

# **BVGer B-4251/2012 vom 23. September 2013**

Bundesverwaltungsgericht, 2013-09-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-4251\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-4251_2012)

FR: TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013

IT: TAF B-4251/2012 del 23 settembre 2013

## **Regeste**

Surveillance de la révision

## **Erwägungen**

### **E. 1**

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

#### **E. 1.1**

À teneur des art. 31 et 33 let. e de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR. L'acte attaqué constitue en effet une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

#### **E. 1.2**

La recourante, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte par la décision - tant en ce qui concerne son propre agrément que celui de sa raison individuelle - et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue (art. 48 al. 1 let. a à c PA).

#### **E. 1.3**

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

### **E. 2.1**

La recourante reproche à l'ASR de ne pas avoir respecté son devoir de motivation et de ne pas avoir pris en considération certains éléments influant de manière positive sur sa réputation.

#### **E. 2.1.1**

Conformément à l'art. 32 PA, l'autorité est tenue, avant de prendre la décision, d'apprécier tous les allégués importants qu'une partie a avancés en temps utile. Cette obligation d'examen constitue un aspect du droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101 ; cf. Patrick Sutter, in : Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/St-Gall 2008 [ci-après : Kommentar

VwVG], n° 1 ad art. 32). Ce droit tendant à ce que les allégués de la partie soient retenus commande à l'autorité de réellement les entendre, de les examiner avec soin et sérieux ainsi que d'en tenir compte dans la prise de décision (cf. ATF 135 III 670 consid. 3.3.1). L'étendue de l'examen dépend des circonstances du cas concret : plus elles sont complexes, plus l'obligation d'examen voit son étendue augmenter (cf. Bernhard Waldmann/Jürg Bickel, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zurich/Bâle/Genève 2009 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 18 ad art. 32). La réponse à la question de savoir si l'autorité a, dans un cas particulier, respecté son obligation d'examen et suffisamment pris en considération les allégués des parties ressort de la motivation de la décision. L'obligation de motiver figurant à l'art. 35 PA, à l'instar de celle d'examiner les allégués, constitue également un aspect du droit d'être entendu prévu à l'art. 29 al. 2 Cst. (cf. ATAF 2007/21 consid. 10.2 ; Felix Uhlmann/Alexandra Schwank, in : Praxiskommentar VwVG, n° 3 ad art. 35). Ce devoir impose à l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire parvienne à la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours soit en mesure d'exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière que l'intéressé se rende compte de la portée de celle-ci et l'attaque en connaissance de cause. Il n'y a violation du droit d'être entendu que si l'autorité ne satisfait pas à son devoir minimum d'examiner et traiter les problèmes pertinents (cf. ATF 130 II 530 consid. 4.3, ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2318/2006 du 23 juin 2008 consid. 5.2). Cela étant, la motivation doit porter sur tous les points nécessaires, se prononcer sur tous les arguments pertinents soulevés par les parties (cf. Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, Les actes administratifs et leur contrôle, 3e éd., Berne 2011, p. 350). L'importance de la motivation dépend de l'objet de la décision, des circonstances propres à la cause ainsi que des intérêts de la personne concernée. La motivation doit être rédigée avec un soin particulier lorsqu'il est question d'atteintes graves à des intérêts juridiquement protégés (cf. ATF 112 Ia 107 consid. 2b). Par ailleurs, elle sera d'autant plus détaillée que la marge d'appréciation de l'autorité est importante (cf. Lorenz Kneubühler, in : Kommentar VwVG, n° 13 ad art. 35). Dès lors qu'il découle du droit d'être entendu, le devoir de motivation est de nature formelle ; sa violation entraîne l'admission du recours ainsi que l'annulation de la décision attaquée indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 126 V 130 consid. 2b, ATF 125 I 113 consid. 3).

