



Cour II
B-4117/2015

Arrêt du 16 janvier 2017

Composition

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

Parties

A. _____,
représenté par Maître Dominique Lévy, 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.**

A._____ (ci-après : le recourant) dispose d'un agrément d'expert-réviseur délivré par l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) par décision du 20 juillet 2009. Il dirige l'entreprise individuelle B._____ agréée elle aussi en cette qualité. Jusqu'en décembre 2014, il était inscrit dans le registre des réviseurs en tant que membre du conseil d'administration et de la direction ainsi que comme collaborateur de révision de la société C._____.

B.

Par lettre du 14 avril 2014, l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) a informé l'ASR que D._____ détenait au travers de E._____ l'ensemble des actions de C._____ et qu'il siégeait au conseil d'administration de huit sociétés dont cette dernière constituait l'organe de révision, notamment F._____ SA et G._____ SA. L'ASR a par ailleurs constaté qu'il se trouvait également au conseil d'administration de trois sociétés pour lesquelles B._____ exerçait la fonction d'organe de révision dont H._____ SA.

C.

Par courriel du 6 mai 2014, l'ASR a prévenu le recourant que cet état de fait semblait compromettre son indépendance en tant qu'auditeur de comptes ; elle a requis des renseignements et documents liés à ses activités. Celui-ci a répondu à la demande par courrier du 19 mai 2014 en déclarant que son indépendance ne pouvait être mise en cause, ajoutant qu'il renoncerait à son mandat au conseil d'administration de C._____ si son indépendance ne devait plus être assurée. Après avoir reçu du recourant certains rapports de révision qu'il avait établis, l'ASR lui a exposé, par courriel du 6 août 2014, les motifs pour lesquels elle estimait que sa situation n'était pas conforme aux règles d'indépendance que l'organe de révision devait respecter et l'a invité à se déterminer à ce sujet.

D.

Par courrier du 26 août 2014, le recourant a pris position en contestant l'existence d'une violation des règles d'indépendance. Il a ajouté que si de tels manquements devaient néanmoins être retenus, ils ne sauraient être qualifiés de graves au point de justifier un retrait de son agrément ; un tel retrait contreviendrait au principe de la proportionnalité et entraînerait en raison de son âge la cessation de son activité professionnelle, conséquence incompatible avec la garantie de la liberté économique. Il a

déclaré avoir pris la décision de démissionner de son mandat d'administrateur de C._____. Par courrier du 9 décembre 2014, il a informé l'ASR ne plus être en relation avec C._____ en demandant la mise à jour du registre des réviseurs.

E.

Par décision du 1^{er} juin 2015, l'ASR a prononcé le retrait de l'agrément du recourant et de son entreprise individuelle en qualité d'experts-réviseurs pour la durée de deux ans et la radiation de leur inscription au registre des réviseurs. L'autorité a exposé que le recourant avait à plusieurs titres failli à son devoir d'indépendance. C._____ – dont il était du 9 décembre 2013 au 22 août 2014 membre du conseil d'administration et de la direction ainsi que collaborateur de révision – et son entreprise individuelle fonctionnaient en tant qu'organes de révision de plusieurs sociétés dont D._____ était administrateur. Or, C._____ et E._____ se trouvaient réunies sous une direction unique de sorte que la première ne saurait réviser les comptes de sociétés dans lesquelles l'administrateur de la seconde siégeait au conseil d'administration ou exerçait des fonctions décisionnelles ; celui-ci devait en outre être considéré, avec les mêmes conséquences, comme personne proche de l'organe de révision puisqu'il en constituait à lui seul l'assemblée générale au travers de E._____. En sa qualité de membre du conseil d'administration, de la direction et de réviseur responsable ou superviseur de mandats de C._____, le recourant ne pouvait accepter les mandats litigieux. Par ailleurs, le fait que D._____ pouvait, grâce au contrôle dont il disposait sur C._____, décider du maintien du recourant en tant qu'administrateur de cette dernière fondait une relation commerciale étroite incompatible avec la révision des comptes de sociétés dans lesquelles le premier exerçait une activité d'administrateur. Enfin, ces mêmes conclusions s'imposaient en lien avec la raison individuelle du recourant compte tenu de ses liens étroits avec D._____.

