenus. Elle a indiqué qu'elle venait d'apprendre que l'ACCA ne pouvait pas confirmer sa formation pour le « UK Audit Practitioner » car une des exemptions qu'elle avait obtenue portait sur un examen de la loi anglaise et que dite exemption, suffisante pour devenir Chartered Certified Accountant n'est pas suffisante pour pratiquer l'audit en Grande-Bretagne. L'ACCA lui demande donc de passer cet examen pour combler la lacune. Elle précise souhaiter maintenir sa demande d'agrément et être en mesure de passer ledit examen jusqu'à fin septembre 2019. Par retour de courrier électronique, l'ASR a sollicité de la recourante la production d'une attestation de pratique professionnelle juridiquement valablement signée par A._____.

B.f Le 11 septembre 2019, la recourante a remis une nouvelle attestation de pratique professionnelle à l'ASR, datée du 29 août 2019, et lui a demandé de lui accorder un délai d'un mois pour pouvoir formaliser les exigences de l'association professionnelle britannique et passer l'examen « Corporate & Business Law » d'ici à la fin du mois d'octobre 2019. Par retour de courrier électronique, l'ASR a indiqué que : « En ce qui concerne la preuve en lien avec la formation, un délai jusqu'au 11 octobre 2019 [sic]. À cet effet et selon notre entretien téléphonique du 4 septembre 2019 nous vous prions de bien vouloir prendre note des informations publiées sur le site internet de l'ASR (<https://www.rab-asr.ch/#/page/101/524>) – en particulier de celles en lien avec le régime transitoire ».

B.g Le 15 octobre 2019, la recourante a transmis à l'ASR une confirmation de l'ACCA datée du même jour indiquant qu'elle a passé les examens déterminants requis pour solliciter une « Audit Qualification », sous réserve d'exigences spécifiques d'expérience professionnelle.

B.h Le 16 octobre 2019, l'ASR a sollicité de la recourante qu'elle dépose un document actuel « examination history/transcript ». Le lendemain, la recourante a remis à l'ASR l'historique de ses examens établi par l'ACCA en date du 16 octobre 2019. Ce document mentionnait notamment que la

recourante avait passé l'examen « Corporate and Business Law » lors de la session d'examens de décembre 2019.

B.i Le 31 mars 2020, l'ASR a adressé à la recourante une appréciation de la situation et expliqué qu'en l'état, sa demande d'agrément d'expert-réviseur ne devrait pas pouvoir être admise, la condition de la réciprocité n'étant pas satisfaite. Elle a également précisé que sa demande d'agrément de réviseur ne saurait être admise. Un délai au 20 avril 2020 a été accordé à la recourante pour se prononcer.

B.j Par courrier électronique du 15 avril 2020, la recourante a indiqué à l'ASR souhaiter recourir contre la décision qui lui était parvenue. Elle y a joint un courrier électronique de l'ACCA du 8 avril 2020 ainsi que la lettre de l'ACCA précitée du 15 octobre 2019.

B.k Le 16 avril 2020, l'ASR a précisé que son courrier électronique ne constituait pas une décision et qualifié l'écriture de la recourante de prise de position au titre du droit d'être entendu et pas d'un recours. Elle a signalé à la recourante que si elle disposait d'un diplôme satisfaisant aux conditions de l'art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision, elle avait la possibilité de le déposer jusqu'au 24 avril 2020.

B.l Le même jour, la recourante a remis les documents suivants à l'ASR :

1. Une lettre de l'ACCA du 16 avril 2020 ;
2. Le certificat de l'ACCA précité daté du [...] 1999 (« Associate of the Association ») ;
3. Une traduction certifiée par le consulat de Russie à Genève le 21 juin 1999 intitulée « Diploma copy » et indiquant que X. _____ est entrée au « Moscow Finance Institute » en 1988 et a complété le cours intégral à la « State Financial Academy » en 1993 obtenant le titre de « International Economic Relations ». La traduction précise que X. _____ est « qualified as an economist ».
4. Une traduction certifiée par le consulat de Russie à Genève le 21 juin 1999 intitulé « Certificate of divorce » et indiquant qu'après le divorce l'ex-épouse de Y. _____ prend le nom de X. _____.

B.m Par courrier électronique du 23 juin 2020, l'ASR a informé la recourante que pour pouvoir être agréés, les titulaires de formations étrangères analogues doivent de manière générale être habilités dans leur

pays d'origine à exercer dans le domaine de la révision respectivement être inscrits au registre officiel correspondant. Elle a demandé à la recourante de préciser si elle entendait requérir un agrément sur la base de la qualification Chartered Accountant ACCA ou de sa formation/qualification obtenue en Russie et, le cas échéant, sollicité des documents complémentaires.

B.n Le 10 juillet 2020, la recourante a renvoyé à l'ASR son courrier électronique du 15 avril 2020 en affirmant qu'elle disposait d'un titre de formation et que les conditions concernant une « Audit Qualification » selon l'information publiée sur le site internet de l'ASR (<https://www.rab-asr.ch/#/page/101>) étaient réunies pour l'obtention de l'agrément selon les conditions de la phase transitoire. Elle précise ce qui suit : « Je remplis les conditions théoriques de l'Audit Qualification et la formation a débuté en 1994 et a été complétée en 1999 (c'est-à-dire bien avant juillet 2019). Quant au module 'Corporate and Business Law (UK)', j'ai été obligée de le passer deux fois : exception accordée par ACCA en 1994 (suffisant pour obtenir un diplôme de 'Chartered Certified Accountant') et un examen réussi en octobre 2019 afin de formaliser les exigences ultérieures de l'ACCA en matière de loi anglaise ». Elle souligne ne pas souhaiter obtenir d'agrément sur la base de la formation suivie en Russie. Elle indique également que sa formation a été reconnue comme analogue à celle d'expert-comptable suisse par EXPERTsuisse dont elle est « membre expert individuel » depuis 2004.

C.

Par décision du 22 octobre 2020, l'autorité inférieure a rejeté la demande d'agrément en qualité d'expert-réviseur de la recourante et constaté qu'un agrément de réviseur ne peut lui être délivré. Un émolument de 800 francs a été mis à sa charge. En substance, la demande d'agrément d'expert-réviseur, reposant en particulier sur une formation étrangère (Royaume-Uni), est rejetée dès lors que la condition de la réciprocité n'est pas satisfaite. L'autorité inférieure relève que, jusqu'au 5 juillet 2019, la recourante devait démontrer qu'elle satisfaisait à toutes les conditions théoriques en vue de l'obtention d'une « Audit Qualification ». Passé ce délai, elle devait apporter la preuve de l'obtention effective de cette qualification. Elle soulève que le dernier examen en vue de remplir les conditions théoriques précitées a été passé en décembre 2019 de sorte que celles-ci n'étaient pas toutes remplies dans le délai transitoire. L'ASR reproche en outre à la recourante de ne pas avoir apporté la preuve qu'elle était effectivement titulaire d'une « Audit Qualification ». L'autorité inférieure constate enfin qu'un agrément de réviseur ne peut pas non plus

être délivré à la recourante dès lors qu'elle ne peut se prévaloir d'aucune formation équivalente. Notamment, elle affirme que les examens passés par la recourante en vue de son affiliation à l'association professionnelle britannique ACCA ne constituent pas une formation équivalente.

D.

