

BVGer B-95/2017 vom 2. Februar 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-95_2017

FR: TAF B-95/2017 du 2 février 2018

IT: TAF B-95/2017 del 2 febbraio 2018

Regeste

Examen professionnel supérieur

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal administratif fédéral est compétent pour statuer sur le présent recours (cf. art. 31, 32 et 33 let. d LTAF et art. 5 al. 2 PA).

E. 1.2

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. 4 PA) sont en outre respectées. Le recours est ainsi recevable.

E. 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, 121 I 225 consid. 4b ; ATAF 2010/11 consid. 4.1, 2008/14 consid. 3.1 ; arrêt du TAF B-4257/2013 du 17 novembre 2015 consid. 3.1 ; Herbert Plotke, *Schweizerisches Schulrecht*, 2e éd., Berne 2003, p. 722 ss). 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 ; ATAF 2008/14 consid. 3.1 ; Pierre Moor/Alexandre Flückiger/Vincent Martenet, *Droit administratif, volume I : Les fondements*, 3e éd., Berne 2012, ch. 4.3.3.2, p. 749 ss). 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 131 I 467 consid. 3.1, 121 I 225 consid. 4b). En effet, 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, arrêt du TAF B-6326/2015 du 30 novembre 2016 consid. 5.1.2.).

E. 2.2

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 et, donc, dans les litiges liés à l'examen professionnel supérieur d'expert/e fiscal/e (cf. arrêts du TAF B-6776/2014 du 24 septembre 2015 consid. 3.1 in fine ; B-6553/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.2 et B-6049/2012 du 3 octobre 2013 consid. 4.5.1). Il s'ensuit que celui qui allègue un fait pour en déduire son droit doit le prouver. 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 (cf. ATAF 2010/21 consid. 5.1 ; 2010/11 consid. 4.3 ; 2010/10 consid. 4.1 ; arrêts du TAF B-6776/2014 consid. 3.1 in fine ; B-6727/2013 du 8 juillet 2014 consid. 4). 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. arrêts du TAF B-6776/2014 précité consid. 3.1 in fine et B-2229/2011 du 13 février 2012 consid. 6.1). Ainsi, s'il subsiste des doutes sérieux quant à l'opportunité de l'évaluation, la cause sera renvoyée à l'autorité inférieure pour complément d'instruction. Cependant, pour des motifs d'économie de procédure, le tribunal pourra également faire appel à un expert indépendant. Celui-ci se prononcera sur les évaluations contradictoires effectuées par les examinateurs et complètera ou clarifiera leurs explications, de sorte que le tribunal puisse, le cas échéant, réformer la décision attaquée (cf. ATAF 2010/10 consid. 4.1). Partant, pour autant qu'il n'existe pas de doutes apparemment fondés sur l'impartialité des personnes appelées à évaluer les épreuves, l'autorité de recours n'annulera la décision attaquée que si elle apparaît insoutenable ou manifestement injuste, soit que les examinateurs ou les experts ont émis des exigences excessives, soit que, sans émettre de telles exigences, ils ont manifestement sous-estimé le travail du candidat (cf. ATF 131 I 467 consid. 3.1 ; arrêts du TAF C-2042/2007 du 11 septembre 2007 consid. 3.1 et B-1997/2012 précité consid. 2.4).

E. 2.3

La retenue dans le pouvoir d'examen n'est toutefois admissible qu'à l'égard de l'évaluation proprement dite des prestations. Dans la mesure où la recourante conteste l'interprétation et l'application de prescriptions légales ou si elle 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 (ATF 131 I 467 consid. 2.7, 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2010/11 consid. 4.2 ; arrêt du TAF B-6395/2014 du 29 novembre 2016 consid. 3.3 et les références citées ; Patricia Egli, Gerichtlicher Rechtsschutz bei Prüfungsfällen - Aktuelle Entwicklungen, Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht [ZBl] 112/2011, p. 538 ss ; Plotke, op. cit., p. 725 ss).

E. 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 la formation professionnelle supérieure 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, publié sur le site Internet de la chambre fiduciaire des experts comptables et experts fiscaux, in : <http://www.expertsuisse.ch/fr-ch/dynasite.cfm?dsmid=507548>). 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 (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, publié sur le site Internet précité de la chambre fiduciaire des experts comptables et experts fiscaux) (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).