### **E. 2.1.2**

En l'espèce, la recourante estime que l'autorité inférieure n'a examiné aucun des points positifs pour sa réputation, à savoir le fait qu'elle exerce son activité dans le domaine de l'audit depuis 23 ans sans avoir fait l'objet d'une sanction, que les manquements reprochés ne constituent qu'une faute isolée, qu'elle dispose d'une grande conscience professionnelle et exerce comme expert aux examens de diplôme d'expert comptable, que son casier judiciaire est vierge et qu'elle n'a aucun acte de défaut de biens ou de poursuite à son encontre. Force est toutefois de constater que l'ASR a bel et bien indiqué dans sa décision qu'elle n'avait, à ce jour, pas connaissance d'autres violations des dispositions légales commises par la recourante ni d'actes de défaut de biens ou de jugement contre elle ; elle déclare de surcroît avoir pris en compte le fait que les situations violant les règles d'indépendance avaient été régularisées ajoutant cependant que cela n'a été effectué qu'à la suite de l'intervention de l'autorité outre que les violations en question étaient graves. Les

explications de la recourante quant à sa conscience professionnelle et sa fonction d'expert aux examens de diplôme d'expert comptable n'apparaissent pas, dans ce contexte, comme éléments déterminants sur lesquels l'ASR aurait dû se pencher de manière spécifique. Au demeurant, il n'est pas critiquable que l'ASR procède à une évaluation globale de la situation du recourant sans en énoncer tous les détails de manière exhaustive, ce pour autant qu'elle veille à inclure les faits favorables pertinents dans son examen et sa décision, ce qu'elle a fait en l'occurrence.

### **E. 2.1.3**

Il appert ainsi que l'autorité inférieure a pris en compte les allégués pertinents de la recourante et respecté son devoir de motivation ; le grief de la recourante quant à la violation du droit d'être entendu doit donc être rejeté.

### **E. 2.2**

La recourante déclare que nombre de clients pourront attester de son exemplarité tant sur le plan professionnel que sur le plan humain. Dans l'hypothèse où il faudrait comprendre cette phrase dans le sens d'une offre de preuve, il sied de rappeler que l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne sauraient l'amener à modifier son opinion (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 6 et les réf. cit.). L'état de fait étant suffisamment établi en l'espèce, il n'appert pas que de tels témoignages auraient mené le Tribunal de céans à des conclusions différentes. Il peut donc y être renoncé sans violer le droit d'être entendu de la recourante.

### **E. 3**

La LSR est entrée en vigueur le 1er septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR). À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue, sur demande, sur l'agrément des réviseurs, des experts-réviseurs et des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (art. 15 al. 1 LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur Internet (art. 15 al. 2 LSR). En ce qui concerne les conditions d'agrément, les art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LSR prescrivent qu'une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsqu'un réviseur ou un expert-réviseur ne remplit plus les conditions d'agrément visées aux art. 4 à 6 LSR, l'autorité de surveillance peut le lui retirer pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait.

### **E. 4**

Il sied dans une première étape d'examiner si les manquements reprochés à la recourante par l'ASR justifient de ne plus lui reconnaître une réputation irréprochable.

#### **E. 4.1.1**

S'agissant d'apprécier la réputation irréprochable dans le cadre de l'examen en vue de l'agrément, l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) dispose que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. L'art. 4 al. 2 OSRev prescrit que sont notamment prises en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (let. a) et l'existence d'actes de défaut de biens (let. b). Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable ne sont pas définies de manière plus précise dans le message du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs du 23 juin 2004 (cf. FF 2004 3745 ss, ci-après : Message LSR). Elles seront interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions correspondantes figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ainsi que de la jurisprudence développée à ce propos (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.2 s. et les réf. cit.). L'examen desdites notions implique de prendre en compte différentes qualités spécifiques à la profession telles que l'intégrité, la droiture, la diligence, un comportement correct en affaires, le respect de l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision mais également du droit civil et pénal, de même que l'observation du principe de la bonne foi ; outre ces qualités, doivent aussi entrer en considération les qualités générales telles que le respect, l'estime et la confiance (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 ; Urs Bertschinger, in : Rolf Watter/Urs Bertschinger, Basler Kommentar - Revisionsrecht [ci-après : BSK-Revisionsrecht], Bâle 2011, n° 44 ad art. 4 LSR). C'est pourquoi une violation des principes précités s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3 et les réf. cit.). La réputation se détermine sur la base des manquements antérieurs avérés ou des faits récents ; de la même façon, il sera fait cas des circonstances personnelles atténuantes, comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4). L'ASR déterminera ensuite le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir (cf. ATF 129 II 438 consid. 3.3.1). À cette fin, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. Oliver Zibung/Elias Hofstetter in : Praxiskommentar VwVG, n° 19 ss ad art. 49). Néanmoins, elle est tenue de respecter en tout temps le principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, l'exclusion d'une réputation irréprochable présuppose toujours une certaine gravité des actes reprochés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2).

