

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

A R R Ê T

n° 221.825 du 19 décembre 2012

A. 196.423/VIII-7310

En cause : **ISSERENTANT** Nathalie,
rue de la Faucille 26
1970 Wezembeek-Oppem,

contre :

**l'État belge, représenté par
le Ministre de la Fonction publique,**
ayant élu domicile chez
M^e Emmanuel JACUBOWITZ, avocat,
avenue Tedesco 7
1160 Bruxelles.

LE PRÉSIDENT F.F. DE LA VIII^e CHAMBRE,

Vu la requête introduite le 22 avril 2010 par Nathalie ISSERENTANT qui demande l'annulation de la décision du 24 février 2010 de la partie adverse lui notifiant un résultat d'échec (55,56 %) au test de certification de la formation certifiée "Application principe droit fiscal FI03FR";

Vu les mémoires en réponse et en réplique régulièrement échangés;

Vu le rapport de M. LEFEBVRE, premier auditeur au Conseil d'État, rédigé sur la base de l'article 12 du règlement général de procédure;

Vu la notification du rapport aux parties et le dernier mémoire de la partie adverse;

Vu l'ordonnance du 28 septembre 2012, notifiée aux parties, fixant l'affaire à l'audience publique du 7 novembre 2012;

Entendu, en son rapport, M^{me} DÉOM, conseiller d'État;

Entendu, en leurs observations, la requérante, et M^e Emmanuel JACUBOWITZ, avocat, comparaissant pour la partie adverse.

Entendu, en son avis conforme, M. LEFEBVRE, premier auditeur;

Vu le titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973;

Considérant que les faits utiles à l'examen du recours se présentent comme suit :

1. La requérante est inspecteur principal d'administration fiscale à l'Administration des contributions directes.

2. En 2007, elle participe à une formation certifiée de niveau A organisée par l'IFA sur l'application des principes généraux de droit fiscal, sanctionnée par un test de certification organisé le 15 décembre 2007, sous la forme d'un questionnaire à choix multiple de cinquante questions.

Pour chaque question, quatre réponses sont proposées. Le document intitulé "Directives pratiques pour le test «application des principes généraux de droit fiscal»", distribué aux candidats, précise que, pour chaque question à choix multiple, il n'y a lieu de choisir qu'une seule réponse et que les points sont attribués comme suit : une bonne réponse vaut un point, il n'y a pas de retrait de point pour une question laissée sans réponse, une réponse erronée donne lieu à un retrait de 0,5 point. Il précise également que, pour réussir, le candidat doit obtenir au moins 60 %, ce qui correspond à 30 points sur 50. La matière enseignée est reprise dans un syllabus de 259 pages. À la suite du contrôle ex post, les questions 14, 27 et 35 sont annulées pour tous les candidats.

3. Par une lettre du 7 juillet 2008, l'IFA informe la requérante de son échec, ayant obtenu 25,50 points sur 47, soit 54,26 %. Après une demande de reconsidération, la requérante introduit un recours en annulation devant le Conseil d'État contre cette décision. L'arrêt n° 194.211 du 15 juin 2009 décide qu'il n'y a plus lieu à statuer, la décision attaquée ayant été retirée par le directeur général de l'IFA, le 5 février 2009.

4. À cette date, l'IFA décide en effet d'annuler toutes les décisions d'échec au test litigieux pour les raisons suivantes:

" Décision d'annuler toutes les décisions d'échec au test concluant la formation

certifiée F103 «Application des principes généraux du droit fiscal» .

Madame,

Par lettre du 7 juillet 2008 vous avez été informé de votre résultat au test de certification du 15 décembre 2007 «Application des principes généraux du droit fiscal».

Suite aux nombreuses plaintes réceptionnées, l'Institut de Formation de l'Administration fédérale a soumis l'ensemble du test au Professeur Bruno Peeters (Université d'Anvers) et au Professeur Xavier Parent (Université de Liège) ci-après dénommés les experts externes.

La mission confiée aux experts externes était la suivante :

«1. La mission nécessite la mise en commun de l'analyse du test en français et du test en néerlandais, relatifs à la formation certifiée niveau A 2007 'Application des principes généraux de droit fiscal'. Elle a pour finalité la rédaction d'un rapport commun d'évaluation.

