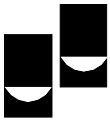
Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Cour II
B-3263/2008/scl

{T 0/2}

Arrêt du 3 mars 2009

Composition

Jean-Luc Baechler (président du collège),
Stephan Breitenmoser, Francesco Brentani, juges,
Pascal Richard, greffier.

Parties

X._____,
représentée par Maître Pierre Gillioz, avocat,
rue du Général-Dufour 11, 1204 Genève,
recourante,

contre

Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'expert fiscal,
Secrétariat d'examen, Hans-Huber-Strasse 4,
Case postale 1853, 8027 Zürich,
première instance,

Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT),
Effingerstrasse 27, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

Examen professionnel supérieur d'expert fiscal.

Faits :

A.
X._____ (ci-après : la candidate) s'est présentée aux examens professionnels supérieurs d'expert fiscal lors de la session 2006.

Par décision du 3 novembre 2006, la Commission d'examen a informé la candidate de son échec aux examens précités.

B.
Par écritures du 6 décembre 2006, X._____ a recouru contre cette décision auprès de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) en concluant à l'annulation de la décision querellée et à la délivrance du brevet fédéral d'expert fiscal. A l'appui de ses conclusions, elle a pour l'essentiel contesté les notes obtenues lors de l'épreuve écrite de « Fiscalité » ainsi que l'évaluation de son travail écrit de diplôme. S'agissant du travail de diplôme, elle a fait valoir que l'appréciation des examinateurs était entachée d'arbitraire dès lors que, selon le courrier du 21 novembre 2006 du secrétariat d'examen, il n'existait pas de grille de correction de ce travail alors qu'une telle grille avait pourtant été distribuée à plusieurs candidats. Elle a ajouté que son travail devait être évalué à la lumière des critères contenus dans le guide pour examen d'experts fiscaux. À cet égard, elle a invoqué que son travail satisfaisait manifestement aux exigences de forme, critère d'importance égale aux exigences de fond selon ledit guide.

Invitée à se prononcer sur le recours, la Commission d'examen a pris position sur les arguments avancés par la recourante et a confirmé sa décision de ne pas attribuer le diplôme fédéral par courrier du 4 avril 2007. Elle ne s'est toutefois pas prononcée sur le travail de diplôme et a refusé de fournir les corrigés modèles ainsi que les grilles de correction requis par la recourante.

Dans sa réplique du 1er juin 2007, la recourante a maintenu l'ensemble de ses conclusions et a expressément requis une prise de position concernant son travail de diplôme. Quant à la Commission d'examen, elle a maintenu sa position s'agissant du travail de diplôme et confirmé l'échec de la recourante par duplique du 21 septembre 2007.

Par courrier du 2 novembre 2007, la recourante a repris les griefs développés tout au long de la procédure et réitéré sa demande quant aux grilles d'évaluation. La Commission d'examen a finalement produit les documents requis par l'OFFT en février 2008.

C.
Par décision du 16 avril 2008, l'OFFT a rejeté le recours de X._____. Il a confirmé le résultat obtenu par la recourante lors de l'épreuve écrite de fiscalité. S'agissant du travail de diplôme, il a estimé que les experts avaient justifié leur notation de manière circonstanciée et soutenable ; il a dès lors confirmé la note attribuée à la recourante. L'autorité inférieure a par ailleurs estimé que celle-ci n'entrait pas dans la catégorie des cas limites telle que définie par la Commission d'examen.