#### **E. 4.1.2**

Parmi les normes essentielles de la profession de réviseur ou d'expert-réviseur, dont le respect s'avère manifestement déterminant afin de remplir l'exigence d'une réputation irréprochable, figure notamment le devoir d'indépendance ancré, pour les sociétés anonymes, aux art. 728 (révision ordinaire) et 729 (révision restreinte) du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220 ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3 et les réf. cit., arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.2 ; Bertschinger, op. cit., n° 48 ad art. 4, Bertrand Perrin/Christophe Wagner, L'indépendance dans le contrôle restreint - Modifications législatives et évaluation d'un concept, L'expert-comptable suisse 2010, p. 106). À teneur

des art. 728 al. 1 et 729 al. 1 CO, l'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité ; son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits ni en apparence. En ce qui concerne plus spécifiquement l'indépendance en apparence, la législation tend à éviter toute situation pouvant éveiller, du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie, l'impression d'un rapport de dépendance ; pour les tiers, l'indépendance apparente est en effet essentielle en vue de garantir la fiabilité du contrôle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3 et les réf. cit.). Si le fait que l'indépendance d'un réviseur soit insuffisante en apparence ne permet pas, à lui seul, de conclure à un manque d'impartialité contraire à l'éthique professionnelle, il n'en reste pas moins que cette apparence doit conduire à exclure le réviseur en question du processus de révision de la société concernée (cf. Message LSR, FF 2004 3774 et 3793 ; Rolf Watter/Corrado Rampini in : BSK-Revisionsrecht, n° 12 ad art. 728 CO). Lorsqu'il se trouve dans une telle situation, le réviseur se doit de renoncer au mandat y afférent (cf. ATF 123 V 161 consid. 3 b/dd ; Watter/Rampini, op. cit., n° 67 ad art. 728 CO). Concrétisant ce principe, l'art. 728 al. 2 CO contient une liste non exhaustive de situations susceptibles au moins de créer l'impression d'un manque d'indépendance : est notamment contraire à l'exigence d'indépendance l'existence d'une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important (art. 728 al. 2 ch. 3 CO) - une relation étroite au sens de cette disposition pouvant être aussi bien commerciale que personnelle (cf. Message LSR, FF 2004 3794 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 consid. 4.4.2). Les situations énumérées à l'art. 728 al. 2 CO ont valeur de référence pour la révision restreinte également (cf. Message LSR, FF 2004 3801 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3, ATAF 2011/41 consid. 2.5.4 ; Watter/Rampini, op. cit., n° 4 ad art. 729 CO ; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, Zurich 2009, p. 2200 n° 607).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, l'ASR a constaté que la recourante avait, en tant que réviseur responsable, signé pendant plusieurs années les rapports de révision de sept sociétés alors qu'elle entretenait une relation professionnelle étroite avec leur administrateur, D.\_\_\_\_\_. L'autorité inférieure a estimé que cette situation s'avérait incompatible avec l'indépendance dont elle devait bénéficier dans l'exercice de ses fonctions. En outre, étant donné que B.\_\_\_\_\_ SA appartenait entièrement à C.\_\_\_\_\_ SA et que les deux sociétés étaient en partie dirigées par les mêmes personnes, il fallait retenir l'existence d'un groupe se trouvant sous une direction unique de sorte que C.\_\_\_\_\_ SA devait elle aussi respecter les règles d'indépendance ; tel n'était cependant pas le cas puisque D.\_\_\_\_\_ en était administrateur et actionnaire ainsi que simultanément administrateur de sociétés révisées par B.\_\_\_\_\_ SA.