2. La mission commune consiste à évaluer :

- * l'exactitude de ce qui est proposé comme réponse dans les questions du test et de ce qui est proposé dans le syllabus à ce sujet;
- * l'adéquation de la réponse considérée comme exacte dans la grille de correction;
- * l'absence - ou la présence - de données ou de procédés d'interrogation, dans la formulation de la question, de nature à rendre son évaluation non pertinente;
- * l'absence - ou la présence - de discriminations possibles entre les personnes évaluées”.

Les experts externes ont rendu leur rapport, dans les deux langues, en date du 23 décembre 2008.

Ce rapport a été communiqué le 5 janvier 2009 à M. Luc Van Acker, qui a dirigé les groupes des experts ayant participé à l'élaboration de la formation et du questionnaire, ainsi qu'à M. Olivier Colin, tous deux agents du SPF Finances, ci-après dénommés les experts internes.

L'Institut de Formation de l'Administration fédérale a organisé une réunion de concertation entre les experts internes et les experts externes le vendredi 16 janvier 2009, en présence de mesdames Sandra Schillemans, directeur général de l'Institut et Sarah Geens, attaché à l'institut et de Messieurs Jacky Leroy, président du Comité de direction du SPF Personnel et Organisation et Etienne Depestele, directeur au SPF Finances.

En vue de la réunion mentionnée ci-avant, les experts internes avaient remis un document préparatoire en date du 15 janvier en néerlandais. Leur rapport final bilingue a été remis le 30 janvier 2009.

Les experts externes ont fait l'éloge du travail réalisé par les experts internes.

À la lecture des deux rapports et au terme des débats entre experts internes et experts externes, les constats suivants ont été faits :

1. 24 questions, soit les 1, 2, 4, 5, 6, 8, 10, 16, 17, 18, 20, 21, 25, 28, 32, 33, 34, 36, 43, 44, 46, 47, 49, 50, n'ont appelé aucun débat;
2. 4 questions, les questions 22, 37, 40 et 41, considérées comme posant problème dans le rapport des experts externes, ont été admises par eux comme acceptables après débat;

3. 1 question, la question 35, qui avait été annulée par les experts internes avant la communication des résultats apparaît également dans le rapport des experts externes comme posant problème;
4. 2 questions, les questions 14 et 27 qui avaient été annulées par les experts internes avant la communication des résultats ne posent pas de problème dans le rapport des experts externes; après débat, les experts externes se sont ralliés à l'avis des experts internes;
5. 2 questions supplémentaires, les questions 24 et 45, ont été, après débat, classées comme devant être annulées de commun accord entre experts internes et experts externes;

Malgré de grands efforts déployés par l'institut pendant les 12 jours qui ont suivi pour aboutir à un point de vue commun sur les 17 autres questions, aucun consensus n'a pu être atteint entre experts internes et experts externes.

Ainsi, 4 questions, les questions 23, 30, 39, 42, ont été jugées comme devant être annulées par les experts externes sans que les experts internes en soient convaincus.

Ainsi 13 questions, les questions 3, 7, 9, 11, 12, 13, 15, 19, 26, 29, 31, 38 et 48, ont fait l'objet d'observations et de réserves, non seulement dans le rapport initial mais aussi lors du débat, de la part des experts externes. Même si les experts externes ne recommandent pas formellement l'annulation de ces questions et affirment que pour certaines questions la réponse validée est la seule correcte, ils n'ont pas voulu souscrire, pour des motifs mentionnés dans leur rapport, pour aucune de ces questions à l'affirmation suivante, qui leur était proposée par l'Institut :

- « - la question était correctement formulée;
- la réponse attendue était juste ou du moins acceptable;
- aucune des 3 autres réponses proposées n'était ni juste ni acceptable».

Le décompte final fait ainsi apparaître que ne sont exclues de tout doute que 28 questions sur 50.

L'Institut de Formation de l'Administration fédérale, ni le SPF P&O, n'ont en leur sein les compétences requises pour arbitrer ce débat entre les experts.