Par écritures du 23 novembre 2020, la recourante a formé recours à l'encontre de cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. À la forme, elle conclut à la recevabilité de son recours. Au fond, elle requiert préalablement son audition personnelle. À titre principal, la recourante conclut à l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur ; à titre subsidiaire, au renvoi de l'affaire à l'ASR pour qu'elle délivre l'agrément d'expert-réviseur ; plus subsidiairement, au renvoi de l'affaire à l'ASR pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. Si par impossible le Tribunal administratif fédéral devait considérer que les conditions nécessaires à l'agrément d'expert-réviseur ne sont pas remplies, la recourante formule les conclusions suivantes : à titre principal, elle conclut à l'octroi d'un agrément de réviseur ; à titre subsidiaire au renvoi de l'affaire à l'ASR pour qu'elle délivre l'agrément de réviseur ; plus subsidiairement, au renvoi de l'affaire à l'ASR pour qu'elle rende une nouvelle décision dans le sens des considérants. Pour chacune des conclusions susmentionnées, et de manière générale, la recourante conclut à l'annulation de la décision attaquée, au déboutement de l'ASR de toutes autres ou contraires conclusions et à sa condamnation en tous les frais judiciaires et les dépens. En tout état, la recourante conclut enfin à ce qu'elle soit acheminée à prouver par toutes voies de droit utiles les faits allégués dans ses écritures. En substance, la recourante invoque tout d'abord la constatation inexacte des faits par l'autorité inférieure en lien avec son diplôme d'expert-comptable du [...] 1999, de la date du passage de son examen « Corporate and Business law », du délai pour déposer la demande d'agrément selon la pratique publiée par l'ASR et du délai imparti par l'ASR pour satisfaire aux conditions de l'agrément. Elle allègue ensuite une violation du droit fédéral – en affirmant avoir respecté les conditions publiées de l'ASR pour l'obtention de l'agrément d'expert-réviseur – ainsi que la violation des principes de la bonne foi et de la proportionnalité en lien avec l'intérêt public protégé. Plus subsidiairement, la recourante allègue en outre respecter les exigences légales pour l'obtention de l'agrément de réviseur.

E.

Dans ses remarques responsives du 3 février 2021, l'autorité inférieure conclut au rejet du recours dans toutes ses conclusions. Elle renvoie aux

faits exposés dans sa décision du 22 octobre 2020 et se prononce en défaveur de l'audition de la recourante dans le cadre de la procédure. En substance, l'autorité inférieure affirme que les certificats produits par la recourante ne constituent pas des diplômes et que l'ACCA ne saurait être qualifiée d'université ou de haute école spécialisée, de sorte que la recourante n'est au bénéfice d'aucun diplôme étranger attestant d'une formation analogue à ce que prévoit la loi sur la surveillance de la révision. L'autorité inférieure explique en outre que l'ACCA n'a pas attesté que la recourante remplissait toutes les conditions pour obtenir une « Audit Qualification » en 1999 déjà car elle a relevé qu'elle devait encore passer un examen pour pouvoir prétendre remplir les conditions de dite qualification. Quand bien même il ne s'agirait que d'un examen, cela ne change rien au fait que les conditions n'étaient pas satisfaites à la fin de la période transitoire fixée au 5 juillet 2019. Celle-ci ne pouvait donc, à cette date, ni se prévaloir d'une « Audit Qualification » ni prétendre remplir les conditions de son octroi. L'autorité inférieure considère en outre avoir respecté les principes de la bonne foi et de la proportionnalité.

F.

Dans ses déterminations du 4 mars 2021, la recourante conteste que son audition ne serait pas nécessaire et affirme n'avoir appris qu'en août 2019 que l'exemption dont elle avait bénéficié en 1995 pour un examen n'était pas valable dans le cadre de l'inscription à l'« Audit Qualification ». Elle affirme qu'au 5 juillet 2019, elle réunissait techniquement toutes les conditions en vue de la qualification précitée et rappelle que lors de ses premiers échanges avec l'ASR en décembre 2018, son attention n'a pas été attirée sur l'existence d'une pratique transitoire. Elle se fonde en outre sur le principe de la bonne foi car l'ASR ne l'a pas informée du délai transitoire ni dissuadée d'entreprendre de plus amples démarches. Elle considère que le principe d'égalité de traitement ne saurait s'opposer à une dérogation tant les circonstances de son cas sont particulières. Elle affirme en outre qu'au 9 octobre 2019, elle réunissait toutes les conditions pour obtenir la qualification précitée. En l'absence d'octroi de l'agrément, elle s'expose au risque de perdre son emploi. Elle invoque enfin l'interdiction du formalisme excessif.

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 La recourante, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte 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 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.

2.

2.1 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 experts-réviseurs (art. 15 al. 1 let. b 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.

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). Le législateur a ainsi 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). 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.

2.2 La notion d'expert-réviseur désigne, selon l'art. 727b CO, les personnes habilitées à procéder au contrôle ordinaire des comptes des sociétés visées à l'art. 727 al. 1 CO. L'art. 4 al. 1 LSR pose trois conditions à l'agrément en cette qualité, prescrivant qu'une personne physique est agréée lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. L'art. 4 al. 2 LSR énumère les formations reconnues au sens de l'al. 1 ; à teneur de cette disposition, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si elle :

- est titulaire du diplôme fédéral d'expert-comptable (let. a) ;
- est titulaire du diplôme fédéral d'expert-fiduciaire, d'expert fiscal ou d'expert en finance et en controlling et justifie d'une pratique professionnelle de cinq ans au moins (let. b) ;
- est titulaire d'un diplôme en gestion d'entreprise, en sciences économiques ou juridiques délivré par une université ou une haute école spécialisée suisse ou est spécialiste en finance et comptabilité avec brevet fédéral ou encore agent fiduciaire avec brevet fédéral, et justifie dans tous les cas d'une pratique professionnelle de douze ans au moins (let. c) ;
- ou encore est 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).

2.3 Une formation étrangère analogue à celles énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR ne peut en tout état de cause pas conduire à l'agrément si cela n'est pas prévu par un traité avec l'État d'origine ou que celui-ci n'accorde pas la réciprocité ; selon la lettre de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, ces deux conditions se présentent en effet de manière cumulative (cf. arrêt du TAF B-4533/2012 du 27 janvier 2014 consid. 3 et les réf. cit. ; voir aussi arrêt du TF 2C_895/2011 du 10 avril 2012 consid. 2.2). Il en ressort que, si l'exigence de traité ou de réciprocité ne s'avère pas satisfaite, l'agrément sur la base de l'art. 4 al. 2 let. d LSR doit être refusé sans que l'analogie des formations ne doive encore être examinée. En outre, un traité satisfera aux exigences de l'art. 4 al. 2 let. d LSR si on peut en déduire la reconnaissance du diplôme étranger ou le droit du titulaire de ce diplôme à l'agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur en Suisse (cf. arrêt B-4533/2012 consid. 3 et la réf. cit.). Dans son message du 23 juin 2004, le Conseil fédéral reconnaît que la question est réglée avec l'UE et avec l'Association européenne de libre-échange (AELE), renvoyant respectivement à l'ALCP (RS 0.142.112.681) et à la Convention du 4 janvier 1960 instituant l'Association Européenne de Libre-Échange (RS 0.632.31) (cf. FF 2004 3745, 3836).

2.4 S'agissant des personnes physiques sollicitant un agrément de réviseur ou d'expert-réviseur, l'autorité inférieure mentionne sur son site internet qu'elles doivent remplir des conditions bien définies en termes de formation, d'expérience professionnelle et d'honorabilité pour obtenir un agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur et explique que toutes les informations nécessaires sont disponibles dans différentes rubriques publiées (cf. www.rab-asr.ch > Agrément > Personnes physiques, consulté le 18.07.2022).

2.5 S'agissant des filières analogues de formation étrangères et de la réciprocité, l'autorité inférieure a publié ce qu'elle qualifie dans ses écritures de « FAQ » (« Frequently Asked Questions »), indiquant qu'elles ont été publiées le 15 avril 2009 et modifiées le 7 juillet 2016 et révisées les 7 juin 2017, 22 août 2017 et 11 janvier 2019. Ces dispositions précisent ce qui suit (cf. www.rab-asr.ch > Agrément > Personnes physiques > Filières analogues de formation étrangères – réciprocité, consulté le 18.07.2022) :

Selon l'art. 4 al. 2 let. d LSR, les filières analogues de formation étrangères sont reconnues pour autant que le requérant justifie d'une pratique professionnelle équivalente à la pratique requise en Suisse, qu'il démontre qu'il a les connaissances requises du droit suisse, qu'un traité avec l'État d'origine (ou l'État qui a délivré le diplôme) le prévoit ou que l'État d'origine accorde la réciprocité. Quels sont les États ayant signé un traité ou accordant la réciprocité au sens de l'art. 4 al. 2 let. d LSR ?