##### **E. 4.2.1**

Il appert en effet que la recourante et D.\_\_\_\_\_ sont tous les deux actionnaires et administrateurs de C.\_\_\_\_\_ SA et, partant, qu'ils se trouvent manifestement dans une relation étroite au sens de l'art. 728 al. 2 ch. 3 CO incompatible avec l'obligation d'indépendance de la recourante en tant que responsable de la révision. Cette dernière reconnaît d'ailleurs elle-même l'existence d'un tel rapport et, "d'un point de vue formel", d'un problème d'indépendance. Elle avance néanmoins plusieurs arguments afin de minimiser l'importance des manquements constatés : elle affirme d'abord que, "d'un point

de vue matériel", son obligation d'indépendance n'a jamais été violée attendu qu'elle ne se trouvait pas en situation de dépendance envers D. \_\_\_\_\_ qui n'intervenait pas dans le domaine de l'audit. Nonobstant, comme il été exposé ci-dessus (cf. supra consid. 4.1.2), le réviseur doit renoncer à son mandat lorsque l'indépendance manque en apparence ; il n'est pas nécessaire à cet égard d'établir un rapport de dépendance effectif. La recourante estime ensuite que l'ASR n'a pas tenu compte des particularités des sociétés révisées. Étant en veilleuse ou ne détenant qu'un seul actif, la marge d'analyse du réviseur serait totalement nulle ; en outre, s'agissant de petites entreprises, la loi poserait des exigences moins strictes en matière d'indépendance. Cet avis ne peut être suivi : dès lors qu'une société, quelle que soit sa taille, doit soumettre ses comptes à la révision ordinaire ou restreinte, son organe de révision doit remplir les conditions définies aux art. 728 et 729 CO ; hormis les allègements prévus à l'art. 729 al. 2 CO, l'organe de révision procédant à la révision restreinte doit se soumettre aux mêmes exigences en matière d'indépendance - y compris d'indépendance en apparence - que celles qui valent dans le cadre de la révision ordinaire ; les caractéristiques internes des sociétés révisées ne sont à cet égard pas des critères pertinents (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-739/2011 du 6 septembre 2012 consid. 3.2.3 et 3.3.4). La recourante explique au demeurant qu'elle avait toujours eu l'intention de régulariser la situation et que le retard était notamment dû aux actionnaires des entreprises révisées qui n'avaient pas donné d'instructions quant au remplacement de l'organe de révision. Cet argument ne convainc pas : en effet, l'organe de révision peut démissionner en tout temps (cf. Thomas U. Reutter, in : BSK-Revisionsrecht, n° 9 ad art. 730a CO ; Böckli, op. cit., p. 2209 n° 637) alors que les irrégularités ont perduré pendant des années et n'ont été écartées que suite à l'intervention de la FINMA puis de l'ASR. La recourante déclare enfin que l'interprétation de la notion de garantie d'une activité irréprochable par l'ASR ne correspond pas à celle de la FINMA pour ce qui relève des marchés financiers. Même à supposer que cette assertion soit correcte, la garantie d'une activité irréprochable sera examinée au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision (cf. supra consid. 4.1.1) et ne doit pas nécessairement correspondre en tout point à son interprétation dans les domaines supervisés par la FINMA.

