



Cour II
B-1723/2011

Arrêt du 24 octobre 2012

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Frank Seethaler, Francesco Brentani, juges,
Ivan Jabbour, greffier.

Parties

A. _____,
représenté par Maître Jean-Marie Faivre, avocat,
recourant,

contre

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

Objet

Agrément en qualité de réviseur.

Faits :**A.**

Par décision du 20 mars 2009, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a accordé à A. _____ (ci-après : le recourant) l'agrément définitif en qualité de réviseur. Le recourant est président du conseil d'administration et directeur de la société B. _____ SA – agréée elle aussi en cette qualité le 26 mars 2009 – qui revêtait la fonction d'organe de révision de la Fondation patronale de prévoyance (...) de C. _____ (ci-après : Fondation patronale).

B.

Par courrier du 13 mars 2009 adressé en copie à B. _____ SA, l'Autorité de surveillance des fondations et des institutions de prévoyance de la République et Canton de Genève (ci-après : ASFIP), constatant que celle-ci n'était pas inscrite dans le registre des entreprises agréées par l'ASR, a informé la Fondation patronale que, dès l'exercice 2008, elle se devait de nommer un nouvel organe de contrôle disposant de l'agrément en qualité d'expert-réviseur.

C.

Par courrier du 4 février 2010, B. _____ SA a adressé à l'ASFIP le rapport de révision relatif à l'exercice 2008 de la Fondation patronale, daté du 12 juin 2009.

D.

Par lettre du 15 février 2010, dont une copie a été adressée à B. _____ SA, l'ASFIP a informé la Fondation patronale que le rapport de révision de l'exercice 2008 devait être établi par un expert-réviseur agréé. Comme ni B. _____ SA ni les signataires du rapport ne bénéficiaient d'un tel agrément, la Fondation patronale a été invitée par l'ASFIP à régulariser la situation en nommant un nouvel organe de révision et en lui remettant un nouveau rapport de révision établi par celui-ci.

E.

Par courrier du 17 février 2010 adressé en copie à l'ASR, B. _____ SA a déclaré à l'ASFIP qu'elle fonctionnait comme organe de révision de la Fondation patronale depuis 1982 et, à la suite de la révision des dispositions légales, avait entrepris les démarches nécessaires à la continuation de son activité. Elle n'a toutefois pas exclu que, en ce qui concerne la révision de la Fondation patronale, elle puisse se trouver dans un cas d'exception qu'elle aurait dû examiner plus en détail. Elle

s'est enfin plainte de ne pas avoir été contactée par l'ASFIP afin d'en discuter.

F.

Par courrier du 11 mars 2010, l'ASFIP a confirmé à B._____ SA le contenu de ses lettres des 13 mars 2009 et 15 février 2010. Estimant que B._____ SA s'exposait à des sanctions pour avoir fourni des prestations de révision sans l'agrément requis, l'ASFIP a informé celle-ci qu'elle allait transmettre l'affaire à l'ASR.

G.

Par lettre du 15 mars 2010, B._____ SA a soumis la situation à l'ASR en indiquant que la Fondation patronale était particulière en ce sens qu'elle n'avait pas de personnel, ne percevait pas de cotisations et n'avait pris aucun engagement contractuel envers le personnel religieux ayant exercé une activité lucrative à la (...) de C._____.

H.

L'ASR a informé le recourant et B._____ SA par courrier du 9 avril 2010 qu'elle partageait l'avis de l'ASFIP et que les mesures ordonnées par cette dernière ne s'avéraient pas critiquables. L'ASR a en outre fait savoir au recourant qu'elle entendait analyser les conséquences de la violation des dispositions légales sur son agrément.

I.

Par courrier du 28 avril 2010, l'ASFIP a avisé l'ASR du fait que B._____ SA exerçait comme organe de contrôle d'une institution de prévoyance alors qu'elle ne disposait pas d'un agrément en qualité d'expert-réviseur mais comme réviseur.

J.

Par courrier du 11 mai 2010, l'ASR a déclaré au recourant qu'il avait, en tant que réviseur responsable pour le compte de B._____ SA, révisé les comptes d'une institution de prévoyance professionnelle sans disposer de l'agrément en qualité d'expert-réviseur, alors qu'il savait ou à tout le moins aurait dû savoir qu'un tel agrément était nécessaire ; que, malgré la lettre de l'ASFIP du 13 mars 2009, il avait établi le rapport de révision pour l'exercice 2008. L'ASR a averti le recourant que la violation constatée ne permettait plus de lui reconnaître une réputation irréprochable et qu'en conséquence l'agrément de réviseur devait lui être retiré pour une durée indéterminée, l'invitant à se déterminer quant aux faits constatés et à la qualification juridique retenue.

