Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-853/2011

Arrêt du 27 juillet 2012

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Ronald Flury et Stephan Breitenmoser, juges ;
Ivan Jabbour, greffier.

Parties

A._____,
représenté par Maître Marc Froidevaux, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

Retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.
Par décision du 4 janvier 2008, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a accordé à A._____ (ci-après : le recourant) l'agrément définitif en qualité d'expert-réviseur.

B.
Dans le cadre de l'examen des demandes d'agrément des diverses entreprises de révision auxquelles le recourant est lié en qualité de membre de l'organe d'administration, de la direction ou en tant que collaborateur de révision, l'ASR a constaté que le recourant était administrateur de B._____ SA, précédemment nommée C._____ SA jusqu'au 12 avril 2008 (ci-après : B._____ SA), ainsi que gérant de D._____ Sàrl ; qu'il était administrateur de E._____ SA après en avoir été directeur ; qu'il fut en outre administrateur de F._____ SA. L'ASR a remarqué que ces sociétés étaient ou avaient été organes de révision de G._____ SA, H._____ SA, I._____ SA, J._____ SA, K._____ SA, L._____ SA, M._____ SA et N._____ (ci-après : N._____ SA) dans lesquelles le recourant exerçait ou avait exercé les fonctions d'administrateur ou de directeur ; que D._____ Sàrl était l'organe de révision de B._____ SA. De surcroît, E._____ SA et N._____ SA figuraient au registre du commerce du canton de (…) en qualité d'organes de révision de diverses sociétés sans avoir déposé de demande d'agrément auprès de l'ASR. Enfin, l'autorité inférieure a noté que le recourant était inscrit personnellement en qualité d'organe de révision de O._____ SA et de P._____ SA sans cependant avoir déposé de demande d'agrément pour une entreprise individuelle.

C.
Par courrier du 10 mars 2010, l'ASR a fait savoir au recourant que les faits constatés constituaient des violations des règles d'indépendance auxquelles était soumis l'organe de révision, ayant exercé des fonctions décisionnelles simultanément au sein d'entreprises révisées et de leur organe de révision ; qu'il avait en outre exercé une activité de révision à titre personnel sans disposer d'un agrément pour une entreprise individuelle et que les sociétés E._____ SA et N._____ SA dont il était l'administrateur ne disposaient pas de l'agrément requis ; elle l'a informé que ces éléments étaient susceptibles de remettre en cause son agrément et lui a accordé un délai pour se prononcer.

D.
Par lettre du 29 mars 2010, le recourant s'est déterminé sur les points soulevés. Il a fait valoir ce qui suit : que la structure de son groupe avait été mise en place afin de respecter la notion d'indépendance en confiant les tâches d'audit à ses réviseurs responsables ; que sa fonction d'administrateur de G._____ SA et de H._____ SA consistait à superviser les révisions qui ne concernaient pas ces sociétés, qu'elles avaient renoncé au contrôle restreint (opting out) en 2009 et qu'il n'était jamais intervenu comme réviseur des sociétés auparavant ; que les sociétés B._____ SA et F._____ SA étaient structurées de manière à pouvoir réaliser les travaux de révision en toute indépendance mais que, nonobstant, il allait démissionner de ses mandats d'administrateur des sociétés M._____ SA, I._____ SA, K._____ SA et L._____ SA afin de garantir l'indépendance en apparence ; que B._____ SA et J._____ SA allaient renoncer au contrôle restreint (opting out) en 2010 ; que les sociétés E._____ SA et N._____ SA ainsi que lui-même avaient renoncé aux mandats de révision depuis 2009 mais que certains clients n'avaient pas procédé aux changements nécessaires ou procédé à l'opting out, ce qui devait intervenir jusqu'au 31 décembre 2010 au plus tard ; que D._____ Sàrl était organisée de manière à séparer les tâches, sa fonction ne consistant qu'en la supervision de la révision.

E.
Par décision du 10 janvier 2011, l'ASR a conclu au retrait de l'agrément du recourant en qualité d'expert-réviseur pour la durée d'une année et à la radiation de son inscription dans le registre des réviseurs, jugeant cette mesure conforme au principe de la proportionnalité. L'autorité inférieure a indiqué que le recourant avait violé dans plusieurs cas et pendant de nombreuses années les règles d'indépendance – tant selon l'ancien que le nouveau droit – que les personnes chargées de la révision étaient tenues de respecter, et ce en ayant exercé des fonctions décisionnelles aussi bien au sein d'entreprises soumises à révision – à savoir les sociétés M._____ SA, I._____ SA, K._____ SA, L._____ SA, J._____ SA, E._____ SA, N._____ SA, F._____ SA et B._____ SA – que dans leurs organes de révision ; qu'ainsi, tout au moins, l'indépendance faisait défaut en apparence ; que, partant, il ne bénéficiait plus d'une réputation irréprochable et n'offrait plus la garantie d'une activité de révision irréprochable. L'ASR a en outre constaté que B._____ SA avait été l'organe de révision de F._____ SA du 28 juillet 2008 au 9 juillet 2010 ; que dans ce cas également, le recourant a été simultanément administrateur de la société révisée et de son organe de révision. Elle n'a pas retenu de manquement dans le cadre de la révision

des sociétés G._____ SA, H._____ SA, O._____ SA et P._____ SA. L'ASR a enfin remarqué que E._____ SA et N._____ SA étaient toujours inscrites dans le registre du commerce du canton de (…) en qualité d'organes de révision de diverses sociétés alors qu'elles n'avaient pas requis d'agrément.

