Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-739/2011

Arrêt du 6 septembre 2012

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Frank Seethaler et Eva Schneeberger, juges,
Ivan Jabbour, greffier.

Parties

A._____,
représentée par Maître Damien Bonvallat,
recourante,

contre

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

Objet

Agrément en qualité d'expert-réviseur.

Faits :

A.
Par demandes datées du 9 novembre 2007, A._____ (ci-après : la recourante) a sollicité, aussi bien pour elle-même que pour sa raison individuelle B._____ (ci-après : B._____), un agrément en qualité d'expert-réviseur auprès de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR). À l'appui de ses requêtes, complétées à plusieurs reprises par la suite, elle a déclaré disposer du brevet fédéral de spécialiste en finance et comptabilité et produit une copie de son brevet fédéral de comptable délivré le (…) mai 1995. Au titre de la pratique professionnelle, elle a fait état d'une activité supervisée exercée majoritairement à temps partiel dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable auprès des entreprises C._____ SA du 4 septembre 2001 au 30 avril 2006 (superviseur mentionné : D._____), E._____ SA depuis le 1er septembre 2001 et F._____ SA à compter du 1er janvier 2003 (superviseur mentionné pour ces dernières : G._____). Pour ce qui est de la pratique non supervisée, elle a déclaré avoir œuvré, majoritairement à temps plein, pour les entreprises H._____ SA du 1erseptembre 1990 au 31 juillet 1992, I._____ SA du 1er août 1992 au 7 juillet 1994, J._____ SA du 8 juillet 1994 au 30 septembre 2001 et pour sa propre raison individuelle dès le 1er septembre 2001. Elle a en outre mentionné une activité non supervisée exercée majoritairement à temps plein au sein de K._____ AG à compter du 1er mai 2006.

B.
Par décisions des 23 novembre et 5 décembre 2007, l'ASR a, à titre provisoire et à la suite d'un examen sommaire, admis les demandes d'agrément et a inscrit la recourante ainsi que son entreprise individuelle en qualité d'experts-réviseurs dans le registre des réviseurs.

C.
À la requête de l'ASR et faisant suite à plusieurs échanges d'écritures, la recourante lui a présenté les pièces et informations nécessaires en vue de statuer sur son agrément définitif ; elle a notamment produit un tableau faisant état de ses diverses activités à temps partiel au sein de B._____, K._____ AG / C._____ SA, E._____ SA et F._____ SA. Dans ledit tableau, elle a estimé son activité supervisée par D._____ et G._____ dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable comme suit : en 2001, 13 % en comptabilité et 21 % en révision ; en 2002, 6 % en comptabilité et 64 % en révision ; en 2003, 0,5 % en comptabilité et 66 % en révision ; en 2004, 56 % en révision ; en

2005, 57 % en révision ; en 2006, 58 % en révision ; en 2007, 19 % en révision ; en 2008, 14 % en révision ; en 2009, 27 % en révision ; de 2004 à 2009, la recourante n'a pas exercé d'activité de comptabilité supervisée.

La recourante a en outre produit diverses attestations d'employeurs portant sur des activités de sous-traitance.

D.
Par courriel du 15 octobre 2010, l'ASR a informé la recourante qu'elle considérait comme non satisfaites les exigences en matière de pratique professionnelle en vue de l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur car elle n'avait pas effectué un nombre suffisant d'années de révision supervisée, et ce tant en application des dispositions ordinaires que de la clause de rigueur. L'ASR a ensuite constaté que la recourante avait, du 15 octobre 2003 au 12 décembre 2007, effectué des travaux en sous-traitance pour le compte de l'entreprise F._____ SA alors qu'en même temps elle était l'organe de révision de cette société ; dès le 12 décembre 2007, elle en est devenue l'administratrice alors que son superviseur, G._____, en était l'organe de révision depuis cette date jusqu'au 3 mars 2009. L'autorité inférieure a estimé que la recourante avait ainsi manqué à son devoir d'indépendance et en a déduit qu'elle ne remplissait pas l'exigence de réputation irréprochable à laquelle la loi soumet l'octroi d'un agrément. L'ASR a imparti à la recourante un délai jusqu'au 29 octobre 2010 pour prendre position quant aux faits constatés et à ses conclusions.

E.
Dans ses déterminations du 25 octobre 2010, la recourante a expliqué qu'il convenait de tenir compte de l'activité qu'elle avait exercée au sein de H._____SA du mois de septembre 1990 au 31 juillet 1992 sous la supervision de L._____ ; ainsi, la condition en matière de pratique professionnelle serait remplie en l'occurrence. Elle a admis qu'elle n'aurait pas dû accepter d'être réviseur de F._____ SA, exposant cependant que les travaux de sous-traitance effectués en parallèle ont toujours porté sur les comptes des clients de la société et non pas sur sa comptabilité, que la société était une petite structure qui a procédé dès que possible à un opting out et qu'enfin le superviseur de ses travaux était externe à la société de sorte à garantir un regard neutre. S'agissant de la seconde violation des règles d'indépendance, elle a estimé qu'il ne lui appartenait pas de déterminer si les conditions d'indépendance du réviseur étaient remplies, relevant qu'il incombait à l'assemblée générale d'élire l'organe de révision alors qu'elle n'avait pas de droit de vote au sein de l'entreprise.

F.
Par décision du 10 décembre 2010, l'ASR a joint les procédures portant sur les demandes d'agrément définitif de la recourante et de sa raison individuelle en qualité d'expert-réviseur ; elle a ensuite conclu au rejet des deux demandes, au retrait de l'agrément provisoire qui leur avait été accordé et à la radiation de leur inscription dans le registre des réviseurs. L'autorité inférieure a constaté que la recourante ne disposait pas de six années d'expérience professionnelle supervisée à un taux de travail de 100 % comme la loi l'exige en relation avec la formation dont elle bénéficie. L'ASR a en outre estimé que l'activité déployée au sein de F._____ SA ne pouvait être prise en compte car elle l'a été sous la supervision de G._____ en sa qualité d'organe de révision. Elle a également retenu que les travaux supervisés accomplis dans le cadre de mandats de sous-traitance devaient correspondre à 50 % au moins d'un temps complet de sorte que cette condition n'était pas satisfaite pour les années 2001, 2007, 2008 et 2009. Enfin, l'expérience professionnelle acquise au sein de H._____ SA n'était pas déterminante car la recourante l'avait qualifiée de non supervisée et qu'elle n'avait porté que sur de la comptabilité et non de la révision comptable ; même si elle devait être comptabilisée, cette activité ne suffirait pas à remettre en cause les conclusions de l'ASR. L'autorité inférieure a exclu que la recourante puisse bénéficier de la clause de rigueur, attendu qu'elle n'avait pas acquis la formation et l'expérience professionnelles en temps voulu. L'ASR a enfin considéré que la recourante ne bénéficiait pas d'une réputation irréprochable car, en violation de son devoir d'indépendance, elle avait exercé la fonction d'organe de révision de F._____ SA alors que, simultanément, elle exécutait des mandats en sous-traitance pour le compte de celle-ci et que, ensuite, elle en était devenue l'administratrice alors que G._____ – son superviseur – était nommé comme nouvel organe de révision.

G.
Par mémoire du 28 janvier 2011, la recourante a déposé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral concluant, sous suite de frais et dépens, principalement à son annulation et à l'admission des demandes d'agrément en qualité d'expert-réviseur ; subsidiairement, elle conclut à l'octroi d'agréments en qualité de réviseur. À l'appui de son recours, elle estime que l'ASR aurait dû prendre en considération son expérience professionnelle à compter de septembre 1991, date à laquelle elle a commencé sa formation ; elle constate en outre que, si la durée de la pratique professionnelle est litigieuse s'agissant de l'agrément à titre d'expert-réviseur, celle-ci n'est pas contestée par l'ASR en vue d'un agrément comme réviseur. Pour ce qui a trait à l'examen de la réputation

irréprochable, la recourante prétend que les faits qui lui sont reprochés ne peuvent être qualifiés de violation du devoir d'indépendance et que, même s'ils devaient être considérés comme telle, leur gravité ne justifie pas de remettre en question sa réputation irréprochable à ce jour ; en particulier, un manquement au devoir d'indépendance en apparence représenterait déontologiquement une faute de moindre importance. Un retrait fondé sur les motifs précités serait en outre incompatible avec la garantie de la liberté économique et le principe de proportionnalité.

H.
Invitée à se prononcer sur le recours, l'autorité inférieure en conclut au rejet au terme de sa réponse du 18 mars 2011. Elle remarque que la recourante n'a pas produit de document attestant qu'elle avait débuté sa formation en septembre 1991 ; en outre, même s'il fallait l'admettre, ce fait ne suffirait pas à remettre en cause la décision contestée car l'activité supervisée de la recourante n'a débuté qu'en 2001 sans atteindre jusqu'ici une durée suffisante permettant de lui octroyer l'agrément en qualité d'expert-réviseur. L'ASR estime que l'indépendance en apparence est aussi fondamentale que celle dans les faits et que les irrégularités constatées, qui ont perduré de 2003 à 2009, sont suffisamment graves pour compromettre la réputation de la recourante. L'ASR maintient que le rejet de la demande d'agrément ne viole pas la garantie de liberté économique et n'est pas disproportionnée.

I.
Se référant à deux arrêts récents du Tribunal de céans constatant en particulier que les décisions de l'ASR présentaient une lacune dans leur motivation (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-4420/2010 du 24 mai 2011 et B-7967/2009 du 18 avril 2011), celle-ci a indiqué par courrier du 8 juin 2011 qu'elle entendait compléter sa réponse et a sollicité qu'aucune décision ne soit rendue dans l'intervalle. Par écritures du 30 juin 2011, elle a déclaré maintenir ses conclusions ; s'agissant d'un pronostic en vue d'un éventuel agrément futur, elle a ajouté qu'une nouvelle demande déposée dans les deux ans après l'entrée en force de la présente décision pourrait être accueillie favorablement, pour autant qu'aucun élément susceptible de porter atteinte à la réputation de la recourante ne parvienne à sa connaissance ; l'ASR a cependant précisé qu'une telle indication revêtait un caractère hypothétique.

J.
Invitée le 5 juillet 2011 à se prononcer sur la détermination complémentaire de l'ASR, la recourante n'a pas pris position.

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. La recourante, qui a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte par la décision – tant en ce qui concerne son propre agrément que celui de sa raison individuelle – 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 1er 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, les art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LSR prescrivent qu'une personne physique est agréée en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur lorsqu'elle satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelles et qu'elle jouit d'une réputation irréprochable.

3.
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).

3.1. 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).

La réputation irréprochable constitue la règle. Ainsi, les éléments à décharge ou positifs sous l'angle de la réputation doivent certes être mentionnés (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2.1 et 5.3) lorsque l'autorité inférieure en a connaissance mais ils n'influencent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation ; ils doivent en principe être appréciés de manière neutre, cette situation s'apparentant à l'absence d'antécédents en matière pénale (cf. ATF 136 IV 1 consid. 2.6.4). La réputation se détermine sur la base des manquements antérieurs avérés (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.2 par rapport à la dimension temporelle) ou des faits récents. Le caractère avéré des

événements relève certes en partie du hasard, ceux-ci doivent néanmoins être pris en compte à la charge du réviseur ; de la même façon, il sera fait cas des circonstances personnelles atténuantes, comme par exemple la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4).

3.2. En l'espèce, l'ASR a rejeté la demande d'agrément de la recourante – et par suite celle de son entreprise individuelle – notamment au motif qu'elle ne jouissait pas d'une réputation irréprochable ; l'autorité inférieure a jugé que la recourante avait violé son devoir d'indépendance en acceptant la fonction d'organe de révision de F._____ SA, pour laquelle elle effectuait des travaux en sous-traitance, et en devenant ensuite administratrice de la société tandis que G._____ – qui supervisait une part de ses activités au sein des sociétés B._____, E._____ SA et justement F._____ SA – en était l'organe de révision. La recourante se défend d'avoir violé le principe d'indépendance et considère que si manquement il y a, celui-ci ne justifie pas de lui refuser l'agrément.

3.2.1. Parmi les normes essentielles de la profession de réviseur ou d'expert-réviseur, dont le respect s'avère manifestement déterminant afin de remplir l'exigence d'une réputation irréprochable, figurent notamment les impératifs en matière d'indépendance (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.2 ; BERTSCHINGER, op. cit., n° 48 ad art. 4, BERTRAND PERRIN/CHRISTOPHE WAGNER, L'indépendance dans le contrôle restreint - Modifications législatives et évaluation d'un concept, L'expert-comptable suisse 2010, p. 106).

L'indépendance de l'organe de révision des sociétés anonymes est régie par les art. 728 (révision ordinaire) et 729 (révision restreinte) du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO, RS 220) qui imposent à l'organe de révision d'être indépendant et de former son appréciation en toute objectivité, précisant que son indépendance ne devait être restreinte ni dans les faits ni en apparence (art. 728 al. 1 et 729 al. 1 CO). Ces dispositions, en vigueur depuis le 1er janvier 2008, ont été introduites lors de la modification du CO du 16 décembre 2005 (RO 2007 4791) dans le but de renforcer la confiance des parties prenantes et des personnes intéressées dans la qualité et la crédibilité des comptes et de la révision en adoptant – entre autres mesures – des critères plus concrets et restrictifs en ce qui concerne l'indépendance de l'organe de révision (cf. Message LSR, notamment FF 2004 3755). La valeur du contrôle des

comptes dépend en effet, outre des compétences professionnelles des réviseurs, de leur objectivité et de leur crédibilité ; il s'agit donc pour l'organe de révision d'être impartial, intègre et d'éviter tout rapport de dépendance ou conflit d'intérêts (cf. Message LSR, FF 2004 3755 ; PASCAL MONTAVON/JEAN-MARC WICHSER, Droit suisse de la révision & coresponsabilité des organes de la SA CO/LSR, Lausanne 2009, p. 11). Il doit attester de son indépendance dans le rapport de révision (art. 728b al. 2 ch. 2 et 729b al. 2 ch. 3 CO ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 6B_772/2008 du 6 mars 2009 consid. 4.3).

3.2.2. En ce qui concerne plus spécifiquement l'indépendance en apparence – partant de la prémisse que l'impartialité et l'intégrité effectives du réviseur se révélaient des réalités purement subjectives et difficilement vérifiables par les tiers – la législation tend à éviter toute situation pouvant éveiller, du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie, l'impression d'un rapport de dépendance ; si le fait que l'indépendance d'un réviseur soit insuffisante en apparence ne permet pas, à lui seul, de conclure à un manque d'impartialité contraire à l'éthique professionnelle, il n'en reste pas moins que cette apparence doit conduire à exclure le réviseur en question du processus de révision de la société concernée (cf. Message LSR, FF 2004 3774 et 3793 ; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI in : BSK-Revisionsrecht, n° 12 ad art. 728 CO). Lorsqu'il se trouve dans une telle situation, le réviseur se doit de renoncer au mandat y afférent (cf. ATF 123 V 161 consid. 3 b/dd ; WATTER/RAMPINI, op. cit., n° 67 ad art. 728 CO).

Concrétisant ce principe, l'art. 728 al. 2 CO contient une liste non exhaustive de situations susceptibles au moins de créer l'impression d'un manque d'indépendance : l'acceptation d'un mandat qui entraîne une dépendance économique, notamment, est incompatible avec l'indépendance de l'organe de révision (art. 728 al. 2 ch. 5 CO) ; sous cet angle, il apparaît indispensable que la société objet de la révision ne se révèle pas importante au point que le réviseur ne puisse se permettre de contrarier un client avec un rapport de révision négatif et ainsi de le perdre (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.4.2 ; WATTER/RAMPINI, op. cit., n° 41 ad art. 728 CO). Est également contraire à l'exigence d'indépendance l'existence d'une relation étroite entre la personne qui dirige la révision et l'un des membres du conseil d'administration, une autre personne ayant des fonctions décisionnelles ou un actionnaire important (art. 728 al. 2 ch. 3 CO) – une relation étroite au sens de cette disposition pouvant être aussi bien commerciale que personnelle (cf. Message LSR, FF 2004

3794 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1355/2011 consid. 4.4.2). Il est enfin précisé que les dispositions relatives à l'indépendance s'appliquent à toutes les personnes participant à la révision (art. 728 al. 3 CO).

3.2.3. Les situations énumérées à l'art. 728 al. 2 CO ont valeur de référence pour la révision restreinte également (cf. Message LSR, FF 2004 3801 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6373/2010 du 20 avril 2011 consid. 2.5.4 ; WATTER/RAMPINI, op. cit., n° 4 ad art. 729 CO ; PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, Zurich 2009, p. 2200, n° 607). Ainsi, le manque d'indépendance en apparence suffit à nier l'indépendance de l'organe de révision quel que soit le type de contrôle (cf. Message LSR, FF 2004 3775 ; HANS HEGETSCHWEILER in : TREX L'Expert-Fiduciaire, p. 341) ; afin de prendre en considération la situation des petites et moyennes entreprises, le législateur a cependant prévu une exception portant sur la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle restreint qui – contrairement à ce que prescrit l'art. 728 al. 2 ch. 4 CO pour la révision ordinaire – sont expressément autorisées à condition toutefois d'exclure le risque de devoir contrôler son propre travail par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel (art. 729 al. 2 CO ; cf. Message LSR, FF 2004 3801). Une partie de la doctrine considère de surcroît que les notions indéterminées telles que "relation étroite" (art. 728 al. 2 ch. 3 CO) et "dépendance économique" (art. 728 al. 2 ch. 5 CO) doivent être interprétées en tenant compte des exigences moins sévères prévues pour le contrôle restreint (cf. WATTER/RAMPINI, op. cit., n° 5 ad art. 729 CO). Nonobstant, même si l'on devait suivre cette opinion, il sied de fortement relativiser la différence : la loi énonce le même principe fondamental d'indépendance pour les deux types de révision, le message précisant en outre que celui-ci doit avoir la même portée que le contrôle soit ordinaire ou restreint (cf. Message LSR, FF 2004 3801). Les allègements prévus dans le cadre de la révision restreinte portent principalement sur l'étendue et l'intensité du contrôle ainsi que sur les qualifications professionnelles du réviseur ; pour ce qui touche à l'indépendance, ils consistent en l'exception retenue à l'art. 729 al. 2 CO et en l'absence d'une limitation de la durée de fonction (art. 730a al. 2 CO pour la révision ordinaire) (cf. Message LSR, FF 2004 3770). Il n'est pas manifeste de prime abord que le manque d'indépendance en apparence envers un client dans le cadre de la révision restreinte présuppose – aux yeux des tiers – une dépendance économique plus importante ou une relation plus étroite que tel ne serait le cas sous le régime du contrôle ordinaire.

3.2.4. Contrairement au droit actuel qui souligne expressément l'importance de l'indépendance en apparence tout en dressant un catalogue détaillé et concret de situations incompatibles avec cette dernière, l'ancien droit ne prévoyait pas explicitement une telle exigence mais reconnaissait néanmoins cette notion comme composante de celle d'indépendance (cf. Message concernant la révision du droit des sociétés anonymes du 23 février 1983, FF 1983 II 757, p. 867 ; WATTER/RAMPINI, op. cit., n° 12 ad art. 728 CO). L'ancien art. 727c CO (dans la version du 4 octobre 1991 [RO 1992 733, 773] en vigueur du 1er juillet 1992 au 31 décembre 2007 [RO 2007 4791, 4838]) prescrivait que les réviseurs devaient être indépendants du conseil d'administration et d'un éventuel actionnaire disposant de la majorité des voix ; en particulier, ils ne pouvaient se mettre au service de la société soumise à révision ni exécuter pour elle des travaux incompatibles avec leur mandat de vérification. Concrétisant ce principe, le Tribunal fédéral a expliqué que l'indépendance signifiait le non-assujettissement aux instructions, la liberté de jugement et l'indépendance de décision (indépendance dite interne) ; il a précisé que l'indépendance ne faisait pas seulement défaut en cas de partialité effective mais que l'ancien art. 727c CO englobait aussi les relations externes pouvant faire naître chez des tiers non concernés l'apparence de prévention (indépendance dite externe) (cf. ATF 131 III 38 consid. 4.2.1 et les réf. cit.).

3.2.5. Les associations professionnelles dans le domaine de la révision édictent à l'intention de leurs membres des directives relatives à l'indépendance. En particulier, l'Union Suisse des Fiduciaires et la Chambre fiduciaire ont publié en commun une "Norme relative au contrôle restreint" (1ère édition, Zurich/Berne 2008, accessible sur Internet à l'adresse http://www.treuhandsuisse.ch/documents/Standard1246954506086.pdf, visité le 23 août 2012, ci-après : Norme). L'annexe B dudit document est consacrée à l'indépendance de l'organe de révision. Il y est notamment mentionné que la notion d'indépendance comprend "l'indépendance en apparence (independence in appearance) – qui implique une attitude propre à éviter des faits et circonstances qui pourraient inciter un tiers à mettre en doute l'intégrité, l'objectivité ou l'absence de tout conflit d'intérêt professionnel de l'entreprise de révision ou d'un membre de l'équipe de réviseurs" (cf. Norme, p. 34). Parmi les faits non autorisés figurent les relations étroites avec un membre du conseil d'administration ainsi que l'acceptation de mandats entraînant une dépendance économique (cf. Norme, let. f et i, p. 36 s.).

3.3. En l'espèce, l'ASR a constaté que la recourante avait, du 15 octobre 2003 au 12 décembre 2007, effectué des travaux en sous-traitance pour

le compte de l'entreprise F._____ SA alors qu'en même temps elle était l'organe de révision de cette société ; dès le 12 décembre 2007, elle en est devenue l'administratrice tandis que son superviseur, G._____, en était l'organe de révision depuis cette date jusqu'au 3 mars 2009. L'ASR en a conclu que la recourante avait ainsi agi en violation de son devoir d'indépendance.

3.3.1. La recourante indique que les mandats de révision pour le compte de F._____ SA n'ont jamais atteint un taux d'activité de plus de 10% tandis que l'ensemble des travaux effectués en sous-traitance n'ont dépassé 20% qu'en 2004. L'acceptation d'un mandat entraînant une dépendance économique ne se limite pas aux mandats de révision mais comprend d'autres relations susceptibles de fonder une dépendance économique. La loi ne précise le montant tolérable que pour les sociétés de révision soumises à la surveillance de l'État, pour lesquelles la somme des honoraires perçus d'un seul client ne doit pas dépasser 10% du montant total des honoraires perçus (art. 11 al. 1 let. a LSR) ; de manière générale, le Tribunal fédéral estime qu'une limite rigide ne peut être fixée mais que le seuil tolérable doit être examiné au cas par cas (cf. ATF 131 III 38 consid. 4.4.2). Or, en l'espèce, le taux d'activité de la recourante en faveur de F._____ SA – y compris les mandats portant sur la fiscalité et la comptabilité – a atteint selon ses déclarations 17% en 2003, 23% en 2004, 13% en 2005, 7% en 2006 et 6% en 2007. Mise à part l'importance de ces activités en termes de revenus, il sied en outre de ne pas perdre de vue le fait que les mandats de révision exercés pour le compte de F._____ SA permettaient à la recourante d'acquérir l'expérience professionnelle nécessaire à l'obtention de l'agrément en qualité d'expert-réviseur. Une perte desdits mandats tout comme de celui en qualité d'organe de révision aurait donc entraîné de lourdes conséquences d'ordre financier et professionnel. Elle se trouvait ainsi – à tout le moins dans les années 2003 à 2005 – en situation de dépendance tant économique que professionnelle, cela même si l'on prend en considération le fait que F._____ SA, comme l'indique la recourante, était soumise à la révision restreinte : d'une part, la dépendance constatée en l'occurrence dépasse l'ampleur tolérable quel que soit le régime de révision applicable ; d'autre part, comme le rappelle l'ASR à juste titre, la révision restreinte tout comme les allègements prévus en faveur des petites entreprises n'existaient pas à l'époque des faits. Il découle de ce qui précède que, pendant plusieurs années, la recourante a agi en violation des règles en matière d'indépendance en acceptant des mandats entraînant une situation de dépendance économique envers la société dont elle révisait les comptes (art. 728 al. 2 ch. 5).

3.3.2. En date du 12 décembre 2007, B._____ a été remplacée par G._____ comme organe de révision de F._____ SA tandis que la recourante devenait administratrice de cette dernière. Par conséquent, depuis lors et jusqu'au remplacement de G._____ comme organe de révision le 3 mars 2009, la fonction d'organe de révision était exercée par une personne qui supervisait la recourante dans ses travaux de révision en sous-traitance non seulement pour le compte de F._____ SA mais également dans le cadre de B._____ et de E._____ SA ; en outre, la recourante désigne elle-même d'étroite sa collaboration avec G._____ : il appert en effet que celui-ci supervise ses travaux depuis 2001, notamment à hauteur de 14% de son activité totale en 2008 et de 27% en 2009 ; elle exerce entre autres des travaux en sous-traitance pour E._____ SA dont il est l'administrateur. Il sied ainsi de conclure que ces deux personnes se trouvaient dans une relation d'affaires étroite (art. 728 al. 2 ch. 3 CO) voire dans un rapport d'interdépendance, si bien que G._____ ne disposait pas de l'indépendance nécessaire pour exercer la fonction d'organe de révision de F._____ SA.

Au demeurant, il ne ressort pas des explications de la recourante qu'elle ait activement tenté de mettre fin à cette situation ; elle se contente simplement de renvoyer à la compétence de l'assemblée générale pour la nomination de l'organe de révision. En premier lieu, il paraît douteux qu'une personne avec laquelle elle est en étroite collaboration selon ses propres dires puisse être désignée contre son gré comme organe de révision d'une société dont elle est l'administratrice. Dans tous les cas, faisant abstraction de la question de savoir si elle n'avait pas joué un rôle dans la nomination de G._____ comme organe de révision, la recourante a toléré une situation dans laquelle la fonction d'organe de révision était exercée par une personne ne remplissant pas les exigences en matière d'indépendance ; si elle ne parvenait pas à rétablir une situation conforme aux dispositions légales, elle aurait dû réagir en renonçant à son mandat d'administratrice. La recourante ne peut se contenter de rejeter la faute commise sur un tiers : en effet, le conseil d'administration doit surveiller l'activité de l'organe de révision et veiller à l'indépendance de celui-ci (cf. Message LSR, FF 2004 3797 ; BÖCKLI, op.cit., p. 2201 s. n° 613) en étant libre de toute influence. En omettant d'entreprendre les démarches adéquates, elle n'a pas respecté son devoir de diligence envers la société et n'a pas fait preuve d'un comportement correct dans les affaires.

3.3.3. La recourante indique que F._____ SA a accepté à son insu d'être organe de révision de E._____ SA dont l'administrateur est G._____ ; vu les rapports entre ce dernier et la recourante, une telle

constellation ne s'avère pas conforme au devoir d'indépendance de celle-ci (art. 728 al. 2 ch. 3 en relation avec art. 728 al. 3 CO). Elle déclare être intervenue immédiatement auprès des personnes concernées pour mettre fin à cette situation. Il ressort de la consultation du registre du commerce que l'inscription de F._____ SA comme organe de révision a eu lieu le 6 octobre 2010, donc quelques jours seulement avant que l'ASR ne prévienne la recourante – le 10 octobre – des autres manquements constatés. Par la suite, F._____ SA a été radiée comme organe de révision le 21 février 2011. Il paraît étonnant que F._____ SA ait pu, à l'insu de la recourante, être nommée organe de révision d'une société administrée par un partenaire d'affaires avait lequel elle collabore étroitement ; même si tel devait être le cas, cela jette un sérieux doute sur l'attention qu'accorde la recourante à son mandat en tant qu'administratrice de la société F._____ SA. Au surplus, il ressort du registre du commerce que F._____ SA est depuis le 8 décembre 2010 organe de révision de M._____ SA, autre société dont G._____ est l'administrateur ; depuis le 27 janvier 2012, une administratrice de F._____ SA est également administratrice de N._____SA alors que la première est organe de révision de la seconde depuis le 24 avril 2003. Dans ces deux cas, F._____ SA ne respecte pas les exigences en matière d'indépendance, faute qui doit être imputée à la recourante en sa qualité d'administratrice ; au demeurant, celle-ci n'a pas rétabli un état conforme au droit dans toutes les relations de F._____ SA comme on doit l'attendre d'une personne exerçant le métier de la révision.

3.3.4. Il convient ensuite d'examiner si la gravité des faits constatés justifie de mettre en doute la réputation irréprochable de la recourante. En cela, le Tribunal de céans se doit de respecter le pouvoir d'appréciation de l'ASR lorsque celle-ci interprète des notions juridiques indéterminées telle la réputation irréprochable (cf. ATAF 2008/49 consid. 4.3). En tant qu'organe de révision (sous sa raison individuelle) de F._____ SA, la recourante a pendant des années manqué à son devoir d'indépendance ; ensuite, en tant qu'administratrice, elle n'a pas respecté son devoir de diligence en ne veillant pas à l'indépendance de l'organe de révision de cette société d'une part, de celle-ci envers ses clients d'autre part. Ces manquements touchent à des obligations essentielles de sa profession.

La recourante mentionne trois arrêts du Tribunal de céans portant sur la réputation irréprochable d'experts-réviseurs (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral B-2440/2008 du 16 juillet 2008, B-7348/2009 du 3 juin 2010 et B-4137/2010 du 17 septembre 2010), estimant que les faits qui lui sont reprochés se révèlent d'une moindre gravité que ceux exposés dans lesdites affaires. Cette comparaison n'est pas pertinente :

la recourante a d'abord procédé à une sélection partielle ; en outre, les agissements examinés dans les cas précités étaient d'une nature différente des manquements commis par la recourante et ne portaient pas sur des violations du devoir d'indépendance ; enfin et surtout, la réputation irréprochable ne peut être examinée qu'en fonction d'un cas d'espèce de sorte que des comparaisons de ce type ne sont que peu significatives.

Afin de relativiser la gravité des manquements, la recourante déclare ensuite que la violation du devoir d'indépendance en apparence représente déontologiquement une faute de moindre importance qu'une dépendance effective ; elle indique également que F._____ SA est une petite société fermée au public. Cet avis ne peut être suivi : d'une part, l'indépendance en apparence est essentielle en vue de garantir la fiabilité du contrôle (cf. Message LSR, FF 2004 3793) ; d'autre part, dès lors qu'une société, quelle que soit sa taille, doit soumettre ses comptes à la révision ordinaire ou restreinte, son organe de révision doit remplir les conditions définies aux art. 728 et 729 CO.

Par ailleurs, le raisonnement de la recourante selon lequel, par l'art. 4 al. 2 OSRev, le Conseil fédéral entendait faire référence à des circonstances particulières ressortant de registres accessibles au public, s'avère erroné : il est reconnu de jurisprudence constante que le respect des exigences en matière d'indépendance fait partie intégrante des devoirs d'un réviseur qu'il s'agit de prendre en considération lors de l'examen de la réputation irréprochable (cf. supra consid. 3.1 et 3.2.1) ; il sied en outre de remarquer que des situations inappropriées du point de vue de l'indépendance peuvent ressortir du registre du commerce, devenant ainsi accessibles au public. Quant au fait que le législateur n'a pas prévu de procédure disciplinaire comme pour d'autres professions réglementées, comme le relève la recourante, il ne s'avère pas pertinent.

3.3.5. En conclusion, force est donc de constater que la recourante n'a pas respecté les obligations de son métier ; par conséquent, il ne peut lui être attesté qu'elle bénéficie d'une réputation irréprochable et offre la garantie d'une activité de révision irréprochable, ce d'autant moins qu'elle fait toujours preuve d'une certaine légèreté dans l'interprétation des critères d'indépendance. Un tiers informé de ces manquements ne pourra en effet se fier en toute confiance aux travaux de révision effectués par la recourante et doutera de la qualité du contrôle, alors qu'en cela réside justement l'objectif de la législation.

4.
La recourante allègue également que le rejet de sa demande d'agrément 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 ne satisfait pas au principe de la proportionnalité et ne repose pas sur une base légale suffisante.

4.1. 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, ATF 128 I 19 consid. 4c/aa). 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. ; cf. ATF 123 I 212 consid. 3a).

4.2. 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 rejetant la demande d'agrément nécessité 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 disposant – contrairement à l'avis de la recourante – 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, B-7689/2009 du 21 juillet 2010 consid. 5.3) ; l'argument de la recourante selon lequel la loi ne préciserait pas suffisamment ce qu'il faut entendre sous cette dernière notion n'est pas convaincant : le législateur ne peut renoncer totalement à recourir à des notions générales comportant une part nécessaire d'interprétation. Cela tient en premier lieu à la nature générale et abstraite inhérente à toute règle de droit, ensuite à la nécessité qui en découle de laisser aux autorités d'application une certaine marge de manœuvre lors de la concrétisation de la norme (cf. ATF 123 I 112 consid. 7) ; il est admissible que la loi au sens formel – en l'espèce la LSR – ne règle pas toutes les

modalités jusque dans le moindre détail mais peut se contenter d'en fixer les grandes lignes et laisser les instances exécutives en définir les détails, par exemple dans une ordonnance (cf. ATF 115 Ia 277 consid. 7a ; arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5.1).

Le Tribunal de céans a 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).

4.3. Il reste à examiner la proportionnalité de la décision, que la recourante met en doute en estimant qu'elle n'est pas nécessaire et ne respecte pas la règle de proportionnalité au sens étroit.

4.3.1. 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).

4.3.2. 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 experts-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.

4.3.3. 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 experts-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). Les exigences concernant la réputation irréprochable sont dès lors nécessaires dans l'optique du but à atteindre.

4.3.4. Ayant manqué pendant des années et jusqu'à récemment à ses devoirs professionnels, la recourante n'offre à l'état actuel pas la garantie d'une activité de révision irréprochable ; elle a certes admis avoir commis certains manquements, ces déclarations ne sont toutefois pas suffisantes : il se justifie de lui refuser l'agrément, charge à elle de se conformer aux exigences légales dans le but de l'obtenir ultérieurement. L'ASR a estimé qu'une nouvelle demande déposée dans les deux ans à compter de l'entrée en force de la décision pourrait être accueillie favorablement, pour autant qu'aucun élément susceptible de porter atteinte à la réputation de la recourante ne parvienne à sa connaissance.

Par ailleurs, si le refus d'agréer un requérant en qualité d'expert-réviseur influe indiscutablement sur ses activités professionnelles, il ne constitue toutefois pas une interdiction d'exercer sa profession, contrairement à ce que prétend la recourante : les personnes non agréées par l'autorité de surveillance sont habilitées malgré tout à fournir des prestations autres que celles définies par la loi (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral B-2807/2008 du 19 août 2008 consid. 5 et les réf. cit.).

4.4. La mesure prononcée par l'ASR ne s'avère ainsi nullement disproportionnée et ne constitue pas une restriction inadmissible de la liberté économique de la recourante.

5.
Eu égard à l'appréciation défavorable de sa réputation justifiant à elle-seule le rejet des demandes d'agrément, point n'est besoin d'examiner les griefs relatifs à la pratique professionnelle dont peut se prévaloir la recourante ou un éventuel cas d'application de la clause de rigueur prévue à l'art. 43 al. 6 LSR. Pour ce même motif, il ne peut être fait droit à la conclusion subsidiaire de la recourante visant à l'octroi de l'agrément en qualité de réviseur.

6.
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, c'est à bon droit que l'autorité inférieure a considéré que la recourante ne satisfaisait pas à l'exigence d'une réputation irréprochable, rejeté sa demande d'agrément définitif en qualité d'expert-réviseur ainsi que, par voie de conséquence, celle en faveur de sa raison individuelle et leur a retiré leurs agréments provisoires. 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.

7.
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).

En l'espèce, la recourante 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 la recourante dès l'entrée en force du présent arrêt.

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

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 2'000.-, sont mis à la charge de la recourante. 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 :

– à la recourante (acte judiciaire) ;
– à l'autorité inférieure (n° de réf. demandes n° (…) et (…) ; 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 : 7 septembre 2012