Les seuls États ayant signé un traité avec la Suisse sont les États membres de l'UE et les États membres de l'AELE (Accord du 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes, RS 0.142.112.681, et Convention AELE du 4 janvier 1960, RS 0.632.31). Ces accords garantissent la réciprocité pour tout requérant originaire des États membres de l'UE et des États membres de l'AELE, pour autant que ledit requérant soit effectivement autorisé à fournir des prestations en matière de révision dans l'État d'origine ou qu'il remplisse les conditions d'agrément dans l'État d'origine. À l'heure actuelle, aucun autre État n'a signé de traité avec la Suisse.

Toutefois, la réciprocité ne présuppose pas obligatoirement l'existence d'un accord interétatique. L'ASR vérifie si l'État dans lequel le diplôme a été délivré, non membre de l'UE ou de l'AELE, accorde la réciprocité. D'après les vérifications effectuées jusqu'ici, l'Inde, la Nouvelle Zélande, les Philippines et la Turquie accordent la réciprocité aux experts-comptables suisses. En revanche, l'Algérie, l'Argentine, l'Australie, le Canada, le Maroc, le Pérou, l'Afrique du sud et les États-Unis n'accordent pas la réciprocité.

Les requérants ayant suivi leur formation dans un État n'accordant pas la réciprocité ou n'ayant pas de filière équivalente peuvent le cas échéant demander un accès facilité à l'examen pour le diplôme d'expert-comptable (conditions et modalités : voir site internet d'EXPERTsuisse).

Ils peuvent le cas échéant demander l'affiliation à l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), à l'Association of Authorised Public Accountants (AAPA), à l'Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI), à l'Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) ou à l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Les personnes affiliées à ces organismes peuvent obtenir l'agrément en qualité d'expert-réviseur pour autant qu'elles remplissent l'une des deux conditions suivantes :

1. Inscription au „Register of Statutory Auditors“ (dans ce cas, l'attestation de la pratique professionnelle est superflue).

2. „Audit Qualification“ au sens du UK Companies Act 2006 (Schedule 11, Part II). Dans ce cas, la pratique professionnelle doit être attestée et acceptée par l'association professionnelle sollicitée au Royaume-Uni ainsi que par l'ASR. Enfin, il faut également pouvoir justifier d'une pratique professionnelle en cours d'emploi, dans le cadre de la filière suisse de formation d'expert-comptable, parallèlement aux examens par module et à l'examen fédéral d'expert-comptable. Ce dispositif établit une relation minimale à l'État de formation d'origine, respectivement au marché UK de l'audit, et vise à garantir l'impossibilité de contourner la règle de réciprocité, motivée elle-même par des considérations de politique économique. À titre de justificatif de son affiliation, chaque requérant doit présenter l'attestation écrite de son association professionnelle, confirmant expressément qu'il est au bénéfice d'une „Audit Qualification“ au sens du UK Companies Act 2006 et qu'il est donc habilité à obtenir les „signing rights“ et l'inscription en qualité de „statutory auditor“.

3. Considérant que les dispositions sous chiffre 2 ont pu donner lieu précédemment à des interprétations inexactes, l'ASR accorde durant une phase transitoire l'agrément d'expert-réviseur également lorsque les conditions suivantes sont remplies :
 - a. L'association professionnelle UK atteste expressément et sans réserve que le requérant remplit les conditions théoriques de l'Audit Qualification (« Exam Requirements » au sens du Schedule 11, Part II, Paragraph 8, UK Companies Act 2006, version du 30 juin 2016).

 - b. La formation UK doit avoir débuté avant le 6 juillet 2016 (date à laquelle les exigences selon chiffre 2 ont été définies et publiées dans la FAQ 2016). Le statut de l'affiliation à l'association professionnelle UK sollicitée doit être attesté à cette date (attestation de l'association professionnelle comportant la date de l'admission en qualité de membre).

 - c. Toutes les conditions théoriques pour l'Audit Qualification selon chiffre 3.a sont remplies d'ici au 5 juillet 2019 (dans les trois ans après publication de la FAQ 2016). Ce régime transitoire s'applique tant que la réciprocité est maintenue entre la Suisse et la Grande-Bretagne (note: selon toute probabilité, la Grande-Bretagne sortira de l'Union européenne en mars 2019. La réciprocité pourrait dès lors devenir caduque, du moins passagèrement).

Étant donné que les diplômes d'affiliation susmentionnés sont des formations étrangères, il faut remplir de surcroît les conditions de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, en particulier l'attestation des connaissances du droit suisse.

2.6 S'agissant des répercussions du Brexit sur les demandes d'agrément avec des formations en provenance du Royaume-Uni, l'ASR a publié les informations suivantes en date du 11 novembre 2020 sur son site internet (cf. www.rab-asr.ch > Agrément > Personnes physiques > Répercussions du Brexit sur les demandes d'agrément avec formations UK, consulté le 18.07.2022) :

Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord (UK) est sorti de l'Union Européenne le 31 janvier 2020. Conformément au processus de transition convenu, l'Accord du 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes entre la Suisse et l'Union européenne reste applicable jusqu'au 31 décembre 2020.

Si cette phase transitoire n'est pas prolongée ou que la Suisse et le Royaume-Uni ne concluent aucun accord bilatéral régissant la réciprocité de l'accès au marché pour les auditeurs financiers, il n'y aura plus de réciprocité avec le Royaume-Uni à partir du 1er janvier 2021. Si tel est le cas, les personnes au bénéfice d'une formation acquise au Royaume-Uni ne pourront plus être agréées en Suisse en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur. Les agréments octroyés par l'ASR jusqu'au 31 décembre 2020 sur la base d'une formation UK resteront valides même après la suspension de l'Accord sur la libre circulation des personnes.

Pour pouvoir évaluer les demandes à temps d'ici au 31 décembre 2020, l'ASR invite les requérants à déposer dans les meilleurs délais un dossier complet (comprenant en particulier les justificatifs de la formation acquise au Royaume-Uni ainsi que l'attestation « Audit Qualification » de l'association professionnelle UK compétente). Si les documents requis sont déposés après le 30 novembre 2020, l'ASR ne peut plus garantir l'octroi de l'agrément avant le 31 décembre 2020.

2.7 Afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des ordonnances administratives (instructions, directives, circulaires ; cf. ATF 123 II 16 consid. 7 ; 121 II 473 consid. 2b ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, Volume I : les fondements, 3^e éd. 2012, p. 420 ss ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8^e éd. 2020 n°81 ss). La fonction principale de ces ordonnances vise à garantir

l'unification et la rationalisation de la pratique ; ce faisant, elles permettent aussi d'assurer l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et facilite aussi le contrôle juridictionnel (cf. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 425 s. ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 83). Par leur contenu, les ordonnances administratives interprétatives ne se distinguent guère d'une ordonnance d'exécution. Elles n'en diffèrent que par leur fondement – qui n'est pas la loi, mais le pouvoir hiérarchique ou de surveillance, ou encore la compétence d'exécution elle-même –, leur nature – ce ne sont pas des règles de droit – et leur forme – absence de publication officielle (cf. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 424 ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 84). Ne constituant pas une norme juridique au sens strict, l'ordonnance administrative ne lie pas le juge dans l'interprétation qu'elle donne d'un texte légal ; elle se distingue en cela d'une ordonnance d'exécution. Le juge la prendra cependant en considération comme expression d'un savoir technique ou codification d'une pratique, mais s'en écartera toutefois dès qu'il considère que l'interprétation qu'elle donne n'est pas conforme à la loi ou à des principes généraux, voire que, dans le cas concret, une autre interprétation possible rend mieux compte du sens de la loi (cf. ATF 142 II 182 consid. 2.3.3, 138 V 50 consid. 4.1, 133 V 346 consid. 5.4.2 ; MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 431). Il existe une configuration où, quelle qu'elle soit, l'autorité est tenue de déroger à ses propres ordonnances administratives : celle où elle se refuserait à faire usage de sa liberté d'appréciation, en appliquant « mécaniquement » l'ordonnance, alors que, du point de vue de la loi, la prise en considération de la situation particulière s'impose (cf. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 429). Le juge veillera en particulier à ce que l'autorité ne se réfugie pas derrière une ordonnance administrative pour ne pas exercer dans les cas concrets la liberté d'appréciation que lui confère la norme : cela, en effet, reviendrait à supprimer la faculté d'adapter l'exécution aux circonstances particulières des divers cas d'espèce, possibilité constituant une compétence qui doit être exercée (cf. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, op. cit., p. 431 et les réf. cit. ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, op. cit., n° 87).