E. 4

En l'espèce, la recourante a obtenu les résultats suivants : Examens écrits Notes Pondération
Travail de diplôme 4.0 2x Fiscalité 3.5 3x Droit 4.5 1x Economie d'entreprise 4.0 1x Examens
oraux Fiscalité 3.5 2x Exposé succinct 5.0 1x Total des points 39 10x Note finale 3.9
La recourante a échoué à l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal en raison d'une part, d'une moyenne générale de 3.9 et, d'autre part, d'un nombre trop élevé de points en dessous de la note 4.0. Compte tenu de la pondération de l'examen écrit de fiscalité (3x) où elle a obtenu la note de 3.5, et de celle de l'examen oral de fiscalité (2x) pour lequel elle a également été gratifiée de la note de 3.5, la recourante comptabilise 2.5 points en-dessous de la note 4.0 (cf. art. 6.41 en lien avec art. 5.11 du règlement d'examen). Il est précisé que la recourante a obtenu un total de 133 points à l'examen écrit de fiscalité, alors que, selon le barème, 135 points étaient nécessaires pour atteindre la note de 4.0 à cette épreuve.

E. 5.1

La législation sur la formation professionnelle ne contient pas de réglementation générale sur les cas limites. Dans la mesure où une telle réglementation n'est pas prévue dans un règlement d'examen et les directives d'application de celui-ci, il appartient en principe à la Commission d'examen d'établir une règle pour le traitement des cas limites lorsqu'elle estime opportun d'en arrêter une. La définition ainsi que le contenu de la notion de cas limite relèvent du pouvoir d'appréciation de ladite commission. Cette réglementation doit être soutenable et respecter l'égalité de traitement des candidats (cf. ATAF 2010/10 consid. 6.2.3 et 6.2.4, 2007/6 consid. 5.1 ; arrêts du TAF B 644/2014 du 28 octobre 2015 consid. 9.2 et B 2333/2012 du 23 mai 2013 consid. 6.1).

E. 5.2

En l'espèce, la première instance a édicté une réglementation des cas limites (Grenzfallregelung) pour la session 2015 à laquelle a participé la recourante, qui dispose ceci : « Eine Anpassung wird wie folgt vorgenommen, wenn diese zum Bestehen der Diplomprüfung führt : 1 Punkt zusätzlich in einem der Klausurfächer (Steuer, BWL oder Recht) ». Il est donc prévu que 1 point supplémentaire doit être octroyé dans une seule des branches d'examen (fiscalité, économie d'entreprise et droit) si cet octroi conduit pour un candidat à la réussite de son examen. La recourante, en se prévalant des résultats retranscrits ci-dessus (cf. consid. 4), ne peut en appeler à cette réglementation puisqu'il lui manque 2 points pour obtenir la note supérieure ; elle en aurait néanmoins la possibilité si 1 point supplémentaire lui était accordé.

E. 6

La recourante se prévaut implicitement d'une violation de son droit d'être entendue, en tant que l'autorité inférieure a refusé de lui accorder la production des corrigés officiels. Dès lors qu'il s'agit d'un grief de nature formelle, il convient de l'examiner en premier lieu et avec une pleine cognition (cf. consid. 2.1).

E. 6.1.1

Le droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. comprend en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (cf. ATF 135 II 286 consid. 5.1 ; 135 I 187 consid. 2.2 ; 129 II 497 consid. 2.2) ; il implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (cf. ATF 133 III 439 consid. 3.3).

E. 6.1.2

Le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier est concrétisé, s'agissant de la procédure administrative, aux art. 26 ss PA. Aux termes de l'art. 26 al. 1 PA, la partie ou son mandataire a le droit de consulter les pièces relatives à la procédure la concernant au siège de l'autorité appelée à statuer ou à celui d'une autorité cantonale désignée par elle, de prendre des notes et de faire des photocopies, pour autant qu'il n'en résulte pas une charge de travail excessive pour l'autorité (cf. ATF 131 V 35 consid. 4.2 ; art. 26 PA, Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/St. Gallen 2010, p. 388, n° 1691 et réf. cit.) ; cela comprend notamment tous les actes servant de moyens de preuve (let. b). Le droit de consultation peut être exercé sur tous les

documents susceptibles de constituer la base de la décision (cf. ATF 132 V 387 consid. 3.2). 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 115 V 303 consid. 2g ; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, op. cit., p. 388, n° 1691a). 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 125 II 473 consid. 4a et réf. cit.).

E. 6.1.3

Selon la jurisprudence constante, les corrigés modèles 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-2207/2006 du 23 mars 2007 consid. 3.4 et B-2208/2006 du 25 juillet 2007 consid. 3.3).

