

**2017 IV/6**

Extrait de l'arrêt de la Cour II  
dans la cause X. contre Autorité fédérale de surveillance en matière de  
révision ASR  
B-2780/2016 du 19 avril 2017

**Surveillance de la révision. Avertissement écrit et commination de retrait de l'agrément d'une entreprise de révision non soumise à la surveillance de l'Etat.**

**Art. 6 al. 1 let. a et art. 17 al. 1 LSR.**

1. La commination de retrait et l'avertissement écrit sont des alternatives au retrait de l'agrément lorsque celui-ci est disproportionné. Tout comme le retrait d'agrément, ils ne peuvent être prononcés que lorsque les conditions d'agrément ne sont plus remplies conformément à l'art. 17 al. 1 LSR (consid. 7.1.2).
2. Les mesures prévues à l'art. 17 al. 1 LSR peuvent être prononcées lorsque les conditions d'agrément sont à nouveau remplies au moment du prononcé de la mesure mais n'ont pas été satisfaites de manière constante par le passé (consid. 7.1.3).
3. L'avertissement écrit peut être prononcé en plus de la commination de retrait (consid. 7.1.4).
4. Synthèse des mesures de l'art. 17 al. 1 LSR (consid. 7.1.5).

**Revisionsaufsicht. Schriftlicher Verweis und Androhung des Entzugs der Zulassung eines nicht staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens.**

**Art. 6 Abs. 1 Bst. a und Art. 17 Abs. 1 RAG.**

1. Die Androhung des Entzugs und der schriftliche Verweis sind Alternativen zum Entzug der Zulassung, wenn dieser unverhältnismässig ist. Wie der Entzug der Zulassung können sie nur angeordnet werden, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nach Art. 17 Abs. 1 RAG nicht mehr erfüllt sind (E. 7.1.2).
2. Die in Art. 17 Abs. 1 RAG vorgesehenen Massnahmen können angeordnet werden, wenn die Zulassungsvoraussetzungen im Zeitpunkt der Anordnung wieder erfüllt sind, in der Vergangenheit aber nicht dauernd eingehalten wurden (E. 7.1.3).

3. **Der schriftliche Verweis kann zusätzlich zur Androhung des Entzugs erteilt werden (E. 7.1.4).**
4. **Zusammenfassende Darstellung der Massnahmen von Art. 17 Abs. 1 RAG (E. 7.1.5).**

**Sorveglianza dei revisori. Ammonimento scritto e comminatoria della revoca dell'abilitazione a un'impresa di revisione non sottoposta alla sorveglianza statale.**

**Art. 6 cpv. 1 lett. a e art. 17 cpv. 1 LSR.**

1. **La comminatoria di revoca e l'ammonimento scritto costituiscono misure alternative alla revoca dell'abilitazione se quest'ultima appare sproporzionata. Come la revoca dell'abilitazione anche queste misure possono essere ordinate, conformemente all'art. 17 cpv. 1 LSR, soltanto se le condizioni per l'abilitazione non sono più adempiute (consid. 7.1.2).**
2. **Le misure previste all'art. 17 cpv. 1 LSR possono essere ordinate se le condizioni per l'abilitazione sono di nuovo adempiute al momento della pronuncia della misura, ma in passato non sono state costantemente rispettate (consid. 7.1.3).**
3. **L'ammonimento scritto può essere ordinato in aggiunta alla comminatoria di revoca (consid. 7.1.4).**
4. **Sintesi delle misure previste all'art. 17 cpv. 1 LSR (consid. 7.1.5).**

X., société à responsabilité limitée, a été agréée en tant que réviseur et inscrite en cette qualité au registre des réviseurs.

Par décision du 7 avril 2016, l'autorité inférieure a prononcé un avertissement écrit à l'encontre de X., lui adressant en outre une commination de retrait de l'agrément de réviseur pour une durée déterminée ou indéterminée en cas de nouvelles infractions à ses obligations légales. Elle a constaté que B. (sans agrément) avait notamment été inscrit au registre du commerce en qualité de gérant du 14 juillet 2008 au 5 mai 2010 puis du 17 juin 2013 au 10 octobre 2014; que C. (agréé en qualité de réviseur) avait notamment été inscrit en qualité de gérant depuis le 5 juin 2008 et que D. (sans agrément) avait notamment été inscrit en qualité de gérant du 23 janvier 2009 au 27 mai 2015. Elle en a déduit que, du 23 janvier 2009 au 5 mai 2010 puis du 17 juin 2013 au 27 mai 2015, X. n'avait pas satisfait

à l'exigence découlant de l'art. 6 al. 1 let. a de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302). Elle a expressément reconnu que X. avait régularisé la situation.

Par acte du 18 septembre 2014, X. a déposé un recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral.

Dans sa réponse du 4 mai 2016, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a proposé le rejet du recours.

Le Tribunal administratif fédéral rejette le recours.

*Extrait des considérants:*

**4.** La recourante admet ne pas avoir respecté les exigences de l'art. 6 al. 1 let. a LSR du 23 janvier 2009 au 5 mai 2010 puis du 17 juin 2013 au 10 octobre 2014, si bien que ce point ne s'avère pas litigieux; elle le conteste en revanche pour la période allant du 10 octobre 2014 au 27 mai 2015. A ses yeux, rien n'interdit à C. d'avoir B. comme bras droit avec un pouvoir hiérarchique, peu importe le titre qui lui est donné tant qu'il n'a pas la capacité d'engager la société ni de la représenter, capacité donnée par l'inscription au registre du commerce. Elle se réfère aux courriels de l'ASR des 16 août 2012 et 23 octobre 2012 dans lesquels celle-ci a indiqué que les membres de l'organe supérieur de direction (ci-après: OSD) ou d'administration (ci-après: OSA) sont les personnes inscrites au registre du commerce; elle souligne qu'elle est en règle sur ce point depuis le 10 octobre 2014.

**4.1** Par organe supérieur de direction ou d'administration au sens de l'art. 6 al. 1 let. a LSR, on entend l'organe chargé de la haute direction de la société de révision (cf. URS BERTSCHINGER, in: Basler Kommentar, Revisionsrecht, 2011 [ci-après: BSK-Revisionsrecht], art. 6 LSR n° 5 p. 121), soit les gérants, s'agissant de la société à responsabilité limitée (art. 810 al. 2 ch. 1 CO); ceux-ci ont non seulement le droit mais également l'obligation de gérer la société (cf. CHRISTOPHE BUCHWALDER, in: Commentaire romand, Code des obligations II, 2008, art. 809 CO n° 6). Il convient en outre de souligner que si, en règle générale, chaque gérant a le pouvoir de représenter la société (art. 814 al. 1 CO), les statuts peuvent néanmoins régler la représentation de manière différente. Les gérants ne disposant pas du pouvoir de représenter la société (art. 814 al. 2 CO) ne doivent pas être inscrits au registre du commerce. Il n'en demeure pas moins qu'ils ont les attributions intransmissibles et inaliénables prévues à

l'art. 810 al. 2 CO dont celle d'exercer la haute direction de la société (let. a). Quant à la référence à la direction figurant à l'art. 6 al. 1 let. a LSR, elle désigne l'organe responsable des affaires courantes. Par ailleurs, s'agissant de déterminer les quorums de l'art. 6 al. 1 let. a LSR, la dénomination d'un organe importe peu; du moment que les affaires s'avèrent effectivement gérées par un conseil, ses membres sont soumis à l'exigence de majorité. Celle-ci – qui vise à garantir que l'entreprise soit dirigée par des personnes qui ont des qualifications professionnelles suffisantes et, partant, à assurer la qualité des prestations en matière de révision (cf. Message du 23 juin 2004 concernant la modification du CO [obligation de révision dans le droit des sociétés] et la LSR, FF 2004 3745, 3837 et 3881 [ci-après: Message LSR]) – s'étend en conséquence non seulement aux personnes formellement membres des organes correspondants mais également à toutes celles participant effectivement, dans les faits, à la destinée de l'entreprise (cf. BERTSCHINGER, in: BSK-Revisionsrecht, op. cit., art. 6 LSR n° 5 p. 122 et la réf. cit.). En conséquence, le titre employé ou l'absence d'inscription au registre du commerce, s'ils se présentent indubitablement comme des indices quant au rôle véritablement joué par la personne en cause, ne s'avèrent pas à eux seuls décisifs dans ce contexte.

**4.2** En l'espèce, il ressort des écritures et des pièces versées au dossier que, du 10 octobre 2014 au 27 mai 2015, C. et D. étaient inscrits au registre du commerce respectivement en qualité de gérant avec pouvoir de signature individuelle et d'associé gérant président avec signature individuelle. Dès lors que les gérants ont l'obligation de gérer la société et que la recourante a elle-même désigné les prénommés comme tels, ils se présentent manifestement comme des membres de son organe supérieur de direction ou d'administration. En outre, durant cette période, B. était inscrit au registre du commerce non pas comme gérant mais en qualité d'associé sans pouvoir de signature. Cela étant, la recourante a déclaré, dans un courriel du 1<sup>er</sup> octobre 2015, qu'il était de facto membre de la direction. Le 14 décembre 2015, elle a ajouté qu'entre le 17 juin 2013 et le 27 mai 2015, il n'y avait, sous l'angle opérationnel que deux dirigeants (responsables), soit B. et C., notant que ceux-ci géraient la société au quotidien. Il est vrai que ces éléments ne renseignent pas de manière absolue et détaillée sur les compétences et attributions effectives de B. – qui ne ressortent clairement ni des écritures de recours ni des pièces versées au dossier – au sein de la recourante. Cela étant, le choix des termes employés fournit des éléments suffisamment précis sur l'importance du rôle qu'il a joué au sein de la société durant la période en cause pour le considérer comme participant

effectif, dans les faits, à la destinée de l'entreprise. L'absence de pouvoirs de représentation ou d'inscription au registre du commerce n'y fait pas obstacle.

**4.3** Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que, durant la période s'écoulant du 10 octobre 2014 au 27 mai 2015, seul C. disposait de l'agrément en qualité de réviseur alors que trois personnes géraient la recourante. Celle-ci n'a dès lors pas satisfait à la condition découlant de l'art. 6 al. 1 let. a LSR du 23 janvier 2009 au 5 mai 2010 puis du 17 juin 2013 au 27 mai 2015. Les constatations de l'autorité inférieure à cet égard ne prêtent pas le flanc à la critique. Le grief de la recourante est dès lors infondé.

**5.** Dans ses écritures de recours, la recourante souligne que l'autorité inférieure a elle-même indiqué que les personnes inscrites comme gérant au registre du commerce sont considérées, pour une société à responsabilité limitée, comme OSD/OSA. A l'occasion de ses remarques du 6 juillet 2016, elle ajoute avoir de bonne foi considéré cette information comme correcte, d'autant plus qu'elle correspond aux définitions légales d'administrateur, gérant ou directeur. Elle déclare que la position ultérieure de l'autorité inférieure contredit celle exprimée dans ses courriers des 16 et 17 août 2012, qualifiant ce changement d'interprétation et la sanction qui en découle, sans autre avertissement, d'abusifs et d'actes de mauvaise foi. L'autorité inférieure explique qu'elle se fonde en premier lieu sur les inscriptions au registre du commerce, considérant que toutes les personnes qui exercent effectivement une fonction dirigeante doivent en principe y être inscrites.

**5.1** Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne

saurait renoncer sans subir de préjudice et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2; 131 II 627 consid. 6.1). Ces conditions sont en outre cumulatives (cf. ATAF 2016/5 consid. 6.2).

**5.2** En l'espèce, il est constant que l'autorité inférieure a déclaré à plusieurs reprises que, dans une société à responsabilité limitée, les personnes inscrites au registre du commerce en qualité de gérantes étaient considérées comme membres de l'OSD ou de l'OSA. Elle n'a toutefois pas affirmé – et on ne saurait le déduire a contrario – que seules les personnes inscrites se présenteraient comme des membres de l'OSD/OSA, à l'exclusion de toute autre. D'ailleurs, cette déclaration a été faite en lien avec une problématique différente du potentiel rôle, au sein de la recourante, d'une personne non inscrite au registre du commerce; l'autorité inférieure avait simplement constaté que les données du registre ASR ne correspondaient pas aux inscriptions au registre du commerce. En effet, dans son courriel du 16 août 2012, l'affirmation en cause suit l'indication qu'en examinant les données dans le registre ASR, l'autorité de surveillance a découvert que la recourante avait indiqué, dans son inscription en ligne, la valeur « 0 » au niveau du nombre de membres de l'OSD/OSA, signalant que cela ne correspondait pas aux indications dans le registre du commerce; son courriel du 23 octobre 2012 fait suite à celui du 16 août 2012 manifestement resté sans réponse. Il n'était alors pas encore question de manquements à l'une des conditions d'agrément mais s'agissait uniquement d'inviter la recourante à mettre les données du registre ASR en conformité avec les inscriptions au registre du commerce. L'autorité inférieure ne disposait alors d'aucun indice laissant entrevoir qu'une personne non inscrite au registre du commerce serait impliquée dans la gestion de la recourante et que, partant, les conditions d'agrément pouvaient pour ce motif ne pas être satisfaites. Elle n'avait donc pas à se prononcer sur ce point.

**5.3** Dans ces circonstances, force est de constater que les déclarations de l'autorité inférieure ne peuvent être considérées comme des assurances données à la recourante en lien avec les violations légales ayant conduit à la décision entreprise et selon lesquelles seules les personnes inscrites comme gérantes au registre du commerce se présenteraient comme des membres de l'OSD/OSA à l'exclusion de toute autre. Par conséquent et dès lors que les conditions exposées précédemment se révèlent cumulatives, la recourante ne peut, pour ce motif déjà, rien déduire à son avantage du principe de la bonne foi. Mal fondé, son grief doit dès lors être rejeté.

**6.** La recourante juge en outre que, par son interprétation, l'ASR entend influencer son organisation interne informelle, ce qui porte atteinte à sa liberté économique et dépasse le champ prévu par la loi.

**6.1** Aux termes de l'art. 27 Cst., la liberté économique est garantie (al. 1). Elle comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (al. 2). La liberté économique protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 137 I 167 consid. 3.1; 135 I 130 consid. 4.2; 128 I 19 consid. 4c/aa). Elle peut être invoquée tant par les personnes physiques que par les personnes morales (cf. ATF 135 I 130 consid. 4.2; arrêt du TF 2C\_301/2015 du 3 novembre 2015 consid. 4.1). Des restrictions à la liberté économique sont admissibles; elles doivent reposer sur une base légale, être justifiées par un intérêt public prépondérant et respecter le principe de proportionnalité (art. 36 al. 1–3 Cst.).

Si une violation de la Constitution fédérale représente en principe un motif de recours (art. 49 let. a PA; cf. ZIBUNG/HOFSTETTER, in: Praxiskommentar VwVG, 2<sup>e</sup> éd. 2016, art. 49 n<sup>o</sup> 7 p. 1014), il convient néanmoins d'observer l'art. 190 Cst.; aux termes de cette disposition, ni le Tribunal fédéral ni aucune autre autorité ne peuvent refuser d'appliquer une loi fédérale ou le droit international. Cette disposition interdit de refuser d'appliquer les lois fédérales que ce soit par le biais d'un contrôle abstrait ou d'un contrôle concret mais pas d'en examiner la constitutionnalité. Un examen préjudiciel de conformité à la Constitution d'une loi fédérale peut par conséquent se justifier. Lorsqu'une violation de la Constitution est constatée, la loi doit néanmoins être appliquée et l'autorité concernée ne peut qu'inviter le législateur à modifier la disposition en cause. Il n'y a assurément pas lieu de contrôler la conformité des lois fédérales au droit supérieur dans tous les cas. Un tel contrôle dépend des circonstances du cas d'espèce. Dans le cadre d'un contrôle abstrait d'une norme, il convient de déterminer s'il existe un intérêt général suffisant au constat d'une éventuelle violation de la Constitution (cf. arrêt du TF 2C\_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 4, non publié in ATF 140 II 157; ATF 140 I 353 consid. 4.1; 136 I 49 consid. 3.1 et les réf. cit.).

**6.2** En l'espèce, il a été établi précédemment que l'autorité inférieure a correctement appliqué l'art. 6 al. 1 let. a LSR en considérant que non seulement les personnes inscrites au registre du commerce en qualité de gérantes mais également l'ensemble des personnes participant dans les

faits à la destinée de la société étaient visées par l'art. 6 al. 1 let. a LSR (cf. consid. 4.3). Cela s'avère en effet conforme au but de la loi ainsi qu'aux opinions exprimées dans la doctrine (cf. consid. 4). Cette application ne dépasse ainsi pas le champ prévu par la loi, contrairement à ce qu'avance la recourante.

**6.3** Compte tenu de ce qui précède, eu égard à la clarté de la disposition précitée et de l'absence de marge de manœuvre conférée aux autorités auxquelles elle s'adresse, le Tribunal administratif fédéral aussi bien que l'ASR avant lui se trouvent tenus de l'appliquer. La question se pose seulement de savoir si un examen de sa conformité à l'art. 27 Cst. s'avérerait néanmoins justifié par un intérêt général suffisant (cf. arrêt du TF 2C\_185/2013 du 16 juillet 2013 consid. 6.4). Or, rien ne permet de retenir que la question spécifique posée par les circonstances concrètes de la présente affaire représenterait un tel intérêt.

**7.** La recourante estime en outre que la commination de retrait n'a pas lieu d'être lorsque la situation est régulière depuis plus d'un an; selon elle, l'ASR aurait dû prononcer la commination de retrait en juillet 2014, soit au moment où elle a contacté la recourante, si elle en avait eu l'intention. Quant à l'avertissement écrit, elle estime qu'il ne peut porter sur des faits remontant à 2014.

### **7.1**

**7.1.1** En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014 (RO 2007 3971), 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. La modification du 20 juin 2014 (RO 2014 4073), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2015, a reformulé l'art. 17 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, LSR et ajouté une 3<sup>e</sup> phrase. Il prescrit dorénavant que, lorsqu'une personne physique agréée ou une entreprise de révision agréée ne remplit plus les conditions d'agrément visées aux art. 4 à 6 ou 9a, l'autorité de surveillance peut lui retirer l'agrément pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait. Elle lui adresse un avertissement écrit si le retrait de l'agrément est disproportionné. L'interdiction de la rétroactivité (proprement dite) fait obstacle à l'application d'une norme à des faits entièrement

révolus avant son entrée en vigueur. En revanche, pour les faits ayant pris naissance sous l'empire de l'ancien droit, mais qui déploient encore des effets sous le nouveau droit, il est admissible d'appliquer ce dernier (rétroactivité improprement dite), sous réserve des droits acquis (cf. ATF 137 II 371 consid. 4.2). En l'espèce, conformément à ce qui a été retenu précédemment (cf. consid. 4), les violations de l'art. 6 al. 1 let. a LSR par la recourante, si elles ont effectivement commencé sous l'empire de l'ancienne version de l'art. 17 LSR, ont perduré jusqu'au 27 mai 2015, soit après l'entrée en vigueur de la modification de cette norme. Compte tenu de ces éléments, force est de constater que l'art. 17 al. 1 LSR s'avère applicable à la présente procédure dans sa teneur du 20 juin 2014 en vigueur dès le 1<sup>er</sup> janvier 2015.

**7.1.2** Le retrait de l'agrément, la commination de retrait ainsi que l'avertissement écrit sont, comme toute activité étatique, soumis au principe de la proportionnalité (art. 5 al. 2 Cst.). En d'autres termes, ils ne doivent pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour rétablir l'ordre légal (cf. arrêt du TF 2C\_199/2010 du 12 avril 2011 consid. 11.2, non publié in ATF 137 II 383). Ce principe vise à permettre à l'autorité d'orienter son choix entre diverses possibilités d'actions pour lesquelles elle est également compétente (cf. MOOR/FLÜCKIGER/MARTENET, Droit administratif, vol. 1, 3<sup>e</sup> éd. 2012, ch. 5.2.1.1; voir aussi arrêt du TF 2C\_487/2016 du 23 novembre 2016 consid. 2.5). Il n'intervient donc que si plusieurs mesures peuvent être prononcées, leurs conditions s'avérant ainsi remplies, et qu'il s'agit alors de choisir laquelle satisfait au mieux à l'exigence de proportionnalité. Le principe de la proportionnalité exige qu'une mesure restrictive soit apte à produire les résultats escomptés (règle de l'aptitude) et que ceux-ci ne puissent être atteints par une mesure moins incisive (règle de la nécessité); en outre, il interdit toute restriction allant au-delà du but visé et il exige un rapport raisonnable entre celui-ci et les intérêts publics ou privés compromis (principe de la proportionnalité au sens étroit dont l'examen implique une pesée des intérêts; cf. ATF 142 I 76 consid. 3.5.1). Il est encore précisé que d'autres mesures telles qu'un agrément limité à certains domaines de la révision, des contrôles approfondis par l'autorité de surveillance ou par d'autres réviseurs ne sont pas prévues par la loi et ne paraissent pas adaptées en vue de garantir une exécution irréprochable des prestations en matière de révision (cf. arrêts du TAF B-6834/2013 du 25 novembre 2014 consid. 12.2 et réf. cit.; B-5431/2013 du 17 novembre 2014 consid. 4.3.1 et réf. cit.).

En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsque les conditions d'agrément visées aux art. 4 à 6 LSR ne sont plus remplies, l'autorité de surveillance peut le retirer pour une durée déterminée ou indéterminée (1<sup>ère</sup> phrase). Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait (2<sup>e</sup> phrase). Se référant au rétablissement de la situation (« Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können »; « Se le condizioni per l'abilitazione possono essere ristabilite »), la 2<sup>e</sup> phrase fait écho à la 1<sup>ère</sup> traitant du retrait de l'agrément. Selon la jurisprudence, la commination de retrait se présente comme une concrétisation légale du principe de la proportionnalité dans un cas bien précis : elle doit être prononcée en fonction des circonstances du cas concret lorsqu'il se trouve dans le pouvoir de la personne concernée de prendre activement les mesures nécessaires au rétablissement des conditions d'agrément (cf. arrêt du TF 2C\_125/2015 du 1<sup>er</sup> juin 2015 consid. 5.2). Le prononcé d'une commination de retrait présuppose toutefois que les conditions ainsi que le caractère proportionné du retrait ultérieur – qui devra être prononcé si la personne ne prend pas les mesures nécessaires – ont déjà été examinés et qu'ils sont satisfaits.

L'art. 17 al. 1 LSR prescrit en outre que l'ASR adresse un avertissement écrit à la personne concernée si le retrait est disproportionné (3<sup>e</sup> phrase). De même que pour la commination de retrait, l'avertissement se présente comme une alternative proportionnée au retrait de l'agrément dans l'hypothèse où celui-ci ne le serait pas. Il suit donc également un examen des conditions du retrait de l'agrément; si ces conditions sont remplies, le retrait sera soumis au contrôle de son caractère proportionné qui mènera à l'avertissement si ce caractère n'est pas donné.

Conformément à ce qui précède, la commination de retrait aussi bien que l'avertissement écrit se présentent comme des alternatives au retrait de l'agrément lorsque celui-ci s'avère disproportionné, dans un cas de figure particulier s'agissant de la première ou d'une manière plus générale s'agissant du second. Il apparaît donc qu'ils peuvent intervenir seulement lorsque les conditions d'agrément ne sont plus remplies, à l'instar du retrait lui-même.

**7.1.3** La loi n'indique pas expressément à quel moment les conditions d'agrément doivent ne plus avoir été ou être remplies pour que le retrait ou les autres mesures de l'art. 17 al. 1 LSR puissent être prononcés. Il apparaît seulement qu'elle utilise le présent, ce qui semble indiquer de prime abord

que les conditions d'agrément doivent faire défaut au moment même où la mesure est appliquée. Les travaux préparatoires ne fournissent pas d'éléments sur les circonstances susceptibles de conduire au retrait de l'agrément : le message se contente de mentionner le contenu de la loi (cf. Message LSR, FF 2004 3745, 3849); l'art. 17 LSR a en outre été adopté par les Chambres fédérales sans avoir fait l'objet de discussions spécifiques (cf. BO 2005 N 94; BO 2005 E 630). Quant à la jurisprudence, elle n'a à ce jour pas précisé cet élément de manière formelle. Dans une récente jurisprudence, le Tribunal administratif fédéral a certes souligné, s'agissant d'une personne physique, que la réputation irréprochable et la garantie d'une activité de révision irréprochable (art. 4 al. 1 LSR et art. 4 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 [OSRev, RS 221.302.3]) n'étaient in casu pas données « à l'état actuel », laissant entrevoir que ce moment serait déterminant pour l'appréciation de la pertinence du retrait (cf. arrêt du TAF B-4117/2015 du 16 janvier 2017 consid. 3.3). En revanche, dans l'arrêt B-4868/2014 du 8 octobre 2015 confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt 2C\_1026/2015 du 18 juillet 2016), le Tribunal administratif fédéral a retenu que la réputation professionnelle ne pouvait in casu être considérée comme irréprochable pour la période allant de 2008 à 2013; la décision entreprise avait été rendue le 27 juin 2014, donc après que la réputation avait recouvré son caractère irréprochable (consid. 5.7). De plus, dans l'arrêt 2C\_125/2015, le Tribunal fédéral a considéré, dans le cadre de l'examen du respect du principe de proportionnalité et d'une éventuelle commination de retrait en place de celui-ci (consid. 5.3), qu'il était essentiel de déterminer si les conditions étaient à nouveau remplies pour l'avenir; à cet égard, la commination de retrait peut être décidée après que la personne concernée a déjà pris les dispositions nécessaires à la régularisation pour l'hypothèse où elle se rendrait fautive de nouvelles violations des conditions d'agrément. In casu, il manquait des éléments de fait permettant de considérer que les conditions d'agrément ne pouvaient pas être à nouveau satisfaites par les mesures prises en vue du rétablissement de la situation, soit la cessation du mandat litigieux. Le Tribunal fédéral laisse ainsi entendre que la mesure peut être prononcée quand bien même les conditions d'agrément seraient à nouveau satisfaites.

En tous les cas, il apparaît que le Tribunal administratif fédéral ainsi que le Tribunal fédéral ont tous deux relevé la nécessité que les conditions d'agrément soient respectées en tout temps (« dauernd »; cf. arrêts du TF 2C\_487/2016 consid. 2.2; 2C\_163/2014 du 15 janvier 2015 consid. 2.3; arrêts du TAF B-2626/2015 du 19 janvier 2016 consid. 1.5.4;

B-4868/2014 consid. 2.3). De la sorte, on ne saurait considérer qu'un comportement correct des personnes visées à l'art. 17 al. 1 LSR est assuré si elles ne sont pas en mesure de garantir de manière continue le respect des conditions d'agrément (cf. arrêt du TF 2C\_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2.4). Sur la base de ce constat, le Tribunal fédéral a en outre, dans l'arrêt 2C\_163/2014, précisé la manière de déterminer si la condition fixée à l'art. 6 al. 1 let. b LSR – prescrivant qu'un cinquième au moins des personnes qui sont appelées à fournir des prestations en matière de révision doit avoir reçu l'agrément nécessaire – s'avère respectée : il a jugé que la condition ne devait pas être satisfaite pour chacun des mandats pris individuellement mais pour une période déterminée que l'ASR pouvait choisir librement (consid. 3.2). Par la force des choses, cette liberté lui permet ainsi de fixer la période également dans le passé, soit sans tenir compte des mandats exécutés directement avant l'examen d'une éventuelle violation de la condition. Qui plus est, il convient de rappeler que le retrait de l'agrément vise en première ligne à protéger, à l'avenir, les intérêts publics en cause contre des réviseurs ou experts-réviseurs indignes de confiance et ainsi à garantir la fiabilité des travaux de révision (cf. arrêt 2C\_834/2010 consid. 6.2.4; voir aussi consid. 4). Or, ce but ne saurait être atteint si l'on considère que le retrait, la commination de retrait ou l'avertissement écrit ne peuvent être prononcés que lorsque les conditions d'agrément ne sont plus satisfaites au moment de la décision; en effet, cela aurait en particulier pour conséquence, s'agissant des entreprises de révision titulaires d'un agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur ne respectant pas les conditions d'agrément, qu'elles pourraient échapper à toute mesure découlant de l'art. 17 al. 1 LSR par le simple rétablissement des conditions d'agrément dès l'ouverture d'une procédure que l'ASR est tenue de leur annoncer dans le respect de leur droit d'être entendues pour ensuite, le cas échéant, les violer à nouveau dès la clôture de la procédure jusqu'à l'ouverture de la suivante, ce qui n'est pas admissible. Cette norme n'aurait alors pour ainsi dire aucune portée concernant les entreprises de révision titulaires d'un agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur; l'ASR n'aurait d'autre moyen efficace d'intervenir à leur encontre que par le biais de procédures dirigées contre les personnes physiques – seules soumises de manière directe à l'exigence de réputation irréprochable (art. 4 al. 1 et art. 5 al. 1 LSR) – visées à l'art. 6 al. 1 let. a LSR devant posséder l'agrément nécessaire.

Sur le vu de ces éléments, il faut bien reconnaître à l'ASR la compétence de prononcer un retrait d'agrément, une commination de retrait ou un avertissement écrit en application de l'art. 17 al. 1 LSR également lorsque les conditions d'agrément n'ont, par le passé, pas été remplies de manière constante si l'on doit alors considérer que la fiabilité des travaux de révision ne s'avère plus garantie. Cela reste valable quand bien même les conditions d'agrément sont à nouveau remplies au moment du prononcé de la mesure. La mesure finalement prononcée devra respecter le principe de la proportionnalité.

**7.1.4** La question se pose encore d'un possible cumul des mesures, ainsi que l'ASR a procédé dans la présente affaire. Le cumul des mesures fixées à l'art. 17 LSR n'est pas expressément prévu dans la loi; celle-ci ne l'exclut toutefois pas non plus. Les travaux préparatoires, pas plus que la jurisprudence, ne renseignent sur ce point. Quant à la doctrine, elle admet en principe un tel cumul s'agissant des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (cf. NEERACHER/BRUPBACHER, in: BSK-Revisionsrecht, op. cit., art. 28 LSR n° 12 p. 350; WALTER/SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, RSDA 2007 p. 459, nbp 88); elle ne s'est toutefois pas prononcée précisément sur la compatibilité des différentes mesures entre elles.

Comme exposé précédemment (cf. consid. 7.1.2), tant la commination de retrait que l'avertissement écrit sont prononcés lorsque le retrait de l'agrément apparaît disproportionné. S'agissant de la commination de retrait, il s'agit uniquement du cas de figure où la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation. L'avertissement, quant à lui, est prononcé d'une manière générale dans tous les cas dans lesquels le retrait est disproportionné. Aussi, on peut considérer que, si les conditions de la commination sont satisfaites, le retrait est alors disproportionné dans cette mesure de sorte que celles de l'avertissement écrit le sont également. Dans ces circonstances et puisque la loi ne l'interdit pas, rien ne permet de retenir que les deux mesures seraient incompatibles. Par conséquent, force est de reconnaître que l'avertissement peut en principe être prononcé en plus de la commination de retrait.

Il convient encore de souligner que, dans le choix de la mesure appropriée lorsque les conditions d'agrément ne sont pas remplies, l'ASR dispose d'un large pouvoir d'appréciation qu'elle est néanmoins tenue d'exercer dans le respect du principe de la proportionnalité (cf. arrêt B-4117/2015

consid. 3.1.3). Cela s'avère également valable s'agissant du cumul des mesures.

**7.1.5** Sur le vu de ce qui précède, il appert que les diverses mesures prévues par l'art. 17 al. 1 LSR s'articulent de la manière suivante: lorsque les conditions d'agrément n'ont pas été remplies de manière constante, l'ASR doit déterminer si un retrait – pour une durée déterminée ou indéterminée mais au moins d'une année (cf. arrêt du TF 2C\_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4) – doit être prononcé, notamment sous l'angle de la proportionnalité. Si les conditions du retrait de l'agrément sont satisfaites mais qu'il ne respecte pas le principe de la proportionnalité au seul motif que la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité inférieure doit prononcer une commination de retrait; elle peut l'assortir d'un avertissement écrit si elle juge celui-ci et le cumul des mesures proportionnés. Si le retrait de l'agrément apparaît comme disproportionné pour un autre motif, un avertissement écrit sera prononcé s'il est lui-même proportionné. Il convient à ce stade d'apprécier la situation de la recourante à la lumière des principes ainsi exposés.

**7.2** En l'espèce, la recourante satisfaisait indubitablement à la condition prévue à l'art. 6 al. 1 let. a LSR au moment du prononcé de la décision. Cet élément, avancé par la recourante, ne fait cependant pas obstacle à une commination de retrait de l'agrément, conformément à ce qui précède. En effet, l'autorité inférieure a constaté valablement que la recourante avait contrevenu à cette exigence du 23 janvier 2009 au 5 mai 2010 puis du 17 juin 2013 au 27 mai 2015, soit pour une assez longue durée (plus de 38 mois au total) au regard de celle durant laquelle elle a bénéficié de l'agrément et à deux reprises malgré une première intervention de l'autorité inférieure (cf. consid. 4.3). Le fait que les conditions d'agrément n'ont pas été remplies de manière constante au cours des dernières années conjugué au risque de nouvelles violations satisfait aux conditions du retrait de l'agrément – et donc également d'une commination de retrait ou d'un avertissement écrit – sous réserve de l'examen de la proportionnalité.

La recourante estime que l'autorité inférieure aurait dû intervenir en juillet 2014, soit au moment où elle a contacté la recourante, si elle avait eu l'intention de prononcer une commination de retrait. On peine à discerner ce que la recourante entend tirer de cet argument. Cela étant, il convient de relever qu'à ce moment-là, elle ne remplissait pas les conditions d'agrément puisque sa situation n'a été régularisée que le 27 mai 2015; aussi, sa situation aurait alors dû être appréciée de manière différente. D'ailleurs,

l'autorité inférieure a expressément tenu compte de cette régularisation dans le choix de la mesure. En outre, il a été établi que les violations dont la recourante s'est rendue fautive conjuguées au risque de nouvelles violations justifient le prononcé d'une mesure; le temps écoulé entre l'intervention de l'autorité inférieure de juillet 2014 et la décision ne s'avère pas de nature à modifier cette appréciation.

La recourante ne s'est pas plainte expressément d'un éventuel non-respect du principe de la proportionnalité. De son côté, l'autorité inférieure s'est contentée de déclarer, dans la décision entreprise, que le retrait de l'agrément apparaîtrait disproportionné de sorte qu'il se justifie de prononcer un avertissement. Cela étant, il est permis de relever que les mesures prononcées à l'encontre de la recourante ne s'avèrent pas disproportionnées. En effet, sous l'angle de l'aptitude, la commination de retrait ainsi que l'avertissement écrit se présentent indubitablement comme des mesures appropriées en vue d'atteindre le but exposé précédemment (cf. consid. 4). Compte tenu de la faible atteinte occasionnée par les mesures prononcées qui n'ont pas d'incidence directe sur les activités de la recourante qu'elle peut continuer à exercer sans restriction, on peine à imaginer que des mesures moins incisives puissent être envisagées; tout au plus pourrait-on imaginer que seule l'une des deux mesures pourrait être prononcée. Cela étant, il convient de rappeler que la recourante a, durant de nombreux mois, violé les exigences figurant à l'art. 6 al. 1 let. a LSR. De ce fait, on ne saurait reprocher à l'autorité inférieure d'avoir outrepassé la large marge de manœuvre dont elle dispose dans le choix de la mesure et donc dans leur éventuel cumul. Enfin, eu égard à l'intérêt public poursuivi (...) et puisque la recourante peut continuer ses activités sans restriction, les mesures prononcées respectent manifestement la proportionnalité au sens étroit.

**7.3** Compte tenu de ces éléments, force est de constater que l'autorité inférieure a, à bon droit, prononcé à l'encontre de la recourante – qui n'a pas rempli les conditions d'agrément de manière constante par le passé puisqu'elle a, à deux reprises et sur une longue durée, violé la condition figurant à l'art. 6 al. 1 let. a LSR – une commination de retrait assortie d'un avertissement écrit.