3.

Conformément aux principes généraux de droit intertemporel, le droit matériel applicable, en cas de changement de règles de droit, est celui qui était en vigueur lors de la réalisation de l'état de fait qui doit être apprécié juridiquement ou qui a des conséquences juridiques, sous réserve de dispositions contraires de droit transitoire (cf. ATF 140 V 136 consid. 4.2.1, 139 V 335 consid. 6.2, ATF 137 V 394 consid. 3, ATF 137 V 105 consid. 5.3.1, ATF 136 V 24 consid. 4.3, ATF 130 V 445 consid. 1.2.1,

ATF 126 V 134 consid. 4b ; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd. 2013, n° 2.202). Dans le cas d'espèce, ce sont donc les dispositions applicables au moment du dépôt de la requête par la recourante, respectivement celui auquel l'autorité inférieure a rendu sa décision. Il en découle que les difficultés et questions liées au Brexit et à leurs conséquences au regard de l'agrément en Suisse de personnes disposant d'un diplôme issu au Royaume-Uni à partir du 31 décembre 2020 ne sont pas déterminantes in casu. Au contraire, ce sont les dispositions en vigueur au jour de la décision de l'autorité inférieure à savoir le 22 octobre 2020 qui trouveront uniquement application. Dès lors, la résolution du présent litige ne dépend pas de la conclusion nouvelle d'un accord régissant la réciprocité de l'accès au marché pour les auditeurs financiers avec le Royaume-Uni.

4.

En premier lieu, la recourante considère que le certificat dénommé « Associate of the Association » délivré par l'ACCA le [...] 1999 constitue un diplôme d'expert-comptable reconnu en Grande-Bretagne et l'affiliation à l'ACCA une formation étrangère analogue au sens de l'art. 4 al. 2 let. d LSR. Selon elle, il convient donc de considérer qu'elle dispose d'une formation étrangère analogue à celle d'un expert-comptable depuis 1999.

De son côté, l'ASR explique que les certificats délivrés par l'ACCA ne constituent pas des diplômes et que l'ACCA ne peut pas être qualifiée d'université ou de haute école spécialisée, de sorte que la recourante n'est au bénéfice d'aucun diplôme étranger attestant d'une formation analogue à celles énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR.

Il convient donc, à titre liminaire, d'examiner si les certificats délivrés par l'ACCA peuvent ou non se voir qualifiés de diplôme étranger au sens de l'art. 4 al. 2 let. d LSR.

4.1

4.1.1 Comme indiqué précédemment (cf. supra consid. 2.2), l'art. 4 al. 1 LSR pose les conditions à l'agrément en qualité d'expert réviseur. Outre les exigences en matière de pratique professionnelle et de réputation irréprochable, l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR énumère les formations reconnues au sens de l'al. 1. L'art. 4 al. 2 let. d LSR dispose en outre qu'une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles si elle est 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.

4.1.2 Selon l'art. 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) 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).

4.1.3 L'ASR a publié une liste des formations étrangères analogues (cf. www.rab-asr.ch > Agrément > Personnes physiques > Filières analogues de formation étrangères – réciprocité, consulté le 18.07.2022). En préambule à cette liste, l'ASR indique que pour pouvoir être agréés, les titulaires de formations étrangères analogues doivent de manière générale être habilités dans leur pays d'origine à exercer dans le domaine de la révision respectivement être inscrits au registre officiel correspondant et que de plus, toutes les autres conditions déterminantes pour l'agrément telles que la pratique professionnelle, la réputation irréprochable, les connaissances requises du droit suisse et la réciprocité de la législation du pays d'origine doivent être remplies pour l'agrément en tant qu'expert-réviseur. Cette liste ne contient aucune indication relative au Royaume-Uni mais contient l'inscription suivante relative à la République d'Irlande (IE) : « Chartered/Certified Accountant ; Memberships bei : ICAI, ACCA, ICPAI, IIPA + Audit permission ».

4.1.4 Selon les « FAQ » publiées par l'ASR, les personnes affiliées à l'ACCA (parmi d'autres organisations) peuvent obtenir l'agrément en qualité d'expert-réviseur pour autant qu'elles soient inscrites au « Register of Statutory Auditors » ou détiennent une « Audit Qualification » au sens du UK Companies Act 2006 (Schedule 11, Part II). Dans ce cas, le requérant doit présenter l'attestation écrite de son association professionnelle confirmant qu'il est au bénéfice d'une « Audit Qualification » et qu'il est donc habilité à obtenir les « signing rights » et l'inscription en qualité de « statutory auditor ».

4.2 En l'espèce, la recourante invoque deux documents de l'ACCA, le premier attestant son affiliation en tant que « Associate of the association » et le second, délivré 5 ans ultérieurement, sa qualité de « Fellow ». Elle ne

dépose toutefois aucun document démontrant qu'elle disposerait d'une « Audit Qualification » ou d'une inscription au « Register of Statutory Auditors ». Dans son recours, la recourante se contente d'affirmer que le certificat délivré par l'ACCA le [...] 1999 a couronné la réussite des examens ACCA et constitue un diplôme d'expert-comptable reconnu en Grande-Bretagne et donc une formation étrangère analogue au sens de l'art. 4 al. 2 let. d LSR en considérant que la liste publiée par l'ASR confirme ce fait. Or, il faut tout d'abord prendre en compte que la liste publiée par l'ASR, qui ne semble contenir des informations que pour la République d'Irlande et pas le Royaume-Uni, précise la nécessité pour les titulaires de formations étrangères d'être habilités dans leur pays d'origine à exercer dans le domaine de la révision, respectivement être inscrits au registre officiel correspondant. Les « FAQ » reprennent clairement cette exigence s'agissant de diplômes de l'ACCA (parmi d'autres associations professionnelles) en expliquant à ses chiffres 1 et 2 que, pour prétendre à l'agrément en dehors du champ d'application des dispositions transitoires prévues au chiffre 3, il est nécessaire d'être inscrit au « Register of Statutory Auditors » ou de disposer d'une « Audit Qualification ». Or, la recourante ne remplit ni l'un ni l'autre de ces critères. Par ailleurs, elle fonde une large part de son recours sur un point de vue différent, en ce sens précisément qu'elle ne remplit que les conditions théoriques relatives à une « Audit Qualification » sans l'avoir réellement obtenue. Enfin, elle n'apporte aucun élément permettant de remettre en doute l'affirmation de l'ASR selon laquelle l'ACCA – qui se qualifie d'association professionnelle – ne peut se voir considérée comme une université ou une haute école spécialisée ni qu'elle bénéficie des crédits mentionnés à l'art. 5 OSRev.

4.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que le certificat dénommé « Associate of the Association » délivré par l'ACCA à la recourante ne remplit pas, à lui seul, les conditions d'une formation analogue à celles énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a à c LSR. Mal fondé, son grief doit donc être rejeté.

5.