#### **E. 4.2.2**

L'ASR a en outre considéré que les dispositions relatives à l'indépendance devaient s'appliquer également à C. \_\_\_\_\_ SA car se trouvant sous la même direction que B. \_\_\_\_\_ SA (art. 728 al. 6 CO ; cf. Watter/Rampini, op. cit., n° 64 ad art. 728 CO) ; or, attendu que D. \_\_\_\_\_ siège simultanément à son conseil d'administration et à celui de sociétés révisées par B. \_\_\_\_\_ SA, C. \_\_\_\_\_ SA ne remplit pas les exigences en matière d'indépendance (art. 728 al. 3 CO). Sans exposer explicitement en quoi cette situation portait atteinte à la réputation de la recourante, l'autorité inférieure semble ainsi lui imputer, en sa qualité de réviseur responsable, le défaut d'indépendance de C. \_\_\_\_\_ SA. Comme les faits constatés ci-dessus - savoir la relation d'affaires étroite entre la recourante et D. \_\_\_\_\_ - constituent déjà clairement une violation des règles d'indépendance (cf. supra consid. 4.2.1), point n'est expédient d'examiner ce grief plus avant.

#### **E. 4.3**

Ne respectant pas les règles d'indépendance - alors qu'elle en était consciente - et ne prenant que tardivement les mesures adéquates afin de régulariser la situation, il appert que la recourante n'a pas accordé suffisamment d'importance aux exigences strictes en matière d'indépendance à telle enseigne qu'elle a manqué à ses devoirs en tant qu'expert-réviseur. Il

sied donc de constater que, par ces omissions ou négligences, elle a agi en violation des règles régissant la profession de la révision ; par conséquent, elle ne bénéficie plus d'une réputation irréprochable ni n'offre la garantie d'une activité de révision irréprochable, ce d'autant moins qu'elle fait toujours preuve d'une certaine légèreté dans l'interprétation des critères d'indépendance.

## **E. 5**

La recourante allègue que le retrait de son agrément ne respecte pas le principe de la proportionnalité et constitue une atteinte à la liberté économique qui n'est pas légitimée par un intérêt public.

### **E. 5.1**

La liberté économique individuelle garantie par l'art. 27 al. 1 Cst. comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (art. 27 al. 2 Cst). Cette liberté protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 132 I 97 consid. 2.1). Comme pour tout droit fondamental, les restrictions à la liberté économique doivent être fondées sur une base légale, justifiées par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental d'autrui et respecter le principe de la proportionnalité (art. 36 Cst.).

### **E. 5.2**

Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé à plusieurs reprises sur cette question en relation avec les conditions d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision est protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; aussi, une décision retirant l'agrément nécessaire en vue de la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique de la personne concernée. Examinant si cette atteinte satisfait aux exigences constitutionnelles (art. 27 Cst.), il a jugé qu'une restriction à la liberté économique s'avère en principe admissible en la matière : elle dispose d'une base légale suffisante aux art. 4 et 5 LSR, et ce tant en relation avec les conditions portant sur la formation et la pratique professionnelles que sur la réputation irréprochable (cf. notamment ATAF 2008/49 consid. 6.2, arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.2 et B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 5.3). Le Tribunal de céans a ensuite expressément reconnu l'existence d'un intérêt public dans le but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5, en particulier 5.2, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4). À cet égard, la recourante ne peut être suivie lorsqu'elle estime que cet intérêt reste satisfait en l'occurrence dès lors que la majorité de ses mandats n'ait, selon ses dires, pas donné lieu à des critiques : la qualité de la révision implique que les prestations dans ce domaine soient offertes par des personnes disposant des connaissances professionnelles nécessaires et faisant preuve d'une diligence appropriée (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3, arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.2) ; elles se doivent notamment de veiller en tout temps au respect des normes en matière d'indépendance avant d'accepter ou de poursuivre un mandat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.2), chose que la recourante a omis d'observer dans sept cas au moins pendant de nombreuses années.

### **E. 5.3**

La recourante estime enfin que la mesure de retrait de son agrément est disproportionnée et qu'une commination de retrait serait le cas échéant plus appropriée. À titre plus subsidiaire, elle considère qu'un éventuel retrait devrait se limiter à une durée de trois mois.

#### **E. 5.3.1**

Le principe de la proportionnalité 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, ATF 125 I 474 consid. 3).

#### **E. 5.3.2**

La jurisprudence a admis que le retrait de l'agrément des réviseurs ne disposant pas d'une réputation irréprochable et n'offrant pas la garantie d'une activité de révision irréprochable contribuait 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 Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 et B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, contrairement à l'avis de la recourante, la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre cet objectif et ne saurait être réduite à une décision purement répressive.

