



Arrêt du 14 juillet 2016

Composition

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

Parties

X. _____,
représentée par Maître François Bellanger, avocat,
recourante,

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 30 septembre 2009, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a accordé à X._____ (ci-après : la recourante) un agrément en qualité d'expert-réviseur.

A.a Par courriel du 22 novembre 2013 adressé à la prénommée, l'ASR a constaté qu'il était établi qu'elle avait signé, pour le compte de A._____ SA, soit en qualité de réviseur responsable soit en qualité de co-réviseur, des rapports de révision relatifs aux comptes de sociétés dans lesquelles Y._____, membre du conseil d'administration de A._____ SA, siégeait en qualité d'administrateur : B._____ SA, C._____ SA, D._____ SA, E._____ SA, F._____ SA, G._____ SA, H._____ SA et I._____ SA. Elle a considéré que, ce faisant, la recourante avait violé les règles d'indépendance. La condition de la réputation irréprochable n'était en conséquence plus satisfaite, cette violation devant conduire au retrait de l'agrément. Elle a invité la recourante à exercer son droit d'être entendue.

A.b La recourante s'est déterminée le 10 janvier 2014. Selon elle, sa réputation n'a pas été ternie par les faits reprochés, encore moins au point de perdre son caractère irréprochable. Elle a invité l'autorité inférieure à renoncer à l'idée d'un retrait de son agrément en qualité d'expert-réviseur.

B.

Par décision du 20 août 2014, l'autorité inférieure a révoqué la décision du 30 septembre 2009 octroyant à la recourante un agrément en qualité d'expert-réviseur ; elle a prononcé le retrait de cet agrément pour une durée de deux ans ainsi que la radiation de son inscription au registre des réviseurs. Elle a exposé que la recourante avait, pour au moins sept sociétés, établi ou participé à la révision et cosigné les rapports de révision alors que Y._____, membre du conseil d'administration, membre de la direction et collaborateur de révision de A._____ SA siégeait au conseil d'administration des sociétés révisées. Elle a considéré que de telles situations s'avéraient manifestement incompatibles avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision, soulignant que ce devoir devait aussi être satisfait par les membres du conseil d'administration de l'entreprise de révision. Elle en a déduit que la recourante avait violé les règles d'indépendance à tout le moins en apparence. Elle a déclaré que les violations constatées allaient bien au-delà des simples considérations formelles que la recourante voulait y voir, estimant que l'existence de

l'inscription de Y. _____ en qualité de membre du conseil d'administration des sociétés auditées et de l'organe de révision n'était en rien propre à inspirer la confiance nécessaire voulue par le législateur. L'autorité inférieure a estimé que les violations constatées, répétées et se prolongeant durant plusieurs années aussi bien sous l'ancien que le nouveau droit s'avéraient graves, soulignant en outre que la recourante, dans les rapports qu'elle avait signés ou cosignés, avait toujours attesté que la condition d'indépendance se trouvait respectée. Aussi, elle a déclaré que l'on ne saurait admettre que la recourante garantissait une activité de révision irréprochable. Retenant que la recourante – qui qualifiait les violations constatées de purement formelles – ne semblait pas saisir toute la portée des règles d'indépendance en apparence ni la gravité desdites violations, elle a jugé que le risque existait que d'autres violations soient commises ; aussi, le pronostic se révélait à ses yeux défavorable même si les situations constatées étaient désormais régularisées. Enfin, elle a expliqué qu'un retrait pour une durée de deux ans respectait le principe de la proportionnalité.

C.

Par écritures du 22 septembre 2014, mises à la poste le même jour, la recourante a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Sous suite de dépens, elle conclut principalement à son annulation ; subsidiairement, elle requiert son annulation et le renvoi de la cause à l'autorité inférieure afin qu'elle complète l'instruction, notamment en requérant des renseignements voire l'audition de diverses personnes. À l'appui de ses conclusions, elle souligne n'avoir jamais eu de relations significatives avec les réels animateurs des sociétés concernées, si ce n'est les contacts nécessaires à l'établissement des rapports de révision. Elle explique en outre qu'à aucun moment, lorsqu'elle a signé l'un ou l'autre des rapports de révision, elle n'a été influencée d'une quelconque manière dans son jugement, relevant que Y. _____ n'était jamais intervenu dans la révision des comptes de cette société. Notant que ce dernier avait régularisé toutes les situations litigieuses depuis le mois de juin 2012 au plus tard, elle déclare que sa réputation, si elle a été ternie à un moment ou un autre par les faits exposés, a inévitablement recouvré son caractère irréprochable à la date du dépôt de son recours. En outre, la recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir pris en compte des faits vieux de plus de dix ans contrairement à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Par ailleurs, elle se plaint d'une violation d'établir les faits et de son droit d'être entendue sur les irrégularités reprochées. À cet égard, elle estime d'une part n'avoir jamais été influencée dans l'exercice de sa fonction ; d'autre part, elle considère que les seuls manquements pouvant

être envisagés relèvent des règles sur l'indépendance en apparence. Elle considère qu'en affirmant qu'elle n'aurait pas compris la portée des règles sur l'indépendance en apparence, l'autorité inférieure aurait mal établi les faits, soulignant en outre que les situations litigieuses ont été établies de manière exhaustive alors que l'autorité inférieure laisse entendre que les faits litigieux auraient pu porter sur d'autres sociétés. La recourante allègue en outre une violation de l'art. 17 de la loi sur la surveillance de la révision, estimant que sa réputation est aujourd'hui irréprochable, que le pronostic futur est favorable et que la décision querellée revêt un caractère répressif. Enfin, elle se plaint d'une violation du principe de la proportionnalité.

D.

Invitée à se déterminer sur le recours, l'autorité inférieure a conclu à son rejet au terme de ses remarques responsives du 21 novembre 2014. Elle déclare que les manquements de plus de dix ans n'ont pas été pris en compte mais uniquement mentionnés, estimant que ceux remontant jusqu'en 2004 s'avèrent suffisamment graves et ont été commis sur une période suffisamment longue pour justifier le retrait de l'agrément en tant que tel ainsi que sa durée. Elle estime qu'il importe peu de savoir s'il s'agit de manquements en apparence ou dans les faits dès lors qu'ils tombent tous dans la catégorie des incompatibilités mentionnées dans le CO. Elle souligne que la recourante, en apposant sa signature sur les rapports de révision, atteste que l'organe de révision satisfait pleinement aux conditions d'indépendance ; cela implique qu'elle ait vérifié que cela soit véritablement le cas. Elle relève que le rapport de révision n'est d'aucune utilité si son lecteur ne peut s'y fier en raison du fait que les règles d'indépendance ne se révèlent pas respectées. Elle soutient que la recourante n'a toujours pas suffisamment pris conscience que les manquements sont graves. Enfin, elle maintient qu'un retrait d'une durée de deux ans respecte le principe de proportionnalité.

E.

Dans ses observations du 5 janvier 2015, la recourante déclare que l'ASR se fonde à tort sur l'art. 728 CO, notant que, selon la systématique voulue par le législateur, il y a lieu d'apprécier de manière différenciée les règles sur l'indépendance selon que l'on se trouve en présence d'un contrôle ordinaire ou restreint. Elle nie avoir tenté de minimiser les faits litigieux, déclarant avoir parfaitement conscience de la portée des règles sur l'indépendance. En outre, elle maintient que l'ASR se fonderait sur des faits trop anciens, estimant que les faits vieux de plus de dix ans n'auraient tout simplement pas dû figurer au dossier ; elle ajoute que la prise en compte

des faits antérieurs au 1^{er} septembre 2007 contredirait la sécurité et la prévisibilité du droit.

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

Droit :

1.

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

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

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

1.3 Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA) ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss 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). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR).

À teneur de l'art. 3 al. 1 LSR, les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent des prestations en matière de révision doivent être agréées. L'ASR statue notamment, sur demande, sur l'agrément des experts-réviseurs (art. 15 al. 1 let. a LSR). Elle tient un registre des

personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Le registre est public et peut être consulté sur Internet (art. 15 al. 2 LSR).

En ce qui concerne les conditions d'agrément, 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 dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014 (RO 2007 3971) et applicable à la présente procédure (cf. arrêt du TAF B-6791/2015 du 27 avril 2016 consid. 3), 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. Conformément à l'art. 17 al. 1, 3^e phrase, LSR entré en vigueur le 1^{er} janvier 2015 (RO 2014 4073), elle lui adresse un avertissement écrit si le retrait de l'agrément est disproportionné. Le point de savoir si cette disposition trouve à s'appliquer in casu à titre de *lex mitior* peut demeurer indécis dès lors que les conditions de l'avertissement écrit ne sont de toute façon pas remplies (cf. infra consid. 6.2.2 ; arrêt du TAF B-437/2014 du 18 septembre 2015 consid. 5.3.3).

3.

À l'appui de ses conclusions, la recourante se plaint tout d'abord d'une constatation inexacte des faits pertinents.

3.1 En vertu de l'art. 12 PA, l'autorité constate les faits d'office et procède s'il y a lieu à l'administration de preuves. Conformément à l'art. 49 let. b PA, le recourant peut invoquer la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. La constatation des faits effectuée par l'autorité compétente se révèle inexacte lorsque l'autorité a omis d'administrer la preuve d'un fait pertinent, a apprécié de manière erronée le résultat de l'administration d'un moyen de preuve ou a fondé sa décision sur des faits erronés, en contradiction avec les pièces par exemple (cf. BENOÎT BOVAY, Procédure administrative, 2^e éd. 2015, p. 566). Sont déterminants au sens de la disposition précitée les faits décisifs pour l'issue du litige (cf. BENJAMIN SCHINDLER, in : Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, art. 49 n° 29).

3.2

3.2.1 Dans ce contexte, la recourante reproche à l'autorité inférieure de n'avoir jamais requis de renseignements quant à la manière dont les rapports litigieux avaient été établis et si elle avait pu être influencée d'une quelconque manière dans l'exercice de sa fonction. Elle qualifie ces faits de décisifs dans l'appréciation du cas. Elle souligne que Y._____ n'était administrateur des sociétés qu'à titre fiduciaire, qu'il n'avait jamais été intéressé à leurs résultats et qu'il n'était jamais intervenu dans la révision des comptes de ces sociétés ; elle estime que ces éléments s'avèrent prouvés sur la base de ses propres déclarations ainsi que celles de Y._____. Elle constate que l'ASR relève pourtant qu'ils ne sont pas étayés, déclarant qu'elle aurait alors dû recueillir d'office les moyens de preuve pertinents. Dans la décision entreprise, l'ASR a exposé que, quand bien même les allégations de la titulaire – concernant le fait qu'elle n'aurait pas été influencée dans l'exercice de sa fonction et que Y._____ n'est jamais intervenu dans la révision des comptes – seraient étayées (ce qui n'est pas le cas en l'espèce), il n'en demeure pas moins que les dispositions du CO ainsi que les règles professionnelles sous l'ancien et le nouveau droit prescrivent expressément que les membres du conseil d'administration de l'organe de révision sont également tenus de respecter les règles sur l'indépendance, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'occurrence. Elle explique en outre que les inscriptions au registre du commerce éveillent sans l'ombre d'un doute chez tout observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie, l'impression d'un rapport de dépendance de l'organe de révision. Il ressort ainsi distinctement de la décision attaquée que l'autorité inférieure a, d'ailleurs à juste titre (cf. infra consid. 4), considéré ces éléments comme non pertinents pour l'appréciation du cas (« quand bien même ces allégations seraient étayées »). Dans ces conditions, ils n'avaient pas à être établis.

3.2.2 La recourante estime que les seuls manquements pouvant être envisagés à son égard relèvent des règles sur l'indépendance en apparence. Elle reproche à l'autorité inférieure de laisser entendre que des manquements d'une autre nature pourraient être envisagés ; ce faisant, l'ASR aurait violé soit son obligation d'établir les faits soit son droit d'être entendue. Elle demande au Tribunal de céans de ne considérer, dans l'appréciation de son cas, que les manquements relevant uniquement et exclusivement des règles sur l'indépendance en apparence. En outre, elle explique n'avoir jamais entretenu des relations significatives avec les réels animateurs des sociétés concernées, que le lien entre ces dernières et elle est indirect car découlant des rapports purement formels entre elles et

Y._____. Elle déclare que les liens entre elle et les sociétés est forcément plus ténu que les liens formels existant entre elles et Y._____. Indépendamment du point – non pertinent sous l'angle de l'établissement des faits – de savoir si les manquements aux règles d'indépendance en apparence s'avère moins graves que celles touchant l'indépendance dans les faits (cf. infra consid. 4.1.4), force est de constater que rien, à la lecture du dossier, ne permet de retenir que la recourante se serait rendue fautive d'une violation des dispositions relatives à l'indépendance dans les faits ou d'autres manquements. Cela étant, l'autorité inférieure, qui n'a pas répondu à ces critiques dans sa réponse, n'a de toute façon pas retenu une telle violation dans la décision entreprise. En déclarant que la recourante avait violé les règles d'indépendance « à tout le moins et en tous les cas en apparence », elle a seulement laissé ouvert le point de savoir si d'autres manquements auraient également pu être commis, ce que le dossier ne permet forcément jamais d'exclure avec certitude ; elle a d'ailleurs souligné n'avoir pas connaissance d'autres violations des dispositions légales et réglementaires. On ne saurait donc déduire de la formulation employée que l'autorité inférieure sous-entendait par-là la commission de tels manquements qui auraient influencé son appréciation d'une manière défavorable à la recourante. Compte tenu de ces éléments, il appert que les violations à la base du retrait de l'agrément ne touchent qu'à l'indépendance en apparence ainsi que cela ressort d'ailleurs de la décision entreprise.

3.2.3 En outre, la recourante estime que rien ne permet de considérer, comme l'insinue l'autorité inférieure, qu'elle ait minimisé d'une quelconque manière la portée des règles sur l'indépendance en apparence. À cet égard, elle souligne en substance qu'il n'est pas certain que les liens ténus entre elle et les sociétés concernées aient pu suffire, à eux-seuls, pour que la réputation de la recourante perde son caractère irréprochable. Elle ajoute qu'elle n'avait aucun pouvoir, en sa qualité d'employée, sur la mise en place et la régularisation des situations litigieuses. La question de savoir si la recourante avait effectivement conscience des règles sur l'indépendance en apparence relève en réalité de l'appréciation des faits plus que de leur établissement. Les simples déclarations de la recourante sur ce point ne s'avèrent donc pas suffisantes à le considérer comme établi.

3.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que l'autorité inférieure ne s'est pas rendue fautive d'une constatation incomplète des faits pertinents ou d'une violation du droit d'être entendu de la recourante en s'abstenant d'établir l'absence d'influence de Y._____, en déclarant

que celle-ci avait violé les règles d'indépendance « à tout le moins et en tous les cas en apparence » ou en considérant qu'elle n'avait pas conscience de leur portée.

4.

L'ASR a retenu que la recourante s'était rendue fautive d'une violation des règles sur l'indépendance et, partant, n'offrait plus la garantie d'une activité de révision irréprochable et ne satisfaisait dès lors plus la condition de la réputation irréprochable. À la lecture des écritures de la recourante, il se révèle difficile de distinguer si elle conteste la violation même des règles sur l'indépendance ou si elle estime seulement que leur gravité ne suffit pas à remettre en cause la garantie d'une activité irréprochable qu'elle offre ainsi que le caractère irréprochable de sa réputation. En effet, la recourante ne reconnaît ni ne conteste formellement avoir manqué au respect des règles sur l'indépendance en apparence ; elle se contente, tout au long de ses écritures, de déclarer que les seuls manquements pouvant être « envisagés » à son égard relèvent des seules règles sur l'indépendance en apparence. Elle déclare en substance que, vu le caractère particulièrement ténu des liens entre elle et les sociétés révisées, il n'est même pas certain que les manquements qui lui sont reprochés par l'ASR aient pu suffire à lui faire perdre sa réputation irréprochable. La recourante insiste longuement sur le fait qu'à aucun moment elle n'a été influencée d'une quelconque manière dans son jugement, considérant ce fait comme décisif dans l'appréciation de sa situation. Elle souligne que Y. _____ n'était administrateur des sociétés en cause qu'à titre fiduciaire sans être intéressé à leurs résultats et qu'il n'est jamais intervenu dans la révision des comptes ; elle ajoute qu'elle n'a jamais entretenu de relations significatives avec les réels animateurs de ces sociétés. L'autorité inférieure note que la recourante n'a certes pas seule créé la situation contraire au droit ; elle a cependant attesté par sa signature sur les rapports de révision que l'organe de révision satisfaisait pleinement aux conditions d'indépendance, ce qui implique qu'elle ait vérifié que tel était bien le cas. L'autorité inférieure rappelle que le rapport de révision n'est d'aucune utilité si son lecteur ne peut s'y fier.

4.1

4.1.1 S'agissant d'apprécier la réputation irréprochable dans le cadre de l'examen en vue de l'agrément, l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) dispose que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer

qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. Ces notions juridiques indéterminées 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 ; différents éléments doivent ainsi être pris en compte 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 (cf. ATAF 2011/43 consid. 5.1 ss). L'activité de révision irréprochable 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 TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 ; URS BERTSCHINGER, in : Basler Kommentar – Revisionsrecht, 2011 [ci-après : BSK-Revisionsrecht], art. 4 LSR n° 44).

4.1.2 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 des sociétés anonymes est régie par les art. 728 (révision ordinaire) et 729 (révision restreinte) CO qui imposent à l'organe de révision 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. Selon la jurisprudence, les exigences en matière d'indépendance de l'organe de révision sont en principe les mêmes s'agissant de révision ordinaire et de révision restreinte (cf. arrêt du TF 2C_125/2015 du 1^{er} juin 2015 consid. 4.2 et 2C_927/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.2.2 et 3.5.1 ; arrêts du TAF B-6791/2015 consid. 9 et B-7872/2015 du 21 avril 2016 consid. 3.5.7). En ce qui concerne en particulier l'indépendance en apparence, partant de la prémisse que l'impartialité et 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

(cf. arrêt B-853/2011 consid. 4.2.2 et les réf. cit.). Lorsqu'il se trouve dans une telle situation, le réviseur se doit de renoncer lui-même au mandat y afférent (cf. ATF 123 V 161 consid. 3 b/dd ; WATTER/RAMPINI, BSK-Revisionsrecht, art. 728 CO n° 67). 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 qui ont valeur de référence pour la révision restreinte également dès lors que les motifs d'incompatibilité énumérés sont tout aussi importants pour l'organe de révision effectuant un contrôle restreint s'il ne veut pas donner l'impression d'une dépendance de fait (cf. arrêt B-853/2011 consid. 4.2.3 s. et les réf. cit.) : en font partie notamment 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) ; 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. EXPERTsuisse (jusqu'au 31 mars 2015 : La Chambre fiduciaire) a ancré ces principes dans ses Directives sur l'indépendance qui lient tous les membres exerçant un mandat de révision (cf. partie I § F al. 1 p. 14 des Directives sur l'indépendance 2007, disponibles sur le site d'EXPERTsuisse, <<http://www.expertsuisse.ch/fr-ch/rglements>>, consulté le 06.06.2016 ; cf. arrêt B-853/2011 consid. 4.2.6 et les réf. cit.).

4.1.3 Dans l'examen de la réputation et de la garantie d'une activité de révision irréprochables, 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_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 4.4 et 2C_834/2010 consid. 6.2). La réputation irréprochable constitue la règle ; les éléments favorables sous l'angle de la réputation – comme par exemple la capacité à reconnaître le caractère illicite du comportement, 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. Cela étant, 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. arrêts du TAF B-6791/2015 consid. 6.4, B-6251/2012 du 8 septembre 2014 consid. 3.1.3 et B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4 et les réf. cit.).

4.1.4 À teneur de l'art. 728 al. 3 CO mentionné plus haut (cf. supra consid. 4.1.2), 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. Cette disposition vise en particulier les membres de la direction (cf. FF 2004 3745, 3795). Selon les règles professionnelles usuelles, les exigences d'indépendance doivent être étendues à toutes les personnes qui peuvent influencer directement ou indirectement les prestations de révision ; il s'agit notamment du supérieur direct du réviseur responsable ainsi que des membres de la direction et du conseil d'administration de l'organe de révision (cf. PETER/CAVADINI/DUNANT, in : Commentaire romand, Code des obligations II, 2008, art. 728 n° 49). L'art. 22 des directives sur l'indépendance 2007 d'EXPERTsuisse dispose que l'affiliation au sein du conseil d'administration auprès d'un client soumis à audit ou d'une société proche est incompatible avec le principe de l'indépendance et n'est par conséquent pas admise ; cela vaut pour tous les collaborateurs de l'entreprise de révision ainsi que pour le cercle familial direct des membres de l'équipe de réviseurs et les personnes qui peuvent exercer une influence sur la prestation d'audit. Il découle de ce qui précède que les exigences relatives à l'indépendance ne se limitent pas aux personnes ayant exécuté les travaux de révision mais s'étendent à toutes les personnes disposant de la capacité de les influencer.

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 ; cette notion se trouvait néanmoins déjà reconnue comme composante de celle d'indépendance (cf. arrêt du TAF B-739/2011 du 6 septembre 2012 consid. 3.2.4 ; ATF 131 III 38 consid. 4.2.1 et les réf. cit. ; Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes du 23 février 1983, FF 1983 II 757, 867 ; WATTER/RAMPINI, BSK-Revisionsrecht, art. 728 n° 12). L'ancien art. 727c CO (dans la teneur du 4 octobre 1991 [RO 1992 733, 773] en vigueur du 1^{er} 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). En outre, l'art. 272d aCO, en sa teneur du 4 octobre 1991 (RO 1992 733, 785) en vigueur du 1^{er} juillet 1992 au 31 décembre 2007 (RO 2007 4791, 4838), prévoyait également que, lorsque l'organe de révision était une société commerciale ou coopérative, aussi éligible à l'organe de révision (al. 1), l'exigence d'indépendance valait aussi bien pour elle-même que pour toutes les personnes qui procédaient à la vérification (al. 3). Les personnes visées par cette disposition et devant donc respecter les règles sur l'indépendance se présentaient déjà non seulement comme celles participant de manière directe à la révision des comptes mais également comme celles pouvant, en raison de leur position hiérarchique, influencer les personnes participant à la révision (cf. ROLF WATTER, in : Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 2002, art. 727c n° 9). Les directives sur l'indépendance de 2001 de la Chambre fiduciaire (publiées in : BF 2005 – Réglementation et autoréglementation des banques, bourses, négociants, fonds de placement, assurance et marchés financiers en Suisse, 58C-3) prévoyaient que le réviseur n'accepterait jamais d'assumer une fonction de direction ou de participation au processus de décision auprès d'un client soumis à l'audit ; il y était de plus précisé que l'exercice d'une fonction de direction ou de participation au processus de décision (p. ex. membre du comité d'administration ou du conseil de fondation ou dans un comité d'audit, exercice d'une fonction opérationnelle, etc.) auprès d'un client soumis à l'audit ou de sociétés proches déterminantes (non clientes) était incompatible avec le principe de l'indépendance et par conséquent ne s'avérerait pas admis. Cela valait – au-delà de la définition de réviseur – pour tous les collaborateurs de la société de révision ainsi que pour le cercle familial direct de l'équipe de réviseur et des personnes susceptibles d'exercer une influence sur la prestation de révision.

Il découle de ce qui précède qu'aussi bien sous les dispositions entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008 que celles les ayant précédées, l'indépendance en apparence doit être garantie par toutes les personnes susceptibles d'influencer les travaux de révision et non uniquement par celles y participant de manière directe.

4.2 En l'espèce, il ressort des inscriptions au registre du commerce que, d'une part, Y._____ siège au conseil d'administration de A._____ SA depuis le 27 juin 1997, ayant en outre été administrateur unique du 12 janvier 2000 au 5 mai 2014 ; il s'est également annoncé à l'autorité inférieure en qualité de membre de la direction et collaborateur de révision de cette société. D'autre part, il a été membre du conseil d'administration de huit sociétés dans lesquelles A._____ SA a agi en qualité d'organe

de révision. Cette situation s'avère incompatible avec les exigences en matière d'indépendance en apparence exposées précédemment tant à la lumière des dispositions entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008 que celles les ayant précédées ; partant, A._____ SA ne peut être qualifiée d'indépendante pour toute la période problématique, soit de juillet 1997 à juin 2012. Le fait que Y._____ n'ait pas participé aux travaux de révision ni les ait influencé dans les faits ne s'avère pas pertinent dès lors que l'indépendance doit également être garantie en apparence. Qu'il n'ait agi qu'à titre fiduciaire sans être intéressé aux résultats des sociétés n'apparaît pas déterminant pour les mêmes raisons ; de plus, la loi ne prévoit pas d'exceptions autorisant l'exercice simultané de fonctions décisionnelles dans la société révisée et son organe de révision (cf. arrêt B-853/2011 consid. 4.3.2), l'absence d'un agissement par appât du gain ne constituant par ailleurs pas un élément décisif (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1). En effet, le seul fait qu'il ait disposé de la faculté d'exercer une influence s'avère suffisant à remettre en cause l'indépendance en apparence de A._____ SA. Dans ce contexte, la recourante ne déclare à aucun moment qu'elle aurait ignoré la présence de Y._____ dans les conseils d'administration des diverses sociétés révisées. Malgré cela, elle a attesté par sa signature durant de nombreuses années que l'organe de révision respectait son devoir d'indépendance (« Nous attestons que nous remplissons les exigences légales de qualification et d'indépendance » ; depuis 2009 : « Nous attestons que nous remplissons les exigences légales d'agrément et d'indépendance ») ; les rapports de révision versés au dossier ont concerné sept sociétés : B._____ SA, en liquidation, C._____ SA, D._____ SA, F._____ SA, en liquidation, G._____ SA, H._____ SA, I._____ SA. Ce faisant, elle n'a pas veillé au respect du devoir d'indépendance en apparence auquel l'organe de révision se voit soumis. La recourante se prévaut de liens particulièrement ténus entre elle et les sociétés révisées. Il convient à cet égard de souligner que les reproches articulés à son encontre ne portent nullement sur les liens qu'elle entretenait personnellement avec elles ou sur la mise en place des situations incompatibles avec l'indépendance en apparence. En revanche, les critiques visent le fait qu'elle ait attesté par sa signature, sur plus de 40 rapports de révision, que les exigences en matière d'indépendance étaient satisfaites alors que ce n'était en réalité pas le cas ; à cet égard, sa qualité d'employée de A._____ SA ne la dispensait évidemment pas de vérifier avant de l'attester que la fiduciaire respectait les exigences de l'indépendance en apparence. On s'étonne d'ailleurs qu'elle invoque d'un côté sa qualité d'employée pour, de l'autre, affirmer qu'elle avait exercé sa fonction sans influence aucune.

4.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que la recourante s'est rendue fautive d'une violation des règles de l'indépendance en apparence en signant des rapports attestant du respect desdites règles alors que Y._____ était membre des conseils d'administration des sociétés révisées et de leur organe de révision.

5.

Il s'agit ensuite d'examiner si le comportement fautif de la recourante s'avère suffisamment grave pour remettre en question la garantie d'une activité de révision irréprochable. En cela, le Tribunal de céans se doit de respecter le pouvoir d'appréciation dont l'ASR bénéficie lorsqu'elle soupèse les conséquences des manquements d'un réviseur sur sa réputation ou sur la garantie d'une activité de révision irréprochable qu'il doit offrir (cf. supra consid. 4.1.3).

5.1 La recourante reproche à l'autorité inférieure d'avoir pris en compte des faits vieux de plus de dix ans, contrairement à la jurisprudence du Tribunal fédéral, invitant le Tribunal de céans à écarter tous les éléments de fait antérieurs au 20 août 2004. De son côté, l'autorité inférieure déclare n'avoir jamais pris en considération des manquements remontant à 2002 dans son appréciation. Elle reconnaît que les manquements de plus de dix ans ne peuvent pas être pris en compte dans l'appréciation de la réputation irréprochable, expliquant toutefois avoir uniquement exposé, par souci d'exhaustivité, les périodes posant problème en termes d'indépendance. Elle a précisé que les manquements susceptibles d'être pris en considération, soit à partir de 2004, s'avèrent suffisamment graves et ont été commis sur une période suffisamment longue pour justifier le retrait ainsi que sa durée.

5.1.1 Le principe de la proportionnalité (cf. supra consid. 4.1.3) garantit notamment qu'un comportement fautif ne peut être reproché éternellement. Même si l'art. 17 LSR ne contient aucune indication relative à la prescription, il n'en demeure pas moins que l'écoulement du temps depuis la commission des actes incriminés joue un rôle s'agissant d'apprécier si ces actes influencent toujours la réputation de manière défavorable. En effet, les violations des obligations constatées remontant à un certain temps portent évidemment une atteinte moins importante à la réputation que des manquements récents. Sur cette base, le Tribunal fédéral a considéré que des manquements aux dispositions du droit de la révision n'ayant pas fait l'objet d'une condamnation pénale et qui remontent à bien plus de dix ans (« weit mehr als zehn Jahre ») ne peuvent en principe plus être opposés au réviseur ou expert-réviseur concerné, en tout

cas lorsque celui-ci a depuis lors exercé son activité professionnelle de manière non critiquable (cf. arrêts du TF 2C_591/2010 du 15 mars 2011 consid. 4 et 2C_834/2010 consid. 6.2.4)

5.1.2 En l'espèce, il ressort de la décision entreprise que l'autorité inférieure a relevé l'existence de rapports de révision signés par la recourante depuis 2002 ; l'existence d'éventuels rapports antérieurs ne peut pas être écartée puisque la recourante est active au sein de A._____ SA depuis 1997 et que les pièces aux dossiers indiquent que les archives antérieures à 2002 ont été détruites. Si l'autorité inférieure déclare dans sa réponse ne pas avoir retenu les rapports antérieurs à 2004 dans son appréciation, elle ne le précise cependant pas dans sa décision. De ce fait et puisque son obligation d'établir les faits d'office ne porte que sur ceux s'avérant décisifs pour l'issue du litige (cf. supra consid. 3.1), la recourante pouvait logiquement imaginer que tous les faits exposés dans la décision ont été pris en compte. Quoi qu'il en soit, la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral (arrêts 2C_591/2010 et 2C_834/2010) n'exclut pas de manière absolue la prise en compte de tout manquement remontant à plus de dix ans ; elle recommande uniquement d'écarter ceux n'ayant pas fait l'objet d'une condamnation pénale et se révélant bien plus anciens que dix ans, en tout cas lorsque l'intéressé a depuis lors exercé son activité professionnelle sans faire l'objet d'aucune critique. In casu, on ne saurait manifestement considérer que la recourante aurait exercé son activité de manière irréprochable au cours des dernières années ; au contraire, il apparaît qu'elle a signé ou cosigné des rapports de révision attestant à tort que les exigences en matière d'indépendance étaient satisfaites chaque année jusqu'en 2012, le dernier rapport de révision problématique étant daté du 28 juin 2012. Aussi, en application de la jurisprudence précitée de la Haute Cour, les violations des règles sur l'indépendance antérieures à 2004 peuvent en réalité également être prises en considération dans l'examen de la réputation de la recourante. Cela étant, il faut bien reconnaître qu'en l'occurrence, ce point s'avère finalement sans réelle portée dans l'appréciation dès lors que la grande majorité des rapports de révision versés au dossier ont été établis après août 2004 ; en outre, les manquements récents pèsent sensiblement plus lourd que les violations les plus anciennes ; aussi, il convient, sous cet angle et indépendamment de l'existence de quelques rapports de révision établis avant août 2004, d'accorder une importance particulière non pas aux premiers rapports de révision attestant le respect des règles sur l'indépendance pourtant violées mais bien les nombreux rapports de révision établis pour pas moins de sept sociétés durant de nombreuses années et jusqu'en 2012 (cf. infra consid. 5.4 pour l'appréciation).

5.1.3 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que les violations des règles sur l'indépendance en apparence antérieures à 2004, soit dix ans avant l'ouverture de la procédure par l'autorité inférieure, peuvent être prises en considération dans l'appréciation du caractère irréprochable de la réputation de la recourante mais que leur influence s'avère en réalité sensiblement relativisée.

5.2 Se plaignant d'une violation de l'art. 17 LSR, la recourante souligne qu'avant l'entrée en vigueur de la LSR et de l'OSRev, il n'existait aucune procédure d'agrément pour les réviseurs et les experts-réviseurs ; seule était applicable l'ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés (RO 1992 1210) qui ne prévoyait aucunement qu'un expert ou un expert-réviseur devait respecter le principe d'indépendance ni ne devait jouir d'une réputation irréprochable. À ses yeux, si l'exigence d'indépendance de l'organe de révision existait avant l'introduction de la LSR, sa violation ne conduisait nullement, jusqu'au 1^{er} septembre 2007, à interdire à un réviseur ou un expert-réviseur d'exercer sur le marché de la révision. Elle en déduit que les manquements aux règles d'indépendance ayant pris naissance avant le 1^{er} septembre 2007 – date de l'entrée en vigueur de la loi et de l'ordonnance – ne devraient pas être pris en considération sous l'angle de la nécessité d'un retrait de l'agrément selon le droit actuel ; de même, des situations régularisées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit ne devraient pas être prises en compte dans l'examen de la réputation d'un expert-réviseur. Or, il appert d'emblée que la jurisprudence du Tribunal fédéral et du Tribunal administratif fédéral comprend de nombreuses affaires dans lesquelles des manquements antérieurs à l'entrée en vigueur de la LSR ont été pris en considération (cf. notamment arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010 confirmé par l'arrêt 2C_591/2010 ; arrêt 2C_834/2010 ; arrêts du TAF B-2765/2013 du 20 mars 2014, B-5065/2011 du 3 mai 2012, B-1355/2011 et B-6373/2010 du 20 avril 2011). Rien ne justifie de s'écarter de cette jurisprudence parfaitement conforme à la volonté du législateur. En effet, le fait que les violations constatées des règles sur l'indépendance ne pouvaient manifestement pas, avant l'entrée en vigueur de la LSR, conduire au retrait d'un agrément qui n'existait pas ne fait pas obstacle à leur prise en considération dans le cadre de la présente procédure. D'une part, la réputation irréprochable présuppose d'une manière toute générale des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires, soit le respect du droit de la révision, du droit civil et pénal, ainsi que du principe de la bonne foi (cf. supra consid. 4.1.1). D'autre part, l'examen du respect de la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable

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 se doit ainsi 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). La pertinence de ces critères ne se révèle ainsi pas liée aux conséquences que les manquements pouvaient avoir sur l'activité professionnelle du réviseur ou de l'expert-réviseur concerné. Dans le but d'évaluer les risques que des violations similaires soient encore commises à l'avenir, c'est de toute évidence la commission d'actes répréhensibles qui s'avère pertinente, non pas le point de savoir s'ils pouvaient déjà conduire à une interdiction d'exercer. En l'espèce, ainsi que cela a été exposé précédemment (cf. supra consid. 4.2), la recourante a attesté l'indépendance de l'organe de réviseur dans de nombreux rapports de révision relatifs aux exercices 2002 à 2011 alors que les exigences n'étaient en réalité respectées ni avant (art. 727d aCO) ni après le 1^{er} janvier 2008 (art. 728 CO). Il convient de tenir compte de ce seul fait dans le cadre de l'appréciation de la réputation et de la garantie d'une activité irréprochable de la recourante, indépendamment des conséquences qu'il pouvait avoir avant 2007. Pour le même motif, le fait que certains mandats aient pris fin avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions ne s'avère pas pertinent dans ce contexte (sur l'effet de l'écoulement du temps, cf. infra consid. 5.3).

5.3 La recourante critique le fait que l'autorité inférieure n'ait pas tenu compte de l'écoulement du temps depuis les dernières situations litigieuses. Il est vrai qu'il ne ressort pas expressément de la décision attaquée que l'ASR aurait formellement pris en compte l'écoulement du temps comme élément favorable à la recourante. Cela étant, l'ASR y a indiqué qu'elle n'avait pas connaissance d'autres violations des dispositions légales ou réglementaires, ni d'actes de défaut de biens ou jugement à l'encontre de la recourante et que les violations constatées avaient toutes été régularisées, notant que ces éléments étaient évidemment pris en compte favorablement dans l'appréciation de la réputation de la recourante ; aussi, elle a tenu explicitement compte d'éléments en faveur de la recourante. En ce qui concerne précisément l'écoulement du temps, elle a par ailleurs souligné le fait que les violations incriminées, qu'elle a qualifiées de graves, avaient perduré jusqu'en 2012. De plus, elle a relevé que la fin des manquements n'apparaissait manifestement pas être le fruit d'une réflexion sur la question de l'indépendance, la recourante qualifiant d'ailleurs toujours les situations

constatées de liens purement formels. Il s'ensuit que l'autorité inférieure a pris en considération l'écoulement du temps sans toutefois lui accorder un poids déterminant dans l'appréciation. Cela ne saurait être critiqué compte tenu des circonstances dans lesquelles s'inscrit la présente procédure. En effet, si le temps écoulé entre la fin des manquements et l'ouverture de la procédure est tout de même d'environ 17 mois, la nature des arguments apportés par la recourante tant dans le cadre de la procédure auprès de l'autorité inférieure que devant le Tribunal de céans témoigne qu'elle n'a à ce jour toujours pas saisi la portée des règles sur l'indépendance ; aussi, on ne peut pas considérer que le temps écoulé aurait été véritablement mis à profit de sorte que le risque de nouvelles violations dans le futur s'en verrait réduit de manière significative. Par voie de conséquence, s'il constitue indubitablement un élément à décharge, force est cependant de constater qu'il n'influence guère l'appréciation de la réputation de recourante.

5.4 Compte tenu de ce qui précède, il convient de retenir, s'agissant d'apprécier la gravité du comportement de la recourante, qu'elle a, pendant de nombreuses années et jusqu'en juin 2012, contrevenu aux règles sur l'indépendance dans le cadre de sept mandats de révision en attestant par sa signature l'indépendance de l'organe de révision alors que son administrateur était simultanément administrateur des sociétés révisées. L'absence d'influence sur les travaux de révision de Y._____ dans les faits ainsi que les liens tenus tant entre la recourante et les sociétés révisées qu'entre celles-ci et Y._____ s'avèrent sans aucune pertinence dès lors que l'indépendance doit aussi être garantie en apparence. En outre, le rétablissement d'un état conforme au droit n'est, ainsi que l'a relevé à juste titre l'autorité inférieure, manifestement pas le fruit d'une réflexion sur les règles de l'indépendance puisque que la recourante a attendu que les sociétés révisées prennent elles-mêmes les mesures qui s'imposaient tout en attestant néanmoins par sa signature que les règles sur l'indépendance étaient satisfaites. De plus, l'écoulement du temps doit être relativisé puisque les arguments énoncés par la recourante – qui n'a qui plus est jamais reconnu formellement s'être rendue fautive d'une violation des règles sur l'indépendance – dans le cadre de la procédure témoignent du fait qu'elle méconnaît toujours les règles d'indépendance et les exigences qui en découlent. Sur le vu de l'ensemble de ces considérations, il y a lieu de retenir, avec l'autorité inférieure, que cette faute porte gravement atteinte à sa réputation. En conclusion, force est donc de constater que la recourante n'a pas pris au sérieux les exigences légales et réglementaires en matière d'indépendance alors qu'il lui incombait de veiller à leur respect et de prendre les mesures nécessaires

dans le cas contraire ; compte tenu de la gravité de la faute ainsi que son comportement durant la présente procédure il ne peut être attesté, en l'état actuel, qu'elle bénéficie d'une réputation irréprochable et offre la garantie d'une activité de révision irréprochable. Le retrait de l'agrément prononcé par l'ASR est ainsi justifié. Partant, on ne saurait considérer qu'il revête un caractère répressif.

6.

Il convient encore de déterminer si le retrait pour une durée de deux ans s'avère conforme au principe de la proportionnalité. À cet égard, la recourante avance que ce principe commanderait de ne pas lui retirer son agrément ; elle estime que – eu égard à l'écoulement du temps – sa réputation a largement eu le temps de recouvrer son caractère irréprochable et que le but visé par l'art. 17 LSR est déjà atteint. Elle déclare que la violation de la proportionnalité ressort sans équivoque de la comparaison du présent cas avec celui ayant fait l'objet de l'arrêt B-853/2011 du 27 juillet 2012 dont elle tire que le retrait de son agrément n'est à ce jour pas nécessaire.

6.1 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 ; 125 I 474 consid. 3).

6.2

6.2.1 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 ; arrêts du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 et B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, contrairement à l'avis de la recourante, la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre cet objectif et ne saurait être réduite à une décision purement répressive.

6.2.2 L'art. 17 al. 1, 2^e phrase, LSR qui se présente comme concrétisation spécifique du principe de la proportionnalité, prescrit que, lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait. À contrario, l'absence de menace n'est admissible que lorsque la situation ne peut pas être régularisée (cf. arrêt 2C_125/2015 consid. 5.3 ; voir aussi supra consid. 6.6). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a considéré que la commination s'imposait en raison des circonstances particulières de l'espèce ; il a notamment souligné que l'expert-réviseur concerné n'avait violé les règles sur l'indépendance que dans le cadre d'un seul mandat, que ni l'ASR ni le Tribunal administratif fédéral n'avaient invoqué que le recourant avaient violé les dispositions sur l'indépendance dans le cadre d'autres mandats ou qu'il exécutait d'autres mandats dans une constellation similaire de telle sorte que le risque existait que les règles sur l'indépendance y soient également violées. En l'espèce, la recourante a violé les règles sur l'indépendance en apparence dans le cadre de sept mandats durant une période s'étendant sur environ neuf ans. De plus, elle n'a entrepris aucune démarche afin qu'un terme soit mis aux situations litigieuses. Elle a en outre largement insisté sur l'absence d'implication concrète de Y. _____ dans les rapports de révision ou dans les activités des sociétés révisées, méconnaissant la portée des règles sur l'indépendance en apparence. Aussi, il est valablement permis de craindre de nouvelles violations des règles sur l'indépendance de sorte que les conditions devant être remplies en vue d'une commination de retrait précisées dans la jurisprudence du Tribunal fédéral ne se révèlent in casu pas remplies contrairement à ladite affaire.

En outre, dès lors que les manquements commis par la recourante ont été légitimement qualifiés de graves (cf. supra consid. 5.4), un avertissement écrit, possible depuis le 1^{er} janvier 2015 selon l'art. 17 al. 1 LSR, s'avérerait de toute façon exclu, même si cette disposition était applicable in casu (cf. arrêt B-4868/2014 consid. 6.2.5). En outre, la fixation de la durée du retrait pour des violations moyennement graves d'un ou deux ans relève de l'appréciation de l'autorité inférieure (cf. arrêt B-4868/2014 consid. 6.2.5). L'évaluation de l'autorité inférieure sur ce point n'apparaît pas critiquable. En particulier, il est établi que la recourante ne saisit pas pleinement la portée des règles de l'indépendance et la gravité des actes qui lui sont reprochés, ce qui doit être apprécié comme un risque non négligeable que de tels actes se reproduisent. Aussi, une mesure moins sévère n'entre pas en considération. De plus, 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 puisse engendrer des répercussions sur la réputation (cf. arrêt 2C_927/2011 consid. 3.2.2) ; en conséquence, la recourante ne saurait se voir infliger une amende sur la base de l'art. 39 al. 1 let. a LSR comme elle le suggère. S'agissant de la comparaison effectuée par la recourante avec l'affaire B-853/2011, il convient de rappeler que la réputation irréprochable et la garantie d'une activité de révision irréprochable ne peuvent être examinées qu'en fonction d'un cas d'espèce de sorte que, sans pour autant délier l'ASR de son devoir de veiller en particulier au respect du principe de la proportionnalité ainsi que d'exercer son pouvoir d'appréciation de manière cohérente et conforme au droit, des comparaisons de ce type ne sont que peu significatives (cf. arrêt B-6251/2012 consid. 4.2 et les réf. cit.). En ce qui concerne l'arrêt B-853/2011, il apparaît que la nature des manquements ne s'avère pas comparable à celle de la présente affaire puisque le recourant avait exercé pendant plusieurs années la fonction d'administrateur ou gérant de sociétés d'audit alors que ces sociétés agissaient comme organes de révision de diverses entreprises dont le recourant était l'administrateur ou le directeur ; il n'avait en revanche signé aucun rapport de révision. En outre, les périodes litigieuses avaient généralement duré entre un et trois ans à l'exception d'une situation ayant perduré six ans. Dans la présente affaire, les rapports litigieux ont été signés par la recourante durant une période ininterrompue d'au moins douze ans. Pour ces motifs, on ne saurait, comme le demande la recourante, considérer que la gravité des manquements qui lui sont reprochés s'avère moindre de sorte à justifier de renoncer au retrait de son agrément. Les différences entre les deux affaires légitiment au contraire le retrait de son agrément pour une durée supérieure à celle d'une année confirmée dans l'arrêt B-853/2011.

6.3 S'agissant de la proportionnalité au sens étroit, il convient de mettre en balance l'intérêt de la recourante à poursuivre son activité au cours des deux prochaines années et l'intérêt public à une exécution des travaux de révision conforme aux exigences légales. Or, d'une part, la recourante reste habilitée à fournir des prestations autres que celles réservées par la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs (art. 2 let. a LSR ; cf. arrêt du TAF B-1723/2011 du 24 octobre 2012 consid. 5.3.4 confirmé dans l'arrêt du TF 2C_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4) ; d'autre part, la fiabilité de la révision revêt un intérêt public majeur (cf. arrêts 2C_505/2010 consid. 4.3 et 2C_834/2010 consid. 6.2.3). Dans ces circonstances, si le retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur influe certes sur les activités professionnelles de la recourante, l'importance de l'atteinte ne l'emporte toutefois pas sur l'intérêt public poursuivi par la LSR. La recourante ne le

prétend d'ailleurs pas, se contentant de mentionner le caractère excessif du retrait.

6.4 Compte tenu de ces éléments, force est de constater que la mesure prononcée par l'ASR en vertu de l'art. 17 al. 1 LSR ne contrevient pas au principe de la proportionnalité.

7.

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

8.

Les frais de procédure comprenant l'émolument judiciaire et les débours sont mis à la charge de la partie qui succombe (art. 63 al. 1 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1^{ère} phrase FITAF).

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire) ;
- à l'autorité inférieure (n° de réf. 106'101 ; acte judiciaire) ;
- au Département fédéral de justice et police (acte judiciaire).

Le président du collège :

La greffière :

Jean-Luc Baechler

Fabienne Masson

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). 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 : 19 juillet 2016