La recourante invoque la violation du droit fédéral et la constatation inexacte et incomplète des faits pertinents au sens de l'art. 49 let. b PA en lien avec la constatation de l'ASR selon laquelle elle ne remplissait pas les conditions requises à l'échéance du délai transitoire au 5 juillet 2019. La recourante estime être au bénéfice d'un diplôme d'expert-comptable anglais qui suffit à remplir les exigences académiques mentionnées au Schedule 11, Part II, Paragraph 8 du UK Companies Act 2006 et, ainsi, les conditions théoriques pour l'obtention d'une « Audit Qualification ». Elle

explique avoir été extrêmement surprise d'apprendre en août 2019 que – dans son cas particulier – l'équivalence dont elle avait bénéficié pour l'examen « Legal Framework » ne suffisait pas à remplir lesdites exigences théoriques. Elle indique avoir pallié cette carence en s'inscrivant à cet examen pour la plus proche échéance tout en sollicitant de l'autorité inférieure un délai pour formaliser les exigences de l'ACCA nécessaires à l'obtention d'une « Audit Qualification », qui a selon elle été accordé au 15 octobre 2019. Ayant réussi l'examen précité le 9 octobre 2019, la recourante considère que la condition de réciprocité de l'art. 4 al. 2 let. d LSR est remplie, conformément à la pratique publiée de l'ASR et à la prolongation de délai qui lui a été accordée. Elle estime ainsi bénéficier d'une formation analogue à celle du diplôme fédéral d'expert-comptable, laquelle, liée à sa pratique professionnelle et à ses connaissances du droit suisse, doit aboutir à l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur.

Dans ses remarques responsives, l'autorité inférieure rétorque que la recourante ne remplissait pas les conditions pour obtenir une « Audit Qualification » en 1999 déjà, puisque l'ACCA ne l'a pas attesté et, au contraire, a relevé qu'elle devait passer un examen pour pouvoir remplir lesdites conditions. Bien qu'il ne s'agisse que d'un seul examen, l'autorité inférieure constate que cela ne change rien au fait que les conditions n'étaient pas satisfaites à la fin de la période transitoire fixée au 5 juillet 2019, de sorte que, à cette date, la recourante ne pouvait ni se prévaloir d'une « Audit Qualification » ni prétendre remplir les conditions théoriques à son octroi.

Les griefs relatifs à la constatation inexacte des faits seront examinés ci-après simultanément à ceux relatifs à la violation du droit.

6.

6.1 Les « FAQ » publiées par l'autorité inférieure (cf. supra consid. 2.5) disposent en particulier que l'ASR accorde durant une phase transitoire l'agrément d'expert-réviseur lorsque l'association professionnelle anglaise atteste expressément et sans réserve que le requérant remplit les conditions théoriques d'une « Audit Qualification », pour autant que la formation ait débuté avant le 6 juillet 2016, le statut de l'affiliation à l'association professionnelle UK sollicitée devant être attesté à cette date. Toujours selon les « FAQ » publiées par l'autorité inférieure, toutes les conditions théoriques pour une « Audit Qualification » doivent être remplies d'ici au 5 juillet 2019, ce régime transitoire s'appliquant tant que la réciprocité est maintenue entre la Suisse et la Grande-Bretagne.

6.2

6.2.1 La requérante affirme tout d'abord que son diplôme de l'ACCA de 1999 suffit à remplir les exigences académiques mentionnées au Schedule 11, Part II, Paragraph 8, UK Companies Act 2006 et ainsi les conditions théoriques pour une « Audit Qualification ». Il convient dès lors d'examiner si tel est le cas au 5 juillet 2019, indépendamment de l'examen complémentaire passé par la requérante le 9 octobre 2019. En l'espèce, il a été déterminé ci-avant (cf. supra consid. 4) que les certificats de l'ACCA dont se prévaut la requérante ne peuvent, en soi, se voir qualifiés de diplômes étrangers attestant une formation analogue au sens de la LSR. La seule question qui se pose dès lors est de savoir si le diplôme obtenu par la requérante remplit tout de même les conditions théoriques – telles qu'exigées par l'ASR dans ses « FAQ » – pour obtenir une « Audit Qualification ». Comme le relève l'ASR à juste titre, la première des conditions prévues durant la phase transitoire selon le chiffre 3 des « FAQ » dispose en premier lieu que l'association professionnelle anglaise atteste expressément et sans réserve que le requérant remplisse les conditions théoriques d'une « Audit Qualification ». Il revient ainsi à cette association de fournir telle appréciation, ce que la requérante ne conteste pas. Or, force est de constater que l'ACCA n'a nullement fourni dite confirmation puisqu'elle a au contraire indiqué dans son courrier électronique du 22 août 2019 que les qualifications de la requérante ne suffiraient pas pour obtenir une « Audit Qualification », sa formation ne contenant pas assez de droit anglais. Dans le même courrier électronique, l'ACCA spécifiait à la requérante qu'elle serait requise de passer l'examen de « Corporate and Business Law (UK Variant) » pour pouvoir prétendre à une « Audit Qualification ». Par conséquent, et en l'absence d'attestation de l'ACCA y relative, l'ASR n'a pas violé le droit en considérant que le certificat obtenu par la requérante en 1999 ne remplissait pas les conditions théoriques pour obtenir une « Audit Qualification », tel qu'exigé par la phase transitoire prévue au chiffre 3 des « FAQ ».

6.2.2 La requérante se trouve cependant au bénéfice d'une attestation de l'ACCA du 15 octobre 2019 disposant qu'elle a passé les examens déterminants requis pour solliciter une « Audit Qualification », sous réserve d'exigences spécifiques d'expérience professionnelle. Il sied donc d'examiner si l'on peut considérer que l'ASR avait prolongé le délai du régime transitoire pour la requérante.

La requérante estime en effet que l'ASR a prolongé le délai pour formaliser les exigences de l'association professionnelle britannique nécessaires à

l'obtention d'une « Audit Qualification » au 11 octobre 2019 en lieu et place du 5 juillet 2019. Dans sa demande y relative formulée par courrier électronique du 11 septembre 2019, la recourante expose avoir contacté l'ACCA afin d'obtenir la confirmation qu'elle avait complété ses études pour devenir expert-comptable (UK) et que celles-ci étaient suffisantes pour obtenir un « Practicing Certificate » en audit. Elle explique qu'à mi-août 2019, l'ACCA l'a informée que, même si elle a bien réussi tous les examens pour devenir un expert-comptable britannique, pendant la période 1995-1999, elle devrait passer un examen « Corporate and Business Law » pour obtenir ledit certificat. La recourante ajoute qu'en 1995, l'ACCA l'avait exemptée de cet examen et précise avoir obtenu la confirmation qu'elle pourrait passer ledit examen avant la fin du mois d'octobre 2019. Elle demande dès lors à l'ASR de bien vouloir lui accorder un délai d'un mois pour pouvoir « formaliser les exigences » de l'ACCA. Dans sa requête, la recourante explique être « bien consciente que la nécessité de passer cet examen pourrait causer la [sic] malentendu par rapport au délai du 5 juillet 2019 accordé par l'ASR pour remplir les conditions théoriques concernant les formations professionnelles britanniques ». La recourante souligne alors que, selon sa compréhension, il s'agit d'une « simple formalisation » et que le délai au 5 juillet 2019 a été provisoirement accordé pour formaliser les réciprocités par rapport aux formations britanniques dans l'attente du Brexit. Par retour du même jour, l'ASR a répondu dans les termes suivants : « en ce qui concerne la preuve en lien avec la formation, un délai jusqu'au 11 octobre 2019 [sic]. À cet effet et selon notre entretien téléphonique du 4 septembre 2019 nous vous prions de bien vouloir prendre note des informations publiées sur le site internet de l'ASR (<https://www.rab-asr.ch/#/page/101/524>) – en particulier de celles en lien avec le régime transitoire ».

Les termes utilisés par l'ASR se révèlent quelque peu sibyllins. Une indication quant à la qualification du délai accordé ou prolongé ne figure étonnamment nulle part dans la phrase rédigée par l'ASR. En outre, le courrier électronique de la recourante mentionnait expressément la question litigieuse relative au respect du délai au 5 juillet 2019 ; or, la question se pose de savoir si l'ASR devait ici répondre explicitement à son interrogation ou même devait, à ce stade, dissuader la recourante de passer l'examen litigieux avant le 11 octobre 2019. Ces questions feront l'objet de l'examen du tribunal de céans sous l'angle du principe de la protection de la bonne foi. Sous l'angle de la qualification du délai accordé, les termes utilisés se réfèrent certes à la preuve en lien avec la formation idoine et pas à la date d'un examen. Ils ne répondent cependant pas de manière claire à la sollicitation de la recourante, qui avait soulevé le

problème relatif au délai du 5 juillet 2019 dans son courrier électronique. Certes, les termes peu transparents utilisés par l'ASR s'accompagnent d'un renvoi aux informations publiées sur le site internet de l'ASR en lien avec le régime transitoire. Cela ne suffit toutefois pas à qualifier de manière non équivoque le délai ainsi accordé. La question de la qualification dudit délai peut cependant demeurer ici ouverte, puisque le recours peut se voir admis sur d'autres motifs.