D.
En date du 19 mai 2008, X._____ a formé recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif fédéral. Elle conclut, avec suite de frais, à l'annulation de la décision entreprise, à l'attribution de la note 4,0 pour son travail de diplôme ainsi qu'à la délivrance du diplôme d'expert fiscal. Subsidiairement, elle requiert une nouvelle correction dudit travail par de nouveaux examinateurs. À l'appui de ses conclusions, elle fait valoir que le guide pour examen d'experts fiscaux contient des considérations détaillées sur la manière d'apprécier le travail de diplôme. À cet égard, elle indique qu'il est prévu que dite appréciation doit se fonder à la fois sur le fond et sur la forme, les deux critères s'avérant d'importance égale. Elle estime dès lors qu'ayant obtenu 80 % des points quant à la forme, une note finale insuffisante est insoutenable puisqu'une notation aussi basse sur le fond de son travail ne correspond pas aux observations mêmes des membres de la Commission d'examen et encore moins à la réalité. Enfin, elle se plaint d'une violation de son droit d'être entendue dans la mesure où l'autorité inférieure s'est fondée sur la grille d'évaluation remise par la Commission d'examen qu'elle a refusé de lui soumettre, n'a pas examiné les critiques émises quant à l'appréciation de son travail par les experts et s'est reportée à leurs remarques sans justifier sa prise de position. Enfin, elle estime que l'évaluation de son travail s'avère choquante et arbitraire.

E.
Invité à se prononcer sur le recours, l'OFFT en a proposé le rejet dans sa réponse datée du 1er juillet 2008.

Quant à la première instance, elle a transmis son dossier au Tribunal administratif fédéral par courrier du 1er juillet 2008.

F.
La recourante a, dans le cadre d'un second échange d'écritures, maintenu ses conclusions et repris ses griefs en date du 19 septembre 2008.

L'autorité inférieure a confirmé sa position dans ses observations du 20 octobre 2008. La première instance a, de son côté, conclu au rejet du recours par courrier du 17 novembre 2008.

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

Droit :

1.

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 Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), le Tribunal administratif fédéral, en vertu de l'art. 31 LTAF, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées aux art. 33 et 34 LTAF.

La décision attaquée a été rendue par une des autorités mentionnées à l'art. 33 let. d LTAF. Aucune des exceptions mentionnées à l'art. 32 LTAF n'est par ailleurs réalisée.

Le Tribunal administratif fédéral est donc compétent pour statuer sur le présent recours.

1.3 La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, est spécialement atteinte par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. La qualité pour recourir doit donc lui être reconnue (art. 48 al. 1 PA).

1.4 Les dispositions relatives à la représentation, au délai de recours, à la forme et au contenu du mémoire de recours (art. 11, 50 et 52 al. 1 PA), ainsi que les autres conditions de recevabilité (art. 44 ss PA) sont en outre respectées.

Le recours est ainsi recevable.

2.

Conformément à l'art. 49 PA, le recourant peut 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 (ATF 121 I 225 consid. 4b, ATF 118 Ia 488 consid. 4c ; ATAF 2008/14 consid. 3.1 ; René Rhinow/ Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Bâle/Francfort-sur-le-Main 1990, n° 67, p. 211 s. ; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4ème éd., Bâle/Francfort-sur-le-Main 1991, n° 614). En effet, l'évaluation des épreuves requiert le plus souvent des connaissances particulières dont l'autorité de recours ne dispose pas (ATF 118 Ia 488 consid. 4c). Dite 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 connaissances professionnelles sur le fond (ATF 131 I 467 consid. 3.1, ATF 121 I 225 consid. 4b). 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 du recourant ni de celles des autres candidats. Un libre examen des décisions en matière d'examens pourrait ainsi engendrer des inégalités de traitement (ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2007/6 consid. 3, ATAF 2008/14 consid. 3.1 ; JAAC 65.56 consid. 4).

Par ailleurs, dans le cadre de la procédure de recours, les examinateurs dont les notes sont contestées ont l'opportunité de prendre position lors de l'échange d'écritures (art. 57 PA). En général, ils procèdent à une nouvelle évaluation de l'épreuve et informent