E. 6.2

La recourante considère que le corrigé officiel de son examen est le seul document permettant à l'autorité inférieure d'apprécier l'évaluation de la première instance et donc son bien-fondé, ainsi que son impartialité, en ce sens que, même si ce corrigé ne constitue qu'un canevas de base pour la correction, il permet de se faire une idée des exigences des experts et des réponses attendues de la part des candidats.

E. 6.3

L'autorité inférieure affirme quant à elle que le droit d'être entendue de la recourante n'a pas été violé car les corrigés officiels sont des documents internes à l'administration qui ne sont pas destinés à être rendus publics. Elle soutient en effet que leur fonction est seulement d'aider les experts dans leurs corrections, tout en leur laissant une certaine marge d'appréciation s'agissant de questions nécessitant un développement. Elle ajoute que, dans un tel examen, un corrigé modèle sert uniquement de piste de réflexion et de correction car il s'agit d'un domaine où les nuances et les développements apportés par un candidat peuvent avoir une importance considérable et donc que ses réponses doivent être analysées au cas par cas, ce qui exclut qu'une grille de solutions, faisant état d'une seule et unique

solution admissible, soit élaborée. L'autorité inférieure signale en outre que la recourante a eu accès aux documents d'examen usuels conformément à la jurisprudence, à savoir les données, ses réponses, le barème et la grille d'appréciation contenant, par question, le nombre de points qu'elle a obtenus ainsi que le nombre de points maximal.

E. 6.4

En l'espèce, le tribunal de céans constate, à la lecture des questions d'examen, que celles-ci sont formulées de manière ouverte et n'appellent donc pas un nombre limité et circonscriptible de réponses admissibles. En outre, comme cela a été souligné par l'autorité inférieure, le domaine de la fiscalité est un domaine spécialisé, dans lequel les réponses apportées par un candidat à un examen doivent être examinées individuellement ; elles ne sauraient l'être exclusivement sur la base d'une grille de solutions, dont il est difficilement concevable qu'elle soit exhaustive. A la teneur de la jurisprudence rappelée ci-dessus (cf. supra consid. 6.1.3), il doit dès lors être considéré que les corrigés officiels, dont la production est requise par la recourante, sont simplement des aides à la correction pour les experts et ont, comme seule destination, la formation de la volonté interne de l'administration. N'ayant ainsi aucun caractère probatoire, ils ne tombent pas dans le champ d'application du droit de consulter le dossier. Par conséquent, le droit d'être entendue de la recourante n'a pas été violé.

E. 7

La recourante se plaint ensuite d'arbitraire dans la correction de trois questions de l'épreuve écrite de fiscalité. Elle conclut à l'attribution de 6 points supplémentaires, à défaut au moins de 2 points, ce qui lui permettrait d'obtenir son diplôme ou, tout au moins, le point supplémentaire requis en vertu de la réglementation des cas dits limites. Le SEFRI a confirmé les positions de la première instance. Il appartient dès lors au tribunal de céans d'examiner avec la retenue qui s'impose (cf. supra consid. 2.1 et 2.2) les différents points dont la recourante conteste la correction de la première instance.

E. 7.1.1

La recourante conteste tout d'abord l'évaluation de la question 1.1.5 de l'épreuve écrite de fiscalité, pour laquelle elle n'avait dans un premier temps obtenu aucun point. A la question précédente, soit la question 1.1.4, il lui était demandé si, dans un cas où une entreprise se fait absorber par une autre entreprise, après que ses actions aient été reprises par la société mère de l'entreprise absorbante, l'absorption entraînerait des conséquences en matière d'impôt anticipé. Dans la question querellée, il lui était demandé si sa réponse aurait été la même dans l'hypothèse où l'entreprise aurait été reprise directement par la société mère puis, trois mois après, absorbée par cette même société. La recourante a cité « Absorption puis fusion = violation délai blocage. IA dû car transaction neutre fiscalement. ». Dans son recours devant l'autorité inférieure, elle a allégué qu'elle estimait mériter 2 points sur les 3 attribués à cette question, alors qu'elle n'en avait obtenu aucun. Elle a notamment argumenté qu'un autre candidat avait obtenu 3 points pour une réponse proche de la sienne. La première instance a reconnu dans sa prise de position que 1 point supplémentaire pouvait lui être accordé étant donné que la recourante avait identifié le problème, soit la différence par rapport à la question précédente. Dans le présent recours, la recourante a étendu ses prétentions, revendiquant que non plus 2 mais 3 points lui soient attribués au total pour cette question. Elle se plaint notamment de ce qu'il était possible pour les experts de déduire de sa réponse les éléments attendus en la comparant avec sa réponse à la question précédente et

elle considère que c'est à tort qu'il lui est reproché de ne pas avoir précisé des éléments qui sont, selon elle, évidents pour des spécialistes de la fiscalité.