K.

Par courrier du 21 juin 2010, le recourant a expliqué qu'il avait estimé de bonne foi pouvoir poursuivre son activité de réviseur de la Fondation patronale car celle-ci n'assumait pas de risque et n'avait pas pour vocation d'assurer les prestations au sens de la loi sur la prévoyance professionnelle. Même s'il devait s'être trompé quant à la portée des nouvelles dispositions légales, il n'avait aucunement cherché à s'y dérober. Il a ajouté que ladite fondation avait nommé un nouvel organe de révision, E._____ SA, qui a établi un nouveau rapport de révision pour les comptes 2008 ainsi que celui des comptes 2009. Le 22 juin 2010, le recourant a encore précisé que la Fondation patronale ne concernait plus qu'une seule personne. Enfin, par courrier du 18 août 2010, le recourant a transmis à l'ASR une copie de sa correspondance avec l'ASFIP par laquelle il lui avait remis les rapports de révision 2008 et 2009 établis par E._____ SA.

L.

Par décision du 15 février 2011, l'autorité inférieure a prononcé le retrait de l'agrément du recourant en qualité de réviseur pour la durée d'une année et la radiation de son inscription au registre des réviseurs. Elle a rappelé que le recourant avait, pour le compte de B._____ SA, établi et signé le rapport de révision pour l'exercice 2008 de la Fondation patronale sans disposer de l'agrément comme expert-réviseur nécessaire pour remplir cette tâche. Elle a par suite considéré que la violation des dispositions légales régissant la profession du recourant ne permettait plus de retenir que celui-ci jouissait d'une réputation irréprochable. Enfin, compte tenu de la violation commise, elle a qualifié de proportionné le retrait pour la durée d'une année.

M.

Par mémoire du 17 mars 2011, le recourant a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral en concluant à l'annulation de la décision entreprise pour violation du droit fédéral avec suite de frais et dépens. À l'appui de son recours, le recourant rappelle que la Fondation patronale ne compte pas de membres actifs ou de rentiers, ne perçoit pas de cotisations et n'a pas pris d'engagements contractuels envers le personnel concerné. Il admet avoir commis une erreur en révisant les comptes sans bénéficier de l'agrément en tant qu'expert-réviseur, mais ajoute que l'importance du manquement et le fait qu'il soit resté sans conséquence dommageable ne permettaient pas de mettre en doute le caractère irréprochable de sa réputation. Il précise qu'il n'a pas trouvé trace du courrier de l'ASFIP du 13 mars 2009. Il estime

que l'ASR aurait pu le mettre au bénéfice de la clause de rigueur et conteste ensuite la proportionnalité du retrait de l'agrément prononcé, déclarant qu'il engendrerait un préjudice très conséquent voire irréparable ; dans l'hypothèse où un comportement fautif devait être reconnu, une mesure d'avertissement serait plus appropriée.

N.

Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en propose le rejet au terme de sa réponse du 18 mai 2011. En premier lieu, elle met en doute le fait que le recourant n'ait pas reçu le courrier de l'ASFIP du 13 mars 2009. Elle constate en outre qu'il n'avait pas connaissance des normes régissant les qualifications que doivent avoir les auditeurs d'une institution de prévoyance professionnelle, qu'il a omis de vérifier son aptitude, au regard de la loi, à réviser les comptes de la Fondation patronale et qu'il n'a ainsi pas respecté son devoir de diligence. Par ailleurs, l'ASR remarque que le recourant persiste à minimiser l'importance de son erreur en prétendant qu'il s'agirait d'une problématique purement formelle, ce qui fonde un pronostic défavorable de sa réputation. Elle rappelle que la violation constatée est sanctionnée par une disposition pénale et devra faire l'objet d'une dénonciation à l'autorité pénale cantonale compétente. Enfin, elle considère que la mesure prononcée respecte le principe de proportionnalité.

O.

Se référant à la jurisprudence récente du Tribunal de céans en matière de surveillance de la révision, l'ASR a sollicité par courrier du 8 juin 2011 un délai supplémentaire pour en examiner les conséquences éventuelles sur la présente affaire et si nécessaire compléter la motivation de la décision. Par écritures du 30 juin 2011, l'ASR a renoncé à déposer des observations supplémentaires, se contentant d'indiquer qu'elle avait tenu compte de tous les éléments pertinents dans sa décision.

P.

Par courrier du 5 août 2011, le recourant conteste une nouvelle fois avoir reçu copie de la lettre du 13 mars 2009. Il déclare qu'il n'a jamais voulu agir en violation de la loi et que l'erreur de droit à sa charge ne suffisait pas à entacher sa réputation. Il indique qu'il a très rapidement pris les mesures nécessaires pour rétablir la situation en ayant recours à une autre fiduciaire et que la décision querellée, si elle devait être maintenue, aurait pour lui des conséquences graves qu'il ne pourrait éluder au travers de mesures organisationnelles.

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

Droit :

1.

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

1.1 À teneur des art. 31 et 33 let. e de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32) en relation avec l'art. 28 al. 2 de la loi sur la surveillance de la révision du 16 décembre 2005 (LSR, RS 221.302), le Tribunal administratif fédéral est compétent pour juger des recours contre les décisions rendues par l'ASR. L'acte attaqué constitue en effet une décision au sens de l'art. 5 al. 1 let. c de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021). Le Tribunal de céans peut donc connaître de la présente affaire.

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

1.3 Les dispositions relatives au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours ainsi qu'au paiement de l'avance de frais (art. 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 4 PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.

La LSR est entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2007. Elle règle l'agrément et la surveillance des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision ; elle vise à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 1 et 2 LSR). La surveillance incombe à l'ASR (art. 28 al. 1 LSR).

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

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

En ce qui concerne les conditions d'agrément, l'art. 5 al. 1 LSR prescrit qu'une personne physique est agréée en qualité de réviseur lorsqu'elle jouit d'une réputation irréprochable (let. a), a achevé une des formations citées à l'art. 4 al. 2 LSR (let. b) et justifie d'une pratique professionnelle d'un an au moins (let. c).

En vertu de l'art. 17 al. 1 LSR, lorsqu'un réviseur ou un expert-réviseur ne remplit plus les conditions d'agrément visées aux art. 4 à 6 LSR, l'autorité de surveillance peut le lui retirer pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque la personne concernée est en mesure de régulariser sa situation, l'autorité de surveillance lui adresse préalablement une commination de retrait.

3.

En l'espèce, l'ASR a estimé que l'exigence d'une réputation irréprochable n'était plus remplie du fait que le recourant avait fourni une prestation en matière de révision sans disposer de l'agrément nécessaire ; comme l'a fait avant elle l'ASFIP, l'autorité inférieure a en effet considéré que depuis l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions relatives à l'organe de révision des institutions de prévoyance professionnelle, soit dès le 1^{er} janvier 2008, le recourant et B._____ SA devaient disposer de l'agrément en tant qu'expert-réviseur afin d'exercer la fonction d'organe de révision de la Fondation patronale, alors qu'ils possédaient un agrément en qualité de réviseur. Le recourant avait dans un premier temps fait valoir que cette obligation ne s'appliquait pas en l'occurrence étant donné que ladite fondation ne comptait aucun assuré et n'avait pas pris d'engagements contractuels envers les destinataires.

À titre préalable, il sied donc de déterminer si le recourant disposait de l'agrément adéquat.

3.1 Eu égard au principe selon lequel les règles applicables sont celles en vigueur au moment où les faits juridiquement déterminants se sont produits (cf. ATF 131 V 9 consid. 1), la présente affaire est jugée selon les dispositions légales en vigueur entre 2008 (début de l'exercice 2008 de la Fondation patronale) et les premiers mois de 2010 (intervention de l'ASFIP et remplacement du recourant comme organe de révision), soit la période pendant laquelle le recourant a révisé les comptes de la

Fondation patronale sans disposer, selon l'ASR, de l'agrément nécessaire.

3.2 En vertu de l'art. 5 al. 2 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP, RS 831.40), ladite loi s'applique aux institutions de prévoyance enregistrées au sens de son art. 48. Celui-ci dispose que les institutions de prévoyance qui entendent participer à l'application du régime de l'assurance obligatoire se feront inscrire dans le registre de la prévoyance professionnelle auprès de l'autorité de surveillance dont elles relèvent (art. 48 al. 1 LPP). Sous le droit actuel, l'organe de révision de telles institutions doit disposer de l'agrément en tant qu'expert-réviseur au sens de la LSR (art. 52b LPP). Ces exigences étaient les mêmes selon le droit en vigueur au moment des faits : en vertu de l'art. 53 al. 1 LPP dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011 (RO 2011 3393), l'institution de prévoyance devait désigner un organe de contrôle qui vérifie chaque année la gestion, les comptes et les placements ; le Conseil fédéral était chargé de fixer les conditions auxquelles devait satisfaire cet organe de manière à exercer ses fonctions convenablement (art. 53 al. 4 LPP). Ainsi, l'ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2, RS 831.441.1) prescrivait déjà à son art. 33 al. 1, en vigueur du 1^{er} janvier 2008 (RO 2007 3989) jusqu'au 31 décembre 2011 (RO 2011 3435), l'obligation pour l'organe de révision de disposer de l'agrément en tant qu'expert-réviseur.

En l'espèce, la Fondation patronale est inscrite au registre de la prévoyance professionnelle du canton de Genève ; en qualité de fondation enregistrée, elle est tenue en vertu l'art. 5 al. 2 LPP de se soumettre aux dispositions de la LPP, dont celles relatives à l'organe de révision. Cela signifie que ce dernier doit impérativement disposer de l'agrément en tant qu'expert-réviseur. Le fait que l'activité de la Fondation patronale ne s'étende actuellement pas au domaine de la prévoyance obligatoire – tout comme l'argument du recourant selon lequel elle n'a pas pris d'engagements contractuels envers des destinataires, ne compte pas d'assurés et ne concerne plus qu'une seule personne – ne s'avère pas pertinent : dès lors qu'elle s'est inscrite au registre de la prévoyance professionnelle, elle peut offrir de telles prestations et doit se conformer aux exigences légales (cf. à ce sujet le message du Conseil fédéral à l'Assemblée fédérale à l'appui d'un projet de loi sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 19 décembre 1975, FF 1976 I 117, p. 128, qui mentionnait que les institutions étaient libres de

se limiter à des mesures de prévoyance sans lien avec le régime de la prévoyance obligatoire, mais qu'elles devaient alors s'abstenir de demander à être reconnues par l'autorité de surveillance compétente ; au cas contraire, elles seront soumises aux dispositions de la loi). Il lui était loisible de renoncer à son enregistrement si elle tenait à rester en dehors du champ d'application de la LPP (art. 48 al. 3 let. b LPP). En outre, il est précisé dans le rapport de révision de l'exercice 2008, établi par le recourant lui-même, que la Fondation patronale respectait les obligations de la LPP (cf. Rapport de l'organe de contrôle au Conseil de Fondation sur les comptes de l'exercice 2008, p. 5).

3.3 Au demeurant, même si la Fondation patronale n'était pas inscrite au registre de la prévoyance professionnelle, elle serait néanmoins soumise à l'obligation de désigner un organe de révision disposant de l'agrément en tant qu'expert-réviseur. En effet, il est admis que les fondations patronales non enregistrées, y compris celles ne comptant pas d'assurés et n'ayant pas pris d'engagements envers des destinataires, sont soumises – du moins de manière analogue – à l'art. 89^{bis} al. 6 ch. 7 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC, RS 210) qui renvoie aux dispositions de la LPP sur l'agrément et les tâches des organes de contrôle (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral C-5780/2008 du 25 octobre 2011 consid. 2.4.2 et C-5282/2010 du 2 décembre 2011 consid. 2.5.1 s. ; CHRISTINA RUGGLI-WÜEST, Wohlfahrtsfonds heute : Ein Auslaufmodell, oder ...?, in : BVG-Tagung 2009, Institut für Rechtswissenschaft und Rechtspraxis, Saint-Gall 2009, p. 166 ; HERMANN WALSER, Ein vorsorgerechtlicher Spezialfall : der patronale Wohlfahrtsfonds, in : Soziale Sicherheit - soziale Unsicherheit : Festschrift für Erwin Murer zum 65. Geburtstag, Bern 2010, p. 969).

3.4 Il ressort de ce qui précède que les dispositions légales entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2008 imposaient à l'organe de révision de la Fondation patronale de disposer de l'agrément en qualité d'expert-réviseur (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 3 et 4.4).

4.

Il sied par suite d'examiner si cet état de fait porte atteinte à la réputation du recourant et constitue un motif justifiant de lui retirer son agrément.

4.1 S'agissant d'apprécier la réputation irréprochable dans le cadre de l'examen en vue de l'agrément, l'art. 4 al. 1 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision du 22 août 2007 (OSRev, RS 221.302.3)

dispose que, pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. L'art. 4 al. 2 OSRev prescrit que sont notamment prises en considération les condamnations pénales dont l'inscription au casier judiciaire central n'a pas été éliminée (let. a) et l'existence d'actes de défaut de biens (let. b).

Les notions juridiques indéterminées que constituent la réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable ne sont pas définies de manière plus précise dans le message du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs du 23 juin 2004 (cf. FF 2004 3745 ss, ci-après : Message LSR). Elles seront interprétées au regard des tâches spécifiques de l'organe de révision et à la lumière des dispositions correspondantes figurant dans la législation sur la surveillance des marchés financiers ainsi que de la jurisprudence développée à ce propos (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2).

Différents éléments doivent être pris en compte dans l'examen desdites notions tels que l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui est des qualités générales. Selon les circonstances, des activités dépassant celles inhérentes à la fonction de réviseur ou d'expert-réviseur influencent l'appréciation de l'activité de révision irréprochable. Celle-ci nécessite des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu le respect de l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision mais également du droit civil et pénal, de même que l'observation du principe de la bonne foi (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2 ; URS BERTSCHINGER, in : Rolf Watter/Urs Bertschinger [éd.], Basler Kommentar – Revisionsrecht [ci-après : BSK-Revisionsrecht], Bâle 2011, n° 44 ad art. 4 LSR). C'est pourquoi une violation des dispositions topiques, dudit principe ou de l'obligation de diligence, s'avère incompatible avec l'exigence d'une activité de révision irréprochable (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.2.2 ss ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5115/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2). La jurisprudence a enfin précisé que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs

conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent en principe aucun rôle (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3.1).

L'examen du respect desdits critères poursuit un but préventif ("garantie") et non répressif – la tâche de l'autorité consistant uniquement à évaluer les risques futurs (cf. ATAF 2010/39 consid. 4.1.4) ; l'ASR 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). À cette fin, elle dispose d'un certain pouvoir d'appréciation (cf. OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER in : Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Berne 2009, n° 19 ss ad art. 49). Néanmoins, elle est tenue de respecter en tout temps le principe de la proportionnalité ; en d'autres termes, l'exclusion d'une réputation irréprochable présuppose toujours une certaine gravité des actes reprochés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2).

4.2 En l'espèce, il est établi que le recourant et B._____ SA ne disposaient pas de l'agrément nécessaire pour réviser les comptes de la Fondation patronale (cf. supra consid. 3.2 ss). En exerçant cette fonction au-delà du 1^{er} janvier 2008 et signant le 12 juin 2009 le rapport de révision de l'exercice 2008, le recourant a ignoré les exigences légales en matière de prévoyance professionnelle et a contrevenu à l'art. 33 OPP2 dans sa version au moment des faits. Or, le recourant, de par sa formation et son expérience dans le domaine de la révision, savait – ou du moins aurait dû savoir – qu'il ne remplissait pas ces conditions. D'ailleurs, l'ASFIP – comme diverses autorités compétentes en la matière dans les autres cantons – a informé les organes de révision par circulaire du 5 novembre 2007 de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions légales et s'est référée au Bulletin de la prévoyance professionnelle n° 101 du 27 septembre 2007 de l'Office fédéral des assurances sociales dans lequel il est précisé que les organes de révision des institutions de prévoyance professionnelle devaient, en vertu de la nouvelle réglementation, disposer de l'agrément en tant qu'expert-réviseur. Cette information figurait également dans des articles de revues professionnelles (cf. par exemple BRUNO CHRISTEN, La révision des institutions de prévoyance professionnelle – Quelles sont les répercussions du nouveau droit de la révision et des nouvelles dispositions du droit des obligations?, L'expert-comptable suisse 3/2008, p. 129). En outre, il ressort de son courrier adressé le 17 février 2010 à

l'ASFIP – dans lequel il a d'ailleurs fait preuve d'une réaction déplacée et injustifiée à l'encontre du contrôleur de l'ASFIP qui, à juste titre, a relevé que l'organe de révision ne remplissait pas les exigences légales – qu'il a omis d'examiner s'il disposait de l'agrément nécessaire à la poursuite de son activité pour le compte de la Fondation patronale. Ce faisant, le recourant n'a pas respecté l'ordre légal, en particulier les normes de la LPP. Or, un tel manquement s'avère manifestement incompatible avec son devoir de diligence en tant que réviseur et la garantie d'une activité de révision irréprochable qu'il doit offrir (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.7). Cette situation est en outre contraire à l'un des objectifs de la réglementation légale de la révision, à savoir que les contrôles soient effectués par des personnes suffisamment qualifiées, à même de fournir la qualité attendue (cf. Message LSR, FF 2004 3754).

4.3 Qui plus est, en établissant un rapport de révision sans l'agrément requis, le recourant a rempli les éléments constitutifs objectifs du délit défini à l'art. 40 al. 1 let. a LSR : en vertu de cette disposition, quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire ; si l'auteur agit par négligence, l'amende est de Fr. 100'000.- au plus (art. 40 al. 2 LSR). Lesdites prestations sont définies à l'art. 2 let. a LSR comme les vérifications et les attestations qui, en vertu du droit fédéral, doivent être opérées ou délivrées par un expert-réviseur ou un réviseur agréés. L'art. 40 al. 1 let. a LSR ne vise pas uniquement les cas de révision sans agrément aucun, mais également ceux dans lesquels la personne concernée bénéficie bien d'un agrément, mais pas de celui que la loi exige pour effectuer une tâche déterminée, notamment lorsque des réviseurs exercent des fonctions réservées à des experts-réviseurs (cf. RASHID BAHAR, in : BSK-Revisionsrecht, n° 5 ad art. 40). Or, en révisant les comptes de la Fondation patronale, le recourant a fourni des prestations au sens de l'art. 2 let. a LSR alors que ni lui ni l'entreprise de révision ne disposaient de l'agrément nécessaire en tant qu'expert-réviseur.

Le Tribunal de céans s'est prononcé à plusieurs reprises sur les conséquences d'une violation de l'art. 40 LSR sur la réputation d'un réviseur, concluant qu'elle conduisait à une appréciation négative de celle-ci, et ce même lorsqu'il n'existe (encore) aucun jugement des autorités pénales (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.7, B-4420/2010 du 24 mai 2011 consid. 3.3,

B-7968/2009 du 6 mai 2010 consid. 4.4.2 confirmé dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.4). Le Tribunal fédéral a soutenu cette jurisprudence, indiquant que le Tribunal administratif fédéral avait, à juste titre, observé que le législateur qualifiait d'importantes les violations des conditions propres à la fourniture de prestations en matière de révision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.4).

4.4 Invoquant une erreur de droit, le recourant veut minimiser la gravité de la faute commise ; dans un cas similaire à la présente affaire, le Tribunal de céans a jugé qu'il était du devoir d'un réviseur, en sa qualité de professionnel du domaine, de connaître et respecter les normes légales régissant son métier et de veiller à ce qu'il dispose de l'agrément requis avant d'exercer un mandat (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.8). Il sied en outre de constater que, contrairement à ses dires, le comportement du recourant a causé un désagrément à la Fondation patronale attendu que celle-ci a dû nommer un nouvel organe de révision pour établir un second rapport de révision de l'exercice 2008. L'on ne voit enfin pas en quoi l'ASR aurait agi de manière contraire à la bonne foi en réagissant aux actes commis par le recourant, même si c'est ce dernier qui l'en avait informée ; de toute manière, l'ASFIP lui avait fait savoir par courrier du 11 mars 2010 qu'elle allait transmettre l'affaire à l'ASR.

4.5 En conclusion, force est donc de constater que le recourant n'a pas respecté les obligations de son métier et a contrevenu à l'art. 40 LSR ; l'exercice d'une activité de révision sans l'agrément nécessaire ne constitue pas une faute anodine ou une inadvertance mais un comportement que la loi sanctionne pénalement, ce qui en souligne la gravité (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.7) ; par conséquent, il ne peut lui être attesté qu'il bénéficie d'une réputation irréprochable ni qu'il offre la garantie d'une activité de révision irréprochable. Au vu de ce résultat, la question de savoir s'il a effectivement eu connaissance du courrier du 13 mars 2009 et, à défaut, s'il aurait dû s'assurer que l'autorité n'avait pas émis de remarques concernant les comptes de l'exercice 2007 ne se révèle pas décisive pour l'issue du litige et n'a pas à être traitée.

5.

Le recourant allègue également que le retrait de son agrément ne respecte pas le principe de la proportionnalité et constitue une atteinte à la liberté économique – garantie par l'art. 27 de la Constitution fédérale

de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) – qui n'est pas légitimée par un intérêt public. Il estime que, si la détermination de l'ASR devait être confirmée, une mesure d'avertissement suffirait puisque la situation légale a rapidement été rétablie et qu'il n'existait pas d'intérêt public justifiant le retrait de l'agrément.

5.1 La liberté économique individuelle garantie par l'art. 27 al. 1 Cst. comprend notamment le libre choix de la profession, le libre accès à une activité économique lucrative privée et son libre exercice (art. 27 al. 2 Cst). Cette liberté protège toute activité économique privée, exercée à titre professionnel et tendant à la production d'un gain ou d'un revenu (cf. ATF 132 I 97 consid. 2.1). Comme pour tout droit fondamental, les restrictions à la liberté économique doivent être fondées sur une base légale, justifiées par un intérêt public ou par la protection d'un droit fondamental d'autrui et respecter le principe de la proportionnalité (art. 36 Cst.).

5.2 Le Tribunal de céans s'est déjà prononcé à plusieurs reprises sur cette question en relation avec les conditions d'un agrément. Il a considéré que l'activité de fournisseur de prestations en matière de révision est protégée par les garanties de l'art. 27 Cst. ; aussi, une décision retirant l'agrément nécessaire en vue de la fourniture desdites prestations porte atteinte à la liberté économique du recourant.

Examinant si cette atteinte satisfait aux exigences constitutionnelles, il a jugé qu'une restriction à la liberté économique s'avère en principe admissible en la matière : elle dispose d'une base légale suffisante aux art. 4 et 5 LSR, et ce tant en relation avec les conditions portant sur la formation et la pratique professionnelles que sur la réputation irréprochable (cf. notamment ATAF 2008/49 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.2 et B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 5.3).

Le Tribunal de céans a ensuite expressément reconnu l'existence d'un intérêt public dans le but arrêté par la LSR, soit de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.1). À cet égard, le recourant ne peut être suivi lorsqu'il estime qu'un tel intérêt manque en l'occurrence : la qualité de la révision implique que les prestations dans ce domaine soient offertes par des personnes disposant des connaissances professionnelles nécessaires et faisant preuve d'une diligence appropriée (cf. supra consid. 4.1) ; elles se doivent notamment

de s'assurer qu'elles bénéficient de l'agrément exigé par la loi avant d'accepter ou de poursuivre un mandat. Les réviseurs doivent également suivre l'évolution des normes régissant leur métier ; une révision récente de la législation pertinente n'excuse pas la faute commise. Enfin, le fait qu'une situation conforme à la loi ait été rétablie et que la Fondation patronale ait d'après le recourant maintenu sa confiance envers lui ne signifie pas l'absence d'un intérêt public : l'exigence d'une réputation irréprochable et de la garantie d'une activité de révision irréprochable visent en effet à protéger la confiance du public et des tiers intéressés dans la révision (cf. Message LSR, FF 2004 3746 et 3752) ; cet objectif ne peut être réalisé qu'en veillant à ce que les réviseurs agréés respectent en tout temps leurs devoirs. Le point de vue d'un client en particulier n'est pas pertinent à cet égard.

5.3 Il reste à examiner la proportionnalité de la décision, que le recourant met en doute considérant qu'elle ne respecte pas la règle de proportionnalité au sens étroit en raison du préjudice qu'elle engendrerait à ses activités.

5.3.1 Le principe de la proportionnalité se compose traditionnellement des règles d'aptitude – qui exige que le moyen choisi soit propre à atteindre le but fixé –, de nécessité – qui impose qu'entre plusieurs moyens adaptés, on choisisse celui qui porte l'atteinte la moins grave aux intérêts privés – et de proportionnalité au sens étroit qui met en balance les effets de la mesure choisie sur la situation de l'administré et sur le résultat escompté du point de vue de l'intérêt public (cf. ATF 130 II 425 consid. 5.2, ATF 125 I 474 consid. 3).

5.3.2 La LSR tend à ce que la fourniture de prestations en matière de révision soit réservée à des spécialistes en matière de révision assurant ainsi une exécution régulière et la qualité des services. Le principe de l'agrément obligatoire, par l'autorité de surveillance, a précisément pour objectif de garantir que les personnes agréées satisfassent à ces exigences. Le retrait de l'agrément des réviseurs ne disposant pas d'une réputation irréprochable et n'offrant pas la garantie d'une activité de révision irréprochable contribue à accroître la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 et B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Aussi, la mesure en cause s'avère indubitablement propre à atteindre le but fixé.

5.3.3 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. arrêt du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). De même, et contrairement à l'avis du recourant, le prononcé d'un d'avertissement n'est pas possible ; en effet, cette mesure vise uniquement les personnes physiques travaillant pour le compte d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État (art. 18 LSR) et n'est pas applicable, fût-ce par analogie, aux autres catégories de réviseurs et d'experts-réviseurs (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-3988/2010 du 31 mai 2011 consid. 3.3).

Le recourant ne peut pas non plus bénéficier de la clause de rigueur prévue à l'art. 43 al. 6 LSR ; comme l'indique l'ASR à juste titre, cette disposition lui permet, en vue de l'octroi de l'agrément, de reconnaître une pratique professionnelle qui ne satisfait pas aux exigences légales lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. Elle ne vise pas à justifier après coup la fourniture de prestations sans l'agrément nécessaire, a fortiori un comportement contraire à la loi et incompatible avec l'impératif d'une réputation irréprochable.

Les exigences concernant la réputation et les conséquences qui découlent de leur non-respect – en l'espèce le retrait de l'agrément – se révèlent dès lors nécessaires dans l'optique du but à atteindre.

5.3.4 S'agissant de la proportionnalité au sens étroit de la mesure prononcée par l'ASR, si le retrait de l'agrément en qualité de réviseur influe sur les activités professionnelles du recourant, l'importance du préjudice qu'il allègue ne l'emporte toutefois pas sur l'intérêt public poursuivi par la LSR. En effet, comme il le rappelle lui-même, il reste habilité à fournir des prestations autres que celles réservées par la loi aux experts-réviseurs et aux réviseurs (art. 2 let. a LSR), notamment la révision d'une association de moindre à moyenne importance ou des sociétés employant moins de dix personnes à plein temps qui, au lieu de se passer complètement de la révision (opting out), ont décidé de soumettre leurs comptes annuels à un contrôle autonome ne devant pas expressément satisfaire aux dispositions de la loi (opting down) (cf. Message LSR, FF 2004 3776 s.). Fort d'une longue expérience dans le domaine de la révision, le recourant peut exercer sa profession de

manière indépendante en qualité de conseil ou pour le compte d'une entreprise agréée quand bien même, dans cette dernière hypothèse, il ne serait pas habilité à signer les rapports de révision au titre de réviseur responsable au sens de l'art. 6 al. 1 let. c LSR (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.2.4 ; HANS PETER WALTER/RETO SANWALD, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in : RSDA 2007 p. 454 s. et les réf. cit.). Enfin, le recourant pourrait continuer de fournir des prestations en matière de révision au travers de B._____ SA à condition qu'il entreprenne quelques changements d'ordre organisationnel et personnel au sein de cette dernière, tels que l'engagement d'un réviseur agréé (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2440/2008 du 16 juillet 2008 consid. 6.3). Dans ces circonstances, il sied de reconnaître que, compte tenu de l'importance de l'intérêt public à garantir la qualité des prestations en matière de révision (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3 et 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2.3), l'atteinte portée à la situation du recourant paraît raisonnable. Par conséquent, et au vu de la gravité de la faute commise par le recourant, le retrait de l'agrément pour la durée d'une année ne constitue aucunement une mesure exagérée.

5.3.5 La mesure prononcée par l'ASR en vertu de l'art. 17 al. 1 LSR ne s'avère ainsi nullement disproportionnée et ne représente pas une restriction inadmissible de la liberté économique du recourant.

6.

Le recourant déclare que, si besoin est, les intervenants à une transaction qu'il a menée pour le compte de la D._____ SA pourraient confirmer ses compétences et la qualité de son travail ainsi que ceux de B._____ SA.

Comme il appartient au Tribunal d'établir d'office les faits pertinents (art. 12 PA), celui-ci n'est pas lié par les offres de preuves des parties (art. 33 al. 1 PA) ; il se limite à ce qui lui paraît pertinent. La jurisprudence admet que l'autorité peut mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne sauraient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.3 et les réf. cit., arrêt du Tribunal fédéral 2C_591/2010 du 15 mars 2011 consid. 3.2 concernant le retrait d'un agrément en qualité d'expert-réviseur).

L'état de fait étant suffisamment établi en l'espèce, il n'appert pas que les témoignages proposés auraient mené le Tribunal de céans à des conclusions différentes. Il peut donc y être renoncé sans violer le droit d'être entendu du recourant.

7.

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

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

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

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

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

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

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

Le président du collège :

Le greffier :

Jean-Luc Baechler

Ivan Jabbour

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition : 26 octobre 2012