6.3 Il découle de ce qui précède que l'ASR n'a, d'une part, pas violé le droit en considérant que le certificat obtenu par la recourante en 1999 ne remplissait pas les conditions de la phase transitoire prévue au chiffre 3 des « FAQ ». D'autre part, la question de savoir si elle a prolongé le délai fixé dans ses « FAQ » au 5 juillet 2019 peut demeurer ouverte puisque le recours peut être admis sur d'autres motifs.

7.

La recourante invoque le principe de la protection de la bonne foi en relation avec le comportement et les affirmations fournies par l'ASR tout au long des échanges entretenus avec elle en lien avec sa demande d'agrément.

7.1 Aux termes de l'art. 5 al. 3 Cst., les organes de l'État et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (cf. ATF 136 I 254 consid. 5.2). De ce principe général découle le droit fondamental du particulier à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'État, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (cf. ATF 138 I 49 consid. 8.3.1 ; 136 I 254 consid. 5.2). Le principe de la bonne foi protège le justiciable, à certaines conditions, 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 (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.3 ; 137 I 69 consid. 2.5.1 ; 131 II 627 consid. 6.1). Il faut pour ce faire que les conditions suivantes soient remplies cumulativement : le renseignement doit avoir été donné par l'autorité sans réserve ; l'autorité doit être intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées ; elle doit avoir agi ou est censée avoir agi dans les limites de ses compétences ; l'administré ne doit pas s'être rendu compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu ; il doit s'être fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice ; la réglementation ne doit pas avoir changé depuis le moment où l'assurance a été donnée et l'intérêt

au respect du droit objectif ne doit pas être prépondérant (cf. ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 et les réf. cit.). L'administré perd son droit à la protection de la bonne foi s'il n'a pas vérifié les renseignements sur lesquels il s'est fondé et dont il aurait pu reconnaître l'inexactitude en faisant preuve de la diligence requise par les circonstances (cf. CLAUDE ROUILLER, Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi, in : Thürer/Aubert/Müller [éd.], Droit constitutionnel suisse, 2001, p. 688 n°27), étant par ailleurs rappelé que l'administré n'est protégé contre les conséquences dommageables que l'attitude de l'autorité a pu causer que s'il est lui-même de bonne foi (cf. ATF 121 I 177 consid. 2b/aa et la réf. cit.).

7.2 La recourante fait tout d'abord valoir que tout au long de ses échanges avec l'ASR, celle-ci ne lui a jamais indiqué l'existence d'une date butoir pour introduire la demande d'agrément selon les conditions assouplies du « FAQ ». Elle affirme par ailleurs que lors de ses premiers échanges téléphoniques avec l'autorité inférieure à la fin de l'année 2018 – soit avant l'échéance du 5 juillet 2019 – son attention n'a pas été attirée sur l'existence d'un régime transitoire qui prendrait fin à telle date. Enfin, sous l'angle de la protection de sa bonne foi, elle invoque le courrier électronique de l'ASR du 11 septembre 2019 par lequel elle estime que l'ASR l'avait autorisée à formaliser les exigences britanniques relatives à une « Audit Qualification » jusqu'au 11 octobre 2019, délai qu'elle estime avoir respecté puisque l'examen litigieux a été réussi le 9 octobre 2019.

En premier lieu, il convient de rappeler que les « FAQ » de l'ASR se qualifient d'ordonnance administrative de type interprétatif (cf. supra consid. 2.7). De ce fait, leur force contraignante s'avère quelque peu réduite par rapport à celle de la loi ou celle d'une ordonnance législative puisqu'en réalité elles se contentent de codifier en quelque sorte une pratique de l'autorité. Celle-ci dispose toujours d'une certaine liberté d'appréciation. Il est permis de rappeler en outre que la pratique de l'ASR codifiée dans les « FAQ » ne semble pas toujours avoir été d'une clarté limpide puisque, de l'aveu même de l'autorité inférieure, la situation après la publication des premières « FAQ » en 2009 a pu donner lieu à des interprétations inexacts et dû se voir clarifiée par la publication de nouvelles dispositions et la mise en place d'une période transitoire de trois ans. Si ce procédé ne se révèle en soi pas critiquable, il convient néanmoins de tenir compte du fait que le mode de publication des « FAQ » n'est pas analogue à celui utilisé pour les lois et les ordonnances législatives publiées au recueil systématique. Les « FAQ » ne sont ainsi pas publiées selon un mode officiel. Par ailleurs, leur mode de publication sur le site internet de l'ASR ne permet pas de consulter d'anciennes

versions (en format PDF par exemple) et ne le sont que sous format HTML. Elles ne figurent pas non plus sous l'onglet « Actes législatifs » dudit site internet, lequel contient d'autres ordonnances administratives qualifiées de circulaires. Ainsi, les « FAQ » ne font partie d'aucun recueil de textes et ne se retrouvent pas selon une systématique évidente. Par conséquent, les contours des effets liés à une publication de ce genre demeurent quelque peu imprécis. Cela dit, malgré une publication qui ne revêt pas de caractère officiel, il sied de retenir que les ordonnances administratives déploient tout de même une certaine force obligatoire pour l'autorité et les administrés (cf. supra consid. 2.7). Le texte étant publié sur le site internet de l'ASR, il se trouvait malgré tout à disposition de la recourante dès ses premiers échanges avec dite autorité en décembre 2018. Une violation du principe de la bonne foi due au fait que l'autorité n'ait pas attiré l'attention de la recourante de manière explicite sur le contenu des « FAQ » ni sur le mode de publication inofficiel de celles-ci ne se concrétise donc pas en l'espèce.

S'agissant du délai fixé au 11 octobre 2019, il a été constaté plus avant (cf. supra consid. 6.2.2) que sa qualification ne se révèle pas tout à fait claire. Sous l'angle du principe de protection de la bonne foi, cela ne suffit toutefois pas pour admettre le recours. En effet, l'autorité inférieure n'a – a contrario – aucunement fourni de renseignement sans réserve indiquant que le délai initialement prévu au 5 juillet 2019 était prolongé et que la proposition de la recourante de passer l'examen litigieux jusqu'en octobre 2019 était admise. De surcroît, face à un doute sur la clarté du renseignement fourni, la recourante avait l'incombance de demander des précisions, ce qu'elle n'a pas fait. Il en va de même s'agissant de savoir s'il appartenait à l'ASR de dissuader à ce stade la recourante de passer l'examen manquant. En effet, une telle obligation n'afférait nullement à l'autorité inférieure, dont le rôle à ce stade ne consistait pas à préjuger de l'utilité ou de la pertinence de pièces déposées par les requérants dans le cadre de la procédure menant à une décision. Ce n'est que par l'analyse juridique entreprise dans la décision que ces éléments se voient soupesés définitivement. La recourante n'a par ailleurs subi aucun préjudice à cet effet, puisque l'examen qu'elle a passé pourrait très vraisemblablement lui être utile à l'avenir si elle décide d'obtenir une « Audit Qualification ». Elle ne saurait ainsi invoquer la protection de sa bonne foi pour obtenir l'agrément sollicité.

7.3 Il découle de ce qui précède que les strictes conditions du principe de protection de la bonne foi ne sont pas remplies, de sorte que les griefs de la recourante à cet égard se révèlent mal fondés et doivent être rejetés.

8.

