



---

Cour II  
B-3760/2021

## Arrêt du 3 octobre 2022

---

Composition

Pascal Richard (président du collège),  
Jean-Luc Baechler, Daniel Willisegger, juges,  
Lu Yuan, greffière.

---

Parties

**X.** \_\_\_\_\_,  
représentée par Maître Daniel de Vries Reilingh,  
recourante,

contre

**Secrétariat d'Etat à la formation,  
à la recherche et à l'innovation SEFRI,**  
Einsteinstrasse 2, 3003 Berne,  
Autorité inférieure,

**Organisation faitière pour l'examen professionnel  
supérieur d'expert fiscal,**  
c/o EXPERTsuisse AG,  
Stauffacherstrasse 1, 8004 Zürich,  
représentée par Maître Magalie Wyssen,  
SLB Etude d'avocats,  
Rue du Château 7, Case postale 2253, 2000 Neuchâtel,  
première instance.

---

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiscal.

**Faits :****A.**

**A.a** X. \_\_\_\_\_ (ci-après : la requérante) s'est présentée à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal à la session 2019 (ci-après : l'examen professionnel).

**A.b** Par décision datée du 26 septembre 2019, la commission d'examen (ci-après : la commission ou la première instance) a fait savoir à la requérante qu'elle avait échoué à son examen. Ses notes étaient les suivantes :

Epreuve	pondération	note	points négatifs
Fiscalité écrit (sic)	3	3.5	1,5
Économie d'entreprise	1	4.5	-
Droit	1	3.5	0.5
Travail de diplôme et colloque	2	4.0	-
Fiscalité oral (sic)	2	3.5	1.0
Exposé succinct	1	3.5	0.5

Points de note : 37

Points négatifs : 3.5

**A.c** Par écritures du 30 octobre 2019, la candidate a recouru contre cette décision auprès du Secrétariat d'Etat à la formation, à la recherche et à l'innovation SEFRI (ci-après : l'autorité inférieure). Elle a conclu, sous suite de frais et dépens, principalement à l'annulation de la décision du 26 septembre 2019 de la commission et à sa réformation, en ce sens que la réussite à l'examen professionnel soit constatée et le diplôme correspondant lui soit délivré ; elle a en particulier requis l'attribution de la note de 4 aux examens écrits de droit et de fiscalité, la constatation de l'intervention du procès-verbal de l'examen oral de fiscalité et l'attribution d'une note suffisante, ainsi que la suppression de la pénalité d'un demi-point au colloque du travail de diplôme et l'octroi de la note de 4.5 audit travail. Subsidiatement, elle a conclu à ce qu'elle soit autorisée à repasser sans frais l'examen « exposé succinct ».

A l'appui de ses conclusions, elle a soutenu que le procès-verbal de son examen oral de fiscalité aurait été interverti avec celui d'un autre candidat et que sa prestation aurait été notée sur cette base. Elle a avancé que le retrait d'un demi-point au colloque du travail de diplôme était injustifié et devait être annulé. Concernant la correction de ses épreuves écrites de fiscalité et de droit, elle a fait valoir que celles-ci étaient entachées d'arbitraire et d'inégalité de traitement. De plus, l'énoncé de l'exercice 6.1 de l'examen de droit contiendrait une erreur de traduction. Elle s'est également plainte de la violation de son droit d'être entendue en lien avec la consultation du dossier et a relevé que le procès-verbal de son examen « exposé succinct » ne lui permettait pas de comprendre la note attribuée. A cela s'ajoutait que la durée de cet examen était trop courte. Pour le reste, elle a exigé la production d'une série de documents, en particulier le procès-verbal de l'examen oral de fiscalité indiquant les heures de passages de 8h15 à 9h15, le corrigé de l'examen écrit d'économie d'entreprise, le procès-verbal de la partie orale de son travail de diplôme et celui de l'examen oral de fiscalité, les versions allemandes des examens et les corrections d'examens, le procès-verbal des délibérations de la commission relatif à son examen professionnel, le règlement des cas limites appliqués à sa session d'examen, les barèmes des notes ainsi que les solutions-types et les grilles de solutions.

**A.d** Dans sa réponse du 28 février 2020, la commission d'examen a proposé le rejet du recours. Elle a contesté l'interversion du procès-verbal de l'examen oral de fiscalité et a refusé d'annuler le demi-point de pénalité au colloque du travail de diplôme. Elle a indiqué que la correction des examens écrits de droit et de fiscalité ne pouvait être revue, dès lors que les conditions jurisprudentielles pour ce faire n'étaient ni alléguées ni prouvées par la recourante. Elle a également réfuté l'erreur de traduction dans la donnée de l'examen écrit de droit ainsi que le vice affectant le déroulement de l'exposé succinct. Quant à la prétendue violation du droit d'être entendu, celle-ci serait réparée au stade de la procédure de recours, puisque la recourante pourrait désormais se déterminer sur les pièces produites en annexes.

**A.e** Dans sa réplique du 19 mai 2020, la recourante a confirmé l'ensemble de ses conclusions. Elle a reproché à la commission de ne pas s'être prononcée sur les griefs se rapportant à la correction de ses épreuves écrites et a fait valoir que la prise de position ne lui permettait pas de reconstituer le déroulement de l'exposé succinct ni de comprendre les raisons de son échec. Elle a également réitéré sa demande de production de plusieurs documents.

**A.f** Dans sa duplique du 21 août 2020, la commission a soutenu qu'il n'existait pas de corrigé-type pour l'examen écrit de fiscalité, expliquant que les experts procédaient en premier lieu à la correction de quelques épreuves en tant que « corrections-tests » pour ensuite évaluer le reste des examens sur cette base. Elle a contesté la violation du principe de l'égalité de traitement dans l'évaluation des épreuves écrites, faisant valoir que les réponses des autres candidats étaient différentes de celles de la recourante.

**A.g** Dans ses observations du 30 octobre 2020, la recourante a exposé qu'elle avait subi une perte de temps à l'examen écrit de fiscalité en raison d'une erreur de traduction dans l'énoncé de l'exercice 3 et que, pour y remédier, la totalité des points prévue pour ledit exercice devait lui être accordée. Elle a également requis la production des « corrections-tests » mentionnées dans la duplique.

**A.h** Dans ses écritures du 17 décembre 2020, la première instance a indiqué que le document contenant les réponses préparées par l'auteur de l'examen écrit de fiscalité était réservé à l'usage interne et ne consistait pas en une grille de correction. Elle a ensuite expliqué le déroulement de la séance de correction : après que l'auteur de l'examen a exposé les réponses attendues aux examinateurs, ces derniers corrigent deux à trois épreuves à titre de test ; ils discutent ensuite sur cette base pour déterminer quelles sont les bonnes réponses à retenir ainsi que la manière de les évaluer, puis, en se fondant sur cette discussion, ils procèdent à la première et à la seconde correction de chaque épreuve ; les « épreuves-tests » initiales sont, elles-aussi, à nouveau corrigées deux fois en tenant compte de la discussion intervenue entre les examinateurs. Enfin, elle a contesté l'erreur de traduction pour le problème 3 de l'examen écrit de fiscalité et a produit le procès-verbal de l'examen oral de fiscalité des candidats interrogés après la recourante.

**A.i** Dans ses déterminations finales du 28 janvier 2021, la recourante a notamment retiré sa conclusion portant sur l'examen oral de fiscalité.