E. 7.1.2

L'autorité inférieure, après comparaison de la réponse de la recourante avec celle de l'autre candidat ayant obtenu l'intégralité des points, a constaté qu'elles n'étaient pas identiques. Elle relève que la correction de la première instance n'est pas arbitraire et qu'il n'en résulte aucune inégalité de traitement.

E. 7.1.3

En l'espèce, le tribunal observe que certains éléments figurant dans la réponse du candidat ayant obtenu tous les points à cette question font effectivement défaut dans celle de la recourante, en particulier la durée du délai et l'indication des réserves latentes. Partant, la correction effectuée par la première instance ne prête pas le flanc à la critique.

E. 7.2.1

La recourante conteste également la correction de la tâche 2.1.1, laquelle appelait une réponse motivée à la question de savoir si la société A SA (soumise à l'impôt dans un canton X), ayant perdu son privilège holding dès la période 2016, pouvait faire valoir ses reports de pertes de CHF 8 millions pour l'impôt cantonal et communal dès l'année 2016. Pour sa réponse « A priori une société peut faire valoir ses reports de pertes durant 7 ans, et A SA pourrait les faire valoir après la perte du statut holding. », la recourante, qui n'a obtenu aucun point sur les quatre attribuables, estime mériter au moins 2 points au vu des éléments de réponse qu'elle a apportés. A l'appui de ses prétentions, elle compare tout d'abord sa réponse avec celle d'un autre candidat, qui a obtenu 3 points pour avoir indiqué « Le contribuable pourrait, en théorie, revendiquer le report de pertes (aucune règle cantonale ne l'interdit). Néanmoins, le canton risque d'être réticent et considérer que ces pertes doivent suivre le régime qui s'appliquait pendant les années où elles ont été faites et qu'elles ne peuvent pas être reprises dans le nouveau régime. ». La recourante en déduit qu'au moins 1 point a été accordé à l'autre candidat pour l'identification du principe fiscal général pertinent. Elle estime avoir également apporté cet élément de réponse et ainsi mériter que ce point lui soit attribué. Ensuite, la recourante invoque une jurisprudence qui a reconnu à un canton un pouvoir d'appréciation concernant la portée à donner au droit au report des pertes dans un contexte du passage du régime holding au régime ordinaire, jugeant admissible ce report dès lors que la société holding n'avait pas eu la possibilité de porter au bilan fiscal les réserves latentes accumulées sous le régime holding avant le passage au régime ordinaire et corroborant ainsi sa réponse (cf. arrêt du TF 2C_645/2011 du 12 mars 2012 consid. 2). Elle mentionne aussi que dans certains cantons - notamment le canton de Fribourg qui permet le report de l'entier des pertes durant sept ans même lors du passage d'une imposition privilégiée à une imposition ordinaire - sa réponse aurait été d'emblée correcte. Finalement, elle reproche à la première instance ainsi qu'à l'autorité inférieure l'insuffisance de leur argumentation, en ce sens notamment qu'elles n'ont pas indiqué les erreurs entachant sa réponse ni les éléments qu'elle aurait dû mentionner pour obtenir davantage de points. Elle propose encore qu'une expertise judiciaire soit réalisée sur cette question pour soutenir sa position.

E. 7.2.2

La première instance considère que la recourante n'a pas identifié la problématique en question, soit le traitement des pertes dans le cadre d'un changement de statut. Elle ajoute

que sa réponse, étant totalement incomplète et non motivée, ne justifie aucun point.

E. 7.2.3

Dans sa décision, l'autorité inférieure ne remet pas la position de la première instance en question. Elle observe seulement qu'une réponse lacunaire ne saurait être complétée à l'occasion du recours, reprochant à la recourante d'avoir apporté de nombreuses explications techniques concernant sa réponse au cours de la procédure de recours devant elle.