#### **E. 5.3.3**

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 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 du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Il en va de même du prononcé d'une commination de retrait comme le requiert la recourante : celui-ci ne s'avère envisageable que lorsqu'il se trouve dans le pouvoir du réviseur de prendre activement les mesures nécessaires au rétablissement des conditions d'agrément ; or, le défaut de réputation irréprochable ne constitue pas une circonstance pouvant être réglée immédiatement (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.5.3, arrêt du Tribunal administratif fédéral B-853/2011 du 27 juillet 2012 consid. 5). Les exigences afférentes à la réputation irréprochable et les conséquences qui découlent de leur non-respect - en l'espèce le retrait de l'agrément - se révèlent dès lors nécessaires dans l'optique du but à atteindre.

#### **E. 5.3.4**

S'agissant de la proportionnalité au sens étroit de la mesure prononcée par l'ASR, la recourante estime qu'elle n'est pas respectée si l'on met en relation l'erreur commise - selon elle la violation d'un point de vue formel de la norme d'indépendance pour sept sociétés n'ayant plus aucune activité ou détenant un seul actif alors qu'elle exerce au moins 300 mandats de révision - et ses conséquences, à savoir le retrait de l'agrément pour une année et les difficultés liées à son remplacement au sein de C.\_\_\_\_\_ SA et de ses filiales. Si le retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur influe sur les activités professionnelles de la recourante, l'importance du préjudice qu'elle allègue ne l'emporte toutefois pas sur l'intérêt public poursuivi par la LSR. En effet, elle reste habilitée à fournir des prestations

autres que celles réservées par la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs (art. 2 let. a LSR ; cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.3.4 confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4). Dans ces circonstances, il sied de reconnaître que, compte tenu de l'importance de l'intérêt public à garantir la qualité des prestations en matière de révision (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3 et 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2.3), l'atteinte portée à la situation de la recourante paraît raisonnable. Pour le reste, il appartiendra à C.\_\_\_\_\_ SA et à ses filiales de la remplacer dans sa fonction de réviseur responsable en prenant les mesures organisationnelles usuelles qui s'imposent dans une telle situation. À cet égard, la recourante mentionne plusieurs arrêts du Tribunal de céans portant sur la réputation irréprochable (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-5113/2011 du 28 juin 2012, B-4420/2010 du 24 mai 2011, B-8823/2010 du 13 juin 2012, B-3837/2010 du 14 décembre 2011 et B-853/2011 du 27 juillet 2012), estimant que les faits qui lui sont reprochés se révèlent d'une moindre gravité que ceux exposés dans lesdites affaires. Cet argument ne présente toutefois aucune pertinence : la réputation irréprochable ne peut être examinée qu'en fonction d'un cas d'espèce de sorte que, de manière générale, des comparaisons de ce type ne sont que peu significatives. La recourante a procédé en outre à un choix jurisprudentiel sélectif ignorant des cas similaires au sien (cf. par exemple l'arrêt du Tribunal administratif fédéral B-739/2011 du 6 septembre 2012) ; ainsi, hormis l'affaire B-853/2011, les causes précitées ne concernaient pas le retrait d'un agrément pour la durée déterminée d'un an comme dans le cas dont est recours. S'agissant de l'arrêt B-3837/2010 auquel la recourante se réfère en estimant être traitée plus sévèrement qu'une personne ayant commis une infraction pénale, il sied de renvoyer à ses considérants topiques à titre explicatif ainsi que de constater au demeurant que les manquements reprochés à la recourante ont perduré jusqu'à une période récente alors que la condamnation mentionnée dans ledit arrêt portait sur des faits plus anciens. Quant à l'affaire B-853/2011, quoi qu'en pense la recourante, les manquements au devoir d'indépendance qui lui sont reprochés figurent à l'art. 728 al. 2 CO (au ch. 3 en l'occurrence) au même titre que ceux dont l'expert-réviseur en question s'était rendu responsable (ch. 1) ; dans ce contexte, le législateur n'a pas procédé à une qualification de la gravité des différents cas de figure mais les a tous jugés incompatibles avec l'indépendance de l'organe de révision ; la recourante ne saurait donc se fonder sur sa propre appréciation de la gravité des faits pour minimiser ses manquements. Enfin, contrairement à ce que la recourante déclare, il n'avait pas été retenu comme motif du retrait prononcé dans le cas précité que l'expert-réviseur concerné avait rendu des rapports de révision sans agrément. Par conséquent, et sur le vu de la gravité des fautes commises, le retrait de l'agrément pour la durée d'une année ne constitue aucunement une mesure exagérée. Un retrait de l'agrément pour une durée de trois mois comme le demande la recourante à titre subsidiaire n'est guère concevable dès lors que la révision des comptes est annuelle (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4).