L'ASR a estimé que ces manquements portaient atteinte à la réputation du recourant et que celui-ci n'offrait plus la garantie d'une activité de révision irréprochable. Son agrément devait dès lors lui être retiré car il n'en remplissait plus l'une des conditions, l'autorité jugeant une durée de retrait de deux ans comme appropriée et conforme au principe de la proportionnalité.

F.

Par mémoire du 30 juin 2015, le recourant a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant, sous suite

de frais et dépens, principalement à son annulation, subsidiairement à son annulation et au renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants de l'arrêt du Tribunal de céans. Il conteste ne pas remplir les conditions de l'agrément, plus précisément celle afférente à la réputation, et déclare à titre subsidiaire que la durée de retrait prononcée violait le principe de la proportionnalité. Selon lui, sa situation diffère clairement de certains cas dans lesquels le Tribunal de céans avait constaté la violation du devoir d'indépendance de l'organe de révision ; en particulier, il indique qu'il n'a lui-même jamais été à la fois réviseur d'une société et administrateur ou directeur ; il ajoute qu'il n'entretenait pas de relation professionnelle étroite avec D._____. Ce dernier n'était d'ailleurs plus administrateur de C._____ depuis septembre 2010. Le recourant ajoute que son mandat au sein de cette société ne constituait qu'une activité accessoire à son activité indépendante exercée sous la raison individuelle B._____.

Dans l'hypothèse où le Tribunal de céans devait conclure à une violation du devoir d'indépendance, le recourant déclare que la décision devrait néanmoins être annulée du fait qu'elle ne respectait pas le principe de la proportionnalité. Étant âgé de plus de 78 ans, le retrait de l'agrément reviendrait à le priver définitivement de son métier de réviseur puisqu'il lui sera probablement impossible de reprendre son activité après une telle interruption. La révision ayant constitué plus de 85 % de son chiffre d'affaires en 2014, un retrait aurait des conséquences particulièrement incisives. Il relève que la situation irrégulière n'a duré que 9 mois et qu'il l'a corrigée avec effet immédiat en démissionnant du conseil d'administration de C._____. Il déclare que, contrairement à ce que l'ASR avait retenu dans sa décision, il ne pourra pas continuer à fournir des prestations non concernées par l'agrément puisqu'elles ont été reprises par son fils dans le cadre d'une fiduciaire pour laquelle il n'exerce plus qu'une fonction de consultant et siège à titre honorifique au conseil d'administration. Ainsi, seul le prononcé d'un avertissement permettrait de respecter le principe de la proportionnalité.

G.

Dans sa réponse du 26 août 2015, l'ASR a conclu au rejet du recours en expliquant que, nonobstant le caractère accessoire de l'activité exercée par le recourant pour le compte de C._____ et le fait qu'il ne partage pas avec D._____ la qualité d'administrateur ou d'actionnaire, la relation d'affaires qu'il entretenait avec celui-ci devait aux yeux d'un observateur moyen être qualifiée d'étroite et donc incompatible avec les règles d'indépendance, d'autant plus qu'il exécutait des mandats par le biais de

sa raison individuelle en faveur de sociétés au conseil d'administration desquelles D._____ siégeait. L'ASR déclare qu'elle a renoncé à considérer les violations comme graves mais les a incluses dans la catégorie des manquements de gravité moyenne compte tenu du fait que le recourant avait rapidement régularisé la situation à la suite de l'intervention de l'ASR et que la situation litigieuse n'avait duré que pendant une période courte. S'agissant de l'âge du recourant et la concentration de son activité sur les mandats de révision, l'autorité considère qu'accorder trop d'importance à ces éléments dans la pesée des intérêts créerait une inégalité de traitement avec des titulaires plus jeunes et dont l'activité est davantage diversifiée qui auraient commis le même genre de violation. L'ASR relève que le recourant possède l'entier des actions de la fiduciaire dirigée par son fils et que, partant, il lui était loisible de reprendre une activité professionnelle dans ce cadre. Enfin, elle indique que le recourant ne semble pas se trouver dans une situation financière précaire.

H.