F.
Par mémoire du 1er février 2011, le recourant a déposé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Il conclut, sous suite de frais à la charge de l'ASR : à l'annulation de la décision querellée ; au prononcé d'une amende ou d'un avertissement au lieu du retrait.

Le recourant explique que sa fonction d'administrateur de C._____ SA (devenue B._____ SA par la suite) jusqu'au 12 avril 2008 consistait à exercer un rôle de responsable qualité et qu'il ne remplissait aucune tâche dans la direction ou l'exécution de mandats de révision, l'organisation de la société excluant toute implication de sa part dans l'activité opérationnelle de celle-ci ; un nouvel organe de révision aurait été nommé pour I._____ SA et M._____ SA à la suite de l'entrée en vigueur de la loi sur la surveillance de la révision, les démarches nécessaires à son remplacement au poste d'administrateur et à la nomination d'un nouvel organe de révision n'auraient été effectuées qu'en 2010 en raison de la petite taille de ces entreprises, leur structure administrative sans employés et du fait que les actionnaires sont nombreux ; il rappelle que F._____ SA possède une organisation interne garantissant son indépendance ; il dit ne pas exercer de fonctions décisionnelles au sein de D._____ Sàrl et ne pas avoir assumé de mandat de révision, mais uniquement une fonction de responsable qualité ; concernant K._____ SA, qui a selon lui déclaré tardivement l'opting out, inscrit en 2010, il indique que le mandat de révision de B._____ SA était provisoire.

Selon le recourant, le mandat d'administrateur de M._____ SA et E._____ SA n'aurait été exercé que du 15 février au 17 octobre 2008 sans engendrer de violation des règles d'indépendance. Il indique que l'indépendance directionnelle de J._____ SA est assurée par les directeurs en place et non par lui. Il dit avoir démissionné de sa fonction d'administrateur de L._____ SA en 2010, mais cela n'aurait pas encore été inscrit au registre du commerce ; que l'opting out de B._____ a été inscrit en 2010. Pour ce qui est de N._____ SA, les clients n'auraient pas requis les modifications nécessaires malgré ses demandes répétées.

Le recourant ajoute qu'il a démissionné de tous ses mandats d'administrateur de sociétés révisées par B._____ SA ou par des sociétés appartenant à J._____ SA – qui englobe selon lui H._____ SA, N._____ SA et G._____ SA. Il explique qu'il souhaitait séparer ses activités d'administrateur de celles de révision en ne conservant des mandats d'administrateur que pour des sociétés ayant requis l'opting out et en transférant tous les mandats de révision dans B._____ SA.

D'après le recourant, la taille et l'activité des entreprises révisées doivent être prises en compte : il s'agit en majorité de petites sociétés sans personnel dont les actionnaires – souvent uniques – sont domiciliés à l'étranger et pour qui il agit à titre fiduciaire ; en outre, tant les mandants que les tiers concernés (banques, actionnaires) étaient informés des liens existants et n'ont pas été lésés. Il estime qu'un réel manque d'indépendance ne peut lui être reproché mais uniquement un manque apparent qu'il a entrepris d'écarter avant que l'ASR n'intervienne. Afin de respecter le principe de proportionnalité, l'ASR doit selon lui prononcer une mesure d'avertissement ; en outre, elle aurait dû lui adresser une commination de retrait. Considérant que l'ASR a prononcé une sanction, il estime que la mesure de retrait de l'agrément n'est applicable qu'aux entreprises et non aux personnes physiques. Dans son cas, c'est une amende – prononcée en vertu des dispositions pénales pertinentes – pour violation des règles d'indépendance par négligence qui s'impose car les manquements reprochés avaient cessé au moment où l'ASR a rendu sa décision. Il précise enfin qu'un retrait de son agrément aurait des conséquences financières fâcheuses.

G.
Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en conclut au rejet au terme de sa réponse du 9 mars 2011. Rappelant que le recourant est inscrit dans le registre du commerce en qualité de gérant de D._____ Sàrl, elle rejette ses allégations selon lesquelles il n'exercerait pas de fonctions décisionnelles au sein de cette société. Elle estime que le recourant a violé pendant des années et à de nombreuses reprises les règles fondamentales d'indépendance de sorte que sa réputation ne pouvait être qualifiée d'irréprochable. Elle explique qu'une éventuelle sanction pénale ne saurait exclure une mesure administrative tendant au retrait de l'agrément. Elle indique qu'une violation de l'indépendance en apparence comme dans le cas d'espèce ne saurait être écartée ou évitée par des mesures telles qu'une structure interne visant à garantir l'indépendance de l'organe de révision ou l'information des actionnaires et des tiers de la situation incompatible avec ladite indépendance. Elle

considère enfin que le retrait de l'agrément est conforme au principe de proportionnalité.

H.
Se référant à deux arrêts récents du Tribunal de céans constatant en particulier que les décisions de l'ASR présentaient une lacune dans leur motivation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-4420/2010 du 24 mai 2011 et B-7967/2009 du 18 avril 2011), cette dernière a indiqué par courrier du 8 juin 2011 qu'elle entendait compléter sa prise de position du 7 mars 2011 et a sollicité qu'aucune décision ne soit rendue dans l'intervalle. Par écritures du 30 juin 2011, elle a déclaré maintenir ses conclusions ; elle a précisé avoir tenu compte des éléments favorables au recourant – notamment le fait qu'il dispose d'un casier judiciaire vierge, qu'il n'avait aucun acte de défaut de biens à son actif et que les situations violant les règles d'indépendance avaient été régularisées avant même que l'ASR n'intervienne – mais que ceux-ci ne permettaient pas, au vu des manquements constatés, de lui reconnaître une réputation irréprochable, la seule régularisation de la situation, récente dans certains cas, ne suffisant pas ; l'ASR a ajouté que le recourant minimisait l'importance de l'indépendance en apparence et ne semblait pas en saisir la portée. Elle a enfin indiqué que le recourant ne pouvait – de par sa formation et son appartenance à la Chambre fiduciaire – pas ignorer les règles en matière d'indépendance.