Sans qu'il faille recourir à une nouvelle et longue analyse, le simple bon sens impose de considérer qu'un test composé de 50 questions qui se retrouve réduit à 28 questions ne peut plus être ni valide, ni fiable, ni pertinent.

Dès lors,

Considérant le principe général de précaution,

Considérant que l'annulation des résultats d'échec ne peut causer un quelconque préjudice à aucun agent,

Considérant au contraire que l'annulation a pour effet de permettre aux agents, s'ils réussissent à l'avenir une formation certifiée, de bénéficier d'une période de validité non amputée,

Sans arbitrer sur les avis contradictoires rendus par les experts internes et les experts externes ni sur les réserves émises par ces derniers,

Sans reconnaître, en quelque façon que ce soit, que les experts internes auraient commis une faute,

Sans reconnaître non plus que l'Institut a commis quelque faute que ce soit,

Dans le souci de mettre un terme à un contentieux lourd,

L'Institut de Formation de l'Administration fédérale a décidé d'annuler toutes les décisions d'échec au test concluant la formation certifiée F103 «Application des principes généraux du droit fiscal».

La présente décision rapporte donc la décision qui vous avait été communiquée le 7 juillet 2008. Dans la mesure où vous vous inscrivez ou vous vous êtes inscrite entre-temps à une formation certifiée, sa date de validité pour le calcul de la prime restera fixée à la date initiale.

Vous pouvez obtenir une copie des rapports des experts internes et des experts externes auprès de l'Institut.

Nous sommes tout à fait désolés de ce contretemps tout à fait extérieur à notre volonté et vous prions de bien vouloir agréer nos excuses pour le désagrément causé.

(...)"

5. La requérante introduit en vain une demande de reconsidération. Saisi de divers recours contre cette décision, le Conseil d'État les rejette pour défaut d'intérêt, estimant notamment dans les arrêts n^{os} 197.173, 197.175 et 197.176 du 22 octobre 2009 qu'il s'agit d'un simple retrait, lequel "ne peut avoir ni pour objet, ni pour effet, de soustraire l'administration à l'obligation de se prononcer sur la réussite ou l'échec du requérant au test de certification".

6. Après que la requérante a mis l'IFA en demeure de se prononcer sur son test, celui-ci lui notifie par recommandé, le 24 février 2010, qu'elle a échoué, n'ayant obtenu que 25 points sur 45, soit 55,56 %. Il s'agit de l'acte attaqué, auquel sont joints les tableaux suivants :

ISSERENTANT Nathalie
65101330264

1 = réponse correcte
- 0,5 = réponse incorrecte
0 = pas de réponse
/ = question supprimée

Question	Score
1	1
2	1
3	1
4	1
5	1
6	1
7	0
8	1
9	1
10	1
11	0
12	1
13	1
14	/
15	1
16	1

17	0
18	1
19	0
20	1
21	- 0,5
22	1
23	- 0,5
24	/
25	1
26	1
27	/
28	- 0,5
29	1
30	- 0,5
31	0
32	1
33	1
34	1
35	/
36	1
37	1
38	0
39	0
40	1
41	0
42	- 0,5
43	0
44	1
45	/
46	0
47	0
48	- 0,5
49	1
50	1
Total sur 45	25
Total sur 100	55,56

FORMATION CERTIFIEE CACERFI03AFE
APPLICATION DES PRINCIPES GENERAUX DE DROIT FISCAL
TEST: 15 DECEMBRE 2007

Justifications des questions supprimées		
Question	Décision	Justification
14	Suppression	Conflit entre dias (bonne réponse = 3) et le code (bonne solution = 1).
24	Suppression	Il y a plusieurs réponses correctes à la question.
27	Suppression	Ambiguïté des réponses proposées.
35	Suppression	Réponse 2 tombe sous un autre principe, mais est la

		conséquence logique du principe visé (réponse 3). De ce fait la confusion est possible.
45	Suppression	Il n'y a pas de réponse correcte parmi les solutions proposées

Outre les questions n^{os} 14, 27 et 35, les questions n^{os} 24 et 45 ont donc été annulées.