#### **E. 5.4**

La mesure prononcée par l'ASR en vertu de l'art. 17 al. 1 LSR ne s'avère ainsi nullement disproportionnée et ne représente pas une restriction inadmissible de la liberté économique de la recourante.

#### **E. 6**

La recourante reproche à l'ASR d'avoir agi de manière contraire à la bonne foi. Le principe de la bonne foi consacré à l'art. 9 Cst. protège l'administré dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (cf. ATF 129 I 161 consid. 4.1). Ce principe impose à l'administration de s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré. De la même façon, le droit à la protection de la bonne foi peut aussi être invoqué en présence, simplement, d'un comportement de l'administration susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitime (cf. ATF 129 II 381 consid. 7.1 et les réf. cit.). En l'espèce, la recourante estime que l'ASR lui a fait croire dans son courriel du 22 février 2012 qu'en régularisant la situation, elle ne se verrait pas retirer l'agrément. Cependant, comme le relève l'autorité inférieure à juste titre, le passage en question se bornait simplement à exposer le cadre juridique sans se référer à la situation de la recourante, ce qui a été le cas mais plus loin dans le courriel précité. On ne voit pas de quelle manière l'ASR aurait de la sorte adopté un comportement propre à tromper la recourante. Celle-ci prétend en outre que l'ASR commet un abus de droit en utilisant "l'institution juridique de protection des normes de la profession d'audit" dans le seul but de la sanctionner. Cet argument se révèle sans fondement : le retrait de l'agrément est de toute façon justifié dans la mesure où la recourante ne remplit plus les conditions nécessaires à son octroi (cf. supra consid. 3 et 4.3). Partant, vu ce qui précède, la recourante ne peut se prévaloir du principe de la bonne foi.

#### **E. 7**

La recourante qualifie enfin la décision d'arbitraire. Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, contredit clairement la situation de fait, viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou encore heurte d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (cf. ATF 132 III 209 consid. 2.1) ; il n'y a pas d'arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (cf. ATF 133 I 149 consid. 3.1). La recourante estime que la décision heurte le sentiment de justice dans la mesure où elle n'a fait l'objet d'aucune sanction pendant 23 ans de carrière et exerce son métier avec la plus grande conscience professionnelle. Elle argue du fait que les manquements reprochés constituent des négligences liées à la révision des normes d'audit et au nombre important de mandats traités. En outre, il résulterait du retrait décidé une publicité négative auprès de la clientèle qui aurait pu être évitée au travers du prononcé d'une commination qui atteindrait le but visé par l'ASR sans que la clientèle en ait connaissance. Comme il a été exposé ci-dessus (cf. supra consid. 4.2), la recourante a, dans plusieurs cas, clairement violé les normes d'indépendance qu'elle était pourtant tenue de respecter ; la mesure de retrait prononcée par l'ASR est conforme au principe de proportionnalité et à la jurisprudence constante. Partant, la décision ne s'avère aucunement arbitraire.

#### **E. 8**

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la recourante ne satisfaisait pas à l'exigence d'une réputation irréprochable et lui a retiré l'agrément en qualité d'expert-réviseur pour la durée d'une année. La décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté.

## **E. 9**

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

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