Il reste à examiner les griefs formulés par la recourante sous l'angle de la proportionnalité. Elle considère que la décision attaquée viole le principe de proportionnalité au sens de l'art. 5 al. 2 Cst. en raison de la disproportion entre l'intérêt public poursuivi et son impact sur sa vie professionnelle. La recourante observe que la position de l'autorité inférieure relève d'un formalisme excessif qui ne répond à aucun intérêt public et impacte fortement sa vie professionnelle. Elle souligne tout d'abord que les conditions publiées par l'ASR sur son site internet relatives à sa pratique assouplie et notamment le délai instauré s'agissant de la réunion des conditions découlent du pouvoir d'appréciation de l'autorité et non de la loi. L'ASR conserve ainsi l'obligation d'apprécier chaque situation au cas par cas. La recourante affirme que son diplôme de l'ACCA datant de 1999 suffisait à remplir les exigences de qualifications académiques pour l'obtention d'une « Audit Qualification ». Elle explique que dans son cas particulier, l'équivalence qu'elle avait reçue pour l'un des examens nécessaires à l'obtention de ce diplôme ne suffisait pas pour remplir ces qualifications dès lors que son diplôme russe ne contenait pas assez de droit anglais. Elle souligne qu'il s'agissait d'un seul examen sur un tout de quatorze nécessaires à l'obtention du diplôme. Elle explique n'avoir été informée que tard de cette lacune, uniquement suite à sa demande d'attestation en août 2019, et avoir immédiatement passé cet examen par la suite dans un délai que l'ASR lui avait accordé pour ce faire. Elle a réussi cet examen le 9 octobre 2019 et signale que celui-ci n'était d'aucune utilité autre que celle de remplir les exigences théoriques académiques d'une « Audit Qualification ». Cet examen ne se révèle à ses yeux pas utile à sa pratique suisse dans l'audit et n'ajoute aucune valeur à son diplôme d'expert-comptable anglais. Elle estime que l'intérêt public poursuivi par la LSR de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision était atteint avant la réussite de cet examen particulier. La recourante explique enfin qu'à défaut de recevoir son agrément d'expert-réviseur par le biais de l'art. 4 al. 2 let. d LSR, elle sera contrainte de recommencer des études d'expert-comptable en Suisse, pour lesquelles elle ne pourra obtenir que peu d'équivalences et qui comporteront un coût certain. La recourante dit avoir besoin de ce titre pour sa pratique professionnelle, selon les objectifs fixés par son employeur et compte tenu du fait qu'elle a obtenu son emploi actuel à l'issue d'une période de chômage de 2 ans et qu'elle est âgée de près de cinquante ans.

L'ASR répond qu'il ne lui appartient pas de juger dans chaque cas d'espèce s'il se justifie d'accorder un agrément selon sa pratique assouplie après la fin de la période transitoire échéant au 5 juillet 2019. Elle rappelle

avoir informé, en 2016 et au moyen des « FAQ », sur les conditions auxquelles les personnes affiliées à un organisme tel que l'ACCA pouvaient obtenir l'agrément d'expert-réviseur. Celles-ci devaient notamment démontrer qu'elles étaient inscrites au « Register of Statutory Auditors » ou alors qu'elles disposaient à tout le moins d'une « Audit Qualification ». L'ASR explique qu'à la suite d'une erreur d'interprétation de ces dispositions par les milieux intéressés, elle a décidé d'assouplir durant une période déterminée les exigences et publié de nouvelles règles prévoyant en particulier l'octroi d'un agrément si toutes les conditions théoriques pour une « Audit Qualification » s'avéraient remplies jusqu'au 5 juillet 2019. Elle souligne qu'il ne s'agit certes pas d'une règle ressortant de la loi ou de l'ordonnance, mais bien d'une disposition déterminée par l'autorité et qu'en vertu du principe d'égalité de traitement, elle doit l'appliquer de la même manière à toutes les personnes concernées. Elle estime ne pas avoir de pouvoir d'appréciation à cet égard, sous peine de violer ledit principe. S'agissant de la recourante, l'ASR affirme ne pas pouvoir décider de déroger à cette règle quand bien même, comme en l'occurrence, le dernier examen en vue de remplir toutes les conditions pour l'obtention d'une « Audit Qualification » ait été passé en octobre 2019, soit quelques mois après la fin de la période transitoire. Elle souligne enfin que ledit principe pourrait s'appliquer en lien avec la période fixée à 3 ans et que ce délai se révèle à son sens raisonnable et proportionné.

8.1 Le principe de proportionnalité exige qu'une mesure restrictive soit apte à produire les résultats escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité) ; en outre, il interdit toute restriction allant au-delà du but visé et il exige un rapport raisonnable entre celui-ci et les intérêts publics ou privés compromis (principe de proportionnalité au sens étroit dont l'examen implique une pesée des intérêts ; cf. ATF 142 I 76 consid. 3.5.1).

8.2

8.2.1 La recourante ne conteste pas que le délai de trois ans fixé par l'ASR dans ses « FAQ » soit trop court ou disproportionné. L'ASR, dans le cadre des compétences qui lui sont attribuées, jouit de la faculté de publier des ordonnances administratives précisant sa pratique en matière d'agrément. Elle en a fait usage et indiqué clairement dans ses « FAQ » qu'une pratique assouplie était suivie pour autant que les conditions soient remplies jusqu'au 5 juillet 2019. Comme elle le relève à juste titre, elle ne dispose pas d'une faculté de modifier à l'envi ce délai publié puisqu'elle doit respecter le principe d'égalité de traitement dans l'application de ses

ordonnances administratives. Nonobstant, il convient d'examiner si la décision de l'autorité inférieure respecte le principe de proportionnalité.

8.2.2 La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes en matière de révision 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 retrait de l'agrément des experts-réviseurs ne disposant pas d'une réputation irréprochable et n'offrant pas la garantie d'une activité de révision irréprochable contribue à accroître la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3; arrêts du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 5.3.2, B-739/2011 du 6 septembre 2012 consid. 4.3.2 et les réf. cit.). Aussi, la mesure en cause – le refus de l'agrément d'expert-réviseur – s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé.

8.2.3 Des mesures moins incisives telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou par d'autres experts-réviseurs ne sont pas prévues par la loi et ne paraissent pas adaptées en vue de garantir une exécution irréprochable des prestations en matière de révision (cf. arrêt B-739/2011 consid. 4.3.3).

8.2.4 Reste à examiner si le refus de l'agrément par l'ASR respecte le principe de proportionnalité au sens étroit. Il sied ici de rappeler les circonstances spécifiques de la situation de la recourante. Celle-ci a passé les examens prévus par l'ACCA pour devenir « Chartered Certified Accountant » entre 1994 et 1999 afin d'obtenir la qualité d'associée de cette organisation le [...] 1999. Elle a alors bénéficié de plusieurs exemptions accordées par cet organisme. Il ressort du dossier et notamment des échanges de la recourante avec l'ACCA des 19 et 22 août 2019 qu'elle avait notamment obtenu une exemption portant sur l'examen « Paper 2 : Legal Framework » en décembre 1994. Afin d'évaluer si les conditions théoriques en vue de l'obtention d'une « Audit Qualification » étaient remplies, l'ACCA a expliqué à la recourante devoir examiner sur quelle base dite exemption avait été accordée pour déterminer si le diplôme utilisé contenait suffisamment de droit anglais. La recourante a alors répondu que l'exemption avait été accordée sur la base de son diplôme datant de 1993 délivré par le Moscow Financial Institute et intitulé « International Economic Relations ». Considérant que ce titre ne couvrait

pas suffisamment de droit anglais, l'ACCA a alors affirmé en date du 22 août 2019 que pour être éligible à une « Audit Qualification », la recourante devrait passer l'examen « Corporate & Business Law (UK Variant) ». La recourante a alors passé et réussi ledit examen le 9 octobre 2019. Le 15 octobre 2019, l'ACCA a confirmé que la recourante avait passé les examens déterminants requis pour solliciter une « Audit Qualification », sous réserve d'exigences spécifiques d'expérience professionnelle.