E. 7.2.4

En l'espèce, le tribunal observe tout d'abord qu'il ne peut pas suivre la première instance lorsqu'elle affirme que la recourante n'a pas identifié la problématique en question ; en effet, il appert que cette problématique a été reconnue par la recourante au vu de sa réponse qui mentionne expressément quel est le traitement des pertes de A SA après qu'elle ne bénéficie plus de son statut holding. Le tribunal constate également que la réponse de la recourante ne diffère que peu de celle du candidat ayant obtenu 3 points pour cette question. Il ne décèle qu'un élément supplémentaire dans la réponse de celui-ci, soit la mention que le canton en question risque d'être réticent et de considérer que les pertes doivent suivre le régime qui s'appliquait pendant les années où elles ont été faites. Ainsi, étant donné les correspondances entre leurs réponses, il apparaît qu'il y a eu une inégalité de traitement entre les deux dans la correction de cette question. En outre, il convient de relever que la réponse de la recourante est, à la lumière de la jurisprudence mentionnée dans le recours, en partie correcte, puisqu'elle reconnaît la possibilité, dans certaines circonstances, pour une société de faire valoir ses pertes reportées même après son passage du statut holding au statut ordinaire. Sur le vu de ce qui précède, et compte tenu de l'inconsistance de l'argumentation des instances précédentes - en particulier l'absence d'explications de la part de la Commission d'examen concernant l'inégalité de traitement invoquée -, l'attribution de 0 point à la recourante pour cette question s'avère insoutenable ; 1 point doit donc lui être accordé pour celle-ci. Bien fondé, le recours doit dès lors être admis sur ce point.

E. 7.3

En raison de l'admission du grief concernant la question 2.1.1 et de l'ajout de 1 point pour cette question, la recourante totalise désormais 134 points pour l'épreuve écrite de fiscalité. Par conséquent, elle n'est plus qu'à 1 point de la note de 4.0, fixée à 135 points. Elle peut donc se prévaloir de la réglementation des cas limites édictée pour la session 2015 par la première instance qui prévoit que 1 point supplémentaire doit être octroyé à un candidat dans une seule des branches d'examen, notamment la fiscalité, si cet octroi le mène à la réussite de son examen (cf. consid. 5). En l'occurrence, 1 point supplémentaire doit être accordé à la recourante, qui atteint ainsi la note de 4.0 à l'épreuve écrite de fiscalité. En effet, grâce à l'octroi de ce point, elle obtient 40.5 points au total (soit la somme de toutes ses notes, en tenant compte de leurs coefficients respectifs) et réalise donc une moyenne générale de 4.05. Aussi, elle ne comptabilise plus que 1 point (2x 0.5 point à l'épreuve orale de fiscalité) en dessous de la moyenne et se situe dès lors bien en dessus de la limite inférieure des 2 points admissibles (cf. consid. 3 et 4). Partant, du fait du point supplémentaire accordé en vertu de la réglementation des cas limites, la recourante remplit les conditions pour se voir délivrer le diplôme d'expert/e fiscal/e. Le présent recours doit donc être accueilli, la décision attaquée annulée et le diplôme délivré.

E. 8

Au vu de l'issue du litige, il n'est plus nécessaire d'ordonner les moyens de preuve requis, soit la nomination d'un expert indépendant et l'audition de la recourante sur l'évaluation des questions encore contestées de son épreuve écrite de fiscalité.

E. 9

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 1^{ère} phrase 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]). Aucun frais de procédure n'est mis à la charge des autorités inférieures ni des autorités fédérales recourantes et déboutées (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 (art. 2 al. 1 et 4 FITAF). Selon la pratique, la partie bénéficiant d'un renvoi à l'autorité inférieure et pouvant encore obtenir une pleine admission de ses conclusions est réputée, sous l'angle de la fixation des frais de procédure et des dépens, obtenir entièrement gain de cause (cf. arrêt du TF 2C.846/2013 du 28 avril 2014 consid. 3.2). Vu l'issue de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir des frais de procédure. L'avance sur les frais de procédure de 2'000 francs versée par la recourante le 11 janvier 2017 lui sera restituée.

E. 10

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 horaire des avocats 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).

E. 11

En l'occurrence, la recourante a droit à des dépens, dès lors qu'elle obtient gain de cause et est représentée par un avocat, dûment légitimé par procuration. L'intervention de celui-ci a impliqué le dépôt d'un recours de 25 pages et d'une réplique de 5 pages pour la présente procédure et celui d'une écriture de 19 pages devant l'instance inférieure. Compte tenu de l'ampleur et de la complexité de l'affaire, il se justifie - au regard du barème précité et en l'absence de note de frais et d'honoraires - d'allouer à la recourante une indemnité équitable de dépens d'un montant de 5'000 francs pour les deux instances de recours et de la mettre à la charge de la première instance (art. 64 al. 2 PA).

E. 12

La voie de recours en matière de droit public au Tribunal fédéral n'étant pas ouverte en matière de décisions sur le résultat d'examens (cf. art. 83 let. t LTF), le présent arrêt est définitif.