I.
Invité à se prononcer sur ledit courrier, le recourant maintient par écritures du 26 août 2011 les conclusions de son recours et requiert l'annulation de la décision pour violation de l'obligation de motiver et du droit d'être entendu. Il estime en outre que l'ASR a omis de prendre en considération les années de pratique pendant lesquelles son activité n'a pas donné lieu à critique. Enfin, le retrait de l'agrément constituerait selon lui une mesure disproportionnée.

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 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.

1.2. Le recourant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision 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.
Le recourant reproche à l'ASR de ne pas avoir respecté son devoir de motivation et fait valoir une violation des art. 32 et 35 PA. Il conteste l'affirmation de l'ASR selon laquelle une telle violation puisse être guérie par une détermination complémentaire.

2.1. 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 2008, 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 112 Ia 1 consid. 3c). L'étendue de l'examen dépend des

circonstances du cas concret : plus elles sont claires et la marge d'appréciation de l'autorité inférieure restreinte, plus l'obligation d'examen voit son étendue diminuer (cf. BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Berne 2009 [ci-après : Praxiskommentar VwVG], n° 18 ss 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. ULRICH HÄFELIN/WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7e éd., Zurich 2008, n° 838). 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. SUTTER, op. cit., n° 3 ad art. 32).

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). Toutefois, à l'instar d'autres manquements au droit d'être entendu, il est admis qu'une violation du devoir de motivation puisse être

guérie au cours de la procédure de recours, en particulier lorsque l'autorité complète les motifs ayant guidé sa décision et le recourant est invité, par un second échange d'écritures, à se prononcer à ce sujet (cf. SUTTER, op. cit., n° 19 ss ad art. 35).

2.2. En l'occurrence, le recourant est d'avis qu'une violation du devoir de motiver ne peut être guérie dans le cadre de la procédure de recours. En outre, il estime que l'autorité inférieure a fait preuve de passivité en ne recherchant pas les éléments qui lui sont favorables pour les inclure dans l'examen de sa réputation. Il considère enfin que, dans son courrier du 10 mars 2010, l'ASR ne lui aurait pas accordé un droit d'être entendu suffisant. De son côté, l'autorité inférieure a expliqué qu'elle ne pouvait pas exposer de manière exhaustive tous les éléments favorables à un réviseur ou expert-réviseur ; elle dit conclure à un manque de réputation irréprochable uniquement lorsque des éléments concrets font naître un doute justifié susceptible de remettre en cause la réputation et si elle constate, après un examen approfondi des éléments dont elle a connaissance, que la garantie d'une activité de révision irréprochable n'est pas ou plus donnée. Dans un arrêt précédent, le Tribunal de céans avait annulé une décision de l'ASR pour manque de motivation car elle n'avait pas exposé les éléments en faveur du recourant dans l'affaire en question, avait omis de prendre en considération le laps de temps écoulé depuis les manquements constatés et n'avait pas posé de pronostic pour l'avenir, particulièrement en ce qui concerne la durée au bout duquel une nouvelle demande d'octroi de l'agrément aurait été couronnée de succès (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2).

Dans le cas précité, le retrait avait été prononcé pour une durée indéterminée et deux années s'étaient écoulées depuis les faits reprochés au réviseur concerné ; la situation présente en diffère à deux égards : optant pour un retrait pour la durée déterminée d'une année rendant superflu l'établissement d'un pronostic, l'ASR a précisé dans sa décision (ch. 3 du dispositif) que le recourant était invité à prendre contact avec elle au plus tard quatre semaines avant l'échéance de la période de retrait afin de connaître les démarches à entreprendre en vue de la restitution de l'agrément ; en outre, certains manquements relevés par l'ASR ont perduré jusqu'en 2010 pour ne cesser que peu de temps avant que celle-ci ne décide de retirer l'agrément du recourant.

Il ne ressort cependant pas de la décision que l'ASR aurait tenu compte des éléments favorables au recourant ; force est toutefois de constater

que l'ASR a indiqué dans le complément de motivation du 30 juin 2011 qu'elle avait notamment pris en compte le fait que celui-ci disposait d'un casier judiciaire vierge, n'avait aucun acte de défaut de biens à son actif et que les situations violant les règles d'indépendance avaient été régularisées, ajoutant néanmoins que la gravité des fautes commises ne pouvaient être contrebalancée par lesdits éléments. 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. Le recourant s'est vu ensuite accorder la possibilité de se prononcer sur ces arguments, ce qu'il a effectué par courrier du 26 août 2011 dans lequel il a d'ailleurs fait valoir une violation du devoir de motivation pour la première fois – et exclu à tort la possibilité d'une guérison sur le principe.

Pour ce qui est du droit d'être entendu que l'autorité inférieure n'aurait pas suffisamment respecté selon le recourant, il sied de constater que l'ASR l'a invité par courrier du 10 mars 2010 à se prononcer sur les faits avérés et sur la qualification juridique retenue ; contrairement à ce que le recourant prétend, l'ASR n'a aucunement déclaré irrecevables les arguments ou éléments de fait qu'il aurait jugé utile d'exposer à cet égard, mais qu'elle les a bien pris en considération dans sa décision.