Par un courriel du 25 mars 2010, la requérante sollicite auprès de la partie adverse qu'elle revoie sa position. La partie adverse refuse.

7. La requérante a réussi le test de certification de la formation certifiée "Principes de droit F109F" qu'elle a présenté le 13 décembre 2010. Par un courrier du 8 août 2012, l'IFA lui a précisé qu'il lui accordait le bénéfice de la prime de réussite avec effet rétroactif à la date de son inscription à la formation litigieuse, soit le 31 août 2005;

Considérant, quant à la recevabilité, que la partie adverse déduit de l'octroi de la prime de réussite, évoqué au point 7 de l'exposé des faits, que la requérante a obtenu l'avantage qui résulterait d'une décision de réussite à cette formation, et qu'elle n'a plus intérêt au recours;

Considérant que la réussite de deux formations certifiées est assortie d'effets plus étendus que celle d'une seule formation, et que la décision de l'IFA ne place donc pas la requérante dans la même situation que si elle avait réussi la formation litigieuse; qu'à juste titre, la requérante fait observer qu'en pareil cas, elle aurait droit à une seconde prime de réussite à dater de son inscription à la seconde formation, soit le 1^{er} septembre 2011; que par ailleurs, la réussite de la formation litigieuse lui aurait permis d'accéder à l'échelle barémique A 21 en 2011, ce qui lui a été accordé, mais celle de la seconde formation lui permettrait en outre d'accéder à l'échelle barémique A 22 en 2017, ce qui ne sera pas le cas si l'acte attaqué n'est pas annulé; qu'elle démontre ainsi conserver un intérêt à l'annulation de l'acte attaqué; que le recours est recevable;

Considérant que la requérante prend un premier moyen de l'erreur manifeste d'appréciation, l'excès de pouvoir et l'abus de droit, de la violation des principes généraux de bonne administration, de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, du devoir de minutie, de fair-play et de la confiance légitime; que, selon elle, la rédaction des questions d'un questionnaire à choix multiple, avec cotation négative, se doit d'être irréprochable; qu'elle considère qu'une mauvaise rédaction des questions et une "mauvaise validation des réponses

correctes" violent le devoir de minutie; qu'elle soutient que l'étude du syllabus n'était pas suffisante pour réussir le test litigieux; qu'elle constate que, bien qu'elle ait reconnu que vingt-deux questions étaient controversées, l'IFA ne les a pas toutes annulées, et ce, sans justification, violant ainsi les principes de bonne administration, de prudence et de confiance légitime, de fair-play ainsi que la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs;

Considérant que la partie adverse estime que le moyen, en tant qu'il est pris de la violation des principes de fair-play et de bonne administration, est irrecevable, ces principes n'étant pas des règles de droit positif; que, sur la question de la motivation, elle se réfère à la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle les décisions en matière d'examen sont adéquatement motivées par l'indication des notes attribuées, ce qui est le cas en l'espèce; qu'elle considère que les questions de compréhension et d'application ne doivent pas trouver leur réponse littéralement dans le syllabus et explique, en se référant notamment à l'avis des experts internes, pourquoi, à son estime, aucune erreur manifeste d'appréciation n'a été commise pour les questions critiquées;

Considérant que dans le cadre du test litigieux, l'IFA se devait de rédiger des questions dont les réponses pouvaient être données à partir du contenu du syllabus, les questions du QCM ne devaient admettre qu'une seule bonne réponse, la réponse attendue devait être exacte et la réponse donnée ne pouvait être jugée fausse si elle était exacte; que ces obligations s'imposaient à l'IFA en vertu des principes généraux de bonne administration que sont le principe du raisonnable, le principe de la confiance légitime, le principe de la sécurité juridique, le principe de prudence ou devoir de minutie; qu'une décision d'échec établie sans respecter ces obligations ne reposerait pas sur des motifs exacts, pertinents et admissibles;

Considérant, quant à la motivation formelle, que la décision de l'autorité est suffisamment motivée en la forme par la mention du résultat obtenu, et que la décision d'annuler certaines questions ou de les maintenir ne doit pas être motivée en la forme dès lors qu'il s'agit d'actes préparatoires; que, quant à la motivation matérielle, le dossier administratif doit faire apparaître les raisons pour lesquelles une note déterminée a été octroyée au candidat et les raisons pour lesquelles certaines questions ont été annulées et d'autres maintenues;

Considérant que, dans l'examen des questions litigieuses et de la décision de les maintenir ou de les annuler, il n'appartient pas au Conseil d'État de substituer son appréciation à celle des rédacteurs du syllabus et du questionnaire, mais seulement, en accord avec la portée du principe du raisonnable, d'apprécier si ceux-ci n'ont pas commis d'erreur manifeste d'appréciation; que c'est au requérant

d'apporter la preuve d'une telle erreur; que le Conseil d'État ne peut avoir égard qu'aux questions pour lesquelles le requérant explique en quoi elles seraient manifestement déraisonnables et conteste sa note; qu'en l'espèce, la requérante conteste plus particulièrement les questions n^{os} 11, 23, 30, 39, 41, 42 et 45;

Considérant que la question n° 30 est rédigée comme suit :

- " Les présomptions de l'homme sont celles auxquelles le juge a recours, dans le cas d'espèce qui lui est soumis, pour (champ 1) l'existence d'un acte ou d'un fait, dont (champ 2).

Comment faut-il remplir les champs laconiques ?

	Champ 1	Champ 2
1.	acquérir une certitude quant à	seulement un commencement de preuve est apporté
2.	acquérir une certitude quant à	la preuve directe n'est pas rapportée
3.	obtenir la conviction de	seulement un commencement de preuve est apporté
4.	obtenir la conviction de	la preuve directe n'est pas rapportée

que la requérante a opté pour la proposition 4, alors que la partie adverse retenait la proposition 2 comme la seule bonne réponse;

Considérant que la réponse 2, à savoir que la présomption de l'homme sert à obtenir la certitude d'un acte ou d'un fait se trouve clairement mentionnée aux points 3.4.1. et 3.4.2. A, p. 14 du syllabus, sans toutefois qu'elle y soit opposée à la notion de conviction; que l'avis des experts externes relève en termes catégoriques l'inexactitude de cette proposition, et précise que la proposition 4 est bien plus exacte, en droit, que la proposition 2; que les experts internes ont défendu la pertinence de la réponse n° 2 en citant divers arrêts de la Cour de cassation qui utilisent le terme "certitude"; qu'il ressort de ces discussions mêmes que l'alternative entre "acquérir une certitude" et "obtenir la conviction" était mal posée, les deux formules excluant que le fait retenu comme prouvé par des présomptions de l'homme le soit sur la base d'une simple vraisemblance; qu'il y a dès lors une erreur manifeste d'appréciation à considérer la réponse 4 comme inexacte; que la partie adverse aurait pu choisir d'annuler cette question, mais ne l'a pas fait; qu'à défaut d'annuler la question pour l'ensemble des candidats, elle ne pouvait sanctionner comme une réponse erronée ce qui était une réponse exacte;

Considérant que la question n° 39 est rédigée comme suit :

- " L'Administration a établi une situation indiciare pour la période imposable 2006 - exercice d'imposition 2007 à l'encontre d'une personne physique, imposable à l'Impôt des Personnes Physiques. L'article 341 CIR92 stipule à ce sujet :

«Sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés.

Lorsque la preuve contraire fournie par le contribuable se rapporte à des ventes de valeurs mobilières ou d'autres instruments financiers qu'il a acquis au titre de placement, les bordereaux ou documents d'achat et de vente invoqués ne font preuve à l'égard de l'administration des contributions directes que s'ils portent la mention 'nominatif' et sont établis au nom du contribuable ou des personnes dont il est l'ayant-droit»

Quelles rentrées d'argent invoquées par le contribuable, l'Administration NE peut-elle PAS accepter comme preuve contraire du manquant indiciaire ?

1. L'argent sur un compte épargne en date du 01.01.2006.
2. Les allocations familiales non imposables perçues en 2006.
3. Les loyers d'un immeuble perçus en 2006 dont seul le revenu cadastral constitue la base imposable.
4. Les arriérés de rémunérations non déclarés, perçus en 2006 et afférant aux deux années antérieures";

que la requérante n'a pas répondu à cette question, pour laquelle la partie adverse attendait la réponse proposée sous le n° 4;

Considérant qu'il résulte du point 4.3.3.c, p. 48 du syllabus que le contribuable peut invoquer :

- 1° soit des ressources non imposables perçues par le contribuable durant la période considérée (allocations familiales, loyers d'immeubles dont seul le revenu cadastral doit être déclaré);
- 2° soit des ressources d'autres périodes imposables, qui sont toujours à sa disposition au début de la période considérée (détention de liquidités disponibles au début de la période imposable);

que les propositions 2 et 3 sont fausses et que la proposition 4 est exacte; que, toutefois, la proposition 1 ne pouvait être considérée comme inexacte; que la requérante mentionne une réponse du ministre des Finances à une question parlementaire, ainsi qu'un extrait du Manuel de Taxation, Partie I, Titre IV, n° 43, qui indiquent qu'il ne suffit pas de tenir compte du solde disponible au début de la période imposable, mais qu'il faut aussi se référer à la fin de celle-ci; que la partie adverse reconnaît que, lorsque ces éléments sont connus, il y a lieu de s'y référer pour l'établissement de la situation indiciaire, mais maintient que pour fournir la preuve contraire, il suffit d'établir l'existence de capitaux disponibles au début de la période considérée; que le syllabus mentionne "des ressources d'autres périodes imposables, qui sont toujours à sa disposition au début de la période considérée", sans ajouter de condition supplémentaire, mais indique toutefois, à la même page, que le contribuable doit prouver que son aisance provient de "l'usage" de capitaux provenant d'une épargne antérieure; que, comme l'indique la requérante, la proposition 1 ne mentionnant pas le solde des capitaux disponibles au 31 décembre

2006, il était impossible de savoir si le contribuable avait usé de ses capitaux disponibles et que la preuve contraire n'était donc pas fournie; qu'ainsi, les réponses 1 et 4 pouvaient être tenues pour exactes, ce qui justifiait l'abstention de la requérante et lui permet de prétendre à l'annulation de la question en ce qui la concerne;

Considérant que la question n° 41 est rédigée comme suit :

" Ci-dessous se trouvent trois catégories de litiges (deuxième colonne) désignés par leur objet, suivi par l'allégation que certains droits issus des articles 6 et 8 de la CEDH (troisième colonne) sont garantis lors du traitement du litige.

	Objet du litige	Droits garantis par les articles 6 ou 8 CEDH
Allégation 1.	Investigation fiscale chez le contribuable	Respect de la correspondance Accès à un tribunal
Allégation 2.	Etablissement de la dette d'impôt	Droit de propriété Egalité des armes
Allégation 3.	Recouvrement d'une dette d'impôt	Respect du domicile Délai raisonnable

Prononcez-vous sur l'exactitude de ces allégations et choisissez ensuite la combinaison répondant au résultat de votre analyse. Une allégation n'est vraie que si les deux droits mentionnés à droite du litige sont chacun garantis. Dès qu'un droit n'est pas garanti, l'allégation est fausse.

	Allégation 1	Allégation 2	Allégation 3
1.	Exacte	Inexacte	Inexacte
2.	Inexacte	Exacte	Inexacte
3.	Inexacte	Inexacte	Exacte
4.	Inexacte	Inexacte	Inexacte

";

que la requérante n'a pas répondu à cette question, à laquelle la réponse attendue était la proposition 3;

Considérant que les questions posées sont particulièrement simplistes à propos d'une matière complexe; que le syllabus mentionne, à la page 151, que l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est inapplicable à des contestations relatives à une dette d'impôt, mais applicable à des actions en recouvrement d'impôts non contestés; que cette formulation est ambiguë puisqu'elle mentionne les actions en recouvrement d'impôts "non contestés", alors que les experts internes reconnaissent que l'article 6 s'applique à toute action en recouvrement d'impôt, que ce dernier soit contesté ou non; que les candidats ont pu légitimement s'interroger sur le fait que le syllabus mentionnait l'impôt "non contesté" alors que cette précision ne figurait pas dans la question et en conclure, à tort, qu'il fallait écarter l'allégation 3; que, par ailleurs le syllabus mentionne, en page 159, que le principe du respect du domicile "exerce une incidence en matière fiscale dans la méthode de rapporter la preuve de l'existence de la matière imposable" et ne donne aucune information sur l'application ou non de ce

principe au stade du recouvrement d'une dette d'impôt; qu'enfin, le candidat ne disposait pas dans le syllabus d'informations suffisantes permettant d'exclure l'allégation 1, qui mentionne une investigation fiscale chez le contribuable et la met en relation, notamment, avec le droit d'accès à un tribunal; que la question était donc entachée d'ambiguïtés, ce qui justifiait l'abstention de la requérante et lui permet de prétendre à l'annulation de la question en ce qui la concerne;

Considérant que la question n° 42 est formulée comme suit :

" Une règle fiscale d'un État membre de la CE exclut l'octroi de certains allègements fiscaux à des sociétés nationales, actives dans le transport international de marchandises, pour les transferts financiers intra-groupes relatifs à des prestations de services administratifs, lorsqu'une société établie dans un autre État membre est concernée par l'opération.

À quel principe du droit communautaire cette règle fiscale s'oppose-t-elle ?

1. Le principe du libre établissement.
2. Le principe de la libre prestation de service.
3. Le principe de la libre circulation des capitaux.
4. Le principe de la libre circulation des marchandises";

que la requérante a opté pour la réponse n° 2, alors que la réponse attendue était la proposition n° 1;

Considérant que le candidat devait répondre que la règle fiscale mentionnée dans la question portait atteinte au principe communautaire du libre établissement, puisque la règle fiscale litigieuse excluait l'octroi de certains allègements fiscaux à des sociétés nationales pour les transferts intra-groupes relatifs à des prestations de services administratifs, lorsqu'une société "établie" dans un autre État membre est concernée par l'opération; que l'on peut toutefois se demander si la libre prestation de services n'était pas également concernée; que le syllabus mentionne, à la page 148, que "la libre prestation de services vise toute prestation fournie à titre onéreux et qui n'est pas régie par les dispositions relatives aux autres libertés de circulation"; que cette mention particulièrement succincte ne permettait pas de déduire clairement que si la liberté d'établissement était concernée, la libre prestation de services devait être écartée; qu'en outre, les avis des experts externes mettent en doute la pertinence de l'affirmation selon laquelle la violation de la libre prestation de services ne pouvait être retenue concurremment avec celle de la liberté d'établissement et que l'avis d'un autre expert, produit par la requérante, retient comme valides tant la proposition 2 que la proposition 1; que la partie adverse aurait pu choisir d'annuler cette question, mais ne l'a pas fait; qu'à défaut d'annuler la question pour l'ensemble des candidats, elle ne pouvait sanctionner comme une réponse erronée ce qui était une réponse exacte;

Considérant que le moyen est fondé en tant qu'il remet en cause la correction des questions n° 30 et 42, pour lesquelles les réponses de la requérante étaient exactes, et des questions n° 39 et 41, dont elle peut réclamer l'annulation en ce qui la concerne; qu'en tenant compte de ces éléments, elle aurait dû obtenir au moins un résultat de 28/43, soit 65,11 %; qu'il résulte de ces éléments qu'elle a intérêt au moyen,

D É C I D E :

Article 1^{er}

Est annulée la décision du 24 février 2010 de l'IFA constatant l'échec de Nathalie ISSERENTANT au test de certification de la formation "Application principe droit fiscal FI03FR".

Article 2

Les dépens, liquidés à la somme de 175 euros, sont mis à charge de la partie adverse.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la VIII^e chambre, le dix-neuf décembre deux mille douze par :

M^{me} DÉOM,

conseiller d'État, président f.f.,

M^{me} VAN HOVE,

greffier.

Le Greffier,

Le Président f.f.,

Fl. VAN HOVE.

D. DÉOM.