Dans ses observations du 17 septembre 2015, le recourant persiste dans les conclusions prises dans son recours et conteste les arguments de l'ASR portant sur la proportionnalité au sens étroit de la mesure de retrait en lien avec son âge et l'importance des prestations de révision dans son activité. Il estime que sa situation ne peut être considérée comme semblable à celle d'une personne plus jeune qui pourra reprendre son métier après la période de retrait. Il ajoute que la fiduciaire gérée par son fils ne dispose pas d'une activité suffisant à lui offrir la possibilité de travailler pour elle.

Les arguments avancés de part et d'autre au cours de la présente procédure seront repris plus loin dans la mesure où cela se révèle nécessaire.

Droit :

1.

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

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

1.2 Le recourant, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit dès lors lui être reconnue (art. 48 al. 1 let. a à c PA) tant en ce qui concerne son agrément personnel que celui de son entreprise individuelle (cf. arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 1).

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.

La LSR règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue notamment, sur demande, sur l'agrément des experts-réviseurs (art. 15 al. 1 let. b LSR). Elle tient un registre des personnes physiques et des entreprises de révision agréées (art. 15 al. 2 LSR). En vertu de l'art. 8 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3), une personne physique ne peut fournir à titre indépendant des prestations légalement prescrites en matière de révision que si elle est inscrite au registre du commerce en tant qu'entreprise individuelle et si elle-même ainsi que son entreprise individuelle ont été agréées par l'ASR. Selon l'art. 3 al. 2 LSR, les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée tandis que les entreprises de révision – dont les entreprises individuelles (art. 2 let. b LSR) – le sont pour une durée de cinq ans ; ces dernières doivent en outre remplir les conditions fixées à l'art. 6 LSR ce qui signifie notamment que le chef de l'entreprise individuelle doit disposer de l'agrément requis (cf. arrêt du TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 2.2 ; Message du Conseil fédéral du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations [obligation de révision dans le droit des sociétés] et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745, 3838 [ci-après : Message LSR]).

En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsqu'une personne physique agréée ou une entreprise de révision agréée ne remplit plus les conditions d'agrément, l'autorité de surveillance peut lui retirer l'agrément 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. Elle lui adresse un avertissement écrit si le retrait de l'agrément est disproportionné.

3.

Estimant que le recourant ne remplissait plus les conditions d'agrément car il ne disposait plus d'une réputation irréprochable en raison de la violation de son devoir d'indépendance, l'ASR a révoqué son agrément ainsi que celui de son entreprise individuelle pour la durée de deux ans. Le recourant conteste cette appréciation en expliquant que son indépendance n'avait jamais été compromise et que les faits reprochés ne remettaient pas en cause sa réputation.

3.1

3.1.1 Afin d'être agréée en qualité d'expert-réviseur, une personne physique doit satisfaire aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et jouir d'une réputation irréprochable (art. 4 al. 1 LSR). L'art. 4 al. 1 OSRev précise 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 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'activité de révision irréprochable nécessite notamment 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 TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2).

3.1.2 De jurisprudence constante, les impératifs en matière d'indépendance figurent 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 (cf. arrêt du TAF B-853/2011 du 27 juillet 2012 consid. 4.2 et les réf. cit.). L'indépendance de l'organe de révision est régie par les art. 728 (contrôle ordinaire) et 729 (contrôle restreint) CO qui lui imposent d'être indépendant et de former son appréciation en toute objectivité, précisant que son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits ni en apparence.

En ce qui concerne en particulier l'indépendance en apparence, partant de la prémisse que l'impartialité ainsi que l'intégrité effectives du réviseur se révèlent 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. Lorsqu'il se trouve dans une telle situation, le réviseur se doit de renoncer au mandat y afférent (cf. arrêt du TAF B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 3.1.2 et les réf. cit.).

Concrétisant le principe général, l'art. 728 al. 2 CO contient une liste non exhaustive de situations incompatibles avec l'indépendance de l'organe de révision qui ont valeur de référence pour la révision restreinte également (cf. arrêt du TAF B-853/2011 du 27 juillet 2012 consid. 4.2.3 s. et les réf. cit.) : en font partie 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 (art. 728 al. 2 ch. 1 CO), 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) ainsi que l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique (art. 728 al. 2 ch. 5 CO) ; selon l'art. 728 al. 3 CO, si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, ces dispositions s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles. L'indépendance n'est pas garantie non plus lorsque des personnes proches de l'organe de révision, de personnes participant à la révision, de membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou d'autres personnes qui exercent des fonctions décisionnelles ne remplissent pas les exigences relatives à l'indépendance (art. 728 al. 5 CO). Les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent

également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société soumise au contrôle ou l'organe de révision (art. 728 al. 6 CO).

3.1.3 Dans l'examen de la réputation et de la garantie d'une activité de révision irréprochables tout comme dans le choix de la mesure appropriée lorsque ces conditions ne sont pas remplies, notamment s'agissant du retrait de l'agrément, l'ASR dispose d'un large pouvoir d'appréciation qu'elle est néanmoins tenue d'exercer dans le respect du principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, l'exclusion d'une réputation irréprochable présuppose toujours une certaine gravité des actes reprochés (cf. arrêts du TF 2C_121/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.1 et 2C_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.4). La réputation irréprochable constitue la règle ; les éléments favorables sous l'angle de la réputation – comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise – doivent certes être pris en considération 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. arrêt du TAF B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 3.1.3 et les réf. cit.). L'ASR déterminera ensuite le pronostic susceptible d'être posé à ce sujet pour l'avenir (cf. arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 4.1.1).

3.2

3.2.1 En l'espèce, les actions de C._____ sont entièrement détenues par E._____ qui de son côté est contrôlée par D._____ ; les deux sociétés se trouvent donc manifestement sous une direction unique (groupe de sociétés) au sens de l'art. 728 al. 6 CO (cf. Message LSR, 3796). Partant, tout comme C._____, E._____ devait elle aussi se conformer au devoir d'indépendance ; or, tel n'était pas le cas dès lors que son administrateur et actionnaire siégeait simultanément au conseil d'administration de huit sociétés révisées par C._____, cas de figure correspondant à celui de l'art. 728 al. 2 ch. 1 CO en lien avec l'al. 3 du même article. Par conséquent, en tant que réviseur responsable, directeur et administrateur de C._____, le recourant n'aurait pas dû accepter ces mandats de révision.

Considérant en outre que cette constellation – le recourant agissant comme réviseur de sociétés dont D._____ était l'administrateur – se présentait dans onze mandats, soit les huit précités auxquels venaient

s'ajouter les trois exécutés par B._____, il peut être conclu à l'existence d'une relation d'affaires étroite entre ces deux personnes incompatible avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision (art. 728 al. 2 ch. 3 CO). Comme l'indépendance doit aussi être garantie en apparence, la nature réelle de sa relation avec D._____ n'est pas seule déterminante ; il ne peut ainsi rien conclure en sa faveur en alléguant qu'il ne rencontrait ce dernier que rarement et n'entretenait pas de rapports significatifs avec lui. Même si l'adresse commune ne devait provenir que d'un hasard, elle renforce l'impression d'une relation étroite entre ces deux personnes.

Par ailleurs, compte tenu du contrôle dont D._____ bénéficie sur C._____, il lui était possible de mettre fin au mandat d'administrateur du recourant et par suite aux autres mandats de celui-ci en tant que directeur et de réviseur responsable ; en tant qu'administrateur des trois sociétés révisées par B._____, il pouvait également influencer sur le choix de l'organe de révision par l'assemblée générale. Les pièces au dossier ne permettent pas de conclure clairement à une dépendance économique réelle du recourant envers D._____ au sens de l'art. 728 al. 2 ch. 5 CO : en particulier, les montants individuels des honoraires perçus pour les diverses révisions ainsi que les autres activités du recourant ne sont pas connus. Cependant, cette situation laissait apparaître – du moins en apparence, en se fondant sur le point de vue d'un observateur moyen – le risque de voir le recourant influencé dans ses décisions en lien avec la révision de sociétés pour lesquelles D._____ était administrateur. En effet, selon les déclarations du recourant, B._____ a effectué 47 révisions en 2013 et 45 en 2014. Certes, comme il le relève, seuls trois mandats de B._____ sont litigieux en l'espèce. En y additionnant cependant les huit autres exercés dans le cadre de C._____ et en supposant qu'il ne se charge pas d'autres révisions, le nombre de cas problématiques dépasse un quart des révisions effectuées ; cet état de fait est susceptible d'éveiller un doute quant à l'indépendance du recourant.

3.2.2 Les arguments de celui-ci à l'encontre des conclusions de l'ASR ne convainquent pas : se référant à des arrêts du Tribunal de céans confirmant des mesures de retrait de l'agrément pour défaut d'indépendance, il explique que les circonstances de son cas différaient clairement de celles rencontrées dans ces affaires ; en particulier, il déclare ne jamais avoir exercé simultanément la fonction de réviseur et celle d'administrateur ou de directeur de la société révisée et ne pas partager avec D._____ des fonctions telles qu'administrateur ou actionnaire. Or, le fait que le réviseur lui-même exerce des fonctions décisionnelles dans la société révisée (art. 728 al. 2 ch. 1 CO) ne constitue que l'un des cas de

figure énumérés à l'art. 728 CO. Comme il a été exposé plus haut (cf. supra consid. 3.2.1), les mandats de révision litigieux souffraient d'un défaut d'indépendance pour plusieurs raisons qu'il appartenait au recourant, en tant qu'administrateur de C._____ tout comme en sa qualité de responsable de la révision, d'identifier et d'éviter. En outre, il n'est pas nécessaire que D._____ et lui siègent ensemble dans un conseil d'administration ou soient coactionnaires afin de retenir une relation étroite – du moins en apparence – entre les deux.

Compte tenu du manque d'indépendance constaté pour les motifs précités, point n'est besoin d'examiner plus avant les autres bases légales mentionnées par l'ASR qui sont toutes liées au rôle de D._____.

3.2.3 En dépit de cette situation irrégulière en termes d'indépendance, le recourant n'a pas seulement accepté les mandats litigieux mais a aussi signé lui-même plusieurs rapports de révision en attestant de son indépendance, en particulier ceux de G._____ SA et de F._____ SA pour les comptes de l'exercice 2013 ainsi que de H._____ SA pour 2011 et 2012. En outre, dans un courrier du 1^{er} juillet 2014 adressé à l'ASR, il a déclaré avoir effectué la révision de certaines parmi les autres sociétés pour le compte de C._____ mais ne pas avoir encore signé les rapports car il avait demandé des compléments d'information.

Le recourant semble ainsi avoir entamé une coopération avec D._____ dont on doit supposer qu'elle se serait poursuivie sans l'intervention de l'ASR. Pour cette raison et compte tenu du fait que la réputation et la garantie d'une activité irréprochable doivent être examinées sous la forme d'un pronostic pour l'avenir, le fait que la situation irrégulière n'ait duré que neuf mois ne peut pas être retenue en sa faveur dans une mesure importante. Il a certes régularisé la situation sans trop tarder ; néanmoins, il entendait dans une première étape, même après le courriel de l'ASR du 6 mai 2014 l'avertissant de l'irrégularité présumée, poursuivre la révision des sociétés concernées. Selon le registre du commerce, B._____ et D._____ sont d'ailleurs toujours, respectivement, organe de révision et administrateur de trois sociétés. S'il n'a effectivement pas exercé lui-même deux fonctions incompatibles du point de vue de l'indépendance, les manquements ont cependant touché plusieurs sociétés indépendantes les unes des autres et vont donc au-delà d'un cas isolé. L'irrégularité de la situation se révélait suffisamment manifeste pour que le recourant mette immédiatement fin à son rôle dans les mandats litigieux faute de les avoir refusés en premier lieu – et ne décide pas de les poursuivre comme il entendait le faire dans une première étape.

3.3 En conclusion, force est donc de constater que le recourant n'a pas respecté les exigences légales en matière d'indépendance dans onze mandats alors que cela lui incombait en tant que réviseur responsable ainsi que comme, respectivement, administrateur et directeur de C._____ et chef de l'entreprise individuelle B._____. En agissant de la sorte, le recourant a contrevenu dans plusieurs cas à un devoir essentiel auquel l'organe de révision se voit soumis. Par conséquent, il ne peut lui être attesté à l'état actuel qu'il bénéficie d'une réputation irréprochable et offre la garantie d'une activité de révision irréprochable en tant qu'expert-réviseur.

4.

Il reste à examiner la proportionnalité de la mesure de retrait de l'agrément prononcée par l'ASR. Celle-ci a conclu à une faute de gravité moyenne compte tenu de l'importance que revêt l'indépendance de l'organe de révision tout en retenant en faveur du recourant le fait que la situation litigieuse s'est déroulée sur une période relativement courte et qu'il l'avait rapidement régularisée. Sur cette base, elle a estimé qu'il se justifiait de retirer l'agrément pour une durée de deux ans. Le recourant conteste cette mesure en expliquant que, en raison de son âge, le retrait de l'agrément le priverait définitivement de son métier ; il ajoute que, comme l'ASR l'a relevé, il avait rapidement régularisé une situation qui n'avait duré que neuf mois ; il conclut, à titre subsidiaire, que seul le prononcé d'un avertissement s'avérerait compatible avec le principe de la proportionnalité.

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

4.1.1 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 TF 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3, arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 5.3.2). Aussi la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre cet objectif.

4.1.2 S'agissant de la nécessité de la mesure, il convient de rappeler que la réputation irréprochable ne constitue généralement pas une condition d'agrément dont le défaut peut être réparé avec effet immédiat en rétablissant l'ordre légal (cf. arrêt du TF 2C_121/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.2.4, arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 5.3.3). Le retour à un état conforme – en l'espèce par le renoncement aux mandats litigieux – pourra certes être pris en compte par l'autorité dans le sens d'une circonstance atténuante ; 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. En l'occurrence, la gravité des manquements constatés portent atteinte à la réputation du recourant ; il a en effet manqué à son devoir d'indépendance dans onze cas en révisant, dans les faits, les comptes de sociétés administrées par la personne qui, de manière indirecte, le mandatait dans le cadre de ses activités pour C. _____. Il n'a mis fin à cette situation que plusieurs mois après la première communication de l'ASR du 6 mai 2014 l'avertissant que son indépendance semblait compromise. Dans ces circonstances, le prononcé préalable d'une commination de retrait ne s'avérerait guère envisageable car le recourant ne pouvait plus rétablir sa réputation irréprochable en tant que condition d'agrément (art. 17 al. 1 2^{ème} phrase LSR ; cf. arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 5.3.3).

Il convient de rappeler dans ce contexte que l'ASR n'exerce pas une surveillance systématique des activités de révision ; la découverte de manquements découle souvent d'un hasard ou intervient, comme en l'espèce, grâce à l'intervention d'une autre autorité telle que la FINMA. Par conséquent, admettre trop facilement une commination de retrait – ou le cas échéant un avertissement écrit – comme mesure appropriée en cas de violation du devoir d'indépendance permettrait à des réviseurs de ne pas s'y conformer, volontairement ou par négligence, jusqu'à ce que, éventuellement, l'ASR le découvre ; ils pourraient alors régulariser la situation sans risquer le retrait de l'agrément. Une telle conséquence ne s'avère pas compatible avec l'importance des intérêts publics poursuivis par les exigences élevées auxquelles est soumise l'activité de réviseur ou d'expert-réviseur – dont celles relatives à l'indépendance – et visant à assurer la qualité de leurs prestations (cf. arrêt du TF 2C_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.3).

L'ASR explique que, pour décider de la mesure à prendre et en vue d'améliorer la transparence, elle se fonde sur des fourchettes déterminées en fonction de la gravité de la faute : les violations légères entraînent un

avertissement, les violations de gravité moyenne conduisent à un retrait de l'agrément pour une durée comprise entre une année et deux ans, celles qualifiées de graves ou de très graves mènent à un retrait de, respectivement, entre trois et quatre ans ou entre cinq et six ans. Ce classement apparaît adéquat en vue d'assurer la proportionnalité des mesures ainsi que l'égalité de traitement ; quant aux périodes de retrait définies, en particulier celle attachée aux violations de gravité moyenne, elles s'avèrent conformes à la pratique déployée jusqu'ici. La diversité des situations qui se présentent ne permet pas une schématisation plus précise.

En l'espèce, l'ASR a jugé que la gravité des manquements constatés dépassait le seuil d'une violation légère de sorte que seul un retrait de l'agrément – et non pas un avertissement écrit – semblait approprié. Comme il a déjà été exposé, les manquements constatés vont en effet au-delà d'une faute isolée. On se trouve en présence d'une faute de gravité moyenne justifiant le retrait de l'agrément (cf. infra consid. 4.1.3 pour ce qui est de la proportionnalité au sens étroit). Si la durée de deux ans peut sembler sévère, elle reste néanmoins dans le cadre de la marge fixée par l'ASR dont le pouvoir d'appréciation – également lors de la fixation de la durée du retrait (cf. arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 4.2.3) – doit être respecté. L'écoulement de ce laps de temps devrait permettre au recourant de rétablir la confiance en sa capacité à éviter les situations incompatibles avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision (cf. arrêt du TF 2C_121/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.2.4), objectif qu'un avertissement écrit ne permet pas de réaliser. Il s'ensuit dès lors que le retrait de l'agrément pour la durée de deux ans se révèle nécessaire dans l'optique du but à atteindre.

4.1.3 En ce qui concerne la proportionnalité au sens étroit, il y a lieu de retenir que l'intérêt public à garantir la qualité des prestations en matière de révision l'emporte sur celui du recourant à ne pas se voir retirer l'agrément pendant deux ans. Il lui reste en effet loisible de poursuivre son activité dans le domaine de la révision avec certaines restrictions jusqu'à ce que l'agrément lui soit octroyé à nouveau (cf. arrêt du TAF B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 4.1 et les réf. cit.). En outre, en moyenne des trois dernières années, environ 15 % de son activité dans le cadre de la B._____ ne relevait pas de la révision. Enfin, il dispose de la possibilité, en tant qu'actionnaire unique et membre du conseil d'administration de la fiduciaire dirigée par son fils, de fournir des services dans ce cadre ; le fait que les prestations non concernées par l'agrément aient été transférées à ce dernier ne l'empêche pas d'y participer ou de reprendre des mandats.

Le recourant ne démontre pas que le chiffre d'affaires de cette fiduciaire ne suffirait pas à lui fournir du travail ; même si tel devait être le cas à l'état actuel et que le recourant ne parvenait pas à compenser entièrement les mandats auxquels il devra renoncer faute d'agrément, cette conséquence ne l'emporte pas sur l'intérêt public précité. Ainsi, contrairement à ce que le recourant allègue, le retrait de l'agrément ne revient pas à le priver de son métier mais le restreint uniquement dans le choix des tâches qu'il peut accepter. Dès lors, son âge n'entre pas en ligne de compte ; sa situation ne diffère en effet pas sensiblement de celle d'une personne plus jeune qui doit renoncer pendant une période déterminée à la prestation de certains services.

4.2 Compte tenu de ce qui précède, l'atteinte à la liberté économique (art. 27 Cst.) du recourant respecte les exigences constitutionnelles ancrées à l'art. 36 Cst. : la mesure prononcée s'avère conforme au principe de la proportionnalité, repose sur une base légale et poursuit un intérêt public (cf. arrêts du TAF B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 4.3 et B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 5.2).

4.3 Il appert ainsi que le retrait de l'agrément à l'encontre du recourant pour une durée de deux ans s'avère justifié, respecte le principe de la proportionnalité et ne constitue pas une restriction inadmissible à sa liberté économique. Quant au retrait de l'agrément de l'entreprise individuelle, il constitue la suite logique du retrait de l'agrément du recourant (art. 8 OSRev ; cf. arrêt du TAF B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.9).

5.

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 ainsi que celui de son entreprise individuelle pour la durée de deux années. 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.

6.

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^{ère} 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 3'000 francs, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront compensés par l'avance de frais de 3'000 francs 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 3'000 francs, sont mis à la charge du recourant. Ce montant sera compensé par l'avance de frais déjà versée de 3'000 francs 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. ... et ... ; 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 LTF). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : 20 janvier 2017