2.3. Il appert ainsi que, dans la mesure où la décision de l'ASR souffrait d'un défaut de motivation, celui-ci a été désormais guéri. En outre, l'ASR a respecté le droit d'être entendu du recourant.

2.4. Expliquant qu'il n'avait jamais fait l'objet d'une condamnation en relation avec son activité de réviseur depuis l'obtention de son diplôme d'expert-comptable en 1996, et ce tant sur le plan pénal que civil, le recourant demande que l'ASR ou le Tribunal de céans requièrent les documents ou renseignements propres à prouver ce fait dans la mesure où cela s'avérerait nécessaire. Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce : en effet, l'ASR n'a pas contesté l'absence d'autres manquements avérés mais a considéré que les faits établis suffisaient à mettre en doute la réputation du recourant ; pour cette raison, des preuves additionnelles ne sont d'aucune utilité. Au demeurant, 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 pourraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.3 et les réf. cit.). Il appert

ainsi que ni l'autorité inférieure ni le Tribunal de céans ne doivent compléter le dossier dans le sens requis.

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).

S'agissant des conditions d'agrément, l'art. 4 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable. Les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée (art. 3 al. 2 LSR).

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.

4.

4.1. 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.

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). Selon la jurisprudence du Tribunal de céans (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.2.3, arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.3), confirmée par le Tribunal fédéral (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2), elles doivent être interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions similaires figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ; l'on peut ainsi se référer aux principes jurisprudentiels développés en relation avec l'art. 3 al. 2 let. c de la loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques et les caisses d'épargne (LB, 952.0), à l'art. 10 al. 2 let. d de la loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (LBVM, 954.1), à l'art. 14 al. 2 let. c de la loi fédérale du 10 octobre 1997 concernant la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme dans le secteur financier (LBA, 955.0) et à l'art. 14 al. 1 de la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur la surveillance des entreprises d'assurance (LSA, 961.01).

Différents éléments doivent être pris en compte dans l'examen de la garantie d'une activité de révision irréprochable et de la réputation comme l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui est des qualités générales. Selon les circonstances, des activités dépassant celles inhérentes à la fonction de réviseur ou d'expert-réviseur influencent l'appréciation de l'activité de révision irréprochable. Celle-ci nécessite des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu 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 (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, Bâle 2011 [ci-après : BK-Revisionsrecht], n° 44 ad art. 4 LSR). C'est pourquoi une violation des dispositions topiques, dudit principe ou de l'obligation de diligence s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. ATAF 2008/49

consid. 4.2.2 ss ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5115/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2). La jurisprudence a enfin précisé que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent en principe aucun rôle (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1).

L'examen du respect desdits critères poursuit un but préventif ("garantie") et non répressif – la tâche de l'autorité consistant uniquement à évaluer les risques futurs (cf. ATAF 2010/39 consid. 4.1.4) ; l'ASR est dès lors tenue de rechercher si, en raison d'événements et de faits passés, les exigences précitées se trouvent toujours remplies ; ensuite, elle déterminera 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).

La réputation irréprochable constitue la règle. Ainsi, les éléments à décharge ou positifs sous l'angle de la réputation doivent certes être mentionnés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2.1 et 5.3) lorsque l'autorité inférieure en a connaissance, mais ils n'influencent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation ; ils doivent en principe être appréciés de manière neutre, cette situation s'apparentant à l'absence d'antécédents en matière pénale (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La réputation se détermine sur la base des manquements antérieurs avérés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2 par rapport à la dimension temporelle) ou des faits récents. Le caractère avéré des événements relève certes en partie du hasard, ceux-ci doivent néanmoins être pris en compte à la charge du réviseur ; 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).

4.2. Parmi les normes essentielles de la profession de réviseur, dont le respect s'avère manifestement déterminant afin de remplir l'exigence d'une réputation irréprochable, figurent notamment les impératifs en

matière d'indépendance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.2 ; BERTRAND PERRIN/CHRISTOPHE WAGNER, L'indépendance dans le contrôle restreint - Modifications législatives et évaluation d'un concept, L'expert-comptable suisse 2010, p. 106).

4.2.1. L'indépendance de l'organe de révision des sociétés anonymes est régie par les art. 728 (révision ordinaire) et 729 (révision restreinte) du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) qui imposent à l'organe de révision d'être indépendant et de former son appréciation en toute objectivité, précisant que son indépendance ne devait être restreinte ni dans les faits ni en apparence. Ces dispositions, en vigueur depuis le 1er janvier 2008, ont été introduites lors de la modification du CO du 16 décembre 2005 (RO 2007 4791) dans le but de renforcer la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision en adoptant – entre autres mesures – des critères plus stricts en ce qui concerne l'indépendance de l'organe de révision (cf. Message LSR, notamment FF 2004 3755). La valeur du contrôle des comptes dépend en effet, outre des compétences professionnelles des réviseurs, de leur objectivité et de leur crédibilité ; il s'agit donc pour l'organe de révision d'être impartial, intègre et d'éviter tout rapport de dépendance ou conflit d'intérêts (cf. Message LSR, FF 2004 3755 ; PASCAL MONTAVON/JEAN-MARC WICHSER, Droit suisse de la révision & coresponsabilité des organes de la SA – CO/LSR, Lausanne 2009, p. 11). Il doit attester de son indépendance dans le rapport de révision (art. 728b al. 2 ch. 2 et 729b al. 2 ch. 3 CO ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 6B_772/2008 du 6 mars 2009 consid. 4.3).

4.2.2. En ce qui concerne en particulier l'indépendance en apparence – partant de la prémisse que l'impartialité et l'intégrité effectives du réviseur se révélaient des réalités purement subjectives et difficilement vérifiables par les tiers – 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 ; 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 : BK-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, BK-Revisionsrecht, n° 67 ad art. 728 CO).

4.2.3. Concrétisant ce principe, l'art. 728 al. 2 CO contient une liste non exhaustive de situations incompatibles avec l'indépendance de l'organe de révision : il s'agit notamment de l'appartenance au conseil d'administration, l'exercice d'autres fonctions décisionnelles au sein de la société révisée ou l'existence de rapports de travail avec elle (ch. 1) – au-delà de la simple indépendance de l'organe de révision, les deux premiers points garantissent que les attributions de chaque organe de la société soient clairement distinctes (cf. Message LSR, FF 2004 3793). Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles (art. 728 al. 3 CO).

4.2.4. 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 administratif fédéral B-6373/2010 du 20 avril 2011 consid. 2.5.4 ; WATTER/RAMPINI, BK-Revisionsrecht, n° 4 ad art. 729 CO ; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, Zurich 2009, p. 2200 n° 607) ; afin de prendre en considération la situation des petites et moyennes entreprises, le législateur a cependant prévu une exception pour ce qui découle de la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle restreint qui – contrairement à ce que prescrit l'art. 728 al. 2 ch. 4 CO pour la révision ordinaire – sont autorisées à condition toutefois d'exclure le risque de devoir contrôler son propre travail par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel (art. 729 al. 2 CO ; cf. Message LSR, FF 2004 3801).

4.2.5. Contrairement au droit actuel qui souligne expressément l'importance de l'indépendance en apparence tout en dressant un catalogue détaillé et concret de situations incompatibles avec cette dernière, l'ancien droit ne prévoyait pas explicitement une telle exigence mais cette notion se trouvait néanmoins reconnue comme composante de celle d'indépendance (cf. Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes du 23 février 1983, FF 1983 II 757, 867 ; ATF 131 III 38 consid. 4.2.1 et les réf. cit. ; WATTER/RAMPINI, BK-Revisionsrecht, n° 12 ad art. 728 CO). L'ancien art. 727c CO (dans la version du 4 octobre 1991 [RO 1992 733, 773] en vigueur du 1er juillet 1992 au

31 décembre 2007 [RO 2007 4791, 4838]) prescrivait que les réviseurs devaient être indépendants du conseil d'administration et d'un éventuel actionnaire disposant de la majorité des voix ; en particulier, ils ne pouvaient être au service de la société soumise à révision ni exécuter pour elle des travaux incompatibles avec leur mandat de vérification. La dépendance pouvait naître d'une participation, de rapports hiérarchiques ou d'autres liens, ainsi des rapports économiques résultant du fait que le conseil d'administration de la société révisée et celui de son organe de révision étaient identiques (cf. ATF 123 III 31 consid. 2).

4.2.6. Les associations professionnelles dans le domaine de la révision édictent à l'intention de leurs membres des directives relatives à l'indépendance. En particulier, la Chambre fiduciaire a publié des directives sur l'indépendance (Directives sur l'indépendance 2007, Dernières modifications: 6 décembre 2010, accessible sur le site internet http://www.chambre-fiduciaire.ch > Qui sommes-nous > Règlements > Directives sur l'indépendance, visité le 19 juillet 2012, ci-après : Directives) qui lient tous les membres de cette association qui ont un mandat d'audit à exécuter (cf. Directives, partie I § F al. 1 p. 12). L'art. 22 des Directives dispose que l'affiliation au sein du conseil d'administration auprès d'un client soumis à audit est incompatible avec le principe de l'indépendance et n'est par conséquent pas admise. Selon l'art. 23 des Directives, le fait d'exercer une fonction de management auprès d'un client peut donner à penser qu'une influence puisse être exercée sur la direction ou le processus de décision ; il est précisé en outre que cette menace ne peut être ni réfutée ni écartée par des mesures de protection ; c'est pourquoi la prise en charge de telles fonctions n'est également pas admise.

4.3. Constatant que le recourant avait exercé simultanément des fonctions décisionnelles au sein de diverses sociétés et de leurs organes de révision respectifs, l'ASR a estimé qu'il avait ainsi agi en violation des art. 728 et 729 CO ; par conséquent, il ne disposait pas d'une réputation irréprochable et n'offrait pas la garantie d'une activité de révision irréprochable de sorte que l'agrément en qualité d'expert-réviseur devait lui être retiré pour la durée d'un an. Pour sa part, le recourant se défend d'avoir violé son devoir d'indépendance dans les faits et considère que l'ASR était tenue de prononcer un avertissement ou une amende.

4.3.1. Il est établi que le recourant exerce ou a exercé pendant plusieurs années la fonction d'administrateur de B._____ SA, F._____ SA et de E._____ SA (ayant été précédemment directeur de celle-ci) ainsi

que de gérant de D._____ Sàrl, alors que ces sociétés agissaient comme organes de révision de diverses entreprises dont le recourant était l'administrateur ou le directeur.

Le recourant était ainsi simultanément administrateur de I._____ SA (société révisée) et de F._____ SA (organe de révision) du 2 août 2006 au 10 janvier 2008 ; de F._____ SA (société révisée) et de B._____ SA (organe de révision) du 28 juillet 2008 au 9 juillet 2010 ; de J._____ SA (société révisée) et de successivement B._____ SA ainsi que – en qualité de gérant – de D._____ Sàrl (organes de révision) du 6 décembre 2007 jusqu'au 23 décembre 2010 ; de K._____ SA (société révisée) et de B._____ SA (organe de révision) du 2 juin 2009 au 16 septembre 2010 ; de L._____ SA (société révisée) et de F._____ SA (organe de révision) du 2 août 2006 au 10 janvier 2008 ; de B._____ SA (société révisée) et – en qualité de gérant – de D._____ Sàrl (organe de révision) du 28 juillet 2009 au 18 mars 2010 ; de N._____ SA (société révisée) et de successivement B._____ SA ainsi que – en qualité de gérant – de D._____ Sàrl (organes de révision) respectivement du 6 décembre 2007 au 13 octobre 2008 et du 28 juillet 2009 au 23 décembre 2010 ; de M._____ SA (société révisée) et – en tant que directeur puis administrateur – de E._____ SA (organe de révision) du 24 décembre 2002 au 17 octobre 2008 ; enfin, il était simultanément administrateur de E._____ SA ainsi que successivement administrateur de B._____ SA et gérant de D._____ Sàrl (organes de révision) respectivement du 6 décembre 2007 au 10 octobre 2008 et du 28 juillet 2009 au 23 décembre 2010.

De telles situations correspondent précisément au cas de figure visé par l'art. 728 al. 2 ch. 1 CO et sont donc manifestement incompatibles avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision ; en vertu de l'art. 728 al. 3 CO, ces exigences doivent aussi être remplies par le recourant personnellement en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de la direction (cf. WATTER/RAMPINI, BK-Revisionsrecht, n° 53 s. ad art. 728 CO), ce que celui-ci, en tant qu'expert-réviseur et membre de la Chambre fiduciaire, ne pouvait ignorer.

4.3.2. Le recourant déclare que les sociétés B._____ SA, F._____ SA et E._____ SA étaient organisées de manière à effectuer la révision dans le respect du principe d'indépendance. Il ajoute qu'il avait informé les mandants et les tiers concernés – banques, actionnaires – des liens existants.

Cependant, comme l'indique l'ASR à juste titre, ces mesures se révèlent impropres à écarter l'impression de dépendance découlant de ces rapports ; d'une part, l'indépendance en apparence est considérée de manière objective du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie, seule cette perspective permettant de garantir la crédibilité du contrôle des comptes aux yeux des tiers (cf. Message LSR, FF 2004 3793) ; d'autre part, la loi ne prévoit pas d'exceptions autorisant l'exercice simultané de fonctions décisionnelles dans la société révisée et son organe de révision à condition d'adopter une structure particulière ou d'en informer les personnes concernées. La possibilité d'exclure le risque de dépendance par des mesures organisationnelles et personnelles n'existe que dans le cas de figure spécifique décrit à l'art. 729 al. 2 CO (cf. Message LSR, FF 2004 3801). Pour les mêmes motifs, les arguments du recourant touchant à son rôle de responsable qualité n'exerçant pas de fonctions décisionnelles ne peuvent être suivis.

En sa qualité de membre de la Chambre fiduciaire (cf. indications dans le registre de l'ASR ainsi que la liste des membres de l'association accessible sur le site internet http://www.chambre-fiduciaire.ch > Nos membres, visité le 19 juillet 2012), le recourant est tenu de respecter – outre les dispositions légales – les principes énoncés dans les Directives. De surcroît, B._____, D._____ Sàrl, F._____ SA (elle aussi membre de la Chambre fiduciaire) et E._____ SA sont membres de l'Union suisse des fiduciaires (cf. indications dans le registre de l'ASR ainsi que la liste des membres de l'association accessible sur le site internet http://www.treuhandsuisse.ch > Membres, visité le 19 juillet 2012) qui connaît des règles similaires en matière d'indépendance (cf. Norme relative au contrôle restreint, 1ère édition, Zurich/Berne 2008, en particulier Annexe B, accessible sur Internet à l'adresse http://www.treuhandsuisse.ch/documents/Standard1246954506086.pdf, dernière visite le 19 juillet 2012).

Au demeurant, le recourant a omis d'exposer en quoi ces mesures d'organisation consistaient et de quelle manière elles permettaient d'exclure le moindre risque de dépendance, tout comme il n'a pas apporté d'éléments prouvant que l'ensemble des tiers concernés étaient informés et conscients de la situation. Ceux-ci ne se limitent d'ailleurs pas aux banques et actionnaires : l'établissement des comptes et leur révision servent également les intérêts des bailleurs de fonds, des fournisseurs et de la collectivité (cf. Message LSR, FF 2004 3751 s.).

4.3.3. Le recourant explique ensuite que le retard dans le remplacement desdites sociétés de révision par un nouvel organe de révision était dû aux actionnaires des entreprises révisées. Cet argument peine à convaincre : en effet, l'organe de révision peut démissionner en tout temps (cf. THOMAS U. REUTTER, in : BK-Revisionsrecht, n° 9 ad art. 730a CO ; BÖCKLI, op. cit., p. 2209 n° 637). Il ressort d'ailleurs du recours que le recourant en était conscient (cf. point 3.11 du recours du 1er février 2011) et savait qu'il n'avait pas à attendre que la société révisée ou les actionnaires entreprennent les démarches adéquates. L'art. 938b al. 2 CO (sous l'ancien droit art. 727e al. 4 2ème phrase CO dans la version de 1991) permet ensuite à l'organe de révision démissionnaire de requérir lui-même sa radiation du registre du commerce, palliant ainsi un retard des administrateurs de la société à entreprendre cette démarche (cf. MONTAVON/WICHSER, op. cit., p. 68). En outre, il ressortit à la responsabilité du conseil d'administration de veiller à ce que l'organe de révision remplisse les exigences en matière d'indépendance et, le cas échéant, de prendre les mesures qui s'imposent (cf. Message LSR, FF 2004 3797 ; WATTER/RAMPINI, BK-Revisionsrecht, n° 69 ad art. 728 CO ; BÖCKLI, op. cit., p. 2201 n° 613) ; cela signifie que, dans plusieurs cas, il disposait lui-même en tant qu'administrateur des compétences nécessaires afin de rétablir une situation conforme à la loi. Il appartient également au conseil d'administration de communiquer la fin du mandat de l'organe de révision au registre du commerce et d'en requérir la radiation (art. 931a CO ; cf. BÖCKLI, op. cit., p. 2209 n° 639 ; il en allait ainsi sous l'ancien droit en vertu de l'art. 727e al. 4 1ère phrase CO dans la version de 1991) ; attendu que dans les relations externes, c'est la date de la publication dans la Feuille officielle suisse du commerce qui est déterminante (art. 932 al. 2 CO ; cf. REUTTER, BK-Revisionsrecht, n° 12 ad art. 730a CO), le manque d'indépendance en apparence a perduré aussi longtemps que le recourant – fût-ce en sa qualité de responsable de l'organe de révision ou des sociétés révisées – n'a pas requis les inscriptions nécessaires ; il ne lui suffisait pas de démissionner de ses mandats.

4.3.4. Le recourant reproche à l'ASR d'avoir fait preuve de passivité en ne recherchant pas de manière plus poussée les éléments en sa faveur et en relativisant l'absence d'autres manquements avérés ; se référant à la présomption d'innocence, dont il reconnaît la non-applicabilité en l'occurrence, il considère même que ce comportement l'obligerait à devoir prouver un fait négatif, savoir qu'il n'a pas contrevenu à la loi par le passé. Cette argumentation ne peut être suivie : en effet, l'absence d'antécédents doit en principe être appréciée de manière neutre, l'autorité

pouvant cependant retenir le caractère isolé de la faute (cf. supra consid. 4.1). En l'espèce, il ne saurait être question de manquements isolés ; il est au contraire établi que le recourant a, dans de nombreux cas et pendant une période de plusieurs années, violé le principe d'indépendance.

4.3.5. Ne respectant pas les règles d'indépendance et ne prenant que tardivement les mesures adéquates afin de régulariser la situation, il appert que le recourant n'a pas accordé suffisamment d'importance aux exigences en matière d'indépendance et a ainsi manqué à ses devoirs en tant qu'expert-réviseur. Il sied donc de constater que, par ces omissions ou négligences, il a agi en violation des règles régissant la profession de la révision et, par conséquent, ne bénéficie pas d'une réputation irréprochable ni n'offre la garantie d'une activité de révision irréprochable.

4.3.6. Au demeurant, E._____ SA et N._____ SA ont fonctionné comme organes de révision de diverses sociétés sans disposer de l'agrément nécessaire, ce qui constitue une violation de l'art. 3 al. 1 LSR sanctionnée par la disposition pénale de l'art. 40 al. 1 let. a LSR. Il semble que le recourant – en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de la direction de ces sociétés – se devait de mettre fin à cette situation sans attendre que les sociétés révisées n'agissent et procèdent au remplacement de l'organe de révision. L'ASR a certes constaté ces faits mais a omis d'en tirer explicitement des conséquences sur la réputation du recourant. Au vu des sérieux manquements au principe d'indépendance commis par le recourant et de leurs répercussions négatives sur sa réputation exposées ci-dessus (cf. supra consid. 4.3.5), le Tribunal de céans peut se dispenser de traiter de cette question plus avant.

5.

Le recourant reproche implicitement à l'ASR de ne pas lui avoir adressé une commination de retrait dans un premier temps ; en outre, il estime que la mesure prononcée par l'autorité inférieure ne repose pas sur une base légale.

À teneur 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 ; si la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait. La commination de retrait permet d'octroyer aux

réviseurs et aux experts-réviseurs la possibilité de rétablir une situation conforme aux exigences qu'ils doivent remplir, le "statu quo ante" (cf. Message LSR, FF 2004 3849). Une telle démarche découle également du principe de la proportionnalité (cf. WATTER/RAMPINI, BK-Revisionsrecht, n° 12 ad art. 17 LSR) et doit être envisagée en fonction des circonstances du cas concret lorsqu'il est dans le pouvoir du réviseur de prendre activement les mesures nécessaires au rétablissement des conditions d'agrément, par exemple en s'acquittant d'une créance faisant l'objet d'un acte de défaut de biens (art. 4 al. 2 let. b OSRev) ou en se conformant – à la suite d'une situation temporairement irrégulière – aux exigences relatives à la structure et au personnel d'une entreprise de révision prévues à l'art. 6 al. 1 LSR. En cas de manquements plus graves mettant en cause la réputation irréprochable du réviseur aux yeux des tiers, tels que des violations du devoir d'indépendance, il ne sera en général pas possible à celui-ci d'entreprendre des démarches permettant de guérir cette atteinte et de rétablir immédiatement les conditions d'agrément (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.5.3 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 6.2) ; le retour à un état conforme – par le renoncement aux mandats litigieux – sera certes pris en compte par l'autorité dans le sens d'une circonstance atténuante (cf. supra consid. 4.1) ; en raison du dommage déjà causé à la réputation du réviseur, cette étape ne constituera toutefois qu'une condition nécessaire mais non suffisante en vue de la restitution de l'agrément. Force est donc de constater que l'art. 17 al. 1 LSR n'impose pas à l'ASR d'adresser une commination de retrait dans tous les cas et de manière systématique avant de prononcer le retrait de l'agrément. En l'occurrence, le recourant constate avec raison que le courrier de l'ASR du 10 mars 2010 ne constituait pas une commination ; l'autorité inférieure ne l'a d'ailleurs pas considéré comme telle mais en tant qu'invitation à prendre position afin de respecter le droit d'être entendu du recourant. Vu la gravité et le nombre des manquements au devoir d'indépendance commis par le recourant, il appert que le caractère irréprochable de sa réputation ne pouvait être rétabli immédiatement de sorte qu'une commination de retrait s'avérait inappropriée.

6.

D'après le recourant, la mesure de retrait de l'agrément n'est prévue qu'à l'art. 17 al. 2 LSR qui concerne les entreprises de révision et non pas les personnes physiques, celles-ci étant visées par l'al. 1 de l'art. 17 LSR de teneur différente. Cet avis se révèle manifestement erroné : d'une part, la première phrase de l'al. 1 prévoit expressément le retrait de l'agrément

pour une durée déterminée ou indéterminée ; d'autre part, l'art. 17 al. 1 LSR s'applique aux personnes physiques comme aux entreprises de révision (art. 17 al. 1 en relation avec les art. 4 à 6 LSR ; cf. DANIEL C. PFIFFNER, in : BK-Revisionsrecht, n° 11 ad art. 17 LSR) tandis que l'al. 2 touche uniquement les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État.

7.
Il prétend ensuite que, pour les personnes physiques, la sanction légale applicable à la suite d'une violation du devoir d'indépendance figure à l'art. 49 let. b LSR (recte art. 39 al. 1 let. a LSR) ; l'ASR devrait lui infliger une amende pour violation par négligence et non pas lui retirer son agrément. Il ne peut être suivi dans cette opinion : les conséquences administratives d'un défaut de réputation irréprochable et celles – pénales – d'un comportement délictueux recouvrent deux questions distinctes, cela même si un tel comportement peut engendrer des répercussions sur la réputation (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.2.2).

8.
Le recourant met en doute la proportionnalité de la mesure prononcée par l'ASR qui, à ses yeux, apparaît nullement en adéquation avec la faute commise. L'ASR rappelle que le recourant a pendant des années gravement manqué à son devoir d'indépendance en siégeant simultanément dans le conseil d'administration ou la direction de plusieurs sociétés révisées et de leurs organes de révision ; elle constate aussi qu'il n'avait toujours pas saisi la portée et l'importance de la notion d'indépendance.

8.1. 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).

8.2. 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 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, la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé.

8.3. Le recourant requiert que l'ASR prononce un avertissement sur la base de l'art. 18 LSR appliqué par analogie, sans toutefois exposer en quoi cette disposition serait pertinente en l'espèce. Force est de constater que l'art. 18 LSR vise uniquement les personnes physiques travaillant pour le compte d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État et n'est pas applicable, fût-ce par analogie, aux autres catégories de réviseurs et d'experts-réviseurs (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3988/2010 du 31 mai 2011 consid. 3.3). D'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision ou à une période d'essai, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou une surveillance 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 du Tribunal administratif fédéral B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Les exigences concernant la réputation 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.

8.4. Le recourant estime que la mesure prononcée par l'ASR doit être pondérée en rapport avec la taille et l'activité des entreprises révisées ; il indique que la majorité desdites entreprises n'emploie pas de personnel et que sa mission se résumait à la représentation fiduciaire d'actionnaires domiciliés à l'étranger. Ces arguments sont dénués de pertinence : dans la mesure où les sociétés doivent soumettre leurs comptes à la révision ordinaire ou restreinte, leur organe de révision doit remplir les conditions définies aux art. 728 et 729 CO. Au vu de la gravité, du nombre et de la durée des manquements dont le recourant s'est rendu responsable, il sied de constater que le retrait de son agrément pendant une année prononcé par l'ASR ne constitue d'aucune manière une mesure exagérée.

8.5. Enfin, si le retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur influe indiscutablement sur les activités professionnelles du recourant, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 5.4). En effet, il reste habilité à fournir des prestations autres que celles réservées par la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs (art. 2 let. a LSR), notamment la révision d'une association de moindre à moyenne importance ou des sociétés employant moins de dix personnes à plein temps qui, au lieu de se passer complètement de la révision (opting out), ont décidé de soumettre leurs comptes annuels à un contrôle autonome ne devant pas expressément satisfaire aux dispositions de la loi (opting down) (cf. Message LSR, FF 2004 3776 s.). Fort d'une longue expérience dans le domaine de la révision, le recourant peut très bien exercer sa profession de manière indépendante en qualité de conseil ou pour le compte d'une entreprise agréée quand bien même, dans cette dernière hypothèse, il ne serait pas habilité à signer les rapports de révision au titre de réviseur responsable au sens de l'art. 6 al. 1 let. c LSR (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 ; HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in : RSDA 2007 p. 454 s. et les réf. cit.). Dans ces circonstances, il sied de reconnaître que, compte tenu de l'intérêt public poursuivi par la LSR (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), le retrait de l'agrément paraît in casu bien fondé.

8.6. Partant, la mesure prononcée par l'ASR ne s'avère ainsi nullement disproportionnée.

9.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que le recourant ne satisfaisait pas 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.

10.

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 1ère phrase FITAF).

En l'espèce, le recourant a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 2'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de Fr. 2'000.- versée par le recourant dès l'entrée en force du présent arrêt.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.-, sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 2'000.- dès l'entrée en force du présent arrêt.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

– au recourant (acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. (…) ; acte judiciaire) ;
– au Département fédéral de justice et police (acte judiciaire).

Le président du collège : Le greffier :

Jean-Luc Baechler Ivan Jabbour

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 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). 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 du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : 3 août 2012