l'autorité de recours s'ils jugent la correction justifiée. Il faut toutefois que les examinateurs se déterminent sur tous les griefs dûment motivés par le recourant et que leurs explications soient compréhensibles et convaincantes (ATAF 2007/6 consid. 3 ; ATAF 2008/14 consid. 3.2). Ainsi, 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 (ATF 131 I 467 consid 3.1, ATF 121 I 225 consid. 4b, ATF 118 Ia 488 consid. 4c, ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2008/14 consid. 3.2 ; JAAC 69.35 consid. 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. Selon le Tribunal fédéral, les questions de procédure se rapportent à tous les griefs qui concernent la façon dont l'examen ou son évaluation se sont déroulés (ATF 106 Ia 1 consid. 3c ; ATAF 2007/6 consid. 3, ATAF 2008/14 consid. 3.3 ; arrêt du TAF B-8106/2007 du 24 septembre 2008 consid. 2 ; JAAC 56.16 consid. 2.2 ; voir également Rhinow/ Krähenmann, op. cit., n ° 80, p. 257).

3.
En date du 10 novembre 2005, l'Organisation faîtière pour l'examen professionnel supérieur d'experts fiscaux a édicté un nouveau règlement sur l'examen professionnel supérieur d'expertes fiscales et experts fiscaux. Il a été approuvé par l'OFFT le 29 juin 2006 et est entré en vigueur le 1er janvier 2007 ; il se pose dès lors la question du droit applicable à la présente procédure.

L'art. 9.2.1 dudit règlement prévoit que le premier examen de diplôme régi par le présent règlement d'examen aura lieu en 2008. De plus, selon les principes généraux du droit, l'ancien droit reste applicable en procédure de recours si la décision attaquée a pour objet les conséquences juridiques d'un comportement ou d'un événement

passés (ATF 133 III 105 consid. 2.1 ; arrêt du TAF B-2226/2006 du 28 septembre 2007 consid. 3, arrêt du TAF B-1292/2006 du 26 novembre 2007 consid. 2).

En l'espèce, la décision de la première instance se rapporte aux examens 2006 ; elle a par conséquent été rendue sous l'empire de l'ancien droit. Il en va de même pour la décision de l'OFFT quand bien même elle a été prise le 16 avril 2008 ; c'est donc à la lumière du règlement en vigueur au moment où la recourante s'est présentée aux examens qu'il convient d'examiner la conformité de la décision entreprise.

4.

À teneur des art. 26 ss de la loi fédérale sur la formation professionnelle du 13 décembre 2002 (LFPr, RS 412.10), la formation professionnelle relève principalement de la compétence des organisations du monde du travail. Elles définissent notamment les conditions d'admission, le niveau exigé, les procédures de qualification, les certificats délivrés et les titres décernés. Elles tiennent compte des filières de formation qui font suite aux examens. Leurs prescriptions sont soumises à l'approbation de l'OFFT (cf. art. 28 al. 2 LFPr). Selon l'ancienne loi fédérale du 19 avril 1978 sur la formation professionnelle (aLFPr ; RO 1979 1687, 1985 660, 1987 600, 1991 857, 1992 288 2521, 1996 2588, 1998 1822, 1999 2374, 2003 187 4557) - abrogée par la nouvelle loi entrée en vigueur le 1er janvier 2004 -, les associations professionnelles étaient déjà habilitées à organiser des examens professionnels et des examens professionnels supérieurs reconnus par la Confédération et placés sous sa surveillance (art. 51 al. 1 et 54 al. 1 aLFPr). Aux termes de l'art. 52 al. 1 aLFPr, l'examen professionnel doit établir si le candidat a les aptitudes et les connaissances professionnelles requises pour assumer une fonction de cadre ou exercer une activité professionnelle pour laquelle les exigences sont notablement plus élevées que celles de l'apprentissage. Les associations professionnelles qui entendent organiser ces examens doivent établir un règlement et le soumettre à l'approbation du Département fédéral de l'économie (art. 51 al. 2 aLFPr).

Se fondant sur ces dispositions, la Chambre fiduciaire, la Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux (ci-après : la Chambre fiduciaire), la Fédération suisse des avocats, la Conférence

des fonctionnaires fiscaux d'Etat, l'Union suisse des fiduciaires et l'Association suisse des experts fiscaux diplômés ont édicté le 7 octobre 1994 un règlement portant sur l'examen professionnel supérieur pour experts fiscaux (ci-après : le règlement d'examen). Après avoir été soumis à la procédure d'opposition usuelle (FF 1995 I 372), ce règlement a été approuvé le 20 mars 1995 par le Département fédéral de l'économie publique et est entré en vigueur à la date de son approbation.

Aux termes de l'art. 1 du règlement d'examen, la Chambre fiduciaire, la Fédération suisse des avocats, la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, l'Union suisse des fiduciaires et l'Association suisse des experts fiscaux diplômés assument l'organisation des examens professionnels supérieurs dans le domaine de la fiscalité. L'examen doit permettre d'établir si le candidat possède les connaissances et les capacités indispensables pour exercer de façon indépendante la profession d'expert fiscal (art. 2 al. 1 du règlement d'examen). L'examen comprend une épreuve écrite - constituée d'un travail de diplôme ainsi que de travaux écrits - et une épreuve orale (art. 23 al. 3 et 4 du règlement d'examen). Les matières d'examen sont décrites dans le «guide pour examen d'experts fiscaux» du 20 décembre 1993 (art. 23 al. 2 du règlement d'examen). Les travaux écrits portent sur les matières suivantes : « Fiscalité », « Droit » et « Economie d'entreprise, comptabilité, finances » (art. 25 al. 1 du règlement d'examen). Les examens oraux se composent, quant à eux, des épreuves de « Fiscalité », de « Droit » ou « Economie d'entreprise, comptabilité, finances » ainsi que d'un exposé succinct portant sur un sujet concernant l'activité spécifique d'un expert fiscal (art. 26 du règlement d'examen). Au moins deux examinateurs corrigent et évaluent les travaux écrits, se chargent des épreuves orales et attribuent les notes au moyen d'un barème allant de 1 à 6 (art. 14 al. 1 et 27 al. 2 du règlement d'examen). À teneur de l'art. 28 du règlement d'examen, l'examen est considéré comme réussi : si la note moyenne n'est pas inférieure à 4.0 (let. a) ; si la moyenne pondérée du travail de diplôme, des épreuves écrite et orale de fiscalité n'est pas inférieure à 4.0, l'épreuve écrite de fiscalité étant dotée du coefficient 3, alors que le travail de diplôme et l'épreuve orale d'un coefficient 2 (let. b ; selon modification approuvée le 15 octobre 2004 par l'OFFT) ; si le candidat n'a pas plus de deux notes en dessous de 4.0 (let. c). Le candidat qui a réussi l'examen obtient le diplôme fédéral d'expert fiscal et peut

utiliser publiquement le titre «expert fiscal diplômé» (art. 31 al. 1 du règlement d'examen).

5.
La recourante invoque une violation du droit d'être entendu à double titre. Tout d'abord, elle reproche à l'autorité inférieure de ne lui avoir transmis ni la grille d'évaluation des travaux de diplôme sur laquelle elle a pourtant fondé son argumentation ni le corrigé modèle qui lui aurait été transmis par la Commission d'examen. De plus, elle fait valoir que dite autorité n'a pas examiné les critiques formulées dans ses écritures et a fait siennes les remarques des experts sans justifier sa prise de position. Dès lors qu'il s'agit d'un grief de nature formelle, il convient de l'examiner à titre liminaire.

5.1 La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu consacré à l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst., RS 101) le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier et celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 132 V 368 consid. 3.1). En effet, le droit d'être entendu est à la fois une institution servant à l'instruction de la cause et une faculté de la partie, en rapport avec sa personne, de participer au prononcé de décisions qui portent atteinte à sa situation juridique (ATF 122 I 53 consid. 4a, ATF 122 I 109 consid. 2a, ATF 114 Ia 97 consid. 2a et les réf. cit.). Le droit d'être entendu comprend également le devoir pour l'autorité de motiver sa décision. L'étendue de la motivation dépend de l'objet de la décision, de la nature de l'affaire et des circonstances particulières du cas. 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 (ATF 130 II 530 consid. 4.3, ATF 129 I 232 consid. 3.2, ATF 126 I 97 consid. 2b).

5.2 En l'espèce, la recourante n'a en effet pas pu avoir accès au barème appliqué pour l'appréciation des travaux de diplôme dans le cadre de la procédure de recours devant l'instance inférieure. En

revanche, celui-ci lui a été remis dans le cadre de l'échange d'écritures effectué par le Tribunal de céans. Dans ces circonstances, si une violation devait être reconnue, celle-ci s'avérerait de toute façon guérie par la présente procédure de recours. S'agissant d'un corrigé modèle pour lesdits travaux, il ressort des documents produits respectivement par l'autorité inférieure et la Commission qu'un tel corrigé n'existe pas de sorte que la recourante ne saurait se plaindre d'une violation de son droit d'être entendue à ce sujet.

5.3 De surcroît, dans ses écritures la recourante invoque que l'autorité ne s'est pas suffisamment exprimée sur les griefs énoncés quant à la correction matérielle de son travail de diplôme invoquant implicitement un défaut de motivation de la décision entreprise. À ce sujet, il convient de relever que, en matière d'examen, une autorité de recours fait preuve d'une réserve toute particulière (cf. consid. 2) ; elle se borne à vérifier que l'autorité chargée d'apprécier l'examen ne se soit pas laissée guider par des considérations étrangères à l'examen ou de toute évidence insoutenables pour d'autres raisons (ATF 131 I 467 consid. 3.1 et les réf. cit.). En l'espèce, l'autorité inférieure a examiné l'appréciation du travail de diplôme dans son ensemble en se rapportant systématiquement à la prise de position des experts. Cette démarche lui a permis de constater que ceux-ci avaient motivé de manière convaincante et suffisamment détaillée l'évaluation portée sur les réponses données par la recourante ; elle a, par conséquent et en bonne logique, estimé que celle-ci s'avérait soutenable. Compte tenu de son pouvoir d'appréciation en la matière, cette manière de procéder de l'OFFT s'avère pleinement conforme aux exigences jurisprudentielles relatives au droit d'être entendu – lesquelles n'imposent nullement à l'autorité de se prononcer de manière détaillée sur chacun des griefs invoqués – si bien qu'une violation de l'art. 29 al 2 Cst. ne saurait être reconnue.

5.4 Sur le vu de ce qui précède, force est de constater que, mal fondé, le grief de la violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

6.
La recourante conteste l'évaluation de son travail de diplôme en faisant valoir que celui-ci n'a pas été apprécié de manière conforme au guide pour examen d'experts fiscaux. À cet égard, elle précise qu'ayant obtenu 80 % des points quant à la forme – critère d'importance égale au fond –, une note finale insuffisante se révèle insoutenable puisqu'une notation aussi basse sur le fond de son travail

ne correspond pas aux observations mêmes des membres de la Commission d'examen et encore moins à la réalité. Elle en conclut que l'appréciation de son travail de diplôme s'avère choquante et arbitraire.

6.1 À teneur de l'art. 24 al. 1 du règlement d'examen, le travail de diplôme permet au candidat de traiter, de manière indépendante, des questions fiscales complexes dans un délai maximum de deux semaines. La Commission des travaux de diplôme se charge d'élaborer les données des problèmes et fixe le temps accordé (al. 2). Le candidat soumet son travail de diplôme en trois exemplaires. Il citera les sources exploitées et accompagnera son travail d'une déclaration précisant qu'il a élaboré lui-même ce travail, sans aucun recours à des tiers. Si cette déclaration s'avère fausse, l'examen sera considéré comme non réussi, et le candidat sera exclu de tout autre examen (al. 4). Les experts compétents en la matière auront un colloque d'environ trente minutes avec le candidat, au plus tard au moment de l'épreuve orale, afin de vérifier que le candidat maîtrise le sujet traité (al. 5). Le travail de diplôme, y compris le colloque, fera l'objet d'une seule note (al. 6).

Selon le guide pour examen d'experts fiscaux, l'appréciation du travail de diplôme doit se fonder à la fois sur le fond et sur la forme de celui-ci. Les deux critères sont d'importance égale ; dès lors, seul un travail de diplôme qui satisfera à ces deux critères pourra être considéré comme « correspondant au minimum exigé ». En ce qui concerne le fond, il s'agit avant tout d'apprécier si le candidat a bien compris le problème, si les données complémentaires apportées par lui ont été judicieusement choisies et sont appropriées par rapport aux données de base reçues, si le candidat a construit la solution du ou des problèmes dans une suite logique et normale et si les conclusions sont pertinentes et justifiées. Les critères d'appréciation formels sont quant à eux notamment : une structure logique et claire, une présentation propre, un style intelligible et facilement lisible, l'absence de fautes d'orthographe, de grammaire et d'erreurs de calcul, l'équilibre entre le volume et le contenu matériel du travail ainsi que des citations correctes.

6.2 En l'espèce, la Commission d'examen a attribué la note 3,5 à la recourante pour son travail de diplôme ; elle a obtenu 66,5 points correspondant à moins de 40 % des points possibles. Dans leur prise de position, les experts ont indiqué que 80 % des points lui avait été

attribués pour la forme de son travail. S'agissant des questions matérielles, elle a obtenu pour les parties I, IIa et IIb de la question A, respectivement 46, 19 et 47 % des points attribués ; 28 % pour la question B ; 70 % pour la question C. Il est en outre précisé que la plupart des points ont été attribués aux parties I et IIa de la question A ainsi qu'à la question B. Il ressort de ce qui précède que, compte tenu de l'importance accordée à chacune des parties ainsi que des points obtenus par la recourante, son travail de diplôme se révèle, selon les experts, insuffisant. Nonobstant, il convient d'examiner si cette manière de pondérer les exigences formelles et matérielles du travail de diplôme s'avère conforme au guide pour examen d'experts fiscaux.

6.3 À titre liminaire, il sied de constater, comme le relève la recourante, que le guide pour examen d'experts fiscaux prévoit expressément que les critères formels et matériels d'appréciation des travaux de diplôme sont d'importance égale. En revanche, ledit guide ne stipule pas qu'il convient de procéder à la moyenne des points obtenus quant à la forme et de ceux relatifs au fond, comme le prétend la recourante. Au contraire, il est précisé que seul un travail satisfaisant aux deux critères énoncés pourra être considéré comme correspondant au minimum exigé. Aussi, il faut admettre que l'importance équivalente des deux critères d'appréciation est concrétisée par le fait qu'un travail doit être jugé suffisant aussi bien d'un point de vue formel que matériel. Or, en l'espèce, si les experts ont effectivement jugé bonne la forme du travail de la recourante, ils n'ont pas moins clairement constaté que celui-ci était insuffisant d'un point de vue matériel. Par voie de conséquence, le travail de la recourante ne saurait, au regard de l'évaluation des experts, être considéré comme correspondant au minimum exigé.

6.4 Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il sied d'admettre que l'appréciation du travail de diplôme de la recourante ne viole pas le guide pour examen d'experts fiscaux.

7.
Enfin, la recourante conteste l'évaluation matérielle de son travail de diplôme par les experts reprise par l'autorité inférieure en faisant valoir qu'elle s'avère choquante et arbitraire.

7.1 Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle contredit clairement la situation de fait, lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou lorsqu'elle heurte

d'une manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 132 III 209 consid. 2.1). À cet égard, l'autorité de recours ne s'écarte de la solution retenue par l'instance inférieure que si elle apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat. Il n'y a en outre pas d'arbitraire du seul fait qu'une autre solution que celle de l'autorité intimée paraît concevable, voire préférable (ATF 133 I 149 consid. 3.1, ATF 132 III 209 consid. 2.1, ATF 132 I 13 consid. 5.1). En matière de résultats d'examens, l'autorité de recours fait en outre preuve d'une réserve toute particulière (cf. consid. 2). Elle se borne à vérifier que l'autorité chargée d'apprécier l'examen ne se soit pas laissée guider par des considérations étrangères à l'examen ou de toute évidence insoutenables pour d'autres raisons (ATF 131 I 467 consid. 3.1 et les réf.).

7.2 En l'espèce, le travail de la recourante a été jugé insuffisant et la note 3,5 lui a été attribuée. Pour chacune des questions traitées, les experts ont exposé les faiblesses constatées dans le travail ainsi que les éléments manquants pour obtenir l'ensemble des points. Ils ont en outre procédé à la comptabilisation des points en pourcentage témoignant du résultat de celle-ci pour chacun des problèmes présentés et ont indiqué les questions auxquelles la plupart des points avaient été octroyés. Quant à la forme, ils ont estimé que la présentation générale, la table des matières et des abréviations ainsi que la bibliographie étaient excellentes. La structure du texte, sa clarté et le style rédactionnel ont été jugés bons. En revanche, la pertinence des justifications et des références en notes de bas de pages a été considérée comme faible à moyenne. De plus, l'OFFT a examiné sur recours l'appréciation émise par les experts. Il a ainsi constaté que ces derniers avaient motivé de manière convaincante et suffisamment détaillée l'évaluation portée sur les réponses données par la recourante dans son travail de diplôme et, par conséquent, a estimé que celle-ci s'avérait soutenable. La recourante conteste certes les lacunes telles qu'observées par les experts, elle se contente toutefois d'opposer sa propre appréciation à celle retenue par les examinateurs. Par ailleurs, la recourante semble implicitement reprocher à l'autorité inférieure d'avoir limité son pouvoir d'examen. À cet égard, il sied de rappeler que l'OFFT constitue également une autorité de recours en matière d'examen et que les principes développés plus haut (cf.

consid. 2) pour le Tribunal administratif fédéral valent également pour l'instance inférieure (cf. ATAF 2008/14 consid. 4.2.1). Enfin, s'il est sans doute regrettable que la Commission d'examen ait tardé pour transmettre la grille d'évaluation des travaux de diplôme, cette lenteur ne démontre nullement l'arbitraire de l'appréciation des experts, contrairement à ce que prétend la recourante.

7.3 Dans ces circonstances, il appert que l'appréciation du travail de diplôme de la recourante par la première instance et l'autorité inférieure ne s'avère pas arbitraire et doit par conséquent être confirmée.

8.
Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, il y a lieu de constater que la décision entreprise ne viole pas le droit fédéral et ne traduit pas un excès ou un abus du pouvoir d'appréciation. Elle ne relève pas non plus d'une constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents et n'est pas inopportune (art. 49 PA). Dès lors, mal fondé, le recours doit être rejeté.

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 PA et art. 1 al. 1 du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral [FITAF, RS 173.320.2]). L'émolument judiciaire est calculé en fonction de la valeur litigieuse, de l'ampleur et de la difficulté de la cause, de la façon de procéder des parties et de leur situation financière (art. 2 al. 1 1ère phrase et 4 FITAF).

En l'espèce, la recourante a succombé dans l'ensemble de ses conclusions. En conséquence, les frais de procédure, lesquels s'élèvent à Fr. 1'000.-, doivent être intégralement mis à sa charge. Ils seront prélevés sur l'avance de frais de Fr. 1'000.- versée par la recourante.

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

10.
Le présent arrêt est définitif (art. 83 let. t de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.
Le recours est rejeté.

2.
Les frais de procédure, d'un montant de Fr. 1'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de Fr. 1'000.-.

3.
Il n'est pas alloué de dépens.

4.
Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Recommandé ; annexes en retour)
- à la première instance (Recommandé ; dossier en retour)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. 122/wyd ; Recommandé ; dossier en retour)

Le Président du collège :	Le Greffier :
Jean-Luc Baechler	Pascal Richard

Expédition : 9 mars 2009