Il convient de mettre en balance l'intérêt public poursuivi par la LSR avec les intérêts privés de la recourante. La LSR vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision sur le territoire suisse. Outre des exigences en matière de formation, elle prévoit des conditions relatives à la pratique professionnelle ainsi qu'à la réputation des personnes agréées, qui doit être irréprochable. S'agissant des titulaires d'un diplôme étranger, l'agrément peut être délivré si la formation suivie est analogue à celles qui sont énumérées à l'art. 4 al. 2 let. a, b ou c, et si le requérant justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'il 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 (art. 4 al. 2 let. d LSR). Il ressort de la décision attaquée que la condition de la formation analogue de la pratique assouplie de l'ASR valable jusqu'au 5 juillet 2019 n'est pas remplie par la recourante uniquement en raison d'un seul examen sur 14, passé après ce délai, et pour lequel l'ACCA avait à l'époque accordé une dérogation. Certes, la recourante aurait pu s'informer plus à l'avance des exigences de l'ASR ; elle invoque en effet s'être approchée de l'autorité inférieure en décembre 2018 de sorte qu'elle aurait pu à ce moment-là déjà consulter les dispositions applicables à sa situation. Nonobstant, dans le cas d'espèce, deux éléments prépondérants doivent guider le tribunal dans la recherche de la solution la plus juste et la plus adéquate conforme au principe de proportionnalité. D'une part, il faut bien réaliser que la raison pour laquelle l'ACCA a indiqué à la recourante qu'elle aurait besoin de passer un examen complémentaire si elle souhaitait solliciter une « Audit Qualification » en Grande-Bretagne consiste en ce que son diplôme russe ne contenait pas suffisamment de droit anglais. Or, le droit anglais n'est en soi pas absolument déterminant pour l'exercice de la profession d'expert-réviseur en Suisse puisque la LSR exige au contraire que des connaissances du droit suisse soient démontrées. D'autre part, la situation de la recourante présente la particularité que l'examen manquant ne résultait pas d'un échec mais du fait qu'elle avait été dispensée par l'ACCA de le passer durant ses études. Certes, sans cet examen, la recourante ne saurait remplir les conditions d'une « Audit Qualification » (cf. supra

consid. 6.2.1). Il faut ici toutefois prendre largement en considération la situation spécifique liée à la dispense qui avait été accordée par l'ACCA en 1999. En l'absence de dite dispense, la recourante aurait très vraisemblablement passé ledit examen en 1999 déjà et remplirait dès lors les conditions théoriques à une « Audit Qualification ». Ayant pris connaissance du problème, la recourante a d'ailleurs réagi sans attendre et passé avec succès ledit examen dès que possible. La conséquence qui en découle pour la recourante – le refus de l'agrément d'expert-réviseur sur la base de la pratique assouplie de l'ASR – semble in casu et compte tenu de l'ensemble des circonstances en disproportion évidente avec l'intérêt public que protège la LSR. En effet, la situation sui generis de la recourante n'est pas comparable à celle d'un requérant qui aurait échoué à un examen ou dont la formation suivie ne serait pas comparable à ce qui est exigé par la LSR.

Ainsi, la recourante bénéficiait d'une exemption s'agissant d'un examen précis, accordée avant le 5 juillet 2019 et a ensuite immédiatement passé ledit examen lorsqu'elle a pris connaissance du problème. Compte tenu de la combinaison de dite dérogation puis de l'examen réussi dans un bref délai (le 9 octobre 2019) ainsi que de l'attestation de l'ACCA du 15 octobre 2019 confirmant que les conditions théoriques à une « Audit Qualification » étaient remplies, il paraît en l'espèce proportionné de considérer, sur le vu de toutes les circonstances spécifiques au cas d'espèce, que lesdites conditions théoriques étaient de facto déjà remplies dans le cadre du régime transitoire prévu par les « FAQ » publiées par l'ASR.

8.2.5 La problématique de l'égalité de traitement soulevée par l'ASR demeure sans doute valable même si son pouvoir d'appréciation s'avère important dans un cas de ce genre ; il est néanmoins certain qu'elle ne devra, à l'avenir, pas être appelée à étendre sa pratique assouplie au-delà de la date du 5 juillet 2019. Nonobstant, contrairement à ce qu'affirme l'ASR, elle dispose ici d'une certaine marge d'appréciation et ne saurait se contenter d'appliquer de manière trop mécanique ses ordonnances administratives (cf. supra consid. 2.7). Au contraire, elle devait prendre en compte le fait que la situation de la recourante présente des particularités spécifiques justifiant un traitement différent d'une personne qui aurait, par exemple, échoué à ses examens avant le 5 juillet 2019 et souhaiterait obtenir la possibilité de les repasser ensuite, ce qui reviendrait à lui accorder – en violation de l'égalité de traitement – une seconde chance non prévue par les « FAQ » (cf. arrêt du TAF B-2912/2018 du 17 avril 2019 consid. 5.2). Dans la présente situation, l'application des principes de proportionnalité et d'égalité de traitement ne s'opposent pas à ce qu'il soit

considéré que la recourante remplissait les conditions théoriques à une « Audit Qualification » au 5 juillet 2019.

8.3 Sur le vu de ce qui précède, il s'avère que la décision de l'autorité inférieure viole le principe de proportionnalité et doit être annulée pour ce motif. Le recours est dès lors admis en ce qu'il est constaté que, s'agissant des conditions théoriques liées à une « Audit Qualification », et sur le vu de l'attestation de l'ACCA du 15 octobre 2019, la recourante remplissait au 5 juillet 2019 les conditions de la pratique assouplie par l'ASR dans les « FAQ » publiées sur son site internet.

9.

Sur le vu de l'ensemble ce qui précède, il y a lieu de constater que la décision entreprise outrepassa le pouvoir d'appréciation au sens de l'art. 49 let. a PA, certes large mais pas illimité, en ce qu'elle viole le principe de proportionnalité en foi de quoi le recours doit être admis. Dès lors, nul n'est besoin d'examiner les griefs de la recourante liés à l'interdiction du formalisme excessif et à l'octroi d'un agrément de réviseur. L'affaire est renvoyée à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants et examen des autres conditions relatives à l'agrément d'expert-réviseur.

10.

10.1 Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (art. 63 al. 2 PA). La partie obtenant un renvoi à l'autorité inférieure afin que cette dernière procède à des éclaircissements complémentaires est réputée, sous l'angle de la fixation des frais de procédure et des dépens, avoir obtenu entièrement gain de cause (cf. ATF 141 V 281 consid. 11.1 ; arrêts du TAF B-2477/2019 consid. 5.1 ; B-1862/2019 consid. 4.1 ; B-5945/2018 du 14 janvier 2019 consid. 9.1 et la réf. cit.). Sur le vu de l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais de procédure. L'avance sur les frais de procédure de 3'000 francs versée par la recourante durant l'instruction lui sera restituée.

10.2 L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais

indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Lorsqu'une partie n'obtient que partiellement gain de cause, les dépens auxquels elle peut prétendre sont réduits en proportion (art. 7 al. 2 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif horaire des avocats est de 200 francs au moins et de 400 francs au plus (art. 10 al. 2 FITAF). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir au tribunal, avant le prononcé, un décompte détaillé de leurs prestations, à défaut duquel le tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 al. 1 et 2 FITAF). In casu, la défense de la recourante a nécessité les services d'un avocat dûment mandaté par procuration à cet effet et a impliqué plusieurs écritures. Aucun décompte n'a été transmis au tribunal de céans. En tenant compte du barème précité, de la complexité de l'affaire et de l'issue du recours, une indemnité fixée ex aequo et bono à 11'000 francs lui est équitablement allouée à titre de dépens pour la procédure de recours. Ces dépens sont mis à la charge de l'autorité inférieure (art. 64 al. 2 PA).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. Partant la décision du 22 octobre 2020 est annulée. La cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle procède dans le sens des considérants.

2.

Il n'est pas perçu de frais de procédure. Partant, l'avance de frais de 3000 francs sera restituée à la recourante dès l'entrée en force du présent arrêt.

3.

Un montant de 11'000 francs à titre de dépens est alloué à la recourante et mis à la charge de l'autorité inférieure.

4.

Le présent arrêt est adressé à la recourante et à l'autorité inférieure.

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

Le président du collège :

Le greffier :

Jean-Luc Baechler

Pascal Bovey

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 : 23 août 2022

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire ; annexe : formulaire « Adresse de paiement ») ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire).