



Cour II
B-1645/2019

Arrêt du 11 juin 2019

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Keita Mutombo, Pietro Angeli-Busi, juges,
Pascal Bovey, greffier.

Parties

A. _____ SA,
représentée par Maître Bertrand Demierre,
recourante,

contre

B. _____,
représentée par C. _____,
intimée.

Objet

Retrait d'agrément.

Faits :**A.**

A._____ SA (ci-après : la recourante) est une société anonyme dont le siège se situe à (...). Conformément à son but social, son champ d'activité recouvre notamment des mandats dans le domaine de la révision, (...). Elle procède en particulier à l'audit prévu par la LBA (RS 955.0) d'un certain nombre d'intermédiaires financiers dont l'organisme d'autorégulation (ci-après : OAR) est B._____ (ci-après : l'intimée ou B._____).

B.

B._____ constitue un OAR au sens des art. 24 ss LBA, reconnu par l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers FINMA en application de l'art. 18 al. 1 let. a LBA. Son siège se situe à (...).

C.

Les 18 décembre 2017 et 27 décembre 2018, l'intimée a confirmé à la recourante qu'elle était agréée en qualité d'auditeur du respect de ses propres dispositions relatives au blanchiment d'argent (... ; < ... >, consulté le 11.06.2019) pour huit sociétés membres de son organisation, pour autant que son/ses auditeur/s responsable/s remplissent toujours les conditions cumulatives d'agrément pour l'audit selon les dispositions de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR, l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3) et son propre règlement (... ; < ... >, consulté le 11.06.2019). L'intimée a précisé que si la recourante souhaitait accepter de nouveaux mandats d'audit, elle devrait présenter une demande d'agrément préalable pour chacun des membres concernés.

D.

Le 20 mars 2019, B._____ a informé la recourante qu'après revue des travaux de contrôles et rapports de révision portant sur l'exercice 2017 ainsi que ceux des années précédentes, (son organe dirigeant) avait décidé de retirer l'agrément à la recourante portant sur l'audit du respect de la LBA et de ses propres dispositions pour tous les membres qu'elle audite, avec effet immédiat (... ; < ... >, consulté le 11.06.2019). L'intimée a expliqué que les rapports de révision de la recourante avaient démontré plusieurs manquements graves et répétés à ses propres dispositions de révision, lesquels auraient été antérieurement signalés. Le même jour, l'intimée a informé les membres concernés que la recourante ne disposait plus de son agrément pour procéder au contrôle du respect de la LBA et de ses propres dispositions pour l'exercice 2018.

E.

Par écritures du 7 avril 2019, la recourante a formé recours contre l'acte de B. _____ du 20 mars 2019, qu'elle a qualifié de décision au sens de l'art. 5 PA (ci-après : l'acte attaqué). À titre principal, elle conclut à l'admission de son recours et respectivement à l'annulation ou la révocation de l'acte attaqué ; subsidiairement, à l'annulation de l'acte attaqué et au renvoi de la cause à l'intimée pour nouvelle instruction dans le sens des considérants. Pour le surplus, la recourante conclut à ce que B. _____ informe les membres concernés respectivement de l'annulation ou de la révocation de l'acte attaqué par lettre recommandée dans les 48 heures dès le jugement exécutoire ; enfin, à ce que l'entier des frais – y compris de pleins dépens – soient mis à la charge de l'intimée. À titre de mesures provisionnelles, la recourante requiert respectivement l'octroi ou la restitution de l'effet suspensif et à ce que B. _____ informe les membres concernés par lettre recommandée dans les 48 heures de la suspension des effets de l'acte attaqué. En substance, la recourante conteste le retrait de son agrément comme réviseur LBA tel que prononcé par l'intimée en sa qualité d'organisme d'autorégulation et d'organisation indépendante de l'administration fédérale, statuant dans l'accomplissement de tâches de droit public à elle confiées par la Confédération. Elle invoque une violation du droit d'être entendu et l'exécution immédiate de la décision de l'intimée avant l'échéance du délai de recours ainsi que la violation des principes d'égalité et de la bonne foi en ce que l'intimée aurait modifié sa pratique à son égard. Par ailleurs, la recourante estime que le principe de la proportionnalité a été violé car l'intimée ne lui a adressé ni avertissement écrit ni commination de retrait avant de prononcer le retrait de son agrément. La recourante réfute la gravité des informalités reprochées par l'intimée, lesquelles n'indiquaient pas l'absence durable de fiabilité dans l'exercice de ses activités. S'agissant de la restitution ou de l'octroi de l'effet suspensif, la recourante reproche à l'intimée d'avoir immédiatement et directement exécuté sa décision puisqu'elle en a informé les intermédiaires financiers audités par la recourante avant l'échéance du délai de recours : cette mesure priverait dès lors matériellement le recours de l'effet suspensif – en l'absence de toute motivation par l'autorité intimée.

F.

Par décision incidente du 9 avril 2019, le tribunal a invité l'intimée à prendre position sur les demandes à titre de mesures provisionnelles de la recourante et à se prononcer sur sa propre compétence décisionnelle ainsi que sur celle du Tribunal administratif fédéral. Il a en outre demandé la

production du dossier complet de la cause et précisé que l'intimée pourrait déposer sa réponse ultérieurement.

G.

Par écritures du 24 avril 2019, B. _____ a déposé sa détermination. Elle conclut préalablement au retrait de la procédure de certaines pièces produites par la recourante. À titre principal, elle conclut à l'irrecevabilité du recours. Subsidiairement, l'intimée requiert le rejet des mesures provisionnelles sollicitées par la recourante et le retrait de l'effet suspensif du recours ; sur le fond, elle sollicite le rejet du recours et, en tout état de cause, la condamnation de la recourante aux dépens de la cause et au versement d'une indemnité pour les frais et honoraires de l'avocat de l'intimée. L'intimée réfute avoir prononcé toute décision au sens de l'art. 5 PA en faveur ou au détriment de la recourante au terme d'une procédure qui l'aurait concernée. Elle explique qu'il n'existe pas formellement de dossier de la cause vu qu'elle autorise individuellement ses membres à recourir à un réviseur donné pour un rapport de révision spécifique. Elle rappelle que la Suisse connaît un système d'autorégulation contrôlée pour la mise en œuvre des mesures de prévention du blanchiment d'argent dans le secteur non bancaire. Ce faisant, l'intimée précise ne pas agir en qualité d'organisme statuant dans l'accomplissement de tâches de droit public. Elle conteste par ailleurs tout intérêt digne de protection de la recourante au sens de l'art. 48 PA. L'intimée considère enfin qu'une partie des pièces produites par la recourante viole le secret professionnel de cette dernière car elles contiendraient des informations concernant ses membres et auraient été produites sans leur accord.

H.

Le 1^{er} mai 2019, la recourante a formulé des observations par lesquelles elle confirme les conclusions de son recours et de sa requête de mesures provisionnelles tout en sollicitant le rejet de celles de l'intimée. Elle invoque son droit constitutionnel à un examen par une autorité judiciaire et indique que l'intimée a prononcé une décision sur la base d'une délégation de tâches publiques. Elle affirme que le Tribunal administratif fédéral est dès lors compétent pour traiter le recours. Enfin, elle rappelle au tribunal l'urgence de sa demande de mesures provisionnelles.

I.

Le 7 mai 2019, la recourante a adressé un courrier au tribunal, sollicitant à nouveau qu'il statue au plus vite sur sa requête d'effet suspensif compte tenu du fait qu'elle aurait appris de clients qu'elle révise que l'intimée les

aurait joints par téléphone pour les inciter à changer au plus vite de réviseur LBA.

J.

Le 13 mai 2019, l'intimée a déposé d'ultimes déterminations confirmant ses conclusions et réfutant notamment avoir incité ses membres à changer de réviseur.

K.

Le 5 juin 2019, la recourante a adressé un courrier au tribunal, réitérant instamment sa requête d'effet suspensif.

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

1.1 En vertu de l'art. 31 LTAF, le tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, pour autant qu'aucune exception de l'art. 32 LTAF ne soit réalisée et qu'une autorité précédente selon l'art. 33 LTAF se soit prononcée.

À l'exception des recours pour déni de justice et pour retard injustifié (art. 46a PA), les procédures devant le Tribunal administratif fédéral n'examinent que les rapports juridiques sur lesquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée sous la forme d'une décision. L'existence d'une décision comme objet du recours constitue ainsi une condition à la délivrance d'un jugement au fond (art. 31 LTAF ; art. 44 PA ; cf. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, 2e éd. 2013, n. 2.1 et 2.6 ; FELIX UHLMANN, in: *Praxiskommentar VwVG*, 2e éd. 2016, art. 5 n° 5 ; MARKUS MÜLLER/PETER BIERI, in: *Kommentar VwVG*, 2^e éd. 2019, art. 44 n° 5).

Le recours est recevable contre les décisions des autorités ou organisations extérieures à l'administration fédérale, pour autant qu'elles statuent dans l'accomplissement de tâches de droit public que la Confédération leur a confiées (art. 33 let. h LTAF).

1.2 En l'espèce, la recourante s'estime le sujet d'une décision au sens de l'art. 5 PA prononcée par une organisation extérieure à l'administration fédérale au sens de l'art. 33 let. h LTAF et conclut à la recevabilité de son recours et de sa requête de mesures provisionnelles. Elle conteste le retrait de son agrément en qualité de réviseur LBA – qu'elle qualifie d'agrément au sens de l'art. 9a de la loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR, RS 221.302) – prononcé selon elle par l'intimée dans l'accomplissement de tâches de droit public à elle confiées par la Confédération. Elle considère que l'acte attaqué et la manière de procéder de l'intimée violent notamment l'art. 17 LSR, le droit d'être entendu, les principes d'égalité et de la bonne foi ainsi que le principe de la proportionnalité. Sur la question de la compétence, elle invoque le droit à un examen par une autorité judiciaire et estime donnée la compétence du tribunal de céans. En revanche, l'autorité intimée défend l'avis qu'elle n'est pas une autorité précédente au sens de l'art. 33 LTAF, qu'elle n'a pas agi comme autorité ou organisation extérieure à l'administration fédérale statuant dans l'accomplissement de tâches de droit public que la Confédération lui aurait confiées et que le tribunal de céans n'est pas compétent pour se saisir de la présente affaire.

1.3 Par conséquent, il y a lieu de déterminer dans un premier temps si l'intimée constitue une autorité au sens de l'art. 33 LTAF et si une décision au sens de l'art. 5 PA existe réellement. Ce n'est qu'en cas de réponse positive à ces questions préliminaires que le recours sera déclaré recevable et que le tribunal pourra alors entrer en matière sur le fond.

2.

Dans sa demande de mesures provisionnelles, la recourante sollicite respectivement l'octroi ou la restitution de l'effet suspensif et que B._____ informe les membres concernés par lettre recommandée dans les 48 heures de la suspension des effets de l'acte attaqué. Elle estime que, contrairement aux principes ancrés aux art. 39 et 55 PA, l'intimée a immédiatement et directement exécuté sa décision, avec pour conséquence de priver matériellement son recours de l'effet suspensif. La recourante reproche en outre à l'intimée de ne pas avoir motivé l'exécution immédiate de sa décision.

Si un recours n'apparaît *prima facie* ni manifestement infondé ni selon toute vraisemblance irrecevable, il y a lieu de procéder à une pondération des intérêts en présence pour juger d'une demande d'octroi de l'effet suspensif (cf. ATAF 2017 IV/3 consid. 3.3).

Nonobstant, en amont de la présente requête, il ne faut pas perdre de vue que la compétence du tribunal de céans et la recevabilité du recours se trouvent contestées par l'intimée, laquelle invoque le caractère de droit privé liant un organisme d'autorégulation en matière LBA avec les sociétés chargées de procéder à l'audit de leurs membres. La compétence du tribunal de céans dans la présente affaire s'avère ainsi remise en question compte tenu notamment du fait que les relations entre les OAR et leurs membres se qualifient de droit privé.

Dans ces circonstances, par économie de procédure, il sied d'examiner cette question décisive à ce stade déjà du recours.

3.

À teneur de l'art. 5 al. 1 PA, sont considérées comme décisions les mesures prises par les autorités dans des cas d'espèce, fondées sur le droit public fédéral et ayant pour objet de créer, de modifier ou d'annuler des droits ou des obligations (let. a), de constater l'existence, l'inexistence ou l'étendue de droits ou d'obligations (let. b) ou de rejeter ou de déclarer irrecevables des demandes tendant à créer, modifier, annuler ou constater des droits ou obligations (let. c).

À cet égard, il convient en premier lieu moins d'examiner les conditions relatives à une décision administrative que de déterminer si l'intimée a agi comme autorité précédente au sens de l'art. 33 let. h LTAF, à savoir comme autorité ou organisation extérieure à l'administration fédérale ayant statué dans l'accomplissement de tâches de droit public que la Confédération lui a confiées. Afin de bien saisir le système d'autorégulation et sa nature mis en place par le législateur dans la LBA, le tribunal se penchera d'abord sur les liens entre les OAR et leurs membres (cf. infra consid. 4) avant de soupeser ceux propres aux relations entre les OAR et les sociétés d'audit chargées de procéder aux contrôles LBA (cf. infra consid. 5). Il y aura lieu ensuite d'apprécier les critères développés par la jurisprudence pour déterminer si l'intimée a agi dans l'exercice de tâches publiques confiées par la Confédération en prononçant l'acte attaqué (cf. infra consid. 6). Sur le plan terminologique, il sied de préciser que l'appellation « autorité inférieure » – utilisée en principe par le tribunal de céans et sans connotation particulière – sera déclinée dans le présent arrêt au profit du terme « intimée », lequel correspond mieux aux circonstances du cas d'espèce. Ce choix lexicologique purement formel n'a, en soi, de toute façon aucune incidence sur le fond de la cause dont est recours (cf. arrêt du TAF B-2534/2017 du 5 septembre 2017 consid. 2.6).

4.

Dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le législateur a fixé au chapitre 2 de la LBA une liste d'obligations imposées aux intermédiaires financiers et aux négociants. L'art. 12 LBA confie la surveillance du respect de ces obligations à divers organes, selon la catégorie dans laquelle tombe l'intermédiaire financier concerné. Il peut s'agir de la FINMA (art. 12 let. a et c ch. 2 LBA), de la Commission fédérale des maisons de jeu CFMJ (art. 12 let. b LBA), de l'autorité intercantonale de surveillance et d'exécution visée à l'art. 105 de la loi fédérale sur les jeux d'argent (LJAr, RS 935.51 ; art. 12 let. b^{bis} LBA) ou d'un OAR reconnu (art. 12 let. c ch. 1 LBA).

Les intermédiaires financiers visés à l'art. 2 al. 3 LBA (« secteur parabancaire » ou « autres intermédiaires financiers » ; cf. ATF 143 II 162 consid. 2.3) peuvent choisir entre se soumettre à la surveillance directe de la FINMA en lui demandant une autorisation d'exercer leur activité ou s'affilier à un OAR (art. 14 al. 1 LBA). Aux termes du message du Conseil fédéral, la LBA constitue une loi-cadre régie par le principe de l'autorégulation et qui se borne à définir le cercle des personnes visées, leurs devoirs fondamentaux et les mesures d'organisation de la surveillance à leur endroit (cf. Message du 17 juin 1996 relatif à la loi fédérale concernant la lutte contre le blanchissage d'argent dans le secteur financier, FF 1996 III 1057, 1068). Ce système permet aux OAR de concevoir eux-mêmes la lutte contre le blanchiment d'argent dans leur secteur, tâche dans laquelle ils sont soutenus par la FINMA. Il s'agit d'un système d'autorégulation régulée dont les bases sont fixées par l'État dans un acte législatif (cf. ATF 143 II 162 consid. 2.1 ; arrêt du TF 2C_71/2018 du 11 mars 2019 consid. 2.3 et les réf. citées). Les OAR ont pour tâche déléguée par l'art. 12 LBA de veiller à ce que les intermédiaires financiers respectent les obligations définies au chapitre 2 de la LBA (cf. arrêt du TF 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1).

La FINMA a pour mission d'octroyer et de retirer la reconnaissance aux OAR (art. 18 al. 1 let. a LBA) ; de les surveiller (art. 18 al. 1 let. b LBA) ; d'approuver leurs règlements et les modifications qui y sont apportées (art. 18 al. 1 let. c LBA) et de veiller à ce qu'ils appliquent ces règlements (art. 18 al. 1 let. d LBA). L'art. 24 al. 1 LBA énumère les exigences auxquelles doivent satisfaire les OAR pour se voir reconnus par la FINMA : les OAR doivent disposer d'un règlement (let. a), veiller à ce que les intermédiaires financiers qui leur sont affiliés respectent les obligations définies au chapitre 2 de la LBA (let. b), garantir que les personnes et les organes chargés du contrôle disposent des connaissances

professionnelles requises, présentent toutes garanties quant à une activité de contrôle irréprochable et soient indépendantes de la direction et de l'administration des intermédiaires financiers qu'ils doivent contrôler (let. c) et garantir que les sociétés d'audit qu'ils ont chargées d'effectuer les contrôles remplissent les mêmes conditions d'agrément que celles requises pour les sociétés d'audit agréées pour auditer les intermédiaires financiers directement assujettis à la FINMA (ci-après : IFDS) au sens de l'art. 19a LBA (let. d). Le règlement visé à l'art. 24 al. 1 let. a LBA définit en particulier les conditions relatives à l'affiliation et à l'exclusion d'intermédiaires financiers, la manière de contrôler le respect des obligations imposées par la LBA ainsi que des sanctions appropriées (art. 25 al. 3 LBA).

Selon le Tribunal fédéral, l'organisation des OAR et les sanctions qu'ils infligent à leurs membres relèvent du droit privé (cf. ATF 143 II 162 consid. 2.3 ; arrêts du TF 2C_71/2018 du 11 mars 2019 consid. 2.4, 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1 ; arrêt du TAF B-2534/2017 du 5 septembre 2017 consid. 2.3 ; MATTHIAS KUSTER, Zur Rechtsnatur der Sanktionsentscheide von Selbstregulierungsorganisationen und der Schweizer Börse, PJA 2005 p. 1502, 1506). Le caractère exclusivement privé des règlements émis par les OAR ressort en outre clairement du message relatif à la LBA ; ces dispositions ne font dès lors pas partie de la législation (cf. FF 1996 III 1058, 1123). Nonobstant la nature de droit privé de leur organisation et des sanctions qu'ils prononcent à l'encontre de leurs membres en cas de violation de leurs obligations, les OAR accomplissent néanmoins une tâche de droit public dans le cadre des compétences étatiques qui leur sont déléguées à cette fin (cf. ATF 143 II 162 consid. 2.3 ; arrêts du TF 2C_71/2018 du 11 mars 2019 consid. 2.4, 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.1 ; ATAF 2011/22 consid. 3.3). Le système prévu par le législateur instaure une dualité des rapports juridiques – de droit public entre les OAR et l'autorité de surveillance et de droit privé entre les OAR et ses membres – qui découle du principe de subsidiarité comme élément essentiel de l'autorégulation (cf. KUSTER, op. cit., p. 1506). Dès l'instant où ils assument une tâche de l'État, les OAR doivent respecter les droits fondamentaux et contribuer à leur réalisation conformément à l'art. 35 al. 2 Cst., parmi lesquels figurent notamment le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. et par conséquent le droit d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 136 V 351 consid. 4.2 ; arrêt du TF 2C_887/2010 du 28 avril 2011 consid. 6.2). Ainsi, les OAR ne sauraient prévoir dans leurs statuts le droit d'exclure un membre sans motif et sans possibilité de recours puisqu'une telle exclusion peut être assimilée à une impossibilité effective de poursuivre son activité professionnelle (cf. arrêt du TF

2C_887/2010 du 28 avril 2011, consid. 6.2 ; ATAF 2011/22 consid. 3.3 ; CARLO LOMBARDINI, Banques et blanchiment d'argent, 3^e éd. 2016, p. 10). La plupart des OAR ont dès lors introduit dans leurs statuts et règlements la possibilité pour leurs membres de faire appel à un organe interne de recours tel un tribunal arbitral (cf. PASCAL ZYSSET, in: Handkommentar Geldwäschereigesetz, 2017, art. 25 n° 53 ; CHRISTIAN BOVET/ANNE HÉRITIER-LACHAT, in: Christian Bovet (éd.), Finanzmarktaufsicht/Surveillance des marchés financiers, Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht [SBVR] Bd. XV, 2016, p. 118).

5.

Ayant rappelé la nature de droit privé des relations entre les OAR et leurs membres, il convient de se pencher sur celles – déterminantes dans le cas d'espèce – liant les OAR et les sociétés d'audit chargées de contrôler les intermédiaires financiers membres de l'OAR.

Le système de contrôle par les OAR sur les activités des intermédiaires financiers qu'ils surveillent se révèle dualiste : soit l'OAR effectue directement les vérifications – par sa direction ou ses collaborateurs – soit une société d'audit externe s'en charge conformément à l'art. 24 al. 1 let. d LBA (cf. ZYSSET, op. cit., art. 24 n° 54). La let. d de l'art. 24 LBA est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2015 dans le cadre de la modification de la LSR. Auparavant, les OAR restaient libres de fixer les conditions que les sociétés d'audit devaient respecter : lorsque les intermédiaires financiers n'étaient pas assujettis à la surveillance de la FINMA et s'affiliaient à un OAR, il revenait en effet à ce dernier et non à la FINMA de fixer les conditions d'agrément et de contrôler la qualité de l'audit (cf. Message du 28 août 2013 concernant la concentration de la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit, FF 2013 6147, 6188). Selon le message, cette situation créait le risque que la qualité de l'audit d'une société d'audit affiliée à un organisme d'autorégulation ne soit pas égale à la qualité d'audit d'une société agréée pour auditer les IFDS au sens de l'art. 19a LBA. Depuis l'entrée en vigueur de l'art. 24 al. 1 let. d LBA, les OAR se voient désormais tenus de garantir que les sociétés d'audit mandatées remplissent les mêmes conditions d'agrément que les sociétés d'audit affiliées pour contrôler les IFDS, assurant ainsi la qualité des travaux auprès des intermédiaires financiers non assujettis à la surveillance de la FINMA (cf. FF 2013 6147, 6188).

Outre l'obligation de garantie figurant à l'art. 24 al. 1 let. d LBA, il convient de mentionner l'art. 11a al. 2 OSRev, lequel contient une règle spécifique aux sociétés d'audit et aux auditeurs responsables qui audient

exclusivement des intermédiaires financiers affiliés à un OAR – ce qui ne semble toutefois pas relever du cas d'espèce. Dans une situation de ce genre, ledit article dispose que les OAR octroient des agréments à ces sociétés et auditeurs. Selon les termes du rapport explicatif du Département fédéral des finances, cette disposition précise que dans ce cas la compétence d'agréer incombe aux OAR et que l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR n'accorde aucun agrément et n'exerce aucune surveillance pour ces auditeurs et ces sociétés d'audit (cf. Département fédéral des finances DFF, Rapport explicatif du 5 novembre 2014 concernant l'adaptation d'ordonnances en matière d'audit, < <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/37160.pdf> >, consulté le 11.06.2019, p. 10 s.). Si un auditeur responsable ou une société d'audit entend également effectuer des audits LBA pour des IFDS, un agrément correspondant de l'ASR s'avère nécessaire et celle-ci exerce une surveillance ; ces sociétés sont alors considérées comme des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (art. 9a en relation avec l'art. 9 al. 1 LSR ; cf. Département fédéral des finances DFF, Rapport explicatif du 5 novembre 2014 concernant l'adaptation d'ordonnances en matière d'audit, op. cit., p. 11).

Au demeurant, il n'est pas dénué d'intérêt d'observer brièvement la situation de lege ferenda. Compte tenu de la possible suppression du statut des IFDS liée à la prochaine entrée en vigueur du projet de loi sur les établissements financiers (LEFin ; cf. FF 2015 8101), un nouvel art. 24a nLBA devrait redéfinir les obligations des OAR en relation avec les sociétés d'audit. L'art. 24a nLBA (dans sa teneur publiée à la FF 2015 8335, 8381 s.) devrait ainsi disposer que l'OAR accorde l'agrément requis aux sociétés d'audit et aux auditeurs responsables et surveille leur activité. Dite norme prescrira en outre que l'art. 17 LSR s'appliquera par analogie au retrait de l'agrément accordé selon l'art. 24a al. 1 nLBA. Selon le message, la suppression envisagée du statut d'IFDS aura pour conséquence que le principe de l'autorégulation s'appliquera désormais systématiquement aux intermédiaires financiers au sens de l'art. 2 al. 3 LBA – lesquels devront s'affilier à un OAR ; il vaudra également pour l'agrément et la surveillance des sociétés d'audit et des auditeurs responsables qui auditent les intermédiaires financiers affiliés aux OAR dans le domaine de la LBA (cf. FF 2015 8101, 8267 ; sur le projet d'art. 24a nLBA, cf. ZYSSET, op. cit., art. 24a n° 1 ss). Avec l'entrée en vigueur de ces modifications législatives, l'art. 11a al. 2 OSRev devrait en outre se voir abrogé (cf. Projet d'ordonnance sur les établissements financiers [OEFin] mis en consultation du 24 octobre 2018 au 6 février 2019,

< <https://www.newsadmin.ch/newsadmin/message/attachments/54152.pdf> >, consulté le 11.06.2019).

En conclusion, force est de constater que, dans le cadre de sa surveillance des OAR (art. 24 LBA), la FINMA contrôle si ceux-ci imposent les mêmes conditions d'agrément que l'ASR – ce que les OAR doivent garantir (art. 24 al. 1 let. d LBA). En revanche, aucune disposition légale ne prévoit que les OAR jouiraient d'une compétence pour délivrer des agréments au sens de l'art. 9a LSR et bénéficier donc du statut de droit public y afférent. L'art. 11a al. 2 OSRev, lequel s'applique uniquement si les réviseurs s'occupent *exclusivement* d'intermédiaires financiers affiliés à un OAR, semble former une exception au principe invoqué.

6.

À ce stade, il convient maintenant d'examiner ci-après si l'intimée a statué envers la recourante dans l'accomplissement de tâches de droit public que la Confédération lui a confiées et définir si l'acte attaqué constitue une décision au sens de l'art. 5 PA. Pour ce faire, il faudra se fonder avant tout sur les critères développés par la jurisprudence du Tribunal fédéral.

6.1 Le Tribunal fédéral s'appuie sur plusieurs critères pour déterminer si une contestation relève du droit public ou du droit privé : le critère des intérêts, qui qualifie les normes juridiques ainsi que les rapports de droit dont elles constituent le fondement de droit public ou de droit privé selon qu'elles sauvegardent exclusivement ou principalement l'intérêt public ou les intérêts privés ; le critère dit fonctionnel, qui qualifie les normes juridiques de droit public lorsqu'elles réglementent la réalisation de tâches publiques ou l'exercice d'une activité publique ; le critère du sujet ou de la subordination, qui soumet au droit public les rapports dans lesquels une partie se trouve supérieure à l'autre en fait ou en droit et au droit privé ceux où les parties traitent d'égal à égal à tous points de vue ; et enfin le critère modal (ou critère de la sanction) qui attribue une norme à l'un ou l'autre droit selon que sa violation entraîne une sanction relevant du droit privé (par exemple, nullité d'un acte juridique) ou une sanction relevant du droit public (par exemple, révocation d'une autorisation). Aucune de ces méthodes ne l'emporte a priori sur les autres. Il convient bien plutôt de soupeser dans chaque cas particulier quel critère de distinction s'avère le plus approprié aux circonstances concrètes (cf. ATF 138 II 134 consid. 4.1 et les réf. cit.).

6.2

6.2.1 Sous l'angle du critère de l'intérêt prépondérant, la question se pose de savoir si l'activité des OAR en relation avec les sociétés d'audit au sens de l'art. 24 al. 1 let. d LBA tend davantage à sauvegarder l'intérêt public ou l'intérêt privé. Les OAR poursuivent à la fois un intérêt public en garantissant l'application des normes de la LBA et un intérêt privé lié à la protection de la bonne réputation de leurs membres (cf. KUSTER, op. cit., p. 1506). L'art. 24 al. 1 let. d LBA dispose que lorsqu'un OAR choisit de faire appel à des sociétés d'audit externes, il doit s'assurer que celles-ci remplissent les mêmes conditions d'agrément que celles requises pour les sociétés d'audit agréées pour auditer les IFDS. Ce faisant, il poursuit notamment le but de s'assurer du contrôle adéquat des dispositions de la LBA par un tiers alors même que c'est lui qui en répond vis-à-vis de son autorité de surveillance, la FINMA. En effet, il incombe aux OAR de veiller à ce que les intermédiaires financiers affiliés respectent leurs obligations au sens de la LBA (art. 24 al. 1 let. b LBA). Si un OAR choisit de faire appel à des sociétés d'audit externes, cela n'atténue en rien cette responsabilité. S'agissant des sociétés d'audit, son obligation envers la FINMA consiste à garantir qu'elles remplissent certaines conditions minimales (art. 24 al. 1 let. d LBA). L'activité tendant à vérifier que les sociétés d'audit externes répondent aux critères exigés par la loi présente dès lors un intérêt – privé – considérable des OAR. Le corollaire d'un problème lié aux sociétés d'audit peut en effet avoir des conséquences fatales pour les OAR : le retrait de la reconnaissance par la FINMA (art. 28 LBA). Dès lors, l'analyse de ce critère démontre que l'intérêt privé des OAR apparaît clairement prépondérant dans leurs relations avec les sociétés d'audit externes.

6.2.2 Le critère fonctionnel permet d'examiner si l'activité d'approbation des sociétés d'audit par les OAR s'apparente à l'exercice d'une tâche publique. Les tâches publiques sont définies par la Constitution et les lois ; elles procèdent d'un choix politique. L'interprétation de la loi sert à déterminer ce qui constitue une tâche publique, qui assume cette tâche et comment elle doit être menée à bien (cf. ATF 138 II 134 consid. 4.3.1). Or, le système d'autorégulation régulée mis en place permet aux OAR d'édicter une réglementation soumise au droit privé (cf. supra consid. 4). Les OAR bénéficient d'une certaine liberté dans la manière d'organiser leur activité. La plupart – à l'instar de l'intimée – recourent à des sociétés d'audit externes pour procéder aux contrôles nécessaires. Comme déjà expliqué à diverses reprises, la loi se contente d'exiger des OAR qu'ils garantissent que les sociétés d'audit chargées d'effectuer les vérifications remplissent les mêmes conditions que celles requises pour les sociétés d'audit agréées

pour contrôler les IFDS (art. 24 al. 1 let. d LBA). Elle n'indique pas expressément que les OAR disposeraient de la compétence de délivrer un agrément à ces sociétés, ni qu'un droit à se voir octroyer une telle autorisation existerait. La recourante estime ainsi, à tort, que les dispositions de la LSR s'appliqueraient aux agréments octroyés par les OAR. En fait, elles ne concernent directement que les IFDS, lesquels se trouvent dans l'obligation de charger une société d'audit agréée par l'ASR selon l'art. 9a LSR (art. 19a LBA). Il sied ainsi d'écarter l'application directe des dispositions de la LSR dans ce cas. Une société d'audit ne saurait invoquer un droit à obtenir un agrément auprès d'un OAR même si elle devait remplir les conditions de l'art. 9a LSR. Par ailleurs, la lecture de l'art. 11a al. 2 OSRev ne permet pas d'aboutir à un résultat différent. Il mentionne certes l'octroi d'agréments par les OAR, limité toutefois aux sociétés d'audit et aux auditeurs responsables qui contrôlent *exclusivement* les membres de l'OAR en question. Il ressort du rapport explicatif du DFF relatif à cet article qu'il s'agit d'une norme tendant à clarifier que l'ASR ne dispose pas de la compétence d'octroyer des agréments dans les situations où un réviseur limiterait son activité à la révision d'intermédiaires financiers affiliés à un OAR (cf. Département fédéral des finances DFF, Rapport explicatif du 5 novembre 2014, op. cit., p. 11). Elle ne constitue ainsi en aucun cas une base légale octroyant aux OAR une nouvelle compétence renversant le système mis en place à l'art. 24 al. 1 let. d LBA. Au demeurant, cette disposition ne semble de toute façon pas applicable en l'espèce puisque la recourante se trouve inscrite au registre de l'ASR au bénéfice d'un agrément d'expert-réviseur (No ASR : ... ; cf. < ... >, consulté le 11.06.2019). En conclusion, le critère fonctionnel se révèle favorable à une qualification des relations entre les OAR et les sociétés d'audit mandatées au sens de l'art. 24 al. 1 let. d LBA sous l'angle du droit privé.

6.2.3 Selon le critère de la subordination, les rapports juridiques qui confèrent à l'État – ou à un acteur privé en cas de délégation d'une tâche publique – une position supérieure à l'autre en fait ou en droit relèvent du droit public tandis que les rapports juridiques où les parties traitent d'égal à égal relèvent du droit privé (cf. ATF 138 II 134 consid. 4.4.1 et les réf. cit.). Au regard de leurs membres, les OAR n'exercent pas une position supérieure en ce sens que le système de l'autorégulation mis en place qualifie leurs relations sous l'angle du droit privé (cf. supra consid. 4). On ne voit pas en quoi cela devrait être différent s'agissant des sociétés d'audit externes. Il ressort des explications fournies par l'intimée que ses membres ont la liberté de choisir leur organe de révision sous réserve de la reconnaissance que ce dernier possède les compétences nécessaires.

L'intimée n'entretient ainsi aucun rapport juridique avec les organes de révision choisis et payés par les intermédiaires financiers membres de son organisation. Ces explications paraissent convaincantes. Notamment, l'intimée n'est pas le seul organisme auquel les sociétés de révision peuvent s'adresser pour obtenir une certification déterminée : bien au contraire, un éventuel refus par un OAR n'empêche pas les entreprises de révision de solliciter – par exemple – leur agrément par l'ASR. Contrairement à la situation traitée par le Tribunal fédéral dans l'ATF 138 II 134, où l'autorité examinée consistait en un organisme unique ne laissant d'autre choix aux parties intéressées (cf. ATF 138 II 134 consid. 4.4.2), l'autonomie des parties ne paraît pas restreinte in casu. Ce critère penche dès lors également en faveur d'une qualification de droit privé.

6.2.4 Le critère modal implique d'examiner si la violation d'une norme a des effets de droit privé ou de droit public pour en déterminer la nature juridique (cf. ATF 138 II 134 consid. 4.5.1). Il s'agit donc de déterminer si le retrait de l'agrément s'assimile à une sanction relevant du droit public – auquel cas elle peut en principe faire l'objet d'un recours au sens de l'art. 44 PA – ou du droit privé – auquel cas la compétence des tribunaux civils paraît fondée. La jurisprudence a confirmé que les sanctions d'un OAR à l'encontre de ses membres se qualifient de droit privé (cf. supra consid. 4). Ici également, rien ne justifie que la situation soit vue de manière différente s'agissant des entreprises d'audit choisies par les membres de l'OAR pour procéder aux contrôles nécessaires du point de vue de la LBA. La démarche s'avère formellement facultative et volontaire de sorte que l'admission par un OAR ne représente pas de facto une nécessité pour que la recourante exerce son activité professionnelle. Ce faisant, l'analyse du critère modal milite également en faveur d'une qualification de droit privé.

6.2.5 Il sied de noter au demeurant que rien dans les travaux législatifs liés à la LEFin – notamment le nouvel art. 24a nLBA – ne paraît en mesure de modifier l'analyse du droit actuellement en vigueur. Aucune critique ne semble formulée à l'encontre du système de l'autorégulation, lequel connaîtra au contraire une extension à la suite de la suppression envisagée du statut des IFDS.

6.3 Par conséquent, les différents critères analysés confluent tous vers la même conclusion, à savoir la soumission au droit privé des relations entre l'intimée et la recourante. Conformément au principe de l'autorégulation instauré par le législateur, les OAR disposent d'une certaine autonomie et liberté dans leur organisation – laquelle relève ainsi du droit privé. Cela vaut tant à l'égard de leurs membres que des entreprises de révision

chargées de procéder à l'audit. Les relations entre B._____ et la recourante étant soumises au droit privé, il apparaît ainsi que celle-là n'a pas statué dans l'accomplissement de tâches de droit public que la Confédération lui aurait confié. Par conséquent, on ne saurait la qualifier d'autorité précédente au sens de l'art. 33 let. h LTAF en relation avec l'art. 1 al. 2 let. e PA. À ce défaut, force est donc de constater que l'acte attaqué ne remplit pas l'un des éléments constitutifs essentiels de l'art. 5 PA et que la présente cause se trouve dès lors dénuée d'objet du recours.

7.

Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il appert que le recours doit dès lors être déclaré irrecevable (art. 31 LTAF). Le tribunal de céans ne peut donc entrer en matière ni sur la requête de mesures provisionnelles ni a fortiori sur les conclusions au fond formulées par la recourante. Au demeurant, pour les mêmes raisons invoquées dans les considérants qui précèdent, il ne saurait entrer en matière sur celles formulées par l'intimée. Partant, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant les autres arguments soulevés par les parties.

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, 1ère phrase FITAF). Le recours étant déclaré irrecevable, la recourante succombe dans la totalité de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, réduits en l'espèce au vu de l'issue de la procédure, sont fixés à 3'000 francs et mis à la charge de la recourante. Ils sont compensés par l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée. Le solde de l'avance de frais sera restitué à la recourante.

L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement obtenu gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA). La partie qui obtient gain de cause a droit aux dépens pour les frais nécessaires causés par le litige (art. 7 al. 1 FITAF). Aucune indemnité n'est due lorsqu'il existe un rapport de travail entre le représentant et la partie (art. 9 al. 2 FITAF). En l'espèce, le représentant de l'intimée est également membre de (l'organe dirigeant) de l'OAR. Il se trouve dès lors

dans une relation similaire à celle d'un rapport de travail avec l'intimée. Conformément à ce qui précède et compte tenu du sens et du but de l'art. 9 al. 2 FITAF, l'intimée – qui obtient gain de cause – n'a pas droit à des dépens (art. 64 PA ; cf. arrêt du TAF B-2334/2006 du 6 septembre 2007 consid. 7.2).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est irrecevable.

2.

Les frais de procédure de 3'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Cette somme sera prélevée sur l'avance de frais de 5'000 francs déjà versée par la recourante et le solde lui sera restitué 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 ; annexe : formulaire « Adresse de paiement ») ;
- à l'autorité inférieure (acte judiciaire).

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

Le président du collège :

Le greffier :

Jean-Luc Baechler

Pascal Bovey

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF). 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 : 11 juin 2019