**A.j** Par décision du 22 juin 2021, l'autorité inférieure a partiellement admis le recours et a annulé la décision de la première instance en ce qui concerne le travail de diplôme et l'exposé succinct. La recourante s'est vue ainsi octroyer la note de 4,5 audit travail et une nouvelle tentative à l'exposé succinct. En effet, l'autorité inférieure a retenu que l'évaluation du travail de diplôme était arbitraire, dès lors que la soustraction d'un demi-point était injustifiée. Quant à l'exposé succinct, en omettant d'expliquer

l'attribution de la note incriminée, la première instance avait violé le droit d'être entendue de la recourante. En revanche, elle a constaté que les corrigés requis constituaient des documents internes et ne tombaient pas dans le champ d'application du droit de consulter le dossier. S'agissant des procès-verbaux des délibérations de la commission ainsi que de l'examen oral du travail de diplôme, elle a retenu que le règlement d'examen ne prévoyait pas leur tenue, de sorte que l'on ne saurait reprocher à la première instance de ne pas les avoir remis. Enfin, elle a indiqué que l'évaluation des épreuves écrites de fiscalité et de droit était exempte de toute violation du principe de l'égalité de traitement.

## **B.**

**B.a** Par acte du 23 août 2021, la recourante a recouru contre ladite décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de la décision attaquée, à l'attribution de la note de 4,5 à l'examen écrit de fiscalité et la note de 4 à l'examen de droit ; par conséquent, à la constatation de la réussite de l'examen professionnel et à la délivrance du diplôme correspondant. Subsidiairement, elle conclut au renvoi de la cause devant l'autorité inférieure afin qu'elle ordonne la production des documents requis et statue à nouveau.

A l'appui de ses conclusions, elle a réitéré pour l'essentiel ses griefs invoqués devant l'instance précédente, à l'exception de son grief en lien avec l'erreur de traduction de l'exercice 6.1 de l'examen de droit. Elle se plaint d'une violation de son droit d'être entendue, dès lors que la décision attaquée a omis de discuter ses griefs en lien avec la correction des épreuves écrites et que l'autorité inférieure lui a refusé l'accès à certains documents. Elle prétend que l'erreur de traduction contenue dans la donnée de l'examen écrit de fiscalité constituerait également une inégalité de traitement entre les candidats francophones et germanophones. Elle précise ensuite qu'il lui manque un seul point à l'examen écrit de fiscalité pour pouvoir bénéficier de la règle des cas limites et ainsi réussir l'examen professionnel. A titre de moyens de preuve, elle requiert la production de plusieurs documents, soit les corrigés-types établis par l'auteur des examens pour l'examen écrit de fiscalité en français et en allemand, les corrections-tests de l'examen écrit de fiscalité dans les deux langues, les solutions-types ou les grilles de corrections des examens oraux la concernant et le procès-verbal des délibérations des experts ayant trait à la correction et à la fixation de ses notes.

**B.b** Dans sa réponse du 28 octobre 2021, l'autorité inférieure a proposé le rejet du recours et a confirmé sa décision du 22 juin 2021.

**B.c** Par écritures du 5 novembre 2021, la première instance propose, à titre principal, à ce que le recours soit déclaré irrecevable ; subsidiairement, elle suggère le rejet de celui-ci, la confirmation de l'échec de la recourante à l'examen professionnel et à ce qu'elle soit dispensée de la convoquer à un nouveau passage à l'exposé succinct. Elle expose que la répétition dudit examen s'avérerait vaine, dès lors que, même en cas de réussite, la recourante ne pourrait décrocher le diplôme convoité en raison du nombre de points négatifs récoltés dans les autres branches. Elle ajoute que les conditions de recevabilité d'un recours dirigé contre une décision incidente ne sont pas remplies dans la mesure où aucun dommage irréparable n'a été soulevé. Elle renvoie ensuite aux arguments contenus dans ses écritures devant l'instance précédente en ce qui concerne la réquisition des moyens de preuve et l'évaluation des épreuves contestées. Elle réfute également l'erreur de traduction de la donnée de l'examen écrit de fiscalité et soutient que le grief portant sur le cas limite doit être écarté dans la mesure où il n'a pas été invoqué devant l'autorité inférieure.

**B.d** Par réplique du 7 décembre 2021, la recourante a confirmé ses conclusions. Elle conteste notamment l'irrecevabilité de son recours et expose son préjudice irréparable. Elle persiste enfin dans sa réquisition des moyens de preuve.

**B.e** Dans sa duplique du 25 janvier 2022, la première instance avance que les « corrections-tests » de l'examen écrit de fiscalité, les solutions-types et les grilles de correction des examens oraux n'existent pas. Elle prétend ensuite que l'argumentation relative au dommage irréparable devrait être écartée, dès lors que celle-ci n'a été soulevée qu'au stade de la réplique.

**B.f** Par duplique du 8 février 2022, l'autorité inférieure a maintenu sa proposition de rejet de recours.

**B.g** Par courrier du 7 mars 2022, la recourante a déposé ses ultimes observations.

Les autres faits et arguments de la cause seront examinés, si nécessaire, dans les considérants en droit qui suivent.

**Droit :****1.**

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

**1.2** En vertu de l'art. 31 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), ledit tribunal connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 PA, prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. Demeurent réservées les exceptions prévues à l'art. 32 LTAF.

En l'espèce, il n'est pas contesté que l'acte attaqué émanant d'une des autorités mentionnées à l'art. 33 let. d LTAF constitue une décision au sens de l'art. 5 PA. Aucune des clauses d'exceptions prévues à l'art. 32 LTAF n'étant par ailleurs réalisée, le tribunal est donc compétent pour connaître du présent recours.

**1.3** La recourante soutient que la décision de renvoi consiste matériellement en une décision finale, dès lors que la première instance n'a aucune marge de manœuvre quant au prononcé de la nouvelle décision. Elle explique que, même en cas de réussite au nouvel examen d'« exposé succinct », la commission doit constater son échec à l'examen professionnel en raison des points négatifs présents dans les autres matières.

**1.3.1** En matière d'examen professionnel, une décision de renvoi ordonnant à la commission d'examen de donner au candidat la possibilité de repasser un examen sans frais et de statuer à nouveau sur la réussite ou l'échec de l'examen professionnel constitue en général une décision incidente (cf. arrêts du TAF B-3099/2020 du 4 novembre 2021 consid. 1.2.3, B-2875/2018 du 9 septembre 2019 consid. 1.2.2, B-352/2018 du 17 janvier 2019 consid. 1.2.4). Exceptionnellement, les décisions de renvoi peuvent être qualifiées de décisions finales lorsque l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manœuvre (cf. notamment ATF 145 III 45 consid. 2.1, 144 V 283 consid. 1.2, 144 III 254 consid. 1.4, 141 II 20 consid. 1.1 ; arrêts du TAF A-2772/2021 du 11 août 2021 consid. 3, B-2875/2018 du 9 septembre 2019 consid. 1.2.1 et B-2528/2015 du 29 mars 2017 consid. 1.1)

**1.3.2** Une décision incidente prise dans le cadre d'une procédure contentieuse n'est attaquable que sous certaines conditions. Pour autant

qu'elle ne porte pas sur la compétence ou une demande de récusation (cf. art. 45 PA), une décision incidente ne peut ainsi faire l'objet d'un recours que si elle peut causer un préjudice irréparable (cf. art. 46 al. 1 let. a PA), ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (cf. art. 46 al. 1 let. b PA ; ATF 135 II 30 consid. 1.3.4 et 134 III 188 consid. 2.1 ; ATAF 2009/42 consid. 1.1 ; arrêts du TAF B-3099/2020 du 4 novembre 2021 consid. 1.2.5, B-2875/2018 du 9 septembre 2019 consid. 1.3, B-352/2018 du 17 janvier 2019 consid. 1.2.5).

L'art. 46 al. 1 let. a PA ne définit pas la notion de préjudice irréparable. Selon la jurisprudence, il faut que le recourant ait un intérêt digne de protection à ce que la décision incidente soit immédiatement annulée ou modifiée, sans attendre le recours ouvert contre la décision finale. Il appartient au recourant d'alléguer et de démontrer les raisons pour lesquelles la décision attaquée lui cause – ou menace de lui causer – un dommage au sens de ce qui précède, à moins que celui-ci ne fasse d'emblée aucun doute. Le préjudice doit avoir sa cause dans la décision incidente attaquée elle-même, et son caractère irréparable tient au désavantage que subirait le recourant s'il devait attendre la décision finale pour entreprendre la décision incidente (cf. arrêts du TAF A-1221/2020 du 21 février 2022 consid. 4.1, B-3099/2020 du 4 novembre 2021 consid. 1.2.5, C-2518/2018 et C-2983/2018 du 11 mai 2021 consid. 6.2.3, B-2875/2018 du 9 septembre 2019 consid. 1.3, B-352/2018 du 17 janvier 2019 consid. 1.2.5).

**1.3.3** En l'occurrence, le dispositif de la décision attaquée contient des instructions précises auxquelles la première instance doit se conformer, en particulier, autoriser la recourante à repasser l'exposé succinct. En revanche, elle n'a pas statué sur la question de savoir si le diplôme convoité peut être délivré sur la base du nouveau résultat de cet examen ; la première instance est par ailleurs invitée à rendre une nouvelle décision y relative après la nouvelle tentative audit examen. Toutefois, même en cas de réussite à l'exposé succinct, les 3 points négatifs accumulés dans les autres épreuves empêcheraient la recourante de décrocher le diplôme d'expert fiscal, le règlement d'examen n'en autorisant que 2 au maximum (cf. infra consid. 3). Dans ces circonstances, la nouvelle décision de la première instance rendue sur renvoi ne pourrait que constater l'échec à l'examen professionnel.

Cela étant, la question de savoir si la décision entreprise constitue une décision finale ou incidente peut demeurer indéterminée, dans la mesure où la

recourante subit manifestement un préjudice irréparable dans le cas présent et le recours s'avère de toute manière recevable qu'il s'agisse de l'une ou de l'autre. En effet, en matière d'examen professionnel, un recourant subit un préjudice irréparable en tant que, faute de recours immédiat, il serait contraint de se présenter dans un premier temps à l'épreuve en question avant de pouvoir saisir les autorités de recours pour faire valoir ses griefs (cf. arrêts du TAF B-3099/2020 du 4 novembre 2021 consid. 1.2.5, B-2875/2018 du 9 septembre 2019 consid. 1.3, B-352/2018 du 17 janvier 2019 consid. 1.2.5 et B-2528/2015 du 29 mars 2017 consid. 1.2.2).

**1.4** La qualité pour recourir doit être reconnue à la recourante (cf. art. 48 al. 1 PA). Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours, ainsi qu'à l'avance de frais (cf. art. 11 al. 1, 50 al. 1, 52 al. 1 et 63 al. 3 PA) sont en outre respectées.

Le présent recours est donc recevable.

## **2.**

**2.1** Conformément à l'art. 49 PA, les recourants peuvent invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et l'inopportunité de la décision attaquée. Toutefois, selon une jurisprudence constante, les autorités de recours appelées à statuer en matière d'examens observent une certaine retenue en ce sens qu'elles ne s'écartent pas sans nécessité des avis des experts et des examinateurs sur des questions qui, de par leur nature, ne sont guère ou que difficilement contrôlables (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.4.1, 131 I 467 consid. 3.1 et 121 I 225 consid. 4b ; ATAF 2010/11 consid. 4.1 et 2008/14 consid. 3.1 ; HERBERT PLOTKE, *Schweizerisches Schulrecht*, 2<sup>ème</sup> éd., Berne 2003, p. 722 ss ; BLAISE KNAPP, *Précis de droit administratif*, 4<sup>ème</sup> éd., Bâle 1991, n° 614). En effet, l'évaluation des épreuves requiert le plus souvent des connaissances particulières dont l'autorité de recours ne dispose pas (cf. ATF 118 Ia 488 consid. 4c ; PIERRE MOOR/ALEXANDRE FLÜCKIGER/VINCENT MARTENET, *Droit administratif*, volume I : Les fondements, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2012, ch. 4.3.3.2, p. 749 ss). Cela étant, cette retenue s'impose également dans les cas où l'autorité de recours serait en mesure de se livrer à une évaluation plus approfondie, en raison de ses propres connaissances professionnelles sur le fond (cf. ATF 136 I 229 consid. 6.2, 131 I 467 consid. 3.1 et 121 I 225 consid. 4b ; arrêts du TF

2D\_23/2017 du 16 juin 2017 consid. 5.1 et 2D\_7/2017 du 6 juin 2017 consid. 2). De plus, de par leur nature, les décisions en matière d'examens ne se prêtent pas bien à un contrôle judiciaire, étant donné que l'autorité de recours ne connaît pas tous les facteurs d'évaluation et n'est, en règle générale, pas à même de juger de la qualité ni de l'ensemble des épreuves des recourants ni de celles des autres candidats. Un libre examen des décisions en cette matière pourrait ainsi engendrer des inégalités de traitement (cf. ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1, 2007/6 consid. 3 ; arrêts du TAF B-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.1, B-3488/2018 du 26 mars 2019 consid. 2.1, B-6296/2017 du 13 novembre 2018 consid. 2.1, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 5.2, B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.1 et B-6326/2015 du 30 novembre 2016 consid. 5.1.2).

Selon la jurisprudence constante du Tribunal administratif fédéral, l'autorité de recours n'est pas tenue ni légitimée à substituer sa propre appréciation à celle de la première instance et à effectuer une nouvelle évaluation détaillée de chaque exercice à l'instar d'une commission supérieure d'examen. Dans une procédure de recours, les experts dont la notation est contestée prennent position dans le cadre de la réponse de l'autorité inférieure, examinent une nouvelle fois leur évaluation et indiquent si, et pour quelles raisons, ils considèrent qu'une correction est justifiée ou non. Aussi longtemps que des éléments concrets de partialité font défaut et que l'évaluation n'apparaît pas erronée ou inopportune, il convient de s'en remettre à l'opinion des experts (cf. ATAF 2010/10 consid. 4.1 ; arrêts du TAF B-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.1, B-3488/2018 du 26 mars 2019 consid. 2.1, B-5257/2017 du 23 avril 2018 consid. 3.2 et les réf. cit.). L'autorité de recours n'a pas à étudier chaque grief, de même qu'elle n'a pas à examiner en détail l'évaluation de la Commission d'examen sous l'angle de son opportunité. Elle doit uniquement se convaincre que les corrections n'apparaissent pas insoutenables et qu'elles sont concluantes (cf. arrêts du TAF B-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.1, B-3488/2018 du 26 mars 2019 consid. 2.1, B-5257/2017 du 23 avril 2018 consid. 3.2, B-1188/2013 du 24 juillet 2013 consid. 2.1 et 2.2).

**2.2** La retenue dans le pouvoir d'examen n'est toutefois admissible qu'à l'égard de l'évaluation proprement dite des prestations. En revanche, dans la mesure où le recourant conteste l'interprétation et l'application de prescriptions légales ou s'il se plaint de vices de procédure, l'autorité de recours doit examiner les griefs soulevés avec pleine cognition, sous peine de déni de justice formel. De jurisprudence constante, les questions de procédure se rapportent à tous les griefs qui concernent la façon dont

l'examen ou son évaluation se sont déroulés (cf. ATF 136 I 229 consid. 5.4.1 ; ATAF 2010/11 consid. 4.2 ; arrêts du TAF-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.3, B-3488/2018 du 26 mars 2019 consid. 2.2, B-6296/2017 du 13 novembre 2018 consid. 2.2, B-6383/2017 du 20 août 2018 consid. 2.1, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 5.3, B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 2.3 ; PATRICIA EGLI, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen – Aktuelle Entwicklungen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBI] 112/2011, p. 538 ss ; PLOTKE, op. cit., p. 725 ss).

**2.3** Un vice de procédure ne constitue un motif de recours au sens de l'art. 49 let. a PA justifiant l'admission du recours et l'annulation ou la réforme de la décision attaquée que s'il existe des indices que ce vice ait pu exercer une influence défavorable sur les résultats de l'examen. Un vice purement objectif ne saurait, faute d'intérêt digne de protection de celui qui s'en prévaut, constituer un motif de recours, sauf s'il s'avère particulièrement grave. En matière d'examen, l'admission d'un vice de nature formelle ne peut mener qu'à autoriser le recourant à repasser l'épreuve en question. Il y a un intérêt public prépondérant à s'assurer que seuls reçoivent le diplôme en question les candidats qui ont atteint les exigences élevées qui sont associées à ces examens. En effet, une condition indispensable à l'obtention d'un diplôme est un résultat d'examen valide et suffisant (cf. ATAF 2010/21 consid. 8.1 ; arrêts du TAF B-4927/2021 du 16 mars 2022 consid. 5.1.1, B-3915/2018 du 12 avril 2019 consid. 9.1.1, B-6296/2017 du 13 novembre 2018 consid. 1.2.3 et B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 5.4 ; OLIVER ZIBUNG/ELIAS HOFSTETTER, in : Praxiskommentar VwVG, 2<sup>e</sup> éd. 2016, art. 49 PA n° 19).

**2.4** Selon une pratique constante du Tribunal administratif fédéral, la règle du fardeau de la preuve tirée de l'art. 8 CC s'applique également en matière de droit public (cf. arrêts du TAF-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.2, B-2678/2021 du 14 février 2022 consid. 2.2 et les réf.cit.).

Ainsi, l'autorité de recours n'examine, de manière approfondie, les griefs relatifs à l'évaluation d'une prestation d'examen que s'ils sont soutenus par des arguments objectifs et des moyens de preuves correspondants susceptibles de démontrer que les appréciations de la première instance sont insoutenables, les exigences trop élevées ou les prestations manifestement sous-évaluées. Le seul fait de prétendre qu'une autre solution est possible, que l'avis de la commission d'examen ou qu'un corrigé est erroné ou incomplet, ne satisfait pas à ces exigences (cf. ATAF 2010/21 consid. 5.1, 2010/11 consid. 4.3, 2010/10 consid. 4.1 ; arrêts du

TAF B-5379/2021 du 30 mai 2022 consid. 2.2, B-2678/2021 du 14 février 2022 consid. 2.2 et les réf.cit.).

### 3.

Le chapitre 3 de la loi fédérale sur la formation professionnelle du 13 décembre 2002 (LFPr, RS 412.10), consacré à la formation professionnelle supérieure, indique que celle-ci vise à transmettre et à faire acquérir, au niveau tertiaire, les qualifications indispensables à l'exercice d'une activité professionnelle complexe ou impliquant des responsabilités élevées (art. 26 al. 1 LFPr). La formation professionnelle supérieure s'acquiert par un examen professionnel fédéral ou par un examen professionnel fédéral supérieur (art. 27 let. a LFPr) ; par une formation reconnue par la Confédération et dispensée par une école supérieure (art. 27 let. b LFPr). Les cantons peuvent proposer des cours préparatoires (art. 28 al. 4 LFPr).

Les organisations du monde du travail compétentes définissent les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation du SEFRI (art. 28 al. 2 LFPr). Se fondant sur dite disposition, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal a édicté un nouveau règlement d'examen professionnel supérieur d'expertes fiscales et experts fiscaux, approuvé par le SEFRI et entré en vigueur le 20 juin 2011 (ci-après : le règlement d'examen, pce 1 du dossier de la première instance).

L'art. 1.1 du règlement d'examen indique que l'examen a pour but d'établir si le candidat possède les capacités et les connaissances requises au plus haut niveau pour exercer de façon indépendante la profession d'expert fiscal diplômé. Toutes les tâches liées à l'octroi du diplôme sont confiées à la commission d'examen (art. 2.11) ; l'examen final est placé sous la surveillance de la Confédération (art. 2.31).

L'examen final comporte les épreuves – avec leur pondération – suivantes: Fiscalité écrit (3x), Économie d'entreprise écrit (1x), Droit écrit (1x), Travail de diplôme et colloque Travail libre oral (2x), Fiscalité oral (sic) (2x), Exposé succinct oral (1x) (art. 5.11). Les matières d'examen sont décrites dans le guide complétant le règlement d'examen professionnel supérieur d'experte fiscale et d'expert fiscal du 4 juin 2010, édicté par la Commission d'examen pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal (ci-après : le guide d'examen, cf. pce 2 du dossier de la première instance) (cf. art. 2.21). L'évaluation de l'examen final et des épreuves d'examen est

fondée sur des notes, échelonnées de 6 à 1 ; les notes supérieures ou égales à 4 désignent des prestations suffisantes (cf. art. 6.1 et 6.3). La note globale de l'examen final correspond à la moyenne pondérée des notes des épreuves d'examen (art. 6.23).

L'examen final est réussi si : a) la note globale est d'au moins 4 ; b) et qu'au total pas plus de 2 points entiers en dessous de la note 4 ne soient compensés. Pour l'évaluation du nombre de points en dessous de la note 4, il convient de pondérer les notes selon les indications contenues à l'art. 5.11 (art. 6.41). La commission d'examen décide de la réussite de l'examen final uniquement sur la base des prestations fournies par le candidat. Le diplôme fédéral est décerné aux candidats qui ont réussi l'examen (art. 6.43). Les titulaires du diplôme sont autorisés à porter le titre protégé d'expert fiscal diplômé / experte fiscale diplômée (art. 7.12).

#### **4.**

En l'espèce, la décision attaquée a constaté une violation du droit d'être entendu en lien avec l'exposé succinct. Elle a annulé la note de celui-ci et a octroyé une nouvelle tentative à la recourante. Ce point n'est nullement contesté et doit donc être confirmé. Par conséquent, dans la mesure où une épreuve doit encore être repassée, l'examen professionnel ne peut pas être jugé comme réussi. La conclusion tendant à la constatation de la réussite de l'examen professionnel ainsi qu'à l'octroi du diplôme correspondant doit dès lors être rejetée.

Par surabondance, le tribunal relève que l'octroi d'une nouvelle tentative à l'examen d'exposé succinct est conforme au droit, dès lors que, selon la jurisprudence précitée (cf. consid. 2.3), la constatation d'un vice formel ne peut conduire qu'à la répétition de l'examen en question.

#### **5.**

La recourante se prévaut de la violation de son droit d'être entendue à double titre.

**5.1** Elle se plaint tout d'abord de ne pas avoir eu accès à plusieurs documents, soit précisément les corrigés-types et les « corrections-tests » de l'examen écrit de fiscalité, les solutions-types des examens oraux ainsi que le procès-verbal des délibérations des experts ayant trait à la correction et à la fixation de ses notes.

**5.1.1** Le droit d'être entendu garanti à l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments

pertinents du dossier avant qu'une décision ne soit prise concernant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 143 V 71 consid. 4.1, 135 I 279 consid. 2.3, 135 II 286 consid. 5.1, 132 V 368 consid. 3.1 et les réf. cit.).

Les documents internes à l'administration ne tombent cependant pas dans le champ d'application du droit de consulter le dossier ; il s'agit de documents qui n'ont aucun caractère probatoire pour le traitement de l'affaire et qui sont au contraire exclusivement destinés à l'usage interne pour la formation de la volonté de l'administration (cf. ATF 129 IV 141 consid. 3.3.1 et les réf. cit. ; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8<sup>e</sup> éd., Zurich/St. Gallen 2020, p. 230, n° 1021). L'exclusion de tels documents du droit de consulter le dossier vise à empêcher la divulgation complète, dans le public, de la formation de la volonté interne de l'administration sur les pièces décisives de la procédure et la préparation de la motivation des décisions (cf. ATF 129 IV 141 consid. 3.3.1 et 125 II 473 consid. 4a et réf. cit.)

**5.1.2** S'agissant des corrigés modèles, selon une jurisprudence constante, ils constituent un document interne à l'administration et un fondement pour la décision. Ils servent d'aide à la correction pour les experts et leur permettent d'assurer une égalité de traitement des candidats compte tenu du grand nombre de personnes qui collaborent à la correction. Les corrigés modèles ne sont cependant pas une véritable grille d'évaluation indiquant aux experts exactement combien de points doivent être attribués pour chacune des réponses. Il s'agit plutôt de schémas de résolution élaborés par l'auteur de l'épreuve d'examen qui devraient donner aux experts une première indication s'agissant des solutions attendues (cf. ATAF 2010/10 consid. 3.3). En effet, dans beaucoup de domaines spécialisés, il existe souvent plusieurs possibilités de solutions correctes et il est ainsi tout à fait possible qu'au fil des corrections, la palette des variantes de solutions admissibles soit complétée. D'ailleurs, les corrigés modèles publiés sont aussi souvent formulés de manière très succincte, leur but étant de présenter l'une des solutions possibles. Un droit à la publication d'un corrigé modèle ne peut donc exister qu'exceptionnellement, si non seulement l'évaluation de toutes les variantes de solutions admissibles y est définie mais encore qu'aucune grille d'évaluation indépendante indiquant exactement aux experts combien de points doivent être accordés pour chacune des questions n'existe en plus du corrigé modèle (cf. ATAF

2010/10 consid. 3.3 ; arrêts du TAF B-2678/2021 du 14 février 2022 consid. 5.3, B-95/2017 du 2 février 2018 consid. 6.1.3, B-2207/2006 du 23 mars 2007 consid. 3.4 et B-2208/2006 du 25 juillet 2007 consid. 3.3).

**5.1.2.1** En l'espèce, la première instance indique qu'il n'existe pas de corrigé-type au sens strict pour l'examen écrit de fiscalité. L'auteur dudit examen prépare uniquement ses propres réponses qu'il expose ensuite aux examinateurs lors de la séance de correction ; ces derniers sont toutefois libres de s'en écarter. Sur le vu de ces explications, le tribunal constate que le document établi par l'auteur de l'examen ne constitue pas un corrigé modèle ni une grille d'évaluation de l'examen. Il consiste tout au plus en une aide à la correction pour les examinateurs sur laquelle l'ensemble des possibilités de réponses valables ne figure pas ; il a, comme seule destination, la formation de la volonté interne de l'administration. Il suit de là que, n'ayant aucun caractère probatoire, il ne tombe pas dans le champ d'application du droit de consulter le dossier. Par conséquent, le droit d'être entendu de la recourante n'a pas été violé.

**5.1.2.2** Quant aux « corrections-tests » de l'examen écrit de fiscalité ainsi qu'au corrigé et aux solutions-types des examens oraux, la première instance a expressément indiqué que de tels documents n'existaient pas, de sorte que la recourante ne saurait se plaindre d'une violation de son droit d'être entendue à ce sujet. Par ailleurs, dans l'hypothèse où lesdites documentations existeraient, il faudrait encore vérifier si la recourante disposait d'un droit à les consulter (cf. consid. 5.1.2).

**5.1.3** Concernant la production des procès-verbaux des délibérations des experts relatifs à la correction et à la fixation des notes de la recourante, il convient de relever que, selon la jurisprudence, un procès-verbal ne peut être consulté que lorsqu'un règlement d'examen en prévoit explicitement la tenue et qu'il ne réserve pas son usage à l'interne (cf. arrêts du TF 2C\_505/2019 du 13 septembre 2019 consid. 4.1.1, 2C\_646/2014 du 6 février 2015 consid. 2.1, 2P.23/2004 du 13 août 2004 consid. 2.4 ; arrêts du TAF B-4513/2021 du 13 janvier 2022 consid. 4.1, B-1261/2019 du 30 décembre 2019 consid. 5.1.1, B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 5 et les réf. cit.). En l'espèce, aucune disposition du règlement d'examen ne prévoit la tenue de tels procès-verbaux ni la possibilité pour les candidats de les consulter, de sorte que, là encore, l'on ne saurait reprocher à la première instance de ne pas disposer de tels documents ni de refuser leur consultation.

**5.2** La recourante prétend ensuite que la motivation de la décision entreprise ne satisferait pas aux exigences jurisprudentielles en la matière, en ce sens que l'autorité inférieure ne s'est pas prononcée de manière détaillée sur ses griefs matériels en lien avec les examens écrits de fiscalité et de droit.

**5.2.1** La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, consacré à l'art. 29 al. 2 Cst., le devoir pour l'autorité de motiver sa décision afin que le destinataire puisse la comprendre, la contester utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. L'étendue de la motivation dépend de l'objet de la décision, de la nature de l'affaire, des circonstances particulières du cas et de la complexité de la cause à juger. Cependant, en règle générale, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision, de manière que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. L'autorité n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties mais elle peut au contraire se limiter à ceux qui lui paraissent pertinents (cf. ATF 130 II 530 consid. 4.3, 129 I 232 consid. 3.2 et 126 I 97 consid. 2b).

**5.2.2** Conformément à ces principes, lorsque la décision porte sur le résultat d'un examen et que l'appréciation des experts est contestée, l'autorité satisfait aux exigences de motivation au sens de l'art. 29 al. 2 Cst. si elle indique au candidat, même oralement et de façon succincte, les défauts qui entachent ses réponses et les solutions correctes qui étaient attendues de lui. Afin que l'instance de recours soit en mesure d'examiner si l'évaluation de l'examen est soutenable, le déroulement de l'examen et son appréciation doivent en effet pouvoir être reconstitués. Ce n'est que dans ces conditions que l'instance de recours sera en mesure de vérifier si la motivation de l'examineur est soutenable et si les griefs avancés par le recourant se révèlent pertinents (cf. arrêts du TAF B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 4.4.1, B-7795/2015 du 14 juillet 2016 consid. 6.1, B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 6.1.1, B-3542/2010 du 14 octobre 2010 consid. 11 et B-7504/2007 du 9 mars 2009 consid. 6.1 et les réf. cit.).

**5.2.3** Selon la jurisprudence, la violation du droit d'être entendu peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen (cf. ATF 145 I 167 consid. 4.4 et les réf. cit.). Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux

de la partie lésée ; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (cf. ATF 142 II 218 consid. 2.8.1, 137 I 195 consid. 2.3.2, 136 V 117 consid. 4.2.2.2, 133 I 201 consid. 2.2 ; arrêts du TF 5A\_897/2015 du 1<sup>er</sup> février 2016 consid. 3.2.2, 1B\_24/2015 du 19 février 2015 consid. 2.1, 2C\_980/2013 du 21 juillet 2014 consid. 4.3 et 2C\_1043/2013 du 11 juin 2014 consid. 2.2).

**5.2.4** En l'espèce, il y a lieu de constater tout d'abord que la première instance s'est abstenue de prendre position quant aux griefs de la recourante se rapportant à l'évaluation des épreuves litigieuses et s'est bornée à affirmer que celle-là « partait à la chasse aux points ». L'autorité inférieure a, quant à elle, présenté les griefs soulevés sans les discuter réellement ; elle se limite à indiquer que « les réponses des autres candidats sont plus fournies » et que « les points obtenus diffèrent d'un ou de deux points, ce qui peut parfaitement justifier la différence par la précision des réponses ». Toutefois, la question de savoir si la décision déferée violerait l'obligation de motiver peut demeurer indéterminée pour les motifs qui suivent.

**5.2.4.1** Concernant l'examen écrit de droit, le dossier en cause comporte le corrigé dudit examen lequel indique de manière précise les réponses attendues ainsi que le nombre de points correspondant. Dans ces circonstances, le tribunal dispose de tous les éléments nécessaires pour examiner, avec pleine cognition, si l'évaluation de l'examen litigieux est soutenable (cf. consid. 7) ; la violation de l'obligation de motiver pourrait ainsi être considérée comme « guérie » au stade de la présente procédure. Il serait dans tous les cas donc inutile de renvoyer la cause devant l'autorité inférieure pour qu'elle prenne une nouvelle décision relative audit examen. La recourante a d'ailleurs aussi intérêt à une résolution rapide du litige (cf. dans ce sens ATF 131 II 271 consid. 11.7.1 *in fine* et la réf. cit. ; ATAF 2010/53 consid. 10 ss ; arrêts du TAF B-6661/2019 du 26 octobre 2020 consid. 6.1.4, B-4919/2019 du 2 juin 2020 consid. 4.3, B-4350/2019 du 1<sup>er</sup> avril 2020 consid. 3.5.3, B-2943/2017 du 23 juillet 2018 consid. 4.3.3 et B-2916/2016 du 25 janvier 2018 consid. 5.3.3.2).

**5.2.4.2** S'agissant en revanche de l'examen écrit de fiscalité, il y a lieu de relever que le dossier de la cause ne contient ni de prises de position des examinateurs relatives à leur correction, ni de documents permettant de

comprendre l'évaluation de l'examen de la recourante. Ainsi, le tribunal n'est pas à même de déterminer si la motivation de la décision sur ce point est convaincante ; le recours doit donc en tous les cas être admis pour ce motif et la cause renvoyée devant l'autorité inférieure pour complément d'instruction et nouvelle décision.

Dans ces circonstances, point n'est besoin d'examiner plus avant le grief relatif à l'application de la réglementation sur les cas limites pour ledit examen.

## **6.**

En tant que la recourante se prévaut d'un défaut de traduction de l'examen écrit de fiscalité par rapport à l'épreuve allemande, son grief de nature formelle peut être examiné nonobstant le renvoi de la cause en ce qui concerne cette épreuve.

**6.1** La recourante s'en prend à l'énoncé de l'exercice 3.1 de l'examen écrit de fiscalité. Elle soutient que la donnée en français dudit exercice (« US. Inc et US LLC sont des entreprises assujetties de manière illimitée aux impôts aux USA ») différerait sensiblement de sa version en allemand (« US Inc. und US LLC sind in den USA als Unternehmen unbeschränkt steuerpflichtig »). Elle explique que l'absence de la traduction de la conjonction « als » dans la version française serait cruciale. En effet, selon le droit américain, le régime d'imposition des LLC est toujours constitué d'un assujettissement illimité aux impôts ; les associés d'une LLC peuvent toutefois choisir entre une imposition identique à celui des sociétés en capitaux ou une imposition en transparence. Dans ces circonstances, l'énoncé en allemand permet aux candidats germanophones de comprendre immédiatement quelle méthode choisir alors que les francophones doivent deviner laquelle des deux options utiliser. La recourante critique ainsi la formulation de la donnée de l'exercice en français laquelle serait moins précise que celle en allemand et entraînerait une inégalité de traitement entre les candidats.

**6.2** Selon la jurisprudence, les examinateurs disposent d'un large pouvoir d'appréciation en ce qui concerne non seulement le mode de contrôle des connaissances ou l'échelle d'évaluation mais également le choix ou la formulation des questions (cf. arrêts du TAF B-4513/2021 du 13 janvier 2022 consid. 7.4, B-4965/2020 du 7 septembre 2021 consid. 8, B-3915/2018 du 12 avril 2019 consid. 9.2.1, B-644/2014 du 28 octobre 2015 consid. 3.3, B-1660/2014 du 28 avril 2015 consid. 8.2.1 et B-5267/2012 du 13 février 2013 consid. 6.2.1). De plus, la confusion

qu'éveille une question peut, dans certains cas, constituer l'une des finalités mêmes de l'épreuve, voire permettre de tester la solidité des connaissances d'un candidat (cf. arrêts du TAF B-4513/2021 du 13 janvier 2022 consid. 7.4, B-3915/2018 du 12 avril 2019 consid. 9.2.1, B-5267/2012 du 13 février 2013 consid. 6.2.1 et les réf. cit.).

**6.3** En l'espèce, ni le règlement d'examen ni le guide d'examen n'imposent que les données de l'examen professionnel soient formulées de façon identique dans les deux langues ; seules les matières à examiner sont listées (cf. 3.3 du guide d'examen). Aussi, quand bien même l'énoncé de l'examen en français différerait substantiellement de la version allemande, on ne saurait reprocher aux examinateurs d'avoir excédé leur pouvoir d'appréciation. Partant, le libellé de la donnée de l'exercice 3.1 de l'examen écrit de fiscalité ne prête pas le flanc à la critique et le grief de la recourante doit dès lors être rejeté.

## **7.**

S'agissant de l'examen de droit, la recourante critique l'évaluation de plusieurs exercices faisant valoir que celle-ci serait arbitraire et contraire au principe de l'égalité de traitement. Elle réclame ainsi 8 points supplémentaires, soit la note de 4.

**7.1** Elle s'en prend tout d'abord à la question 2.2 pour laquelle 3 points sur 6 lui ont été accordés et requiert l'attribution de 3 points additionnels. Elle explique que, en dépit de la similarité de ses réponses avec celles de deux autres candidats, elle a reçu moins de points. De plus, l'indication de la possibilité de résiliation du contrat implique que celui-ci est de durée indéterminée sans qu'il soit nécessaire de le mentionner expressément.

**7.1.1** L'exercice 2 de l'examen de droit fait état de ce qui suit : « W, une jeune tessinoise domiciliée à Zurich, recherche désespérément un travail à Zurich. Après que W [a] mené ses recherches pendant plusieurs mois, SL SA se déclare prête à l'engager. Pour l'essentiel, W doit travailler au siège de SL SA, à Zurich, comme [bonne à tout faire]. Elle est directement subordonnée au CEO de SL SA. Il n'y a pas de contrat écrit. Les parties se sont simplement accordées oralement sur ce que W devrait exactement faire et combien elle gagnerait. W reçoit chaque mois, comme discuté avec le CEO, CHF 4'000.-. Après 3 mois, W ne se plaît plus à son travail et veut prendre un emploi auprès de HE SA, qui lui offre CHF 6'000.- pour un poste comparable ».

La donnée de l'exercice 2.2 a la teneur suivante : « partons de l'hypothèse que le CEO informe W que pour un tel job, SL SA a le droit de résilier en tout temps le contrat, alors que W est elle-même tenue de respecter un délai de 3 mois. Quel est le principe qu'une telle réglementation violerait ? Quel délai de résiliation est-il applicable dans le cas présent ? ». Le corrigé indique les réponses suivantes : « la parité des délais de résiliation (1 pt). Le délai de résiliation déterminant dépend de savoir si l'on se trouve en présence d'un contrat de durée déterminée ou indéterminée (1 pt). Sans accord contraire, le contrat de travail est de durée indéterminée (1pt). En l'espèce, rien de concret n'a été convenu (1 pt). Selon la loi, au cours de la 1<sup>ère</sup> année, le contrat de travail peut être résilié moyennant un délai de 1 mois (2 pts) ».

**7.1.2** La réponse donnée par la recourante consiste en « délais de congés doivent être identiques pour les deux parties ; sinon le délai le plus long est appliqué, ici 3 mois art. 335a CO. Pas de temps d'essai prévu [;] le contrat peut être résilié pour la fin d'un mois moyennant un délai de congé d'un mois durant la première année. Art. 335c ». Le candidat Z.\_\_\_\_\_, lequel a reçu 4 points, a fourni la réponse suivante : « principe d'égalité de traitement est violé, conformément à l'art. 335a. Les délais de congés doivent être identiques entre les parties. Il n'est pas prévu de temps d'[essai] dans lequel la résiliation du contrat aurait pu se faire sous le délai de 7 jours. (art. 335b CO). Dans tous les cas le temps d'[essai] est de maximum 3 mois. Conformément à l'art. 335 CO, le contrat peut être résilié pour la fin du mois moyennant un délai de congé d'un mois pendant la première année de service. Etant donné qu'aucun autre délai n'a été prévu par écrit, W a un délai de résiliation de 1 mois. Elle doit motiver sa décision par écrit (art. 335 CO) ». Quant au candidat Y.\_\_\_\_\_, lequel s'est vu octroyer 5 points, a répondu que « pour un contrat de durée indéterminée le délai est de 7 jours durant la période d'essai (art. 335b al. 1 CO) et après le temps d'essai d'un mois pour la 1<sup>ère</sup> année, 2 mois pour la 2<sup>ème</sup> année à la 9<sup>ème</sup> année, 3 mois ultérieurement (art. 335c al. 1 CO). Ici, le contrat est oral, pas de dispositions spécifiques convenues par écrit, on part du principe que le contrat est de durée indéterminée. Les délais mentionnés plus haut vont s'appliquer pour la durée indéterminée. Une réglementation contraire violerait le principe d'égalité de traitement ».

**7.1.3** En l'espèce, le tribunal constate que la réponse de la recourante n'est pas identique à celle des autres candidats et qu'il manque plusieurs éléments requis par le corrigé. En effet, celle-ci a omis d'expliquer que le délai de résiliation dépend du type de contrat de travail, que celui-ci est réputé de durée indéterminée en l'absence de l'accord entre les parties et

que, dans la mesure où rien n'a été convenu, le contrat de travail de l'exercice est de durée indéterminée. Il suit de là que, en négligeant d'indiquer ces éléments de manière claire et explicite, on ne saurait reprocher aux examinateurs de ne pas lui avoir accordé des points correspondants.

**7.2** La recourante conteste ensuite l'évaluation de l'exercice 4.3 et requiert l'octroi d'un point supplémentaire, dès lors que sa réponse serait matériellement identique à celle du candidat Y.\_\_\_\_\_.

**7.2.1** La donnée de l'exercice 4 indique que « A est domicilié à Zurich. A décède le 1<sup>er</sup> janvier 2019. Les aspects touchant le régime matrimonial peuvent être laissés de côté ».

L'exercice 4.3 a la teneur suivante : « variante de la question 4.2 : admettons que l'on trouve finalement un testament (élément déterminant pour la présente question seulement). Il y est inscrit, de la main de A, que W est déshérité (la teneur du testament à cet égard est : [W ne reçoit absolument rien !!!]). et que [tous les autres enfants reçoivent leur part légale minimale ». L'épouse de A est prédécédée. A laisse derrière lui une fortune de CHF 1 mio. Il n'y a pas d'héritiers institués. Combien (en CHF) recevra Z ? Et pour quelle raison Z reçoit-il ce montant ? ». La réponse attendue (5 point au total) est « Z reçoit CHF 250'000 (1 pt). L'exhérédation de W devrait satisfaire aux conditions de l'exhérédation (art. 477 CC) (1 pt), ce qui n'est clairement pas le cas ici (1 pt). Ceci a pour conséquence qu'un jugement favorable aura comme effet de rétablir la réserve de W (1 pt). Comme les autres héritiers ont été réduits à leur réserve, et qu'il n'y a pas d'autres personnes ayant droit à la succession, les 4 enfants reçoivent la même part (1 pt) :  $1 \text{ Mio.} / 4 = 250'000$  ».

**7.2.2** La recourante a donné la réponse ci-après : « W ne peut déshériter W qu'en cas d'infraction ou grave manquement art. 477 CC. L'exhérédation n'est valable que si la cause est invoquée dans le testament. art. 479 CC. Pas valable ici. La part légale minimale en l'absence d'autres héritiers égale la part légale. Soit  $\frac{1}{4}$  de la succession. Z recevra 250'000 ». Elle a reçu 4 points. Le candidat Y.\_\_\_\_\_, qui a remporté la totalité des points, a répondu que « l'exhérédation de Z n'est valable que si le défunt a indiqué la cause dans l'acte et ce n'est pas le cas ici. 477 + 479 CC. Fortune de A. 1 mio. Il y a 4 héritiers qui succèdent par tête (art. 457 II CC) étant donné que Z n'est pas exhéredé, Z va recevoir 250 kfr ».

**7.2.3** En l'espèce, à la différence du candidat Y.\_\_\_\_\_, la recourante n'a pas explicitement mentionné que les quatre héritiers succèdent par tête, soit que les 4 enfants reçoivent la même part, bien que cet élément est exigé par le corrigé pour l'attribution d'un point. Partant, la correction de cette question n'est pas critiquable.

**7.3** La recourante critique encore la correction de l'exercice 6.1, soutenant que sa réponse serait plus précise que celle donnée par le candidat Z.\_\_\_\_\_ alors que ce dernier a reçu davantage de points. Elle requiert ainsi 3 points supplémentaires.

**7.3.1** L'exercice 6 fait état de ce qui suit : « la société ABC SA, dont le siège est à Bâle-Ville et qui dispose d'un capital-actions total de CHF 1 Mio. (1000 actions à CHF 1'000.-) a pour but la recherche dans le domaine de la technique médicale. Toutes les actions d'ABC SA sont détenues par MF. La société DEF SA dispose d'un capital-actions total de CHF 2 Mio. (2000 actions à CHF 1'000.-) et a également pour but la recherche dans le domaine de la technique médicale. Toutes les actions de DEF SA sont détenues par PG. MF et PG sont tombés d'accord pour développer des synergies entre leurs deux entreprises ».

L'exercice 6.1 expose que « admettons que MF serait intéressé à ce que DEF SA devienne une société fille de ABC SA ; MF n'aimerait toutefois pas que PG dispose ensuite d'un [droit de parole] lors de la prise des décisions au sein d'ABC SA. Quel serait le moyen le plus simple d'arriver à ce but ». La réponse à fournir est « [i] ABC SA [ii] achète [iii] à PG [iv] la totalité de ses 2'000 actions dans DEF SA (max. 3 points) ».

**7.3.2** La recourante a formulé la réponse qui suit : « proposer à PG de le dédommager avec des bons de participations ou de jouissance (art. 656a / 657 CO), sans droits de vote ». Elle a obtenu 0 point pour cette réponse. Le candidat Z.\_\_\_\_\_, qui s'est vu octroyer 1 point, a indiqué « achat des actions de DEF SA et paiement en argent à PG. Emission de : bons de participation, actions privilégiées pour MF, bons de jouissance ».

**7.3.3** En l'espèce, la réponse de la recourante diffère totalement de celle exigée par le corrigé et aucun élément requis n'a été exposé. De plus, elle est également différente de la réponse donnée par le candidat Z.\_\_\_\_\_ qui a mentionné l'achat des actions de DEF SA à PG. Il s'ensuit que l'octroi d'aucun point pour l'exercice 6.1 n'est pas critiquable.

**7.4** La recourante s'en prend finalement à la correction de l'exercice 6.3, faisant valoir que, malgré la similarité de leur réponse, elle a reçu moins de point que le candidat Z. \_\_\_\_\_.

**7.4.1** L'exercice en question a la teneur suivante : « admettons maintenant que MF serait uniquement intéressé à reprendre entièrement DEF SA. ABC SA n'a toutefois pas d'argent et ne souhaite pas non plus s'endetter. MF n'aimerait pas non plus toucher à ses fonds personnels. Quelles sont les possibles opérations qui paraissent le plus envisageables dans ce cas (uniquement une courte description, pas de détails quant aux conditions) ? ». Pour obtenir la totalité des trois points, les candidats doivent indiquer « la fusion des 2 sociétés selon la loi sur la fusion (1 pt) ; apport en nature de DEF SA dans ABC SA par PG contre des actions d'ABC SA (2 pts) ».

**7.4.2** La recourante, qui a reçu 1 point, propose « achat de la société contre un prêt du vendeur. Art. 305 CO ; fusion des deux sociétés art. 3 LFus et échange de droits ». Le candidat Z. \_\_\_\_\_ a, quant à lui, obtenu 2 points pour avoir indiqué « crédit vendeur ; achat par ABC de DEF SA contre un prêt effectué de PG qui sera remboursable par ABC avec les futurs profits de la société ».

**7.4.3** En l'espèce, la recourante a certes proposé la fusion des deux entreprises, elle a toutefois omis de mentionner la possibilité de l'apport en nature ; le point octroyé pour cet exercice n'est donc pas arbitraire. De plus, dans la mesure où sa réponse est différente de celle fournie par le candidat Z. \_\_\_\_\_, elle ne saurait s'en prévaloir pour prétendre à l'attribution de points supplémentaires et ce même à supposer que des points aient été attribués à tort à celui-ci.

**7.5** Sur le vu de ce qui précède, rien ne permet de considérer que les examinateurs auraient émis des exigences excessives ou qu'ils auraient manifestement sous-estimé les prestations de la recourante à l'examen de droit en lui attribuant la note incriminée. En effet, sur la base des pièces au dossier et des griefs de la recourante, le tribunal de céans doit bien constater qu'il n'existe aucun indice qui laisserait supposer que les examinateurs se soient laissés guider par des motifs sans rapport avec l'examen ou, d'une autre manière, manifestement insoutenables. Il n'y a donc pas lieu de remettre en cause leurs appréciations. Le grief de la recourante doit dès lors être rejeté.

**8.**

La recourante a requis la production de plusieurs documents en tant que moyens de preuves, à savoir les corrigés-types établis par l'auteur de l'examen écrit de fiscalité, les corrections-tests dudit examen, les solutions-type ou la grille de corrections des examens oraux ainsi que le procès-verbaux des délibérations des experts ayant trait à la correction et à la fixation de ses notes, sa demande doit être rejetée pour les motifs invoqués précédemment (cf. consid. 5.1).

**9.**

Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis. La décision attaquée doit être annulée en tant qu'elle porte sur l'évaluation de l'examen écrit de fiscalité et la cause doit être renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle procède aux instructions complémentaires nécessaires et statue à nouveau. Elle veillera en particulier à ce que les examinateurs se prononcent sur tous les griefs dûment motivés par la recourante ; dans l'éventualité où ils ne parviendraient pas à justifier leur correction, la recourante doit être autorisée à repasser, sans frais et sans que cela vaille comme répétition, l'examen écrit de fiscalité. L'autorité inférieure motivera également sa nouvelle décision de manière que la recourante puisse se rendre compte de sa portée et l'attaquer en connaissance de cause. Ceci fait, elle réexaminera l'opportunité d'un renvoi de la cause à la première instance également en ce qui concerne l'examen oral « exposé succinct ».

Pour le reste, le recours est rejeté.

**10.**

**10.1** Les frais de procédure, comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la partie qui succombe (cf. art. 63 al. 1 1<sup>ère</sup> phrase PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal [FITAF, RS 173.320.2]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités (cf. art. 63 al. 2 PA). 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 (cf. art. 2 al. 1 et 4 FITAF).

En l'espèce, la recourante obtenant partiellement gain de cause, il se justifie de mettre à sa charge des frais de procédure réduits à 1'000 francs. Ce montant est imputé sur l'avance de frais de 1'500 francs perçue le

30 août 2021 ; le solde de 500 francs lui sera restitué dès l'entrée en force du présent arrêt.

**10.2** L'autorité de recours peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés (art. 64 al. 1 PA en relation avec l'art. 7 al. 1 FITAF). Les dépens comprennent les frais de représentation et les éventuels autres frais nécessaires de la partie (art. 8 FITAF). Les frais de représentation comprennent notamment les honoraires d'avocat (art. 9 al. 1 let. a FITAF) lesquels sont calculés en fonction du temps nécessaire à la défense de la partie représentée (art. 10 al. 1 FITAF) ; le tarif d'avocat est de 200 francs au moins et de 400 francs au plus (art. 10 al. 2 FITAF). Les parties qui ont droit aux dépens doivent faire parvenir au tribunal, avant le prononcé de la décision, un décompte de leurs prestations ; à défaut, le tribunal fixe l'indemnité sur la base du dossier (art. 14 FITAF).

En l'occurrence, la recourante, qui obtient partiellement gain de cause et, est représentée par un avocat, dûment légitimé par procuration, a droit à des dépens réduits. Faute de décompte de prestations remis par celle-là, il convient, eu égard aux écritures déposées dans le cadre de la présente procédure, à savoir un recours de 23 pages, une réplique de 9 pages et une prise de position de 2 pages, de lui allouer, *ex aequo et bono*, une indemnité réduite de 2'000 francs et mettre celle-ci à la charge de l'autorité inférieure (cf. art. 64 al. 2 PA).

## 11.

Selon l'art. 83 let. t LTF, la voie du recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'est pas ouverte à l'encontre des décisions sur le résultat d'examens ou d'autres évaluations des capacités, notamment en matière de scolarité obligatoire, de formation ultérieure ou d'exercice d'une profession. Le motif d'irrecevabilité contenu dans cette disposition se réfère tant aux résultats d'examens au sens strict, qu'aux autres décisions d'évaluation des aptitudes ou des capacités intellectuelles ou physiques d'un candidat (cf. ATF 138 II 42 consid. 1.1 et réf. cit.). En revanche, les autres décisions, qui ne concernent que la procédure d'examen, en particulier les aspects organisationnels ou procéduraux, ne tombent pas sous le coup de la clause d'irrecevabilité (cf. ATF 147 I 73 consid. 1.2.1 et réf. cit).

**Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est partiellement admis. Partant, la décision attaquée est annulée en tant qu'elle porte sur l'examen écrit de fiscalité et la cause est renvoyée à l'autorité inférieure afin qu'elle procède aux instructions complémentaires et rende une nouvelle décision au sens des considérants.

**2.**

Le recours est rejeté pour le surplus.

**3.**

Des frais de procédure réduits à 1'000 francs sont mis à la charge de la recourante. Ils sont imputés sur l'avance de frais de 1'500 francs. Le solde de 500 francs sera restitué à la recourante dès l'entrée en force du présent arrêt.

**4.**

Une indemnité réduite de 2'000 francs est allouée à la recourante à titre de dépens et mise à la charge de l'autorité inférieure.

**5.**

Le présent arrêt est adressé à la recourante, à l'autorité inférieure et à la première instance.

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

Le président du collège :

La greffière :

Pascal Richard

Lu Yuan

**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, pour autant que les conditions fixées aux art. 82 ss, 90 ss et 100 LTF soient réalisées.

Expédition : 7 octobre 2022

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (acte judiciaire ; formulaire "Adresse de paiement")
- à l'autorité inférieure (n° de réf. [...] ; acte judiciaire)
- à la première